



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة فرحات عباس - سطيف 1 -
كلية: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
تخصص: مالية، محاسبة وتدقيق



رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية

الموضوع:

دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية
-دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-

إشراف الأستاذة الدكتورة:

إعداد الطالبة:

قطاف ليلي

تريش حسينة

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة سطيف 1	أستاذ محاضر -أ-	د. العايب عبد الرحمان
مشرفا ومقررا	جامعة سطيف 1	أستاذ التعليم العالي	أ.د. قطاف ليلي
عضوا مناقشا	جامعة باتنة 1	أستاذ التعليم العالي	أ.د. عقاري مصطفى
عضوا مناقشا	جامعة مسيلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. سعدي يحيى
عضوا مناقشا	جامعة سطيف 1	أستاذ محاضر -أ-	د. روابحي عبد الناصر
عضوا مناقشا	جامعة سطيف 1	أستاذ محاضر -أ-	د. سكاك مراد

السنة الجامعية: 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

أهدي هذا العمل إلى والدي طيب الله ثراه؛
إلى والدتي الكريمة أطال الله في عمرها وأمدّها بالصحة والعافية؛
إلى أخواتي وإخوتي حفظهم الله؛
إلى كل الأهل والأصدقاء؛
إلى كل من مدّ لي يد العون من قريب أو بعيد.



شكر وتقدير:

أول الشكر إلى الله الواحد القهار ذو الفضل والإكرام، له الحمد وله الشكر والصلاة والسلام على الرسول صلى الله عليه وسلم، ثم الشكر لكل من كان عوناً في إتمام هذا العمل، وأخص بالذكر:

• الأستاذة الفاضلة المشرفة على هذه الرسالة الأستاذة الدكتورة قطاف ليلي على ما قدمته من توجيهات وإرشادات هادفة، كما أُحْيِي فيها روح التواضع والمعاملة الجيدة جزاها الله كل خير؛

• الأستاذة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذا العمل؛

• الأستاذة الذين لم يبخلوا علينا بتوجيهاتهم، وأذكر منهم: الأستاذ الدكتور بن فرحات ساعد، الدكتور شريقي عمر، الدكتورة تريش نجود، الأستاذة بلموهوب خديجة؛

• محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذين تجاوزوا معنا وأفادونا كثيراً، وأذكر منهم: جويمة لعمرى، حربوش ينيس، لمطاعي نبيل، بلال عبد الحلیم.



المقّمة

شهدت نهاية القرن الـ20 وبداية القرن الـ21 عدة إخفاقات وانهيارات مالية لبعض كبرى الشركات العالمية، كالانهيار المالي لشركة (Enron) للطاقة سنة 2001 وشركة (World com) للاتصالات سنة 2002، الأمر الذي دفع الجهات المعنية إلى إجراء دراسات معمقة لتحديد الأسباب الرئيسية التي كانت وراء حدوثها، والتي كانت ترتبط بشكل كبير بالجوانب المحاسبية والتدقيقية، نتيجة للتصرفات غير الأخلاقية والتلاعب في القوائم المالية والعمليات المحاسبية من قِبَل الإدارة التنفيذية لهذه الشركات، بتواطؤ مع مكاتب التدقيق التي كانت تتولى عملية تدقيق حساباتها، مما أدى إلى زعزعة الثقة بمهنة التدقيق الخارجي، حيث طُرحت العديد من التساؤلات حول إمكانية حدوث تحالف بين المدقق الخارجي والإدارة العليا يمكن أن يضر بمصالح المساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة في الشركة، مما استوجب البحث عن نظم وأساليب جديدة للحد من مثل هذه الممارسات غير الأخلاقية، ومراقبة سلوك المديرين بما يضمن حقوق كافة الأطراف ذات المصلحة في هذه الشركات.

وللحد من النتائج السلبية لمثل هذه الممارسات -المتتمثلة في إعداد وتقديم تقارير مالية مضللة- ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وأصبح من الركائز التي تقوم عليها الشركات الاقتصادية. إن التطرق لموضوع حوكمة الشركات بالدراسة والبحث أظهر الحاجة المتزايدة لتوفير معلومات محاسبية ومالية دقيقة من أجل ضمان وتطوير وترقية الأداء العام للشركة وتشجيع أصحاب رؤوس الأموال على الاستثمار، وذلك من خلال عمليات الإفصاح والشفافية والمساءلة والتي تُعد جوهر ممارسة مهنة التدقيق، كما ألقى الضوء على الدور الذي من المفروض أن تقوم به، بعد أن تم التشكيك في مصداقيتها نحو حماية مصالح المساهمين والأطراف ذات المصلحة، لذا فقد ازداد الاهتمام بها بعد تعدد وتوالي الأزمات والفضائح المالية وزادت الحاجة إلى إعادة النظر في طرق وميكانيزمات عملها.

إن النظر إلى مساعي الجزائر للانفتاح على الاقتصاد العالمي، والإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها في سبيل ذلك، ومنها تبنيها لميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة سنة 2009، وإصدارها للنظام المحاسبي المالي الذي شُرِع في العمل به ابتداءً من سنة 2010، وإصدارها للقانون رقم 10-01 الذي يُعيد تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وما تبعه من مراسيم، بالإضافة إلى إصدارها لإثني عشر معياراً للتدقيق الخارجي (حتى مارس سنة 2017)، فإنه لا بد أن تكون مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر على مستوى طموحات المجتمع، وبالتالي المساهمة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

بناءً على ما تقدّم، يمكننا إبراز إشكالية هذه الدراسة من خلال طرح السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي الأسئلة التالية:

لماذا ما مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؟

لماذا ما مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية؟

لماذا ما مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات؟ ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة التالية:

- ما مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي؟

- ما مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة؟

- ما مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة؟

- ما مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي؟

ثانياً: فرضيات الدراسة

من أجل الإجابة على الإشكالية أعلاه تمت صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة كالتالي:

يساهم التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات

وتتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات التالية:

- ✱ يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛
- ✱ يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية؛
- ✱ يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات.

وتتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

- يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي؛
- يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة؛
- يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة؛
- يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي.

ثالثا: أهمية الدراسة

إن أهمية هذه الدراسة تظهر في تزامن معالجتها مع بعض الجهود التي تُبذل في الجزائر المتمثلة في اندماج المؤسسات محليا أو مع مؤسسات أجنبية وكذا دخولها الأسواق الدولية، هذا ما جعل من حوكمة الشركات تمثل عاملا حاسما لدعم القطاع الخاص وأداة قوية لجلب الاستثمار الأجنبي المباشر وتحقيق النمو الاقتصادي. كما أنه في الوقت نفسه الذي تجري فيه الخوصصة واكتشاف طرق النمو خارج قطاع البترول في الجزائر، ازدادت أهمية حوكمة الشركات لضمان المساءلة والشفافية في العمليات المتعلقة بإدارة الأعمال. وبالنظر إلى ما يتميز به التدقيق الخارجي من أهمية كبيرة، وذلك لانعكاسه المباشر على النشاط الاقتصادي من خلال دوره في الإشراف والرقابة المالية على أداء الشركات، كما أن طبيعة أداءه تفرض على الشركات الاستفادة من خدماته المهنية من أجل زيادة قدراتها التنافسية، لذا تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية الوقوف على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات.

رابعا: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على الأسس والقواعد اللازمة لإقامة نظام محكم لأعمال المدقق الخارجي وفقا لمتطلبات حوكمة الشركات؛
- إبراز إسهامات التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات، بهدف دفع المتعاملين والإدارة على حد سواء للاهتمام بهذا الجانب والاستغلال الأمثل لمهنة التدقيق في تسديد خطوات الشركات نحو محاربة كل صور الفساد والتقليل قدر الإمكان من الانحرافات التي قد تنشأ بين ما تصبوا إليه والواقع؛
- التعرف على مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركات على الاستمرار في النشاط؛
- التعرف على مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية؛
- التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في الجزائر في ترقية الإفصاح المحاسبي؛
- التعرف على مدى وجود تنسيق بين المدقق الخارجي في الجزائر ومجالس الإدارة للشركات محل التدقيق؛
- التعرف على مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركات محل التدقيق؛
- التعرف على مدى وجود تنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في الجزائر؛
- تقديم مرجع علمي يُمكن أن يستفيد منه الطلاب والأكاديميين والممارسين لمهنة التدقيق.

خامسا: مبررات اختيار الموضوع

من أهم الأسباب التي دفعتنا للبحث في هذا الموضوع نذكر:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع، وارتباطه بمجال التخصص مالية ومحاسبة وتدقيق؛

- ارتباط الموضوع بالتطورات التي يشهدها العالم في مجال حوكمة الشركات وظهور الأزمات المالية التي سببت أزمة ثقة في مهنتي المحاسبة والتدقيق؛
- المرحلة الانتقالية التي تشهدها الجزائر في مختلف الجوانب كالخصوصية واندماج بعض الشركات الجزائرية مع شركات أجنبية؛
- الاطلاع على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات.

سادسا: منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لإبراز أهم المفاهيم والأدوات والمقاربات المرتبطة بالموضوع والإلمام بها من أجل التحكم أكثر في الجوانب المرتبطة به. أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا فيه على أسلوب الاستقصاء، وذلك بتوجيه استبانة (انظر الملحق رقم 2) إلى عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، ثم عالجت البيانات التي تحصلنا عليها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 19).

سابعا: الدراسات السابقة

بغية الاستفادة مما توصلت إليه الدراسات السابقة بما يخدم موضوع دراستنا، فسنعرض بعض الدراسات التي حاولت الربط بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات -في حدود اطلاع وعلم الطالبة- مرتبة زمنيا على النحو التالي:

- دراسة (SMALI Nadia) بعنوان:

La gouvernance comme moyen de prévention et de détection des irrégularités comptables pouvant mener à la fraude, Thèse présentée en vue d'obtention du grade de philosophiae Doctor (PH. D) en administration, l'Université de Montréal, Décembre 2006.

هدفت إلى دراسة آليات حوكمة الشركات كوسيلة للحيلة من الوقوع في المخالفات المحاسبية، حيث تم التطرق فيها إلى عرض محددات ونتائج المخالفات المحاسبية، وكذلك آليات حوكمة الشركات المستعملة في الحيلة منها واكتشافها، كما تم اقتراح إطار تصوري للعلاقة بين نظام حوكمة الشركات والحيلة واكتشاف المخالفات المحاسبية المؤدية إلى الغش، كما تضمنت نموذج يصف العلاقة بين آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية ونوعية المعلومات المالية، وخلصت الدراسة إلى أن الزيادة في الرقابة المفروضة من قبل مجلس الإدارة والمدقق الخارجي لا تقلل حتى الصفر من المخالفات المحاسبية، حيث أن فعالية مجلس الإدارة في سياق الحيلة والحذر والكشف عن الممارسات المخالفة يتعلق بتفاعل المدقق وبالخصوص في القدرة على الاتصال الجيد بين مختلف أطراف حوكمة الشركات.

- دراسة شادي كراز، دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة: دراسة في سورية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2012. هدفت إلى إبراز دور المدقق الخارجي في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة،

بالإضافة إلى دراسة أثر التنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي ولجنة التدقيق في تعزيز دور التدقيق في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة. وأهم ما خلصت إليه الدراسة هو أن التدقيق الخارجي يُشكّل آلية بالغة الأهمية في حوكمة الشركات لحماية أصحاب المصلحة في الحد من تلاعب الإدارة، بالإضافة إلى التأكيد على أهمية تنسيق المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي ولجنة التدقيق للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة؛

- دراسة حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية: دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012. هدفت إلى بيان كيفية تأثير تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية من خلال آلياتها الرقابية الداخلية على جودة المراجعة المالية، وبينت الدراسة أن المراجعة المالية تتأثر بعوامل عدة، منها الآليات الداخلية لحوكمة الشركات، وخلصت إلى أن حوكمة الشركات من خلال آلياتها، لها تأثير طردي موجب على جودة المراجعة المالية، كما أن تحسين تطبيق حوكمة الشركات يقتضي تحسين واقع كل من مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي والإفصاح، بالإضافة إلى تحسين شروط ممارسة المراجعة المالية والرفع من جودتها؛

- دراسة عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية: دراسة نظرية تطبيقية، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية (غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2013. هدفت إلى محاولة تصور إطار لحوكمة الشركات في الجزائر مبني على التجارب الدولية يسمح بضبط ممارسات الآليات المطبقة لحوكمة الشركات، حيث سعى الطالب إلى الإحاطة بمتطلبات حوكمة الشركات، من خلال التركيز على آليات تطبيقها، التي بإمكانها إحداث مساهمة فعالة في تطبيق حوكمة الشركات والتقليل من فجوة التوقعات، كما قام الطالب بدراسة كل آلية من آليات حوكمة الشركات (من بينها التدقيق الخارجي) مع اقتراح نموذج لكل آلية وتحليل دورها في تطبيق حوكمة الشركات، كما قام بتحليل العلاقة التعاونية بين آليات حوكمة الشركات واستخلاص أثرها في تقليل فجوة التوقعات. ومن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هو ضرورة التركيز على توظيف الإطار الفكري لحوكمة الشركات والاستفادة من التجارب الدولية لها من أجل التطبيق الفعال لحوكمة الشركات في الجزائر، مع العمل على تفعيل آلياتها؛

- دراسة كرمية نسرين، دراسة تحليلية لمدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير (غير منشورة)، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015/2014. هدفت إلى دراسة أثر آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة

التوقعات في التدقيق بين مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، وقد تطرقت إلى دور ومسؤوليات مدقق الحسابات في اكتشاف ضعف نظام الرقابة الداخلية، وكذا الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وغش الإدارة والموظفين، وبينت الدراسة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وانعكاسه على حوكمة الشركات، بالإضافة إلى الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي في تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المالية. وتوصلت إلى أن وجود آليات داخلية (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي) وأخرى خارجية (المدقق الخارجي) تلتزم بمتطلبات حوكمة الشركات سوف يؤدي إلى الحصول على قوائم مالية ذات جودة وتتسم بالإفصاح الكافي، ما يؤدي إلى زيادة الثقة في التقارير المالية، وبالتالي تضيق فجوة التوقعات.

من خلال ما تقدم من ملخصات لأهم ما جاء في الدراسات السابقة، نجد أنه هناك تباين واضح بين هدف كل دراسة وطريقة معالجتها، بالإضافة إلى اختلاف البيئة التي تمت فيها هذه الدراسات السابقة، ولكن يمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة حيث تناولت كل واحدة منها زاوية أو أكثر من زوايا موضوعنا، لذا فقد قمنا بالربط بين مختلف أفكار هذه الدراسات من أجل التوصل إلى وضع إشكالية دراستنا والتي هدفت إلى قياس مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات.

ثامنا: هيكل الدراسة

بغية الإلمام بجميع الجوانب المهمة المرتبطة بالموضوع، وكذا الإجابة على تساؤلات الدراسة وبلوغ أهدافها، قمنا بتقسيم الدراسة إلى أربعة فصول تسبقهم مقدمة وتتعقبهم خاتمة. وفيما يخص فصول الدراسة، فقد تم تقسيمها كما يلي:

تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار العام لحوكمة الشركات من خلال دراسة ماهية حوكمة الشركات، ثم متطلبات تطبيق حوكمة الشركات، بالإضافة إلى عرض واقع حوكمة الشركات في الجزائر؛ أما الفصل الثاني فيهتم بأساسيات التدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات من خلال دراسة ماهية التدقيق الخارجي، وكذا معايير التدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات، بالإضافة إلى تقرير المدقق الخارجي في ظل حوكمة الشركات؛

بالنسبة للفصل الثالث فيعالج إسهامات التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات، من خلال دراسة الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وكذا الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية، بالإضافة إلى الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات؛

أما الفصل الرابع فهو عبارة عن دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، ويتضمن توضيح طبيعة الدراسة، وكذا عرض الطريقة والإجراءات التي تمت بها الدراسة التطبيقية، بالإضافة إلى التحليل والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة التطبيقية.

الفصل الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات

تمهيد

تمثل حوكمة الشركات أحد أهم القضايا التي استحوذت على اهتمام الأكاديميين والممارسين والهيئات والمنظمات المهنية والجامعات والمعاهد العلمية وبخاصة في عقد التسعينات من القرن العشرين سواء في الدول المتقدمة أو النامية مع الاختلاف في درجة الاهتمام، وذلك نظرا لارتباطها بأساليب الإدارة الحديثة والإستراتيجية، ومكافحة الفساد المالي والإداري، وكذا الشفافية في المعاملات بما يضمن تحقيق مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة في الشركة.

وللإلمام أكثر بالموضوع قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول:** ماهية حوكمة الشركات، حيث سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم حوكمة الشركات، نشأتها وتطورها ونظامها، بالإضافة إلى أهم النظريات المفسرة لها، وكذا توضيح أهميتها وأهدافها؛
- **المبحث الثاني:** متطلبات تطبيق حوكمة الشركات، في هذا المبحث سنتطرق إلى مبادئ حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها، ثم دراسة النماذج الدولية لحوكمة الشركات، بالإضافة إلى التعرف على المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات؛
- **المبحث الثالث:** واقع حوكمة الشركات في الجزائر، من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى نموذج حوكمة الشركات في الجزائر، ثم عرض أهم بؤادر حوكمة الشركات في الجزائر وكذا ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة ومراحل تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر، ثم توضيح أهم المعوقات التي تواجه تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

لدراسة أي موضوع لابد من تحديد ماهيته بعناية، لذا سندرس ماهية حوكمة الشركات من خلال مجريات هذا المبحث، حيث سيتم التطرق إلى مفهومها، نشأتها وتطورها، وكذا نظامها، بالإضافة إلى أهم النظريات المفسرة لها، ثم إبراز أهميتها وأهدافها، وهذا من خلال المطالب التالية:

- ✍️ **المطلب الأول: حوكمة الشركات: المفهوم، النشأة والتطور، النظام؛**
- ✍️ **المطلب الثاني: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات؛**
- ✍️ **المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات.**

المطلب الأول: حوكمة الشركات: المفهوم، النشأة والتطور، النظام

إن حوكمة الشركات مصطلح حديث النشأة، بدأ استخدامه مع بداية عقد التسعينيات من القرن الماضي، ليلقى بعد ذلك رواجاً واستعمالاً واسعاً خاصة بعد سلسلة الانهيارات والفضائح المالية التي مست العديد من الشركات العالمية. وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم حوكمة الشركات، وكذا نشأته وتطوره، بالإضافة إلى نظام حوكمة الشركات.

1. مفهوم حوكمة الشركات

في إطار تحديد مفهوم حوكمة الشركات، لابد من الإشارة أولاً، إلى أن إيجاد تعريف شامل ودقيق لمفهوم الحوكمة يُعد من المحاولات التي يشوبها كثير من الحذر الشديد، وتبقى من المهام التي تحمل في طياتها العديد من أوجه التحدي يُمكن إيجازها في النقاط الآتية:

✍️ إن حداثة موضوع حوكمة الشركات في الفكر الإداري المعاصر، والتي لا تتعدى بداياتها الحقيقية أواخر عقد التسعينيات من القرن العشرين، لم تحسم في الواقع كثيراً من نقاط الجدل والخلاف بين أوساط المهتمين بثقافة الحوكمة حول ماهية مفهوم حوكمة الشركات. ولم ينته الجدل عند معنى المفهوم وإنما يتعداه إلى الغاية أو الهدف، فما الذي يستهدفه أطراف العلاقة في الشركة من مساهمين ومودعين ودائنين وأصحاب المصالح والمجتمع من حوكمة الشركة؟ هل هو تحقيق الربحية، أو تعظيم قيمة الشركة، أو تخفيض كلفة الوكالة، أو معالجة الفساد الإداري والمالي، أو منع عمليات الغش والتحايل والسرقة، أو تلافي سوء استخدام السلطة، أو حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، أو تحقيق الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع؛

✍️ إن ما يزيد من تعقيد مفهوم حوكمة الشركات هو الطبيعة الديناميكية المتجددة للمفهوم ذاته، والمستمدة من تواصل الاهتمامات والجهود على المستويين الدولي والإقليمي لإصلاح وتقوية هيكل الملكية وتحسين آليات أدائها. ولاشك في أن تشابك وتفاعل الجهود في تأمين البيئة القانونية والتنظيمية الفاعلة اللازمة لتنفيذ متطلبات حوكمة الشركات والتواصل في تحديثها باستمرار لتواكب أفضل الممارسات تجلت نتائجها الإيجابية

على تطور مفهوم الحوكمة بما تُوفّره من إسهامات معرفية نظرية وتطبيقية تُكسب المفهوم بعداً مفاهيمياً متجدداً¹؛

للتعدد النواحي التي يُنظر إليها لحوكمة الشركات، فهناك من ينظر لها من الناحية الرقابية، وهناك من ينظر لها من الناحية الاقتصادية، ومن ينظر لها من الناحية القانونية، ومن ينظر لها من الناحية الاجتماعية وغيرها². فمن **الناحية الرقابية** تُحدّد حوكمة الشركات القواعد التي تتم بناءً عليها إدارة الشركة بإشراف مجلس الإدارة، من أجل حماية المصالح والاستثمارات المالية للمساهمين، كما أنها تُحدّد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في الشركة، من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، علاوة على بيان القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بأمور الشركة، وهو ما يساعد على الرقابة على كفاءة الأداء، ومكافحة الفساد الإداري المالي، كما أنها تؤدي إلى تحسين إدارة الشركة عن طريق مساعدة المسؤولين في وضع إستراتيجية سليمة للشركة، لتخفيض المخاطر وإظهار الشفافية؛ **ومن الناحية الاقتصادية** تعمل حوكمة الشركات على كفاءة استخدام الموارد، وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم مركزها التنافسي، بما يُمكنها من جذب مصادر التمويل اللازمة للتوسع والنمو؛ أما من **الناحية القانونية** فتتدخل مبادئ حوكمة الشركات بالعديد من القوانين، مثل: قوانين تنظيم الشركات، وأسواق المال، المحاسبة، التدقيق والضرائب، كما تساعد الحكومة على تقنين وتحسين الأطر القانونية للشركات³، أما من **الناحية الاجتماعية** فإن مفهوم حوكمة الشركات في معناه الأشمل لا يقتصر على الشركات الاقتصادية، ولكن يمتد ليشمل كل المؤسسات العاملة في المجتمع سواء كانت مملوكة للقطاع العام أو الخاص والتي يرتبط نشاطها بإنتاج سلعة أو تقديم خدمة، والتي تؤثر على رفاهة الأفراد والمجتمع ككل⁴.

1.1. أصل الكلمة

يعود أصل كلمة (Governance) إلى اللغة اليونانية (Kubernan) والذي كان يعني قيادة الباخرة الحربية أو الدبابة في القرن الثالث عشر، ثم استعمل بعد ذلك في اللغة اللاتينية بكلمة (Gubernare) في بداية القرن الرابع عشر بنفس المعنى، ثم ظهر بعد ذلك في سنة 1478م في اللغة الفرنسية بمصطلح (Gouvernance) وكان يُقصد به فن أو طريقة الحكم، وكان يستعمل في ذلك الوقت كمرادف لمصطلح الحكومة (Gouvernement)، ولكن لم يبق مستعملاً عند الفرنسيين حيث اعتبر من اللغة الفرنسية القديمة،

¹ حاكم محسن الربيعي وحمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص16-20.

² عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص17.

³ حسين مصطفى هلاي، من أجل إستراتيجية وطنية للحوكمة من منظور إدارة الدولة والمجتمع والحكم الرشيد، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007، ص89.

⁴ كمال بوعظم وعبد السلام زايدي، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات، مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، الجزائر، يومي 18 و19 نوفمبر 2009، ص46.

ثم استعمل بعد ذلك في القرن السادس عشر في اللغة الإنجليزية بالمصطلح الحالي (Governance) ولم يعد للاستعمال في اللغة الفرنسية إلا في بداية التسعينات من القرن الماضي¹.

وقد ساهم في بروز هذا المصطلح العديد من الاقتصاديين والسياسيين وبعض المنشآت الدولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، حيث استعمل هذا المصطلح بداية على المستوى الكلي أي على مستوى الدول وذلك بنفس المعنى القديم، أي فن وطريقة الحكم مع إضافة نقطتين أساسيتين هما²:

✓ التمييز بين مصطلح الحوكمة (Gouvernance) ومصطلح الحكومة (Gouvernement)، حيث تعتبر الحكومة أحد عناصر الحوكمة؛

✓ تطوير نظام إدارة الأعمال العمومية يركز على مشاركة المجتمع المدني على كل المستويات. وبالتالي يمكن القول أن مصطلح "الحوكمة" استعمل أولاً على المستوى الكلي (الدولي) وهذا ما يُعرّف بالحوكمة الدولية، ثم استعمل على المستوى الجزئي (الشركات) وهذا ما يُعرّف بحوكمة الشركات.

2.1. تعريف حوكمة الشركات لغة

يأتي مصطلح حوكمة الشركات (Governance) لغوياً من الفعل (Govern) الذي يعني حكم أو سيطر أو أدار أو قاد أو هيمن أو احتوى أو مارس السلطة³.

وتُشير معظم الأدبيات إلى عدم وجود تعريف موحد ومنفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحليين للمصطلح الإنجليزي (Corporate Governance) في اللغة العربية، وهذا ما تؤكد "موسوعة حوكمة الشركات" (Encycolopedia Corporate Governance)⁴. لكن بعد العديد من المحاولات والمشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع، تم اقتراح مصطلح "حوكمة شركات" من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية بالقاهرة، حيث شمل لفظ الحوكمة العديد من المقترحات، مثل: حكم الشركات، حكمانية الشركات، حاكمية الشركات، حوكمة الشركات، بالإضافة إلى عدد من البدائل الأخرى مثل: أسلوب ممارسة سلطة الإدارة بالشركة، أسلوب الإدارة المثلى، القواعد الحاكمة للشركات، الإدارة النزيهة، وغيرها. وفي هذا الصدد، تم استبعاد "حكم الشركات" لما للكلمة من دلالة هل الشركات هي الحاكمة أو الفاعلة، مما قد يعكس المعنى المقصود. وكذلك يتم استبعاد "حاكمة" لما قد يحدثه استخدامها من خلط مع إحدى النظريات الإسلامية المسماة "نظرية الحاكمة" والتي تنطرق

¹ شوقي بورقية، الكفاءة التشغيلية للمصارف الإسلامية: دراسة تطبيقية مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، الجزائر، 2010/2011، ص 147.

² المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

³ عيسى عبد الله الغنودي، دور قواعد الإدارة الرشيدة (الحوكمة) في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا: دراسة استكشافية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثاني، 2011، ص 462.

⁴ نزمين أبو العطا، حوكمة الشركات...سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2003، ص 1.

للحكم والسلطة السياسية للدولة. كما تم استبعاد البدائل المطروحة الأخرى لأنها تبتعد عن أصل الكلمة باللغة الإنجليزية ومن ثمة فإن "حوكمة الشركات" على وزن (فوعلة) تكون الأقرب إلى مفهوم المصطلح باللغة الإنجليزية (Governance). حيث تنطوي على معاني الحكم والرقابة من خلال جهة رقابة داخلية مثل المدقق الداخلي أو هيئة رقابة خارجية مثل المدقق الخارجي، حيث لا يمكن استبعاده إذا أردنا التوصل إلى مرادف للمصطلح¹. وقد أصدر مجمع اللغة العربية بالقاهرة في 20 جوان 2003 اعتماده لهذا اللفظ (الحوكمة) حيث أكد في بيان له: "في رأينا أن الترجمة العربية (حوكمة) للمصطلح الانجليزي ترجمة صحيحة مبنى ومعنى، فهي أولاً جاءت وفق الصياغة العربية لمحافظة على الجذر والوزن وهي ثانياً تؤدي إلى المعنى المقصود بالمصطلح الانجليزي وهو تدعيم ومراقبة نشاط الشركة ومتابعة أداء القائمين عليها واعتماد هذا المصطلح بصورته تلك من شأنه أن يضيف جديداً إلى الثروة المصطلحية للغة العربية في العصر الحديث"².

ويُعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحُكْم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني. وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها³:

❖ **الحكمة:** وما يقتضيه من التوجيه والإرشاد؛

❖ **الحكم:** وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك؛

❖ **الاحتكام:** وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة؛

❖ **التحاكم:** طلباً للعدالة خاصة عند انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين. أما الترجمة العلمية لمصطلح الحوكمة، فهي: "ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة"⁴.

¹ نزمين أبو العطا، مرجع سابق، ص1.

² محسن حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها، بنك الاستثمار القومي، مصر، جوان 2007، ص120.

³ أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطراف في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات: تدقيق الشركات، تدقيق المصارف والمؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 24-26 سبتمبر 2005، ص5.

⁴ محسن حسن يوسف، مرجع سابق، ص3.

3.1. المفهوم الاصطلاحي لحوكمة الشركات

تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، بحيث يدل كل تعريف عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف. وفيما يلي سنورد أبرز التعريفات المتعلقة بهذا المصطلح:

أ. تعريف حوكمة الشركات حسب بعض المنظمات والكتاب:

للع تعريف الوارد في تقرير كادبوري (Cadbury) عام 1992: "حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تُدار الشركات وتُراقب"¹؛

للع تعريف مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE): "هي الإطار الذي تُمارس فيه الشركات وجودها. وتُركّز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين وأصحاب المصالح ووضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة"²؛
للع كما يُقصد بحوكمة الشركات من قبل البنك الدولي إرساء قواعد العدالة والشفافية، ومحاسبة المسؤولية³؛
للع وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) حوكمة الشركات في مجلة (Tone of The Top) والصادرة عنه بأنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة ومراقبة مخاطر الشركات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها"⁴؛

للع وقدمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تعريفاً لحوكمة الشركات أشارت فيه إلى أنها: "ذلك النظام الذي يتم بواسطته توجيه ورقابة منظمات الأعمال اعتماداً على هيكل توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين المختلفين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة، والمديرين، وغيرهم من ذوي المصالح، واستناداً إلى القواعد والأحكام اللازمة لترشيد القرارات الإدارية، وعلى ذلك فحوكمة الشركات تُعطي اهتماماً للهيكل التي تستطيع من خلالها الشركة تحديد أهدافها، والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف والعمل على مراقبة الأداء"⁵، كما عرفت كذلك بأنها: "ذلك الإطار الذي ينبغي أن يضمن التوجيه الاستراتيجي للشركة والرصد الفعال من جانب مجلس الإدارة أمام الشركة والمساهمين"⁶؛

¹ Adrian Cadbury, **Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance**, London, Burgess Science Press, December 1, 1992, p14.

² مركز المشروعات الدولية الخاصة، "قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات، القاهرة، 2003، ص2.

³ عطا الله وورد خليل ومحمد عبد الفتاح العشاوي، الحوكمة المؤسسية: المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، 2008، القاهرة، مصر، ص32.

⁴ The Institute Of Internal Auditors, **The Lessons that Lie Beneath, Tone at the Top**, USA, February 2002, p2.

⁵ عطا الله وورد خليل ومحمد عبد الفتاح العشاوي، مرجع سابق، ص32-33.

⁶ Organization For Economic Co-Operation And Development, **Using the OECD Principles of Corporate Governance a boardroom perspective**, Paris, 2008, p15.

للكما عرفت مؤسسة التمويل الدولية (IFC) حوكمة الشركات بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"¹. كما عرفت "مؤسسة التمويل الدولية" حوكمة الشركات على أنها: هياكل وعمليات مراقبة وإدارة الشركات، وتتمحور حول العلاقة بين كل من الإدارة، مجلس المديرين، المساهمين، وباقي أصحاب المصالح²؛

للكوفي دراسة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بالاشتراك مع معهد المحاسبين الإداريين (IMA) اعتبر أن مفهوم حوكمة الشركات هو جزء من مفهوم أشمل أطلق عليه حوكمة المنظمة. حيث يتم تعريف حوكمة المنظمة بأنها: مجموعة المسؤوليات والممارسات التي يتم إتباعها من قبل مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية بهدف وضع إستراتيجية تضمن تحقيق الأهداف والتحقق من أن المخاطر يتم إدارتها بشكل ملائم وأن موارد المنظمة يتم استخدامها بشكل مسؤول³؛

للكوفي عام 1993 عرفها مجلس المراقبة العمومي (POB) بأنها: "حوكمة الشركات تشمل الأنشطة التي يقوم بها مجلس الإدارة ولجنة المراجعة لضمان نزاهة عملية إعداد التقارير المالية"⁴.

للكما تم تعريفها على أنها: "مجموع الميكانزمات المنظماتية التي تملك قوة التأثير على الحدود التي يستعملها المسيرون عند اتخاذ القرارات في المؤسسة وذلك للحد من السلطة التقديرية لهم"⁵؛

للكما أنه تم تعريف حوكمة الشركات بأنها: "نظام أخلاقي قبل أن يكون نظاماً تحكّمه مجموعة من التشريعات والقواعد المحددة التي تحكم وتنظم العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، والمساهمين وجميع الأطراف أصحاب المصالح المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى، وذلك لتحقيق الرقابة والسيطرة على عملياتها، بهدف ضمان الجودة على الأداء، ولتأكيد المعاملة المتساوية والعدالة، وتفعيل مسؤوليات ومساءلة مجلس الإدارة، وتطبيق ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة بالشركات، عن طريق الالتزام بتطبيق معايير الإفصاح والشفافية وتحقيق محاسبة المسؤولية في مواجهة المساهمين والمساءلة الذاتية"⁶، كما أن هذا المفهوم

¹ Alamgir. M, **Corporate Governance: A Risk Perspective**, paper presented to Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a Conference organized by the Egyptian Banking Institute, May 7 – 8, 2007, Cairo, p03.

² International Finance Corporate (IFC), **Corporate Governance :why corporate governance**, 2005, p1
³ International Federation of accountants (IFAC), **Enterprise governance: getting the balance Right**, New York, USA, feb 2004, p8

⁴ Public oversight board (pob), **issues conforming the accounting profession standard**, 1993

⁵ Eustache EBONDO Wa. MANDZILA, **La gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne**, Harmattan, Paris, 2005, p14.

⁶ عيد بن حامد معيوف الشمري، نموذج رقابي مقترح لقياس جودة أداء الحوكمة في الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2011، ص22.

يرتبط بكل من الإطار الفكري للمحاسبة والتدقيق ارتباطاً وثيقاً نظراً لاحتوائه على معايير مهنية وأساليب وأدوات ونظم هي في واقعها آليات لحوكمة الشركات؛

لـ وعُزِّت أيضاً بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية"¹؛

لـ بالإضافة إلى تعريف حوكمة الشركات بأنها تمثل مجموعة من الآليات والمبادئ التي تُستخدم لسد الفجوة القائمة في نظرية الوكالة التي أدت إلى انفصال الملكية عن الإدارة²؛

لـ وتم تعريفها أيضاً بأنها مجموعة من الأنشطة التي تستهدف مصداقية عملية إعداد التقارير المالية، وهو مفهوم يتفق مع الدور الرقابي لتدقيق الحسابات إذ أن الحوكمة بهذا المعنى ترتبط مباشرة بكل من بيئة وأنشطة الرقابة³.

ب. تعريف حوكمة الشركات حسب مناهجها: هناك منهجين لتعريف حوكمة الشركات هما⁴:

- **المنهج الأول (A Shareholder Approach):** هو منهج المساهم أو النموذج الخارجي والذي يرى أن الهدف الأساسي الأكثر احتمالاً لنشاط الشركة هو تعظيم الربح، وفي ظل مفهوم المساءلة فإن الإشراف على تحقيق أهداف الشركة وتعظيم الربح يكون من قبل ملاك الشركة ومساهميها، حيث يركز منهج المساهم على تعظيم الربحية لصالح المساهمين؛

- **المنهج الثاني (The Stakeholder Approach):** وهو يسمى منهج الأطراف المتعددة أو النموذج الداخلي، والذي يرى أن هياكل حوكمة الشركات تعكس نموذجاً لرقابة الشركة والذي يهتم بمصالح الأطراف المتعددة، مثل: الأطراف ذوي العلاقة من العمال، المديرين، الدائنين، العملاء، الأطراف الأخرى.

لذلك، فالمنهج الثاني يعكس مفهوماً أوسع وأشمل لحوكمة الشركات، حيث يُعطي اعتباراً قوياً للبيئة وللضاي الاجتماعية الأخرى، هذا بالإضافة إلى أنه يتطلب توصيل البيانات المالية وغير المالية الملائمة لصانعي القرارات سواء الداخليين أم الخارجيين.

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص3.

² عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سابق، ص 28.

³ عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، ج3، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص722.

⁴ عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص43-44.

من جملة التعريفات التي سبقت، نخلص إلى أن هناك عدة محاولات صدرت من عدة جهات تحاول شرح مفهوم حوكمة الشركات. رغم أنها لا تبدو متفقة في ظاهرها، إلا أن جلها تُركز على أن حوكمة الشركات هي:

- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين، يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين؛
- التأكيد على أن الشركات يجب أن تُدار لفائدة أصحاب المصالح.

2. نشأة وتطور مفهوم حوكمة الشركات

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات وضرورات نشأته نتيجة لاعتبارات متعددة أبرزها أهمية الظهور والانتشار السريع لمفهوم انفصال الإدارة عن الملكية، والذي يُمثل السمة البارزة للشركات في العصر الحديث، وما عقبه من ظهور مشاكل الوكالة وما يرتبط بها من تضارب المصالح بين الإدارة والمالكين¹. ففي المرحلة الأولى لظهور حوكمة الشركات بعد أزمة الكساد (1929) كان يتلخص دورها في حل مشكلة الوسيط الرئيسي أي الفصل بين الملكية والإدارة بتحديد حقوق وواجبات كل من المالك لرأس المال والمسير له، أي أنها تعمل على تحفيز المسير للقيام بمسؤوليته في إدارة المؤسسة وفرض الرقابة عليه. أما في المرحلة الثانية التي تزامنت مع تطور أسواق رأس المال البريطانية والأمريكية، وتطورت بدرجة أقل أسواق القارة الأوروبية، أصبح التحدي الرئيسي للحوكمة هو كيفية ضمان أن المالكين يستطيعون مراقبة مسير المؤسسة الذي يُعينونه، بل ويُطالبون بمحاسبته². وقد كانت الفضائح والأزمات المالية للمؤسسات العالمية سببا في تعاضد أهمية حوكمة الشركات، حيث ساهمت هذه الأخيرة بقوة في ضرورة أعمال مفهوم حوكمة الشركات كأداة تساعد في عملية الإشراف والرقابة والمساءلة على أنظمة وقوانين المؤسسات ومدى الالتزام بتنفيذها. بالإضافة إلى ذلك، تُعتبر العناصر الآتية من دوافع ظهور حوكمة الشركات كمصطلح وكنظام للإدارة³:

- لزيادة وعي مسؤولي الإدارة وأصحاب المصالح بالإجراءات الحاكمة؛
- لإيجاد الهيكل الذي يتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيقها؛
- للمساعدة على رفع درجة الثقة مع تحقيق المزيد من الاستقرار المالي؛

¹ عبد المطلب عثمان محمود، نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات في كفاءة سوق الأوراق المالية: دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه (منشورة)، الدار الجزائرية للنشر والطبع والتوزيع، 2015، ص57.

² نبيل حمادي، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2012، ص6.

³ عبد القادر بريس ومحمد حمو، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة المالية العالمية، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية-السياسات والاستراتيجيات البديلة لعلاج الأزمة المالية والاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، منشورات مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو-مغاربي، ص2-3.

لضمان الحصول على معاملة عادلة لجميع المساهمين؛

لتمكين الشركات من الحصول على التمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين؛

لإمكانية مشاركة الدائنين والمقرضين والاضطلاع بدور المراقبين الخارجيين بالنسبة لأداء الشركة.

ويمكن تلخيص مراحل تطور ووضوح أبعاد حوكمة الشركات فيما يلي¹:

للمرحلة الكساد (ما بعد عام 1932): تتميز هذه المرحلة بأنها الأساس لأبحاث حوكمة الشركات، حيث

شهدت بداية الاعتراف بعمق الفجوة بين الإدارة والملاك وتعارض المصالح، مما دفع إلى تدعيم الاتجاه

نحو التطبيق السليم للقوانين واللوائح للمساهمة في الحد من الاحتيايل وتضارب المصالح؛

للمرحلة ظهور نظرية الوكالة وضبط العلاقات (1976-1990): في هذه المرحلة ظهرت الكتابات بشأن

تنظيم وضبط العلاقات بين الملاك والإدارة من خلال نظرية الوكالة وضرورة تحديد الواجبات والصلاحيات

لكل من الإدارة وأصحاب الأموال؛

للتزايد الاهتمام بحوكمة الشركات مع بداية التسعينات من القرن العشرين عندما اتجهت منظمة التجارة

العالمية لوضع معايير تساعد الشركات من خلال الالتزام بها في تحقيق النمو والاستقرار وتدعيم قدراتها

التنافسية للعمل عبر الحدود الدولية؛

للمرحلة بدء ظهور إصلاحات حوكمة الشركات (1996-2000) لتراكم الدراسات التي تُشير إلى أسباب

انهيار الشركات أو إخفاقها في تحقيق أهدافها أو سوء الممارسات الإدارية بها وإهدار أو سوء استخدام

الإمكانات والموارد، مما دفع منظمة التجارة العالمية للاهتمام بصياغة بعض المبادئ العامة للحوكمة التي

يُفترض أن تُراعيها الشركات بالدول النامية، ثم أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مجموعة من

المبادئ العامة لحوكمة الشركات*؛

للعلى ضوء المعايير السابق وضعها من المنظمات المختلفة، اتجهت مؤسسات واتحادات مهنية متعددة

أغلبها محاسبية لوضع مجموعة من المعايير لتحقيق أهداف حوكمة الشركات؛

للمرحلة التأكيد على حتمية حوكمة الشركات (2001-2004) وضرورة توثيقها، حيث كان التركيز واضحاً

على حالات الفشل وفساد القيم والأخلاق والفضائح في عديد من الممارسات المالية والاستثمارية في كثير

من الشركات والمؤسسات؛

للمع تتابع ظاهرة الأزمات الاقتصادية وانهيار عديد من الشركات العملاقة اتجه البنك الدولي أيضاً إلى

الاهتمام بالحوكمة، وقام بتعضيد بعض المؤسسات واللجان والهيئات والمعاهد لتبني موضوع حوكمة الشركات

وإصدار مجموعة من الضوابط والإرشادات لتطبيق حوكمة الشركات وتفعيلها.

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص 17-19.

* يُعتبر التقرير الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بعنوان: "مبادئ حوكمة الشركات" سنة 1999، هو أول اعتراف دولي رسمي بمفهوم

مما سبق، نستنتج أن حوكمة الشركات جاءت كرد فعل واستجابة لنداء المساهمين من أجل الحد من التصرفات السلبية للإدارة وفرض رقابة تحمي المصالح المشتركة للجميع وتحافظ على استمرارية الشركة أيضاً.

3. نظام حوكمة الشركات

تتلخص مدخلات حوكمة الشركات وكيفية تشغيلها ومخرجاتها فيما يلي:

- **مدخلات النظام:** حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه حوكمة الشركات من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من متطلبات، سواءً كانت متطلبات قانونية، تشريعية، إدارية واقتصادية¹. أو بتعبير آخر ما يجب توفره من محددات داخلية وخارجية لحوكمة الشركات*؛
- **نظام تشغيل حوكمة الشركات:** ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق، وجهات الرقابة وكل أسلوب إداري داخل الشركة أو خارجها مساهم في تنفيذ حوكمة الشركات، وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير إحكامها والارتقاء بفاعليتها؛
- **مخرجات نظام حوكمة الشركات:** حوكمة الشركات ليست هدفاً في حد ذاتها ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للشركات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية².

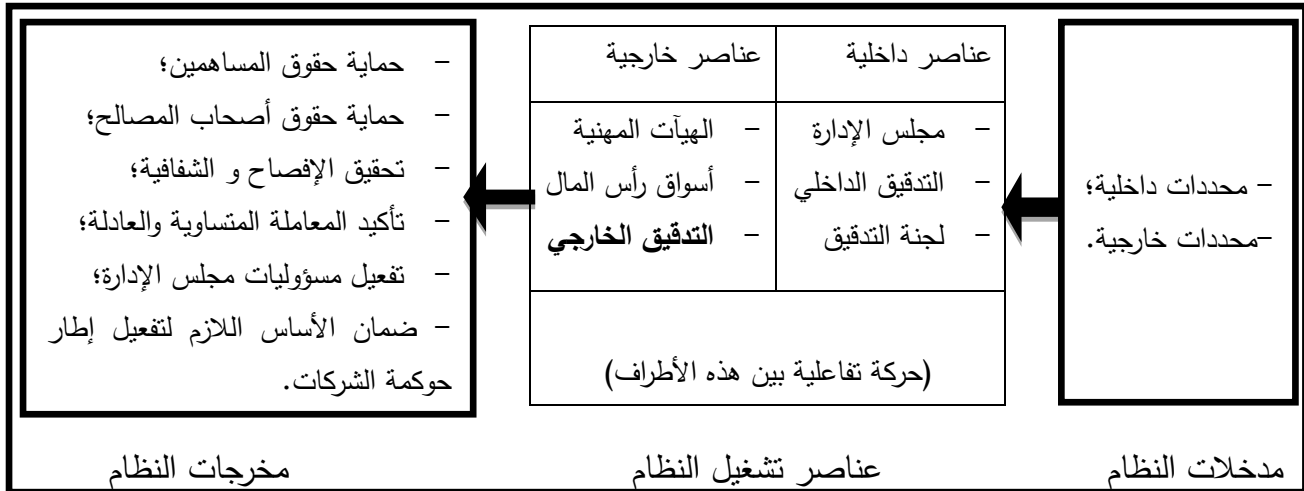
ومنه يمكن تصور نظام حوكمة الشركات وفق الشكل التالي:

شكل رقم (1): نظام حوكمة الشركات

¹ أشرف حنا ميخائيل، مرجع سابق، ص 05.

* لمزيد من التفصيل أنظر محددات حوكمة الشركات، ص 48.

² المرجع نفسه، الصفحة نفسها.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على: أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطراف في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات: تدقيق الشركات، تدقيق المصارف والمؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 24-26 سبتمبر 2005، ص5.

ومنه يمكن أن نستخلص أن نظام حوكمة الشركات يتضمن مجموعة من المحددات الداخلية والخارجية، كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب وتستخدم في ذلك آليات كالتدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، لجنة التدقيق، مجلس الإدارة، المنظمات المهنية والجهات الرقابية، والتي تتفاعل فيما بينها وهذا من أجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة الشركة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

المطلب الثاني: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

نشأت حوكمة الشركات كمفهوم من خلال عدة نظريات فسرت ضرورة وجودها بالشركات لتلافي التصرفات والنقائص التي كانت تحكم عمل المديرين، وطبيعة العلاقة بين مالك الشركة ومديروها. فمرجعها بذلك مجموعة من النظريات، التي على أساسها يتضح مفهوم حوكمة الشركات ويتسع. وسنتطرق في هذا المطلب إلى عرض أهم هذه النظريات المفسرة لحوكمة الشركات.

1. نظرية الوكالة

إذا بحثنا في أدبيات حوكمة الشركات نجد أن (Berle & Means) كانا من أوائل من تحدث عن فصل الملكية عن التسيير سنة 1932*، ليتطرق بعدها كل من (Jensen & Meckling) سنة 1976 إلى مشكلة الوكالة، حيث أشارا إلى حتمية حدوث صراع مصالح في الشركة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والتسيير، وقد عرّف الباحثان الوكالة بأنها: "عقد يُعيّن بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكّل أو الأصيل)

* جرى بين الباحثين أن تُنسب نشأة مجال البحث حول حوكمة الشركات إلى النقاش الذي افتتحه «Berle et Means» عام 1932 حول آثار الفصل بين الملكية والإدارة في مؤلف لهما بعنوان "الشركة الحديثة والملكية الخاصة"، إلا أن هذه الفكرة قد تم التطرق إليها قبل ذلك بحوالي قرنين من الزمن من قبل «Adam Smith» في كتابه "ثروة الأمم" عام 1776.

شخصاً آخر (الوكيل) من أجل القيام بأعمال معينة لفائدة الأول، مما يستوجب تفويض السلطة للوكيل¹. كما تم وصف نظرية الوكالة في الشركة بأنها: "مجموعة من العلاقات التعاقدية، وأن وجود الشركة يتحقق من خلال واحد أو أكثر من هذه العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ما هي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط الشركة، وبالتالي يمكن دراسة سلوك الشركة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها"².

وترتكز هذه النظرية على مجموعة من الفرضيات من أهمها:

- المسبيرون يسعون لتعظيم منافعهم على حساب الملاك؛
- المحيط غير مستقر؛
- جاءت فكرة عدم اكتمال العقود من كون الوكيل يعرف عمله أكثر من الموكل؛
- يتميز كل من الوكيل والموكل بالرشادة الاقتصادية؛
- اختلاف نسبة المخاطرة التي يتحملها كل من الموكل والوكيل؛
- اختلاف أهداف وأفضليات كل من الموكل والوكيل، فبينما يسعى الأول للحصول على أكبر قدر من الجهد والعمل مقابل أجر معقول، فإن الوكيل يسعى إلى تعظيم منفعته من خلال الحصول على أكبر قدر ممكن من المكافآت والحوافز والمزايا مع بذل مجهودات أقل³. حيث يلجأ الوكيل (المسير) حسب هذه النظرية لوضع استراتيجيات تحميه وتحفظ له حقوقه عن طريق استغلال نفوذه وشبكة العلاقات بالموردين والعملاء وكذلك حجم المعلومات التي يستقبلها الوكيل قبل غيره، وبذلك فهو يُفضّل تحقيق مصالحه وأهدافه الشخصية أولاً قبل مصالح الشركة خاصة الحفاظ على قيمته في سوق العمل⁴.
- وتنظر نظرية الوكالة إلى الشركة على أنها مجموعة من التعاقدات، فتعمل نظرية الوكالة على معالجة مشكلات العلاقة بين الرئيسي والعون من ناحية انفصال الملكية عن التسيير، واختلاف مصادر تمويل المشروع برأس المال، وكذلك مشكلة تحمل المخاطر، ووظائف صنع القرار، ومراقبة أداء الأعوان،

¹ Michael C. JENSEN and Clifford W. SMITH Jr, **Stockholder, Manager, and Creditor Interests: Application of Agency Theory**, Harvard University Press, december, 2000, p2.

² طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص67.

³ Michael C.JENSEN and William H. MECKLING, **Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership structure**, journal of financial Economics, vol3, n°4, October 1976, P5-10.

⁴ عبد الرحمان العايب، ميكانيزمات تحفيز المسيرين كأحد محددات حوكمة الشركات وتأثيرها في الأزمة الاقتصادية العالمية الراهنة: حالة المؤسسات المالية والمصرفية المتضررة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالتعاون مع مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورومغاربي، جامعة فرحات عباس، سطيف1، الجزائر، يومي 20 و21 أكتوبر 2009، ص5.

فإذا تصرف أطراف علاقة الوكالة حسب مصالحهم الذاتية، فإن ذلك سيتسبب في وجود صراعات ينتج عنها تحمل تكاليف تسمى بتكاليف الوكالة¹. وتتمثل هذه التكاليف فيما يلي²:

- **تكاليف الاشراف والرقابة:** تتمثل في التكاليف التي يتحملها الأصيل من أجل التأكد من أن إدارة أعماله تسير وفق توقعاته؛

- **تكاليف الالتزام:** هي التكاليف التي يتحملها الوكيل والمتمثلة في الجهد الذي يبذله لكي يُظهر للأصيل أن أعماله تصب في مصلحته، وأنه قادر على الالتزام بوعده؛

- **التكاليف المتبقية:** وهي تكاليف تُظهر نتيجة التباين في المصالح، حيث لا يمكن ضبطها نظريا في مستوى معين، لأن تكاليف الحد منها تكون أكبر من العائد المحصل.

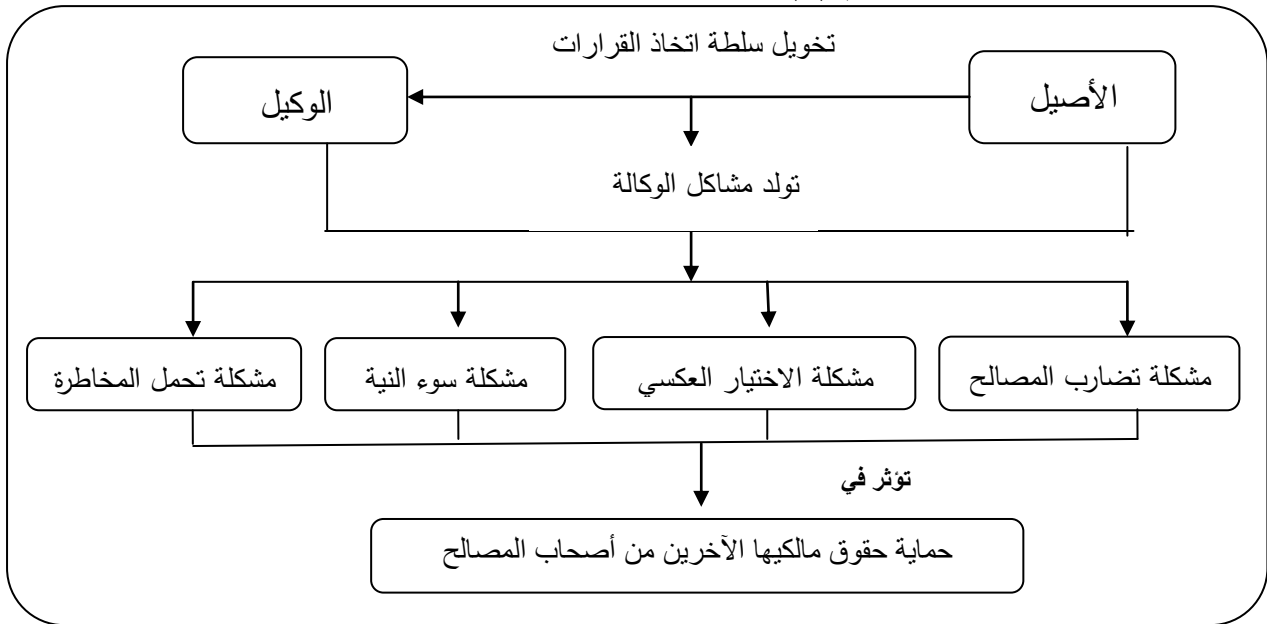
وفيما يتعلق بمشاكل الوكالة، فتنشأ من تعرض الأصيل لخسارة نتيجة أخلاق وتصرفات الوكيل وعدم بذله العناية الكافية لتعظيم عائد الأصيل، ومما يعزز من فرص حدوث هذا الأمر هو أن الأصيل ليس لديه وسائل الرقابة المباشرة لقياس مجهودات الوكيل، فضلا عن كمية ونوعية المعلومات المتاحة لكل منهما³، مما يترتب عن ذلك مجموعة من الانعكاسات يمكن تلخيصها في الشكل الموالي:

¹ علي مناد، دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي: دراسة قياسية حالة SPA الجزائر، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2013/2014، ص73.

² حمزة ضويفي، فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي: مع دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014/2015، ص8.

³ عبد الحفيظ مازري، دور الحوكمة المالية في مواجهة مشكلة عدم تناظر المعلومات: دراسة قياسية على مستوى بورصة NASDAQ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2014/2015، ص138.

شكل رقم (2): الانعكاسات المترتبة عن نظرية الوكالة



المصدر: بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة: دراسة وتحليل تجارب وطنية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 18-19 ماي 2011، ص18.

يتضح من الشكل أعلاه أنه من خلال علاقة الوكيل مع الأصيل تنشأ علاقة تعاقدية، ونتيجة لعدم وجود عقود كاملة تنشأ مشاكل عدة سببها:

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

لقد أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين المساهمين والمسيرين، حيث يفضل المساهمون تعظيم الربح بينما يسعى المسيرين إلى تحقيق النمو، كما أن المساهمين ليس لهم إمكانية تسيير مباشرة في حين أن المسيرين يمتلكون معلومات مميزة، إضافة إلى أن العقود غير كاملة فلا يمكن توقع جميع الوضعيات المستقبلية، ما قد يجعل المسيرين يستفيدون من هذه الوضعيات لتعظيم منفعتهم الخاصة على حساب من يُؤكّلونهم، ما أدى إلى الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين من جهة والتعسف الممارس ضد المسيرين من جهة أخرى، لذلك ارتبط مفهوم الحوكمة بنظرية الوكالة وكانت بمثابة الأساس الذي انطلقت منه حوكمة الشركات.

2. نظرية تكاليف الصفقات (المعاملات أو المبادلات)

برزت هذه النظرية على يد الاقتصادي الأمريكي "Ronald Hary Coase" في مقال نُشر له تحت عنوان "طبيعة المنشأة" عام 1937.

نظر "Coase" للشركة على أنها مجموع علاقات تتركز حول "مسير" يقوم بتخصيص الموارد عوضاً عن قوى العرض والطلب التي يُوفِّرها السوق، وأقام دراسته على أسس ثلاثة¹:

- الشركة مستقلة عن السوق وآلياتها بديلة عن آلياتها؛

- الشركة عبارة عن اقتصاد مسير قوامه سلطة يتمتع بها المسير في تخصيص مدخلات الإنتاج؛
- السلطة داخل الشركة مصدرها تعاقدية، ونطاقها تُحدده الموازنة بين تكلفة التعاقد داخل الشركة وخارجها.

توصل "Coase" إلى أن أسباب وجود الشركة تتمثل أساساً في التكاليف المرتفعة التي يتكبدها الأفراد من أجل ضمان الإنتاج الجماعي في السوق، فتكاليف الصفقات المتعلقة باكتشاف السعر الملائم والتفاوض وإبرام اتفاقيات منفصلة لكل معاملة وخلق والحفاظ على الاتفاقيات التعاقدية على المدى الطويل هي كثيرة ومن الممكن تخفيضها عن طريق إنشاء شركة بحيث تحل علاقات التسلسل الهرمي للسلطة محل السوق كوسيلة لتنسيق وظيفة الإنتاج المشترك.

كما توصل أيضاً إلى تعريف الشركة بأنها: "عقد ممتد زمنياً يتمتع فيه أحد الأطراف بسلطة تحديد التزامات الطرف الآخر". كما خلص إلى أن الشركة تحتوي في الغالب على أكثر من عقد واحد، وأن حجم الشركة يزداد كلما زاد عدد العقود، أي أن الشركة تتوسع كلما زاد عدد الصفقات التي يُديرها المسير ويكون فيها شخصاً مركزياً له سلطة اتخاذ القرار، وبالمقابل فإن تخلي المسير عن إدارة وتنظيم بعض الصفقات داخل الشركة وحصوله عليها من السوق يُؤدِّي إلى تضائل حجم الشركة².

وطُوِّرت هذه النظرية على يد الباحث الأمريكي "WILLIAMSON"^{*} الذي ركز على تحليل تكاليف الصفقات مستنداً في ذلك على دراسات "Ronald Hary Coase".

اعتمد "WILLIAMSON" على التحليل المؤسسي المقارن، أي البحث عن المؤسسات أين تكون فيها تكاليف الصفقات أقل ما يمكن. وقد ركز على دور المعلومات في السوق التي بقيت المرجع الوحيد للفعالية، وذلك من خلال إدخال عوامل سلوكية (الرشادة المحدودة، السلوكيات الانتهازية، نوعية الأصول) وأخرى منظماتية (التكاليف الناتجة عن التصرفات البيروقراطية، الرشوة)³.

¹المعتصم بالله الغرياني، حوكمة شركات المساهمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2008، ص27.

² المرجع نفسه، ص29-30.

^{*} حاز "Oliver WILLIAMSON" على جائزة نوبل للاقتصاد عام 2009 إثر أعماله في ميدان الاقتصاد الجزئي ضمن موضوع تكاليف صفقات المؤسسة.

³ علي مناد، مرجع سابق، ص64.

وتقوم نظرية تكاليف الصفقات على ثلاث افتراضات، هي:

❖ **الرشادة أو العقلانية المحدودة:** وتعني عدم قدرة الفرد على فهم المحيط بصفة كلية، وذلك لعدم امتلاكه المعلومات الضرورية والكافية التي تمكنه من اتخاذ القرار المناسب، وبالتالي يكون قراره ضمن حالة عدم التأكد، الذي ينتج عنه في غالب الأحيان عقود غير مكتملة؛

❖ **انتهازية الفرد:** وتعني استعمال المعلومة غير الكاملة لتحقيق المصالح الشخصية، مما يُصعب تنفيذ العقد في المدى البعيد¹؛

❖ **نوعية الأصول:** الأصل النوعي أو الأصل ذو الخصوصية هو الذي يستطيع العون الاقتصادي الاستثمار فيه بطريقة طوعية، من خلال إجراء صفقة معينة دون اللجوء إلى صفقات أخرى مكتملة قد ترفقها تكاليف إضافية لها أهمية بالغة تتعلق بقرار اختيار الهيكل الأمثل للتسيير².

تؤدي الافتراضات السابقة إلى زيادة تكاليف الصفقات عند التعاقد ما يؤدي إلى إمكانية حدوث خلافات، ومن أجل حماية أطراف التعاقد فإن نظرية تكلفة الصفقات تُركّز على ثلاثة عناصر أساسية، هي³:

❖ تقترح نظرية تكاليف الصفقات الوقاية لحماية كل طرف من السلوك الانتهازي على حساب الآخر، وتُقدّم دوافع للالتزام بالصفقات، وتُشدّد النظرية على التحكم في تكاليف فسخ العقد باستخدام رهن آمن؛

❖ زيادة طول مدة الالتزام، أين يصبح من الضروري إعادة تحديد التزامات الأطراف فيما يتعلق بسير أداء العقد، فعندما يعلم الأطراف أنه يمكن مراجعة العقد مستقبلاً فيكون هناك ميل أقل لانتهاك التزاماتهم؛

❖ وضع آليات خاصة لحل النزاعات، فعلى الأطراف المتعاقدة الموافقة مسبقاً على إجراءات لحل الخلافات.

ويمكن أن تأخذ تكاليف تحقيق الصفقة إذا كانت صفقة واحدة أو تكاليف تحقيق الصفقات إذا كانت صفقات متعددة السمات التالية⁴:

- تكاليف الحصول على المعلومة الإستراتيجية من أجل وضع التخطيط اللازم؛
- تكاليف المفاوضات من أجل تحديد قيمة تحصيل الصفقة؛
- تكاليف الاكتتاب ما بين الأطراف الفاعلة في الصفقة المتعلقة بنشاط المؤسسة؛
- تكاليف التحفيز المالي للمفوضين والمشرّفين على تحقيق المشروع الاقتصادي للمؤسسة؛

¹ Oliver WILLIAMSON, *The Economic Institutions Capitalisms: Firms, Markets, Relational Contracting*, New York, Free press, 1985, p169.

² علي مناد، مرجع سابق، ص 69.

³ نسرین كرمية، دراسة تحليلية لمدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014/2015، ص 4-5.

⁴ Olivier WILLIAMSON, *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, The Free Press, New York, 1975, p326.

- تكاليف ضبط وتنظيم النشاط الاقتصادي للمؤسسة.

ويمكن تصنيف تكاليف الصفقات حسب "WILLIAMSON" إلى:

- **تكاليف صفقات مسبقة:** تتمثل في تكاليف إنشاء العقود، كتكاليف التحرير والتفاوض والتوثيق؛
- **تكاليف صفقات لاحقة:** تتمثل في تكاليف إدارة العقود، كتكاليف تجسيد الصفقة وتكاليف الرقابة.

إن كل من نظريتي الوكالة وتكاليف الصفقات حاولتا شرح كفاءة الأشكال التنظيمية، أين يُنظر إلى المنظمات على أنها مجموعة من العقود بين مختلف الجهات الفاعلة، والتي يتوجب عليها تقليل تكاليف الوكالة وتكاليف الصفقات من أجل الاستمرار. لكن هذه الرؤية لفعالية المنظمات لا تتطابق دائما مع الواقع، لذلك جاءت نظرية التجذر لمحاولة شرح استمرار وجود أشكال تنظيمية غير فعالة في سوق يُفترض أنه تنافسي والبقاء فيه للأفضل¹.

3. نظرية تجذر المسيرين

عُرّف التجذر بأنه²: "نسق متكون من شبكة علاقات رسمية وغير رسمية، يتمكن من خلالها المسير من التخلص ولو بصفة جزئية من مراقبة المساهمين ومجلس الإدارة".

وانطلاقا من التسمية في اللغة الإنجليزية "Entrenchment" وترجمتها إلى اللغة العربية فيُقصد بها "الاستحكام" والذي يعني التحكم والإمساك بزمام الأمور في الشركة، أما في اللغة الفرنسية "Enracinement" فالتسمية تُترجم إلى اللغة العربية بـ: "التجذر" والذي يُشير إلى أن المسير يبعث جذوره في الشركة لتثبيت منصبه، فكلما كانت الجذور عميقة كلما كان من الصعب اقتلاعها³.

تفترض نظرية التجذر أن الفاعلين في المنظمة (المسيرين) يُطوِّرون إستراتيجيتهم للحفاظ على مكانتهم بالمنظمة والعمل على حرمان المنافسين المحتملين من الدخول إليها، هذا يسمح لهم بالرفع من سلطتهم ومن مساحة إدراكهم لما يجري بالمنظمة⁴. كما تركز هذه النظرية أيضا على فرضيتين أساسيتين هما⁵:

¹ علي مناد، مرجع سابق، ص 79-80.

² Benoît PIGE, **Enracinement des Dirigeants et Richesse des Actionnaires**, Revue de Finance-Contrôle-Stratégie, vol1, n°3, septembre 1998, p 134.

³ عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية: دراسة نظرية تطبيقية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2013، ص 8.

⁴ Hervé ALEXANDRE et Mathieu PAQUEROT, **Efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants**, Revue de Finance-Contrôle-Stratégie, volume 3, n° 2, juin 2000, P7.

⁵ نسرين كرمية، مرجع سابق، ص 8.

- أنه ليس بالضرورة أن تكون أهداف المسيرين والملك متطابقة، حيث يلجأ المسير حسب هذه النظرية لوضع استراتيجيات تحميه وتحفظ له حقوقه. وبذلك فهو يفضل تحقيق مصالحه وأهدافه الشخصية أولاً قبل مصالح الشركة؛
- عدم المساواة في الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة ومحيطها، حيث أن المسير يحصل عليها قبل الملاك.

4. نظرية حقوق الملكية

تأسست هذه النظرية على يد (ALCHIAN et DEMSETZ)، وتقوم هذه النظرية على فكرة أن حق الملكية هو المحدد الأساسي أو العامل الجوهرى وراء فعالية ونمو المؤسسة، فكلما كانت هذه الحقوق كاملة كلما انعكس ذلك على أداء المؤسسة¹. يمكن تعريف حق الملكية على أنه: "حق خاص بفرد معين، وهو قابل للتحويل عن طريق التبادل مقابل حقوق مماثلة على ممتلكات أخرى". وقد تم تصنيف حقوق الملكية إلى ثلاثة أقسام، هي²:

- حق الاستعمال: أي الحق في استعمال الشيء؛
 - حق قطف الثمار: أي الحق في تحصيل المنافع والأرباح؛
 - حق البيع: أي حق تقرير مصير الشيء أو حرية التصرف فيه.
- وتفترض نظرية حقوق الملكية بعض الفرضيات، نذكر منها ما يلي³:
- يُعظّم الأعدان الاقتصاديون منافعهم ويندفعون للبحث عن مصالحهم الشخصية مهما كان النظام الاقتصادي الذي يتعاملون فيه ومهما كانت حقوق الملكية التي يملكونها؛
 - يتبع أي فرد أهدافه الخاصة، لكن يخضع إلى القيود المفروضة عن طريق هيكل النظام الذي يعمل فيه؛
 - منفعة العون الاقتصادي لا تتمثل فقط في تعظيم الربح، وإنما هناك أيضاً أمور أخرى كالترقية، تحسين شروط العمل؛
 - المعلومات ليست كاملة وتكاليف المبادلات غير معدومة.

5. نظرية أصحاب المصالح

ظهر مفهوم أصحاب المصالح لأول مرة على يد (Berle & Means) سنة 1932 حينما كانت إشكالية الحوكمة تدور حول الكيفية التي يتم بها ضبط سلوك الإدارة العليا بالشكل الذي يسمح لها بالقيام بالمهام المنوطة بها وتوجيهها في الاتجاه الذي يخدم مصلحة المساهمين فالتركيز كان فقط إشباع رغبات

1 Gérard KOENIG, *De Nouvelles Théories pour Gérer l'entreprise de XXle siècle*, Economica, Paris, 1999, p7.

2 PARRAT Frédéric, *Le gouvernement d'entreprise*, Maxima, 1999, p27-28.

3 Yves. SIMON and Henri. TEZENAS DU MONTCEL, *Théorie de la firme et réforme de l'entreprise*, *Revue Economique*, vol 28, N°3, 1977, p322.

المساهمين. لكن في الثمانينات من القرن نفسه تم تطوير أفكار إدارية جديدة صاحبها موجة من الأزمات المالية والاقتصادية مست أكبر الشركات العالمية والتي نجم عنها بيع أصول شركات إلى منافسيها و حدوث تكتلات بين المنافسين وكذلك إفلاس العديد من الشركات، فانتقلت إشكالية حوكمة الشركات من العلاقة القائمة بين المساهمين والمسيرين إلى العلاقة بين الشركة وكل أصحاب المصالح¹. وقد استخدم هذا المصطلح لأول مرة عام 1963 من خلال عرض تقديمي لبحث في معهد ستانفورد للأبحاث في الولايات المتحدة الأمريكية. ويعني أصحاب المصالح حسب تعريف معهد "ستانفورد" عام 1963 "المجموعات الأساسية لبقاء المؤسسة"، أما التعريف الذي يُعطي معنى لمصطلح أصحاب المصالح على أوسع نطاق هو التعريف الذي اقترحه "Freeman" عام 1984 وهو "أصحاب المصالح هم كل فرد أو مجموعة من الأفراد التي يمكن أن تُؤثر أو تتأثر بالأهداف التنظيمية"، ويعني في هذه الرؤية: الموردين، جماعات الضغط، العملاء، الموظفين، المستثمرين، المجتمع،... الخ². وقد استنتجت هذه الرؤية أولئك الأطراف الذين لا يمكن أن يُؤثروا على الشركة (بسبب غياب سلطتهم)، وأولئك الذين لا تتأثر تصرفاتهم بها (بسبب عدم وجود أية علاقة). كما أن أصحاب المصالح يمكن أن يُؤثروا على الشركة دون أن يتأثروا، كما يمكن أن يتأثر أصحاب المصالح بالشركة دون أن يُؤثروا عليها. كما يمكن أن يكون ضمن أصحاب المصالح أطراف محتملين يُشكّلون فرصة أو خطر على الشركة.

تعتبر النظريات السابقة من أهم النظريات المفسرة لحوكمة الشركات، حيث اهتمت كل نظرية من النظريات السابقة بأحد جوانب حوكمة الشركات، فمنها من درست علاقة انفصال الملكية عن الإدارة وكذا المشاكل التي تُصاحبها، ومنها من اهتمت بإيجاد أفضل الطرق والأساليب التي يتم بها تخفيض تكاليف الصفقات، ومنها اهتمت باستراتيجيات التسيير، وهناك من النظريات من تناولت حقوق الملكية، وأخرى بينت ضرورة التحلي بالأخلاق في التعامل مع الشركاء. إلا أن نظرية الوكالة تعتبر المفسر الأكثر تعبيراً عن حوكمة الشركات والتي لقيت إقبالا واسعا من قبل الباحثين وهذا للأسباب التالية³:

القدم التاريخي لهذه النظرية مقارنة بالنظريات الأخرى، حيث ارتبطت بانفصال الملكية عن التسيير، والذي نتج عنه حقوق المساهمين أو الملاك وكيفية التعامل معهم؛

¹ عبد الرحمان العايب، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2010/2011، ص80.

²Samuel MERCIER, L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique: une synthèse de la littérature, Xième Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique(non publiée), 13-14-15 juin 2001, Faculté des Sciences de l'administration, Université Laval, Québec, Canada, p 4.

³ عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص9.

دراستها للعلاقات التعاقدية بين الأطراف ذات العلاقة بالشركة والتعارض في المصالح بينهم، والذي نتج عنه دور وحقوق أصحاب المصالح بالنسبة للشركة وطرق الإفصاح الممكنة؛
دراستها لتكاليف الوكالة الناتجة عن هذه العقود، مما أدى إلى ضرورة دراسة هيكل وتركيبة مجلس الإدارة وطريقة عمله، سياسة مكافآت المديرين؛
تقديمها للتدقيق الخارجي كآلية للتخفيف من حدة الصراع بين هذه الأطراف والذي يعتبر من آليات حوكمة الشركات.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

سننظر بالدراسة في هذا المطلب إلى أهمية حوكمة الشركات ثم أهدافها.

1. أهمية حوكمة الشركات

تُعد حوكمة الشركات من أهم الأمور الضرورية واللازمة لحسن سير عمل الشركات، وتأكيد الوفاء بالالتزامات والتعهدات القائمة على الشركات، ولضمان تحقيقها لأهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم¹.
وقد تزايدت أهمية حوكمة الشركات خلال العقد الأخيرين نتيجة لعدة أسباب من أهمها التحول إلى نظام اقتصاديات السوق، تحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي، اتساع حجم المشروعات الذي أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، تزايد انتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود بالإضافة إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين، كل ذلك أدى بدوره إلى حدوث الأزمات الاقتصادية كأزمة جنوب شرق آسيا في أواخر التسعينات، ثم توالى الأزمات بعد ذلك ولعل من أبرزها أزمة شركة "انرون" و "وورلدكوم" في الولايات المتحدة عام 2001².

وتختلف أهمية الحوكمة وفقاً لأصحاب المصالح، فمن وجهة نظر المساهمين تكمن أهميتها في

الآتي:

للتأكد من سعي الإدارة لتعظيم الأرباح؛

للتساعد في حماية حقوق الأقلية والمساواة بين المساهمين³.

للتأكد من الفاعلية للمدققين الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأيّة ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين¹. كما تُؤثّر حوكمة الشركات في

¹ فهيم سلطان محمد الحاج، آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد الأول، يوليو 2012، ص 47.

² سناء عبد الكريم الخناق، الإطار المؤسسي والتشريعي لحاكمية المؤسسات المالية التجريبية الماليزية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلة دولية محكمة متخصصة في الدراسات والأبحاث الاقتصادية، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، العدد 12، 2012، ص 74.

³ اتحاد الشركات الاستثمارية، حوكمة الشركات، مكتبة آفاق، الكويت، سبتمبر 2011، ص 64.

تطوير عمليات التدقيق والمراجعة المالية والإستراتيجية، فمن خلال تنفيذ وظيفة الإشراف بشكل فعال، بوجود التوجه الاستراتيجي القوي، تتأكد فاعلية الرقابة والتدقيق الاستراتيجي والمالي عن طريق تقليل التناقض بين ما هو كائن وما ينبغي أن يكون في مصالح الأطراف كافة²؛
 وتسمح حوكمة الشركات كذلك، بخلق الثقة بين المتعاملين، وتمكن خاصة المستثمرين الماليين والمؤسسيين من الحصول على وسائل تقوم حقيقة بالرقابة على إدارة أصولهم الموزعة على عدة محافظ وشركات³.

وأما من وجهة نظر إدارة الشركة فإن أهمية حوكمة الشركات تتلخص في:

- ✧ تعزيز القدرة التنافسية للشركة؛
- ✧ تحقيق معدلات نمو مرتفعة؛
- ✧ تساعد في رفع قيمة الشركة؛
- ✧ رفع قدرة الشركة على الحصول على التمويل وتوليد الأرباح؛
- ✧ تجنب الفساد والانهيارات في الشركات؛
- ✧ استيفاء متطلبات العولمة؛
- ✧ المحافظة على الثقة بين الشركة والأطراف ذوي العلاقة⁴.
- وتكمن أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمجتمع في الآتي⁵:
- ◆ تشجيع الاستثمار والتنمية المستدامة؛
- ◆ بناء علاقات تتمتع بالشفافية بين أصحاب الأعمال والدولة؛
- ◆ تشجع على العمل بكفاءة وزيادة الإنتاجية والابتكار؛
- ◆ تحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع من خلال توفير مناصب العمل.

¹ أشرف حنا ميخائيل، مرجع سابق ، ص83.

² مؤيد الفضل علي ونول حربي راضي، العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة: دراسة حالة الأردن، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلة دورية فصلية علمية محكمة، تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 13، العدد 1، 2011، جامعة القادسية، العراق، ص7.

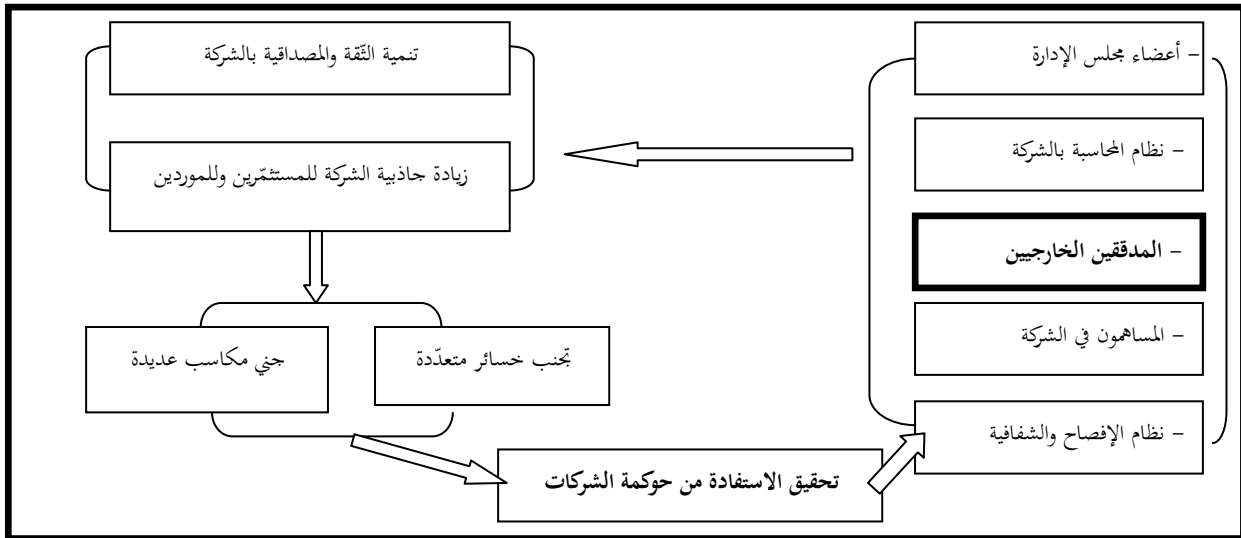
³ Hervé ALEXANDRE et Mathieu PAQUEROT, Op. Cit., p 6.

⁴ اتحاد الشركات الاستثمارية، مرجع سابق، ص64-65.

⁵ يحيى سعيدي ولخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد 5، 2012، ص187.

أما أهمية حوكمة الشركات بالنسبة لأصحاب المصالح الآخرين، فتسعى حوكمة الشركات إلى بناء علاقة وثيقة وقوية بين إدارة الشركة والعاملين بها ومورديها ودائنيها وغيرهم، فالحوكمة الرشيدة تعزز مستوى ثقة مجتمع المتعاملين للإسهام في رفع مستوى أداء الشركة وتحقيق أهدافها الإستراتيجية¹. والشكل الموالي يلخص مزايا حوكمة الشركات، كما يلي:

شكل رقم (3): مزايا حوكمة الشركات



المصدر: محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005، ص189.

2. أهداف حوكمة الشركات

تهدف حوكمة الشركات إلى تحقيق ما يلي²:

- ✱ حماية حقوق المساهمين: وذلك من خلال الشفافية في المعلومات وتوفيرها في الوقت المناسب وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصصهم من الأرباح السنوية وحماية أصول الشركة وتحقيق معدلات نمو جيدة واستغلال أمثل للموارد البشرية والاقتصادية؛
- ✱ تحقيق العدالة بين المساهمين سواء كانوا من أعضاء مجلس الإدارة أو من المساهمين بغض النظر عن جنسيتهم ومواقعهم وحصصهم في رأس المال؛
- ✱ تنمية روح التعاون مع أصحاب المصالح المختلفة وتسهيل الإجراءات والالتزام بالاتفاقيات وشروطها؛

¹ عبد الغني دادن وسعيدة تلي، فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي: 06-07 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص5.

² يونس عليان سليمان الشوكي، أثر المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان: دراسة ميدانية على عينة من البنوك التجارية المتداول أسهمها في بورصة عمان، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، 2006، ص 77-78.

- ✱ توفير المعلومات وسلامة قنوات الاتصال وسرعتها مما يؤدي إلى زيادة الثقة بالشركة ويُساعد على الاستمرارية وتحقيق الأهداف؛
- ✱ سلامة أداء الشركة والرقابة الداخلية والتعاون بين الدوائر المختلفة في الشركة ومراقبة وتقييم الأداء وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات؛
- ✱ وضع إستراتيجية واضحة مرتبطة بأهداف الشركة والخطط الموضوعية وتقييمها وتحديد الأهداف الإستراتيجية للشركة.

المبحث الثاني: متطلبات تطبيق حوكمة الشركات

يستند تطبيق حوكمة الشركات إلى مجموعة من المبادئ التي يسعى إلى تجسيدها مجموعة من الأطراف تحت إطار مجموعة من المحددات الداخلية والخارجية ووفق مراحل يؤدي إتباعها إلى نجاح تطبيق حوكمة الشركات، وهذا ما سنتطرق له في هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

- المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها؛
- المطلب الثاني: النماذج الدولية لحوكمة الشركات؛
- المطلب الثالث: المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها

إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يتطلب الالتزام بمجموعة من المبادئ، حيث تُمثّل المبادئ العمود الفقري لتطبيق حوكمة الشركات، لذا فقد حازت على اهتمام مختلف الهيئات والتنظيمات ذات الصلة بتطبيق حوكمة الشركات، علاوةً على اهتمام الباحثين والكتاب.

1. مبادئ حوكمة الشركات

قبل عرض مبادئ حوكمة الشركات، نتطرق أولاً إلى التمييز بين أسلوب المبادئ والأسلوب القانوني واللذان يُعبّران عن الإطار القانوني لحوكمة الشركات، كما هو ملخص في الجدول الموالي.

جدول رقم (1): الأطر القانونية لأنظمة حوكمة الشركات

الأطر القانونية لأنظمة حوكمة الشركات	
أسلوب المبادئ	الأسلوب القانوني
<p>✧ دور الجهات الرقابية يقتصر على تبني مبادئ عامة ومرنة تكون استرشادية توضح الممارسات الجيدة للحوكمة؛</p> <p>✧ اختيارية التطبيق وتخضع عملية الالتزام إلى ضغط السوق بتنفيذ الأدلة الإرشادية والممارسات بشكل اختياري من قبل الشركات؛</p> <p>✧ تتواجد مبادئ حوكمة الشركات في القوانين والتشريعات واللوائح التي تطبقها الدول لذلك تختلف هذه المبادئ من دولة لأخرى حسب القوانين المتبعة، ويعني ذلك أنه ليس هناك نظام موحد لمبادئ حوكمة الشركات يمكن أن يُطبَّق في جميع الدول ويُؤدي تطبيقه إلى الحصول على نفس النتائج، بل هناك مبادئ عامة لحوكمة الشركات تصدرها هيئات دولية متخصصة مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي وغيرهم؛</p> <p>✧ تمثل المبادئ في مجال حوكمة الشركات الخطوط العامة التي تهدف إلى تعزيز الإدارة السليمة للشركات، وكفاءة الأسواق المالية واستقرار الاقتصاد كله، وكذلك تخدم تلك المبادئ كإرشادات مستقبلية للحوار حول تطوير معايير تفصيلية للحوكمة.</p>	<p>✧ إصدار قوانين ولوائح مفصلة ودقيقة وملزمة التطبيق وتخضع لإشراف دقيق من قبل الجهات الرقابية، باستخدام معايير محددة؛</p> <p>✧ إجراءات قد تكون حازمة من قبل الجهات الرقابية في حال عدم الالتزام بهذه القوانين أو اللوائح والقواعد النظامية.</p>
<p>✧ فتح المجال للشركات للاجتهاد ووضع الأطر التي تناسبها؛</p> <p>✧ البحث عن أفضل التجارب.</p>	<p>✧ إطار مفصل ومحدد للممارسات المقبولة نظامياً؛</p> <p>✧ مدخل جيد في تحقيق التزام أي وفوري بتنفيذ آليات الحوكمة الكمية في الشركات.</p>
<p>✧ في ظل عدم وجود ثقافة الحوكمة في قطاع الأعمال وغياب الجهات الرقابية التطبيق لا يكون أولوية لدى الشركات.</p>	<p>✧ اتجاه الشركات إلى استيفاء المتطلبات النظامية دون النظر إلى روح النظام؛</p> <p>✧ التطبيق من أجل الالتزام وبالحد الأدنى؛</p> <p>✧ إساءة استغلال هذه القوانين بالبحث عن الثغرات.</p>

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على:

- أحمد بن عبد الله آل الشيخ، المتطلبات القانونية والإجرائية لحوكمة الشركات، بحث مقدم في منتدى الحوكمة السعودي، هيئة السوق المالية، 29 و30 يناير 2011، ص10-11؛
 - بشرى نجم عبد الله وثائر صبري محمود، تقييم مستوى الالتزام بمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد24، العراق، 2010، ص10؛
 - فهم سلطان محمد الحاج، آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية، العدد الأول، يوليو 2012، ص48.
- تعددت مبادئ حوكمة الشركات واختلفت من منظمة إلى أخرى على المستوى العالمي، ولكن أكثرها قبولاً واهتماماً وأيضاً أسبقها صدوراً هي المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

1.1. مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD): جاءت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات، استجابة لدعوة من اجتماع مجلس المنظمة على المستوى الوزاري في 27-28 أبريل عام 1998 لوضع مجموعة من المعايير والإرشادات لحوكمة الشركات. وتمثل هذه المبادئ المرحلة التاريخية الأهم لحوكمة الشركات، باعتبار أن هذه المبادئ تُعد مرجعا عمليا يتم الاسترشاد به، ومقاييس للممارسة الجيدة في مجال حوكمة الشركات. وهذه المبادئ ليست ملزمة، والغرض منها هو أن تكون نقطة مرجعية ويمكن للمشرعين استخدامها عندما يقومون باختيار ووضع الأطر القانونية والتنظيمية لحوكمة الشركات التي تلائم ظروفهم الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والثقافية الخاصة. ومنذ الموافقة على هذه المبادئ في عام 1999، أصبحت تُشكّل أساسا لمبادرات حوكمة الشركات في كل من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو غيرها من الدول على حد سواء. وقد حدثت مجموعة من التطورات عليها منذ عام 1999، تضمنت العديد من التعديلات الهامة. وقد وافقت الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على هذه الصياغة المعدلة للمبادئ في 22-4-2004 وتمثل هذه المبادئ العمود الفقري لتطبيق حوكمة الشركات لأنها أكثر قبولا، لذا فقد حازت على اهتمام مختلف الهيئات والمنظمات ذات الصلة بتطبيق الحوكمة، وكانت على النحو التالي¹:

- ❖ ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة الشركات: ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية؛
- ❖ حقوق المساهمين: ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية للمساهمين وأن يُسهّل لهم ممارسة حقوقهم؛
- ❖ المعاملة المتساوية للمساهمين: ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم؛
- ❖ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي يُنشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة ماليا.

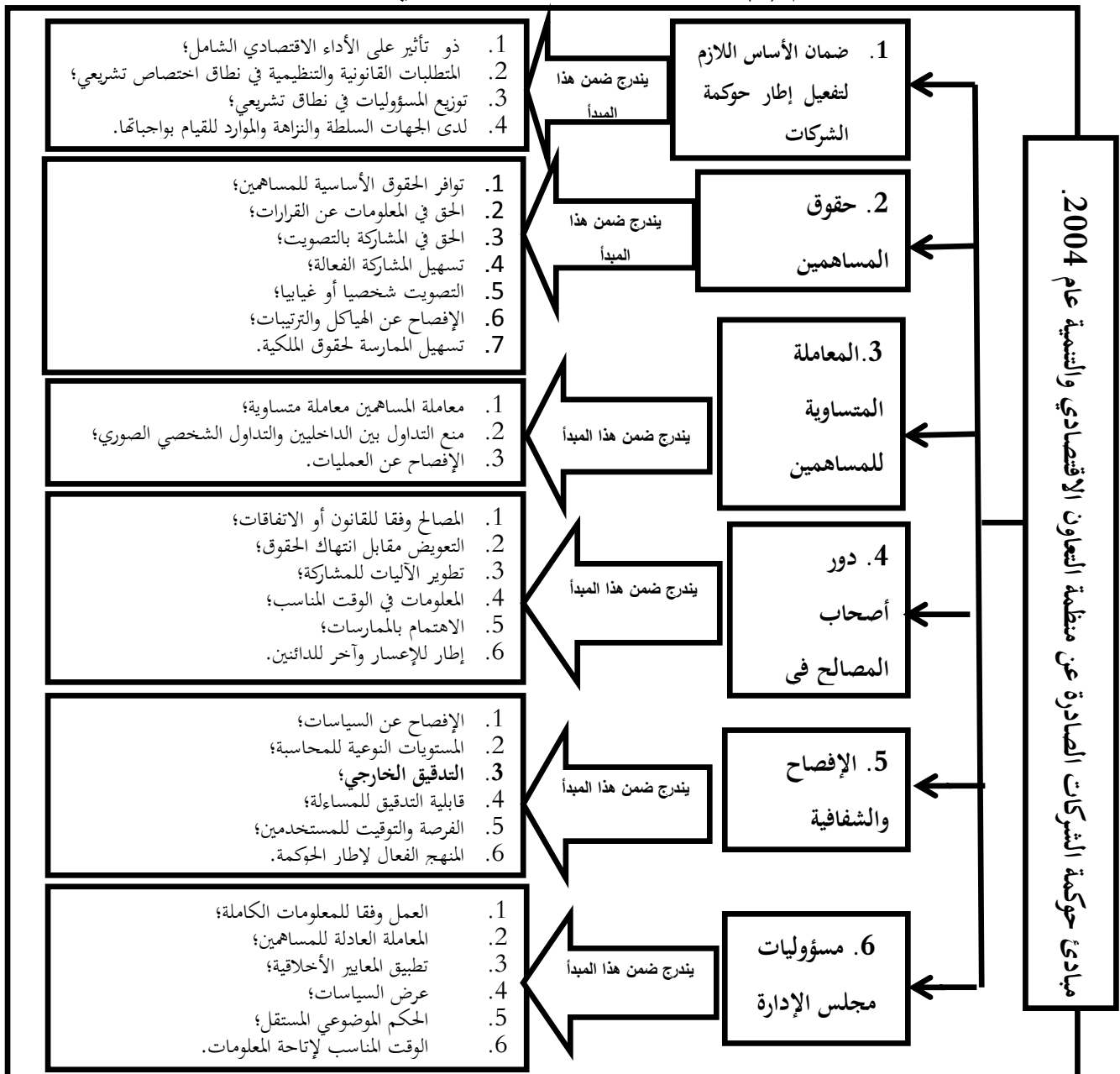
Corporate Governance, Paris, ¹ Organisation for Economic Co-operation And Development, **OECD Principles of** 2004. France,

❖ الإفصاح والشفافية: ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركة؛

❖ مسؤوليات مجلس الإدارة: ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين.

والشكل الموالي عبارة عن ملخص للعناصر التي تندرج ضمن كل مبدأ كما يلي:

شكل رقم (4): مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 2004.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

وبالنظر للمبادئ السابقة يتضح أنها تضمنت مجموعة من الآليات التي يتم استخدامها لتنفيذ مبادئ حوكمة الشركات في التطبيق العملي، فهناك¹:

أ. الآليات القانونية: وهي تختص بتطوير النظام القانوني بما يضمن توفير الإطار القانوني الملائم لتحقيق أهداف حوكمة الشركات؛

ب. الآليات الرقابية لتطبيق حوكمة الشركات: مثل التحديد الدقيق لمسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة؛

ج. الآليات التنظيمية: والتي تختص بتطوير الهيكل التنظيمي للشركات بالشكل الذي يحقق أهداف حوكمة الشركات مثل التحديد الواضح لاختصاصات مجلس الإدارة واللجان المختلفة؛

د. الآليات المحاسبية: والتي تختص بوجود نظام فعال لإدارة التقارير المالية يتسم بالشفافية ويوفر المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها بصورة متكافئة من جميع المستخدمين في اتخاذ القرارات المختلفة.

كما نجد أنه بين الآليات المختلفة لحوكمة الشركات علاقات تأثيرية، فعلى سبيل المثال لا الحصر، نجد أن وجود قانون فعال للشركات يحدد السجلات المحاسبية التي يجب إمسакها والقوائم المالية التي يجب نشرها من الممكن أن يؤدي إلى تفعيل الآليات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية وبما يحقق الإفصاح والشفافية من أجل الوفاء بمتطلبات هذا القانون.

2.1. مبادئ معهد التمويل الدولي (IIF):

أصدر معهد التمويل الدولي مجموعة من مبادئ حوكمة الشركات في المجالات الآتية²:

- حماية حقوق صغار المساهمين؛
- مسؤوليات مجلس الإدارة؛
- المحاسبة والتدقيق؛
- الشفافية في هيكل الملكية والرقابة؛
- البيئة التنظيمية.

واهتم معهد التمويل الدولي بوضع الخطوط الإرشادية لتحقيق التطبيق العملي لهذه المبادئ في صورة مجموعة من الآليات يتم تطبيقها بما يتناسب مع الظروف البيئية الخاصة بكل دولة. وقد أمكن تصنيف هذه

¹عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص 45-46.

² Institute of International Finance (IIF), Equity advisory group : polices for Corporate Governance and Transparency in Emerging Markets, February 2002 , p 11.

الآليات إلى¹: مجموعة آليات تنظيمية تختص بممارسات وسياسات الشركات، مجموعة آليات رقابية تختص بقواعد القيد بالبورصات المالية، مجموعة آليات قانونية تختص بقوانين الشركات والتأمين.

3.1. مبادئ معهد المدققين الداخليين (IIA):

- تبنى معهد المراجعين الداخليين مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن مركز حوكمة الشركات بجامعة "كناسو" بجورجيا ويرى أنها تُمثّل إطاراً جيداً لمبادئ حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، وهي²:
- **التفاعل:** فالحوكمة الرشيدة تتطلب تفاعلاً بين المجلس والإدارة التنفيذية والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي؛
- **غرض المجلس:** يجب أن يدرك مجلس الإدارة أن غرضه هو حماية مصالح حملة الأوراق المالية للشركة وفي نفس الوقت أن تُؤخذ مصالح ذوي المصلحة الآخرين في الاعتبار (مثل: الدائنون والعاملون... الخ)؛
- **مسؤوليات المجلس:** يجب أن تكون مسؤولية المجلس الرئيسية هي مراقبة إستراتيجية الشركة ورصد ومتابعة المخاطر ونظم رقابة الشركة؛
- **الاستقلال:** على بورصات الأوراق المالية الرئيسية أن تُعرّف عضو مجلس الإدارة "المستقل" على أنه ذلك العضو الذي ليس له روابط مهنية أو شخصية مع الشركة أو إدارتها غير عمله كعضو بالمجلس ويجب أن تكون الغالبية العظمى لأعضاء المجالس مستقلين في الحقيقة والمظهر حتى يمكنها أن ترتقي بالنظرة الرقابية؛
- **الخبرة والاطلاع الواسع:** يجب أن يكون لأعضاء المجالس خبرة ملائمة بنشاط الشركة والوظائف وحوكمة الشركات، وأن يُمثّلوا خليطاً من الخلفيات والمدرجات (خبرة مجمعة)؛
- **الاجتماعات والمعلومات:** على المجلس أن يجتمع بشكل مستمر ولفترات طويلة من الوقت وأن يكون له حق الحصول على المعلومات التي يحتاجها لأداء واجباته؛
- **القيادة:** يجب أن يتم الفصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة ووظيفة العضو المنتدب؛
- **الإفصاح:** يجب أن تعكس القوائم الدورية ووسائل الاتصال أنشطة وتعاملات المجلس بطريقة شفافة وفي الوقت المناسب؛
- **اللجان:** يجب أن يكون تكوين لجان مجلس الإدارة وهي لجنة التدقيق ولجنة التعيينات من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين؛
- **التدقيق الداخلي:** على جميع الشركات الاحتفاظ بتدقيق داخلي فعال وتُقدم تقاريره للجنة التدقيق.

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص48.

² Institute of Internal Auditors UK and Ireland (IIA), **Recommendations for Improving corporate governance**, .Aposition paper presented by the US Congress, April, 2002, p 1-8

ومنه نستنتج أن المبادئ التي يتبناها معهد المدققين الداخليين ركزت على دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات دون الآليات الخارجية لها (كالمدقق الخارجي والجهات الرقابية...الخ).

4.1. مبادئ صادرة عن هيآت أسواق المال والبورصات:

تُعتبر هيآت أسواق المال والبورصات من أكثر الجهات قدرة على إلزام الشركات بتطبيق آليات حوكمة الشركات، حيث تُعتبر هيآت أسواق المال الجهات المنظمة والمراقبة على السوق بصفة عامة وكذلك على البورصات التي تعتبر الجهات المشرفة على عمليات التداول أثناء عملية التداول ذاتها، وقد أصدرت أسواق المال والبورصات بمختلف دول العالم مبادئ لحوكمة الشركات بناءً على توصيات من هيآت أسواق المال.

قامت بورصة "نيويورك للأوراق المالية" (New York Stock Exchange) بتطوير مجموعة المعايير لوضع مبادئ حوكمة الشركات موضع التطبيق العملي للشركات المسجلة في البورصة، وقد تضمنت المجالات التالية¹:

- المديرين والآليات اللازمة لتحقيق الاستقلال لهم؛
 - تشكيل لجان مجلس الإدارة (لجنة تعيين الأعضاء والحوكمة، لجنة المكافآت والتعويضات، لجنة التدقيق) ويجب وضع ميثاق عمل مكتوب لكل لجنة من اللجان المختلفة يتم فيه التحديد الواضح لأهداف ومسؤوليات اللجنة بالإضافة إلى آليات التقييم السنوي لأعمال اللجنة؛
 - تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال مشاركتهم في جميع القرارات الجوهرية بالشركة؛
 - الإفصاح عن الخطوط الإرشادية التي تم إتباعها لتطبيق مبادئ الحوكمة مع توفير فرص متكافئة لكافة المساهمين للحصول على هذه المعلومات؛
 - توثيق الالتزام بإتباع معايير حوكمة الشركات من خلال شهادة سنوية تصدر عن الشركة تؤكد عدم الإخلال بأي من المعايير السابقة وهناك إمكانية لإصدار خطاب من البورصة لإنذار الشركات في حال مخالفة معايير الحوكمة.
- ويُلاحظ أن هذه المبادئ ركزت على تفعيل آليات الرقابة على إنتاج المعلومات من خلال لجنة التدقيق، مع ضرورة توثيق الالتزام بإتباع المعايير من خلال شهادة سنوية تصدر عن الشركة تؤكد عدم الإخلال بأي من معايير حوكمة الشركات، الأمر الذي يُساعد مستخدمي القوائم والمعلومات المالية على إمكانية الوثوق بهذه المعلومات.

¹ NYSE, Corporate Governance Rule Proposals Reflecting Recommendations from the NYSE Corporate Accountability and Listing Standards Committee, Approved by NYSE Board of Directors, August 2002.

من خلال عرض مبادئ حوكمة الشركات، يتضح ما يلي:

- هذه المبادئ تتضمن العديد من الجوانب المحاسبية والرقابية مما يؤكد على أهمية دور المحاسبة والتدقيق في حوكمة الشركات، والعلاقة الوطيدة التي تربط بينهم؛
- هذه المبادئ تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق كأحدى الآليات الأساسية في حوكمة الشركات وخاصة فيما يتعلق بمبدأ الإفصاح والشفافية.

2. الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لحوكمة الشركات، وتُحدّد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيقها، وهي كالاتي:

- **المساهمين:** يقدمون رأس المال مقابل الحق في الحصول على الأرباح وزيادة قيمة الشركة¹، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم².
- **مجلس الإدارة:** بصفتهم من يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، ويرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أداائهم. ويضطلع أعضاء مجلس الإدارة بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما³:
- واجب العناية اللازمة: ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظا وحذرا وأن يبذل الجهد والحرص والعناية اللازمة في اتخاذ القرار، وأن يتوفر في الشركة إجراءات وأنظمة كافية وسليمة، وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة؛

- واجب الإخلاص في العمل: ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك.

➤ **الإدارة:** تُعتبر الإدارة هي الجهة المسؤولة في الشركة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، والإدارة هي حلقة الوصل بين مجلس الإدارة

¹ بلعزوز بن علي وعبد الرزاق حبار، الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية: مدخل للوقاية من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة لحالة الجزائر، بحث مقدم في المنتدى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية: السياسات والاستراتيجيات البديلة لعلاج الأزمة المالية والاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، منشورات مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو-مغاربي، ص 647.

² محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري: دراسة مقارنة، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 20.

³ العياشي زرار، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، مداخلة بالمنتدى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع ورهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، أم البواقي، 08-09 ديسمبر 2010، ص 9.

وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم من يقوم بتنفيذ رغبات المساهمين ومجلس¹.

لـ **أصحاب المصالح في الشركة:** قد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان. والجدول الموالي يلخص أهم أهداف بعض أصحاب المصالح في الشركة.

جدول رقم (2): أصحاب المصالح في الشركة وأهدافهم

أصحاب المصلحة	أمثلة عن أهدافهم ومنافعهم
الإدارة العليا	حوكمة الشركة، ثقافة الشركة، الاستراتيجيات، المسؤولية المحلية، الكفاءة والأداء، الأجور.
الملاك أو المساهمون	الربح، قيمة السهم في البورصة، المعلومات، الاستراتيجيات.
الزبائن	خصائص المنتج، نوعية الخدمة المقدمة، احترام ثقافة الزبون.
الدولة (الحكومة)	السيادة، أمن المجتمع، احترام القوانين، دفع الضرائب.
المجتمع (المحلي خاصة)	الآثار البيئية والاجتماعية (التوظيف)، دفع الرسوم والمساهمة المالية.
التقابات	التفاوض، الأجور، ظروف العمل، الأمن من حوادث العمل.
الموردون أو المتعاقدون	سعر وحجم الشراء، الاستمرارية.
البنوك	أنظمة الدفع ومرونتها، إمكانية الإقراض.
المستثمرون	معلومات حول السيولة.
شركات التأمين	مستوى التعاون مع الشركة في مجال التأمينات.

المصدر: محمد زرقون وجميلة العمري، دور المسؤولية الاجتماعية في تفعيل حوكمة المؤسسات، مداخلة مقدمة ضمن أعمال المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، أربد، الأردن، يومي: 17-18 أبريل 2013، ص93.

ويتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف، وهذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة في الشركة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، ودونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة، فالعملاء هم الطرف الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة، والمورد من يبيع للشركة المواد الخام والسلع والخدمات الأخرى، أما الممولين وجميع الأطراف الممولة هي التي تمنح تسهيلات ائتمانية للشركة، فينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهي الحرص والدقة، فالمعلومات المضللة للممولين قد تقطع خطاً للتمويل مما يؤثر سلباً على التخطيط المستقبلي للشركة.

¹ العياشي زرزار، مرجع سابق، ص9.

المطلب الثاني: النماذج الدولية لحوكمة الشركات

تختلف نماذج تطبيق حوكمة الشركات تبعاً لاختلاف الاحتياجات، حيث تبيّن هذه النماذج الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها ولكن بطرق مختلفة. ويتحدد نوع النموذج المناسب لحوكمة الشركات لأية دولة تبعاً لطبيعة عناصر بيئة الدولة التي يتم فيها التطبيق والتي يتمثل أهمها في: الإطار القانوني، الإطار التنظيمي، تعليمات أسواق المال، حقوق المساهمين، معايير التدقيق والمحاسبة المطبقة، آليات العمل الذاتية الموضوعية من قبل المؤسسات ومجالس الإدارة¹.

ويعتبر هيكل الملكية أهم معيار يُحدّد ملامح نظام حوكمة الشركات المطبق، حيث أنه وفقاً لهذا المعيار يوجد أهم نموذجين أساسيين لحوكمة الشركات على مستوى العالم وهما النموذج الداخلي (الهيكل المركز) والنموذج الخارجي (الهيكل المشتت)، وسوف نعرض بشيء من التفصيل لكل منهما فيما يلي.

1. النموذج الداخلي لحوكمة الشركات:

يُسمى هذا النموذج كذلك هياكل الملكية المركزة أو النموذج المغلق أو النموذج الموجه بكبار الملاك.

1.1. خصائص النموذج الداخلي لحوكمة الشركات:

في هذا النموذج تكون الملكية أو السيطرة المركزة في عدد صغير من الأفراد أو العائلات، والمديرين والتفذييين والشركات القابضة والبنوك وغيرها من المؤسسات غير المالية. لأن هذه الفئة من الأفراد أو المجموعات في الغالب تُدير الشركة أو تُسيطر عليها أو تُؤثر فيها بقوة. وتُطلق عليها اسم "الداخليون" ويُشار إلى هياكل الملكية المركزة على أنها أنظمة سيطرة الداخليين.

يُمارس "الداخليون" سيطرتهم على الشركات من خلال عدة طرق، لكن الطريقة الأكثر شيوعاً أنهم يمتلكون معظم أسهم الشركة ومعظم حقوق التصويت (وفي كثير من الحالات يقوم أصحاب معظم الأسهم ومعظم حقوق التصويت بإدارة الشركة من خلال التمثيل المباشر في مجلس إدارتها)، وفي بعض الأحيان يمتلك الداخليون بعض الأسهم إلا أنهم يتمتعون بأغلبية حقوق التصويت (ويحدث ذلك عند وجود درجات متعددة من السهم تكون لبعض الأسهم حقوقاً أكثر من غيرها في التصويت)، وفي بعض الحالات توجد أسهم معينة ليس لها حق التصويت على الإطلاق، كما يحدث أيضاً إذا كانت هناك أصوات بالوكالة وأصوات بالوصاية، وإذا كان هناك قليل من المالكين لهم أسهم ذات حقوق تصويت كبيرة سيكون بمقدورهم السيطرة على الشركة بقوة حتى ولو لم يكونوا قد قدموا غالبية رأسمالية².

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية لتعزيز الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2015/2016، ص12.

² أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص146-147.

2.1. مزايا وعيوب النموذج الداخلي لحوكمة الشركات:

لكل نظام من هياكل الملكية مزاياه وعيوبه، ومن ثمة له تحديات لنظام حوكمة الشركات الخاص به. حيث تتمتع الشركة التي يتحكم فيها الداخليون بمزايا عديدة منها أن الداخليين لديهم السلطة والحافز لمراقبة الإدارة بالإضافة إلى أن الداخليين يميلون إلى اتخاذ القرارات التي تُعزِّز أداء الشركة في الأجل الطويل. ومن ناحية أخرى نجد أن نظام الداخليين يُعرِّض الشركة إلى الفشل في بعض النواحي المعينة لحوكمة الشركات وإحداها هو أن أصحاب الشركة أو أصحاب حقوق التصويت من ذوي النسب المسيطرة، يمكن أن يُرغموا أو يتواطؤوا مع إدارة الشركة للاستيلاء على أصول الشركة على حساب مساهمي الأقلية، ويُمثِّل ذلك مخاطرة كبيرة عندما لا يتمتع مساهمو الأقلية بحقوقهم القانونية ويحدث نفس الشيء عندما يكون مديرو الشركة من كبار المساهمين أو من كبار أصحاب القوة التصويتية أو كليهما ويستخدمون هذه السلطة في التأثير على قرارات مجلس الإدارة التي قد يستفيدون منها بشكل مباشر على حساب الشركة. ومثال ذلك الموافقة على مرتبات ومزايا باهظة لهم وكذلك شراء مستلزمات إنتاجية تزيد أسعارها عن المعتاد وكذلك شراء منشآت منافسة بغرض وحيد هو زيادة الحصة السوقية للشركة والقضاء على المنافسة والطريقة الأخرى هو إقناع مجلس الإدارة لرفض عروض الاستحواذ (بيع أصول الشركة لأفراد يقومون بتقليل قيمتها لأغراض خاصة بهم تحت ستار الخصخصة) أو التعرض لقيود السوق لعدم قيدها في سوق الأوراق المالية¹.

يتضح مما سبق أن الداخليين الذين يستخدمون سلطاتهم بطريقة غير مسؤولة يعملون على ضياع موارد الشركة وتخفيض مستويات الإنتاجية فيها. وهنا تظهر أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركات التي يُسيطر عليها الداخليون وذلك بغرض حماية أصول الشركة وحقوق الأقلية.

3.1. أهم تطبيقات النموذج الداخلي لحوكمة الشركات:

يُوجد النموذج الداخلي لحوكمة الشركات في معظم الدول خاصة تلك التي يحكمها القانون المدني. ويُطبَّق بشكل أساسي في كل من فرنسا وألمانيا.

1.3.1. حوكمة الشركات في فرنسا:

برزت عدة عوامل جعلت أطراف السوق أكثر اهتماما بقواعد الحوكمة وإدارة الشركة في فرنسا، ومن بين تلك العوامل وجود المساهمين الأجانب وظهور مفهوم صناديق المعاشات في فرنسا والرغبة في تحديث سوق المال بباريس. وقد بذلت فرنسا كواحدة من الدول المتقدمة جهودا واضحة لتبني مفهوم حوكمة الشركات من خلال تقاريرها الصادرة خلال الفترة ما بين 1995-2003، ما أدى لتوسع تبني شركاتها لهذا المفهوم، وتحسين أدائها المالي والإداري، مما انعكس إيجابا على اقتصادها وتنميتها المستدامة. وقد ظهر الاهتمام بحوكمة الشركات في فرنسا بصدور تقرير (Viénot¹) والمستوحى إلى حد كبير من تقرير

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 27-28.

"كادبوري"¹، وقد صدر هذا التقرير سنة 1995 تحت إشراف الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص (AFEP) والمجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسيين (CNPF)، وسُمي بـ: "مجلس الإدارة للشركات المدرجة بالبورصة"²، وذلك بفعل مجموعة من العوامل أهمها : العولمة، زيادة عدد المساهمين، ظهور صناديق المعاشات في فرنسا والرغبة في تحديث سوق المال بباريس³. وقد جذب هذا التقرير الكثير من الاهتمام، إلا أنه لم يقترح إدخال تعديلات جوهرية على الممارسات آنذاك ولذلك تأخر تنفيذ ما توصل إليه من توصيات، ولم تكن هناك متابعة رسمية على شكل تقييم يبين مدى الالتزام بتلك التوصيات، ومع ذلك كانت المشكلة الرئيسية المتعلقة بهذا التقرير هي أن الالتزام كان متروكا لاختيار الشركات تماما ولم يكن للبورصة أو لأي جهة تنظيمية أخرى شروطا أو متطلبات للإفصاح عما إذا كانت الشركة تطبق مبادئ هذا التقرير أم لا، ولم تكن الشركة مطالبة ببيان التزامها بتطبيق هذه المبادئ، ورغم أن التقرير حذر من حدوث تجاوزات قانونية، إلا أن مجلس الشيوخ وخاصة تحت إصرار عضو مجلس الشيوخ "ماريني" قام بالتحقيق في قواعد إدارة الشركات، وترتب عن ذلك صدور تقرير "ماريني" (Marini) في يوليو 1996، تحت عنوان "تحديث قانون الشركات"، وقد تمحور تقرير "ماريني" حول النقاط التالية:

- ◆ إمكانية (وليس إجباريا) الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، بالنسبة للوظيفة الأولى فيفضل أن يكون رئيس مجلس الإدارة ممثلا عن المساهمين، يقود الإدارة التنفيذية، ويهتم بالرقابة على تضارب المصالح في الشركة؛
 - ◆ وضع حدود لفرص تجديد الوكالة لدى المديرين وذلك لوضوح حد لتعدد الوكالات، مما يسمح بفتح المجال أمام الجيل الصاعد من المديرين؛
 - ◆ إعطاء المزيد من الاهتمام للدور الذي تلعبه لجان مجلس الإدارة؛
 - ◆ فتح مجال تطبيق الرقابة من قبل المساهمين ومنحهم الحق في الإدلاء بحقوق تصويتهم مما يجعل الجمعيات العامة للمساهمين أكثر حيوية.
- ويُعاب على تقرير "ماريني" بأنه لم يتعرض في نصوصه إلى ضرورة الإفصاح عن المكافآت الفردية للمديرين إضافة إلى أنه أهمل المسؤولية التي تقع على عاتق الرئيس غير المدير العام أو عضو أحد لجان مجلس الإدارة في حين أن التفريق بينها ذو أهمية بالغة في الشركة.

¹ Benoît de courcelles, **L'application des recommandations des principes de bonne Gouvernance d'entreprise en France en 2003**, Mémoire de recherche, HEC, Paris, France, 2004, p5.

² Marc Vienot, **Le conseil d'administration des sociétés cotées**, Rapport du groupe de travail: l'association Française des Entreprises Privées et le Conseil National du Patronat Français, juillet 1995.

³ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 99 .

وفي عام 1999 صدر تقرير " فيينو الثاني" (Viénot II) تحت إشراف الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص (AFEP) وحركة المؤسسات الفرنسية (MEDF)، وقد طرح أفكارا جديدة ومعقدة أبرزها ما ورد في أقسامه¹:

- ① القسم الأول بعنوان " الفصل بين وظائف الرئيس والمدير العام؛
 - ② القسم الثاني من التقرير تضمن عنصرين أساسيين هما: الإفصاح عن مكافآت المديرين بالشركات المدرجة والإفصاح عن خطط الاكتتاب وشراء الأسهم في الشركات المدرجة؛
 - ③ القسم الثالث من التقرير تضمن ستة عناصر هي: المديرون؛ نشاطات مجلس الإدارة؛ نشاطات لجان المجلس؛ المعلومة المالية؛ الجمعية العامة؛ التزام الشركات المدرجة بتوصيات تقرير " فيينو الأول والثاني".
- ثم صدر تقرير "بوتون" (Bouton) وذلك تحت إشراف حركة المؤسسات الفرنسية (MEDF)، الجمعية الفرنسية للمؤسسات التابعة للقطاع الخاص (AFEP) وجمعية المؤسسات الفرنسية الكبيرة (AGREF)، وقد تم تقسيم هذا التقرير إلى ثلاثة أقسام رئيسية، حيث تضمن القسم الأول معايير تحسين ممارسات الحوكمة فيما يتعلق بدور مجلس الإدارة وأهمية الإداريين المستقلين. أما القسم الثاني فتناول **استقلالية محافظي الحسابات** وقد حدد فريق العمل مدة وكالة محافظ الحسابات إلى ست سنوات وذلك لضمان استقلاليته، أما فيما يتعلق بتجديد العهدة فلا بد أن تُشرف عليه لجنة الحسابات. وفيما يتعلق بالقسم الثالث فقد تضمن المعلومات المالية والمعايير المحاسبية وأكد على ضرورة أن يتضمن التقرير السنوي للشركات كل الإجراءات الداخلية المتعلقة بتحديد والرقابة على الالتزامات خارج الميزانية وكذا تقييم المخاطر ذات الأهمية بالنسبة للشركة وتطوير وتوضيح المعلومات التي تهتم المساهمين والمستثمرين فيما يتعلق بالعناصر خارج الميزانية ومخاطر الشركة. ويُمكن تلخيص أهم توصيات التقرير في النقاط التالية²:

- تحسين أداء إدارة الشركات وخاصة أداء لجنة التدقيق؛
- ملاءمة المعايير والممارسات المحاسبية؛
- جودة المعلومات المالية والاتصال المالي؛
- فعالية الرقابة الداخلية والخارجية (التدقيق الداخلي والخارجي)؛
- علاقات الشركة مع مختلف فئات المساهمين؛
- دور واستقلالية مختلف الأطراف الفاعلة في سوق العمل (كالبنوك، المحللون الماليون).

¹Marc Vienot, **Rapport du comité sur le gouvernement d'entreprise**, Rapport du groupe de travail, l'association Française des Entreprises Privées et le Mouvement des entreprises de France, juillet 1999.

² Daniel Bouton, **Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées**, Conférence de presse, rapport du groupe de travail: MEDEF et AFEP, 23 /09/ 2002, p3.

وبعدما صدر قانون الأمن المالي (Financial Security Law) يوم 1 أوت 2003 (الجريدة الرسمية الفرنسية الصادرة يوم: 2003/08/02) وكان مُستوحى من قانون "سارينز أوكسلي الأمريكي" (Sarbanes-Oxley Act)، وقد جاء هذا القانون تقريبا بنفس التشريعات التي نص عليها قانون "سارينز أوكسلي الأمريكي"، ويمكن تلخيص أهم نصوصه في النقاط الآتية¹:

❖ ضرورة إعداد تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية، يتم التأشير عليه من قبل الرئيس المدير العام والمدير المالي؛

❖ أن يتم تضمين تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية في التقرير السنوي لأي شركة مدرجة في البورصة ويكون مرفوقا برأي المدقق الداخلي حول كافة مراحل وإجراءات الرقابة الداخلية، ويتم الإفصاح عنه لهيأة الرقابة على السوق المالي؛

❖ يجب على المدقق الخارجي أن يرفق بتقريره تقريرا مفصلا يتضمن رأيه وكافة ملاحظاته المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية للشركة، خاصة تلك المتعلقة بمعالجة وإعداد المعلومة المحاسبية والمالية؛

❖ مسؤولية واستقلالية مجلس الإدارة لتخفيض تكاليف الوكالة؛

❖ ضرورة الاهتمام بالمعلومة المالية والشفافية والإفصاح في البيانات المالية تقاديا لحالات التلاعب المحاسبي فيها.

يمكن القول أن قانون الأمن المالي تمحور أساسا حول إشكالية موثوقية وشفافية المعلومة المحاسبية والمالية الموجهة لخدمة أغراض المستثمر الحالي والمرتبب، وأكد أن جودة الرقابة الداخلية وحدها كفيلا لضمان جودة وصدق المعلومة المحاسبية والمالية، إلا أنه ترك للشركة حرية اختيار إجراءات وطرق تقييم جودة رقابتها الداخلية.

وعلى إثر تبني فرنسا لجملة التقارير السابق عرضها تم تعميم تطبيق مفهوم حوكمة الشركات على كافة الشركات الفرنسية، كما تم فرض إعداد تقرير مفصل حول كافة قواعد حوكمة الشركات لكل شركة، بحيث يحتوي كل المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة، أعضاء المجلس ومكافآتهم، أجورهم وحوافزهم، الجمعية العامة للمساهمين والقرارات الصادرة عنها.... الخ، ويتم عرضه في فصل خاص ضمن التقارير السنوية، وكذا التقارير المرجعية الصادرة عنها عند نهاية كل سنة مالية.

¹ Laurent Cappelletti, **La normalisation du contrôle interne: esquisse des conséquences organisationnelles de la loi de sécurité financière**, Institut d'Administration des Entreprises (IAE), Université Jean Moulin, Lyon III, 2004, p4. Site web: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00592976/document> consulté le : 21/12/2014.

من التجربة الفرنسية، نستنتج أن فرنسا بذلت جهوداً واضحة لتبني مفهوم حوكمة الشركات من خلال إصدارها لتقارير ذات العلاقة بحوكمة الشركات، مما أدى لتوسع تبني شركاتها لهذا المفهوم، وتحسين أدائها المالي والإداري.

2.3.1. حوكمة الشركات في ألمانيا:

النموذج الألماني لحوكمة الشركات ذو نظرة شاملة، فهذا النموذج يسعى إلى شمول أهداف ومصالح الفئات المختلفة لأصحاب المصلحة، بالإضافة إلى أهداف ومصالح حملة الأسهم. وقد اكتسب موضوع حوكمة الشركات في ألمانيا أهمية خاصة بعد تعرض عدد من الشركات الألمانية الكبيرة للانهايار مثل شركة (Daimler)، وتبعاً لهذه الظروف وافقت الحكومة الألمانية على اقتراح يسمى (Kan trag) يتناول القضايا المتعلقة بحوكمة الشركات، ومما جاء فيه نذكر:¹

✧ يسمح بإعادة شراء الأسهم بشروط صارمة؛

✧ الأسهم متعددة حقوق التصويت لا يسمح بها بعد ذلك؛

✧ لا يكون هناك نقص إلزامي في عدد أعضاء المجلس الإشرافي، بينما يمكن مشاركة الأعضاء في عشرة مجالس؛

✧ يعين المجلس الإشرافي المدقق الخارجي وليس مجلس الإدارة؛

✧ تأثير البنوك مكبوح في التصويت ولا يجوز للبنوك التصويت كمفوض عن أصحاب الأسهم إذا تجاوزت نسبة هؤلاء 5% من عدد الأسهم الكلية.

وفي 6 يونيو 2000 أصدرت مبادرة "برلين" -وهي مجموعة تضم أكاديميين (مهندسين)- الإجراءات الألمانية لقواعد إدارة الشركات، وقد ناقشت هذه المجموعة معايير حوكمة الشركات بالنسبة لمختلف الأطراف بما فيهم مجلس الإدارة والمجلس الرقابي والمساهمين والمستخدمين كما ناقشت موضوعات أخرى مثل: الشفافية التدقيق والشركات الخاصة، وعلاوة على ذلك فإن منظمة

(Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz) وهي أكبر منظمة ألمانية للمساهمين وضعت المقترحات التالية وطالبت الشركات بتطبيقها كحد أدنى للقواعد الجيدة لإدارة الشركات²:

◆ منع أعضاء المجالس الرقابية من الحصول على عضوية مجلس منافس في الوقت نفسه؛

◆ منع تضارب المصالح بين أعضاء المجالس الرقابية؛

◆ ضمان استقلال مدقق الشركة؛

¹ فريد محرم فريد إبراهيم الجارحي، أثر تطبيق حوكمة الشركات على أداء الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية، مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد خاص، 25 نوفمبر 2010، ص 112-113.

² شهيرة عبد الشهيد، قواعد إدارة الشركات تصبح سعياً دولياً: ماذا يمكن عمله في مصر؟، سلسلة أوراق عمل إدارة البحوث وتنمية الأسواق، بورصة القاهرة والإسكندرية بالتعامل مع مركز المشروعات الدولية، سبتمبر 2001، ص 31-32.

◆ إرسال الدعوة لحضور الاجتماع السنوي لحملة الأسهم في وقت مبكر؛
 ◆ يجب أن تطبق الشركات الألمانية الهيكل الرأسمالي القائم على نظام صوت واحد للسهم الواحد؛
 ◆ طالبت بالمزيد من الشفافية والقابلية للمحاسبة من البنوك التي تصوت عن الحصة التي تستفيد منها وذلك بأن تفصح البنوك الألمانية المزيد عن توكيلات التصويت بما في ذلك تقديم إشعار عام عند التصويت ضد الإدارة.

ومما سبق نجد بأن هناك دعم كبير لتطبيق قواعد أفضل الممارسات للسوق الألمانية، فالبورصة الألمانية لم تنتظر حتى تصبح قواعد إدارة الشركات ممارسات تطوعية عامة للشركات الألمانية، وقد بدأت تطالب الشركات المسجلة في البورصة الألمانية بمسك حساباتها إما حسب المعايير المحاسبية الأمريكية (US-GAAP) أو حسب المعايير المحاسبية الدولية (IAS) مع إصدار تقارير مالية ربع سنوية.

2. النموذج الخارجي لحوكمة الشركات:

ويُسمى كذلك نظام هياكل الملكية المشتتة أو النموذج المفتوح.

1.2 خصائص النموذج الخارجي لحوكمة الشركات:

يتميز هذا النموذج بوجود عدد كبير من المالكين، الذين يمتلك كل منهم عددا صغيرا من أسهم الشركة. ولا يوجد لدى صغار المساهمين ما يُحفّزهم على مراقبة أنشطة الشركة عن قرب، ويميلون إلى عدم الاشتراك في قرارات أو سياسات الإدارة، ومن ثم يُسمّون الخارجيون¹.

2.2 مزايا وعيوب النموذج الخارجي لحوكمة الشركات:

الشركات في نظام الخارجيين تعتمد على الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة لمراقبة السلوك الإداري للأعضاء التنفيذيين، ويميل أعضاء المجلس إلى الإفصاح بشكل واضح وبدرجة متساوية عن المعلومات وتقييم الأداء الإداري بشكل موضوعي وحماية مصالح وحقوق المساهمين بقوة ونتيجة لهذا يُعتبر نظم الخارجيين أكثر قابلية للمحاسبة وأقل فساداً. وبالرغم من تلك المزايا فإن الهياكل ذات الملكية المشتتة لها نقاط ضعف منها:

- يميل الملاك المشتتون إلى الاهتمام بتعظيم الأرباح في الأجل القصير. وليس في الأجل الطويل ويُؤدي ذلك إلى الخلافات بين أعضاء مجلس الإدارة وأصحاب الشركات؛
- تواتر التغيرات في هيكل الملكية نظرا لأن المساهمين قد لا يرغبون في التحلي عن استثماراتهم على أمل تحقيق أرباح أكثر ارتفاعا في مكان آخر وكلا الأمرين يُؤدي إلى إضعاف استقرار الشركة².

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 147.

² محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 29.

3.2. أهم تطبيقات النموذج الخارجي لحوكمة الشركات:

يُطبق هذا النموذج في العديد من الدول ذات القوانين القائمة على العرف مثل: المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، بالإضافة إلى أستراليا نيوزلندا، كندا، جنوب إفريقيا، وبعض بلدان الكومنولث.

1.3.2. حوكمة الشركات في المملكة المتحدة البريطانية:

تعتبر المملكة المتحدة البريطانية أول الدول الرائدة في تطبيق نظم حوكمة الشركات نتيجة الأحداث التي جرت خلال عقد الثمانينات من تعثر العديد من شركاتها، الأمر الذي جعلها تقود حملة إصلاحية في هذا المجال، كما تعتبر أول دولة من بين دول الإتحاد الأوربي تُصدر تشريعا يهدف إلى تشجيع التطبيق الاختياري للممارسات الرشيدة لإدارة الشركات.

وقد أدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء معلومات وبيانات مالية بالحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين والتي انتشرت في بداية التسعينات، إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية وكذلك مجلس التقارير المالية وجهات محاسبية أخرى بدراسة كيفية توافر الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تُصدرها. وكانت هذه البداية لأول فرصة لمجتمع الأعمال بالمملكة المتحدة للاهتمام بإجراء حوار جدي ومفتوح عن موضوع حوكمة الشركات، وقد أسفر عن هذا صدور تقرير "كادبيري" (Cadbury Report) والذي يُعتبر من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة بل والعالم، ويضم هذا التقرير 19 بند، وهي عبارة عن توجيهات الممارسات السليمة لمفهوم حوكمة الشركات¹. أوصت لجنة "كادبيري" بأن يتم تضمين التقرير السنوي ببيان رسمي يبين البنود التي تم الالتزام بها والبنود التي لم يتم الالتزام بها مع تفسير أسباب عدم الالتزام، أيضا أوصت اللجنة بأن تتم مراجعة بيانات الالتزام من قبل المدققين قبل إعلان التقرير السنوي².

وقد لاقى هذا التقرير عند إصداره العديد من الاعتراضات من قبل الشركات بحجة أنه يمثل إعاقة لعمليات الشركات، إلا أنه وجد من يُصرّ عليه وينادي بضرورة تطبيقه من أجل الصالح العام ومن أجل زيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية التي تصدرها الشركات. وبالرغم من أن التوصيات التي تبناها هذا التقرير تعتبر غير ملزمة للشركات المسجلة أسهمها في بورصة لندن، إلا أن البورصة ترغم الشركات على أن تحدد في تقريرها السنوي مدى التزامها بتلك التوصيات³.

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 87.

²Adrian Cadbury, *Op. Cit.*, p2.

³ غلام عبد الله، المبادئ الأساسية لتطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسة، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، أم البواقي، 07-08 ديسمبر 2010، ص 15.

في أكتوبر 1993 ظهر تقرير "روتمان" (RUTTEMAN) الذي أوصى بأنه يجب على الشركات المقيدة في البورصة أن تُضمّن تقريرها تقرير عن نظم الرقابة الداخلية التي تقوم الشركة بتطبيقها للمحافظة على أصول الشركة، ولكن اقتصر تلك المسؤولية على الرقابة المالية الداخلية.

في سنة 1995 ظهر تقرير (GREENBURY) والذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وأوصى التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافآت، وتكون من ضمن مسؤولياتها مراجعة وتقييم اللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد حجم المكافآت على أن تتناسب قيمتها مع الأداء الخاص بالأعضاء¹.

وفي سنة 1995 أسس "هامبل" (Hampel)، لمراجعة توصيات (Cadbury)، وتم نشر التقرير في 1998. وقد نظر "هامبل" إلى المنظور الضيق للعلاقة الموضحة في علاقة الوكالة بخصوص حوكمة الشركات، وذلك لتحسين قيمة حملة الأسهم في المدى البعيد الذي يعتبر كهدف أساسي للشركة، هذا الأمر قدم تطوراً معتبراً بالنسبة لتقرير "كادبوري" و "قرينبوري" والتي ركزت على منع استخدام السلطة الاختيارية المخولة للإدارة، بشكل خاص فضّل التقرير تدخلاً أكبر لحملة الأسهم في شؤون الشركة وتمكين حملة الأسهم المؤسستين من التصويت على القرارات المهمة².

وفي سنة 1998 ظهر ما يعرف بـ"الدليل الموحد" (Combined Code) والذي اشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة له، وأصبحت هذه الوثيقة من ضمن متطلبات القيد في بورصة لندن للأوراق المالية، هذا وقد تم تعديل هذه الوثيقة سنة 2000، وتضمن الدليل قسمين، هما³:

- القسم الأول: يضم مواضيع حول تركيبة وعمليات مجلس الإدارة، مكافأة المديرين، العلاقات مع حملة الأسهم، تجهيز المعلومات، المسؤوليات والتدقيق؛
- القسم الثاني: يغطي تصويت حملة الأسهم، الحوار مع الشركات وتقييم إدارة الشركات، العلاقة بين الشركات والمستثمرين المؤسستين.

وفي سنة 2003 نُشر تقرير "هيغز" (Higgs)، وقد أوصى هذا التقرير بعدد من التعديلات في الدليل الموحد، وقد تضمنت النسخة المعدلة من الدليل الموحد سنة 2003 أغلب التوصيات التي جاء بها هذا

¹ بوعظم كمال وعبد السلام زاويدي، مرجع سابق، ص51.

² Ronnie Hampel, **The Committee on Corporate Governance: Final Report**, Gee, London, Great Britain, January 1998, p3.

³ The Committee on Corporate Governance, **The Combined Code on Corporate Governance: Principles of Good Governance and Code of Best Practice**, Financial Reporting Council, UK, may 2000.

التقرير. وتطرق التقرير إلى دور واستقلال واستخدام المديرين غير التنفيذيين، حيث قدم "هيغز" نظرة خاصة حول دور المدير غير التنفيذي كما يلي¹:

- ✦ تقديم مساهمات إلى إستراتيجية الشركة؛
- ✦ يراقب نجاعة أداء الإدارة التنفيذية؛
- ✦ إرضاء أنفسهم بخصوص فعالية الرقابة الداخلية؛
- ✦ وضع مكافآت المديرين التنفيذيين؛
- ✦ يشارك في ترشيح المديرين، تخطيط تعاقبهم وحتى تحية الإدارة العليا.

كما تم تعديل الدليل الموحد (المعدل في سنة 2000)، وتُشير الدليل الموحد المُراجَع في جويلية 2003، وقد تضمن ما يلي²:

- ✦ الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والرئيس المدير التنفيذي؛
- ✦ يخضع مجلس الإدارة ولجانه وأعضاؤه لمراجعة أداء سنوية؛
- ✦ يضم مجلس الإدارة على الأقل 5% من الأعضاء المستقلين، كما جاء في تقرير "هيغز"؛
- ✦ يجب أن يُسحب المرشحون للانتخاب كأعضاء في المجلس من مجتمع واسع؛
- ✦ يجب أن تتضمن لجنة التدقيق على الأقل عضو يتمتع بالخبرة والتجربة في الميدان المالي.

كما قد تم تعديل الدليل الموحد سنة 2006 وسنة 2008 وسنة 2009 ليشمل على مواضيع تخص المديرين، المكافآت، المساءلة والتدقيق، العلاقات مع المساهمين، المساهمين المؤسسين³.

تستنتج الطالبة من تجربة المملكة المتحدة البريطانية في مجال حوكمة الشركات بأن المملكة المتحدة البريطانية قادت حملة من الإصلاحات في مجال حوكمة الشركات، وسبقت دول الاتحاد الأوربي في إصدار تشريع يهدف إلى تشجيع التطبيق الاختياري للممارسات المفضلة لإدارة الشركات. ونلمس تطور حوكمة الشركات فيها من خلال إصدارها العديد من التقارير والتي كان (Combined Code) أبرزها.

¹ Higgs, **Review of the Role and Effectiveness of Non-executive Directors**, The Department of trade and Industry, London, 2003, p14.

²The Committee on Corporate Governance, **The Combined Code on Corporate Governance: Principles of Good Governance and Code of Best Practice**, Financial Reporting Council, UK , july2003, p5.

³ The Committee on Corporate Governance, **The Combined Code on Corporate Governance: Principles of Good Governance and Code of Best Practice**, Financial Reporting Council, UK , 2009.

2.3.2. حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية:

إن التطور الذي حصل في سوق الأوراق المالية ووجود هيآت رقابية فعالة تعمل على مراقبة الشركات، وتشرف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات بالإضافة إلى التطور الذي وصلت له مهنة التدقيق والمحاسبة، أدى إلى زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات والتزام الشركات بتطبيق أفضل الممارسات التي تضمن التطبيق السليم له وخاصة المقيدة في البورصة.

وقد تماثلت الاهتمامات في الولايات المتحدة الأمريكية مع المملكة المتحدة البريطانية لمفهوم حوكمة الشركات خاصة وأن الدولتين لهما علاقات اقتصادية قوية مع بعضهما البعض وارتباط العديد من الشركات بالبلدين فيما بينهم، وذلك بالرغم من أن هياكل المسؤولية في الشركات ولجنة بورصة الأوراق المالية في كلا البلدين تختلف في بعض الجوانب.

تعود جذور مفهوم حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية إلى فضيحة (Water Gate) ونتيجة العديد من التحريات المتعاقبة تمكنت الهيآت التشريعية والقانونية الأمريكية من تحديد أسباب الفشل في أنواع الرقابة المالية في العديد من الشركات الأمريكية، وقد أدى ذلك إلى إصدار "قانون مكافحة الفساد" في عام 1977 الذي تضمن قواعد محددة بخصوص مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركات¹.

ومن الملاحظ أن الاهتمام بهذا المفهوم ظهر بصورة واضحة عند قيام صندوق المعاشات العامة (The California Public Employees, Retirement System) وهو أكبر صندوق معاشات في الولايات المتحدة الأمريكية، بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين، ولقد قام الصندوق بإصدار مجموعة من المبادئ لتطبيق حوكمة الشركات وقد قسمت إلى مبادئ جوهرية وخطوات إرشادية. ركزت هذه المبادئ على تشكيلة مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عن المجلس والمكافآت الخاصة بأعضاء المجلس، ومعايير لتقييم الأداء وقدرة أعضاء مجلس الإدارة المستقبلية على تعميم أداء المدراء والتنفيذيين، وأوضحت الخطوط الإرشادية إلى ضرورة الاتفاق بين المجلس والمساهمين على تعريف محدد وواضح لمفهوم الاستقلال، ويعاب على هذه المبادئ أنه بعد فترة من إصدارها وجهت لها العديد من الانتقادات وأخذ الصندوق بحذف بعضها حتى أصبحت غير ذي جدوى.

وفي عام 1987 قامت "اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية"

(National Commission on Fraudulent Financial Reporting) والتابعة لـ (SEC) بإصدار تقريرها المسمى

(Treadway Commission) والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات

¹ ناظم شعلان جبار التميمي وصلاح صاحب شاكر، دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات: دراسة تحليلية للقوائم المالية للشركة العامة للصناعات المطاطية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد 3، العدد9، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص5.

وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة التدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة الشركات.

وفي سنة 1999 أصدر كل من (New-York Stock Exchange) و (National Association of Securities Dealers) تقريرهما المعروف باسم (Blue Ribbon Report) والذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان التدقيق بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات حيث تضمن هذا التقرير مجموعة من التوصيات تتعلق بصفات أعضاء لجنة التدقيق من استقلال وخبرة في المحاسبة والتدقيق، كما تمت الإشارة إلى تحديد مسؤوليات لجنة التدقيق تجاه إعداد التقارير المالية ووظيفة التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي¹.

في 31 جويلية لعام 2002 صادق الكونغرس الأمريكي على قانون يسمى "قانون سارابينز-أكسلي" نسبة إلى الأشخاص الذين أنيطت بهم مهمة إعداد هذا القانون وهما عضوان في السلطة التشريعية الأمريكية (أعضاء الكونغرس). وينص القانون على تشكيل هيئة للرقابة مهمتها مراقبة أداء المدققين القانونيين الذين يُدققون القوائم المالية للشركات العامة، كما أنه يقضي بوجوب إنشاء لجنة للتدقيق في كل شركة عامة، وأن تُصدر إدارة الشركة ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة تقريراً يسمى تقرير الرقابة الداخلية يُؤكّد مجلس الإدارة بموجبه مسؤوليته عن احتفاظ الشركة بنظام رقابة داخلي وأن ينفذ هذا النظام بفاعلية. كما يقضي القانون بتقديم المدقق القانوني للشركة تقريراً يسمى بتقرير فحص تأكيدات يتم استخدامه لإيضاح رأي المدقق حيال ما تضمنه التأكيد المتقدم من مجلس الإدارة حول الرقابة الداخلية للشركة. كما يطلب القانون من هيئة سوق المال الأمريكية أن تُطالب الشركات المساهمة الإفصاح عما إذا كانت الشركة قد تبنت قواعد السلوك المهني وآداب مزاوله عمل المدراء التنفيذيين في الشركة والإفصاح عن القواعد التي تتبناها الشركة². وينظر المجتمع الأكاديمي إلى القانون وفق الآتي³:

- يُعد أهم قانون لتنظيم الأعمال منذ قانون الأوراق المالية لسنة 1933 و 1934 في ضوء نشوء إخفاقات محاسبية وفصائح مالية لعدة شركات أمريكية؛
- أنه علامة فارقة تُميّزه عن جميع الأبحاث والآراء التي كانت مطروحة قبل صدوره؛
- أنه عنصر مهم لإزالة المخاطر الخارجية وحالات عدم التأكد التي تُواجه المحاسبين الممارسين للمهنة في إيفاء المحاسبة وتدقيق الحسابات للأهداف المرجوة منها.

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 95-96.

² علي حسين الدوغجي وأسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون (سارابينز-أكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86، 2011، ص 8-9.

³ المرجع نفسه، ص 9.

وفي سنة 2003 أصدرت بورصة نيويورك العديد من المتطلبات التي تمثل مبادئ أو قواعد للحوكمة وألزمت بها الشركات المسجلة بها ومن هذه المبادئ¹:

- أن يكون غالبية أعضاء مجالس الإدارة من المستقلين؛
- على مجلس الإدارة تحديد بدقة المدير المستقل وهو الذي لا يرتبط مع الشركة بأي علاقة هامة؛
- على جميع الشركات الاحتفاظ بوظيفة التدقيق الداخلي؛
- على الشركات تبني تشكيل لجان التدقيق والتعيينات، والمكافآت، وإرشادات وميثاق الحوكمة، والنظام الأساسي للحوكمة، والإفصاح عن مهامها.

من تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في مجال حوكمة الشركات، نخلص إلى أنها شبيهة إلى حد بعيد بنظام الحوكمة في المملكة المتحدة البريطانية. كما تُعد الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل دول العالم فيما يخص تطبيق حوكمة الشركات عبر توفير الإطار القانوني والمؤسسي، وقد ساعدها على ذلك تطور سوق المال بها ووجود هيئة فاعلة تراقب سوق المال وتُشرف على تنظيم تداول الأوراق المالية، علاوة على التطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والتدقيق. كما نخلص إلى أن صدور قانون (Sarbanes-Oxley) يُعتبر من أهم محطات تطور حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية والذي أعطى مفهوماً جديداً لها.

مما سبق يتضح لنا أن كلا من نظم الداخليين والخارجيين تحمل مخاطر في طياتها، ويؤدي الإخفاق في إنشاء الآليات الملائمة لتخفيض هذه المخاطر إلى تهديد رفاهة اقتصادات بأكملها، وبما أن الغرض من نظم حوكمة الشركات هو التقليل إلى أدنى حد من هذه المخاطر، لذا فإن النظام الفعال لحوكمة الشركات يجب أن يعتمد على مزيج من المحددات الداخلية والخارجية، التي تمثل ضوابط لضمان فعالية تطبيق حوكمة الشركات²، وهذا ما سيتم دراسته في المطلب الموالي.

¹ New York stock Exchange (NYSE), **Final NYSE Corporate Governance Rules**, Nov 2003.

² أحمد سعيد قطب حسانين، التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة: دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 1، المجلد 46، مصر، يناير 2009، ص18.

المطلب الثالث: المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات

يتوقف التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات، هي المحددات الخارجية وتلك الداخلية. والمحددات الداخلية هي عبارة عن ترتيبات داخل الشركة تهدف إلى تقليل المخاطر عن طريق تحديد العلاقات بين المديرين، والمساهمين، ومجالس الإدارة وأصحاب المصالح. وحتى يكون لهذه الإجراءات أثر له مغزى فإنها يجب أن تدعم بعدة أنواع من المؤسسات والتشريعات من خارج الشركة موضوعة بشكل يتوافق مع بيئة الدولة المعنية (ويطلق على هذه الإجراءات المحددات الخارجية)¹.

1. محددات خارجية:

تُشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المدققين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها)، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والتدقيق والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية.

وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص².

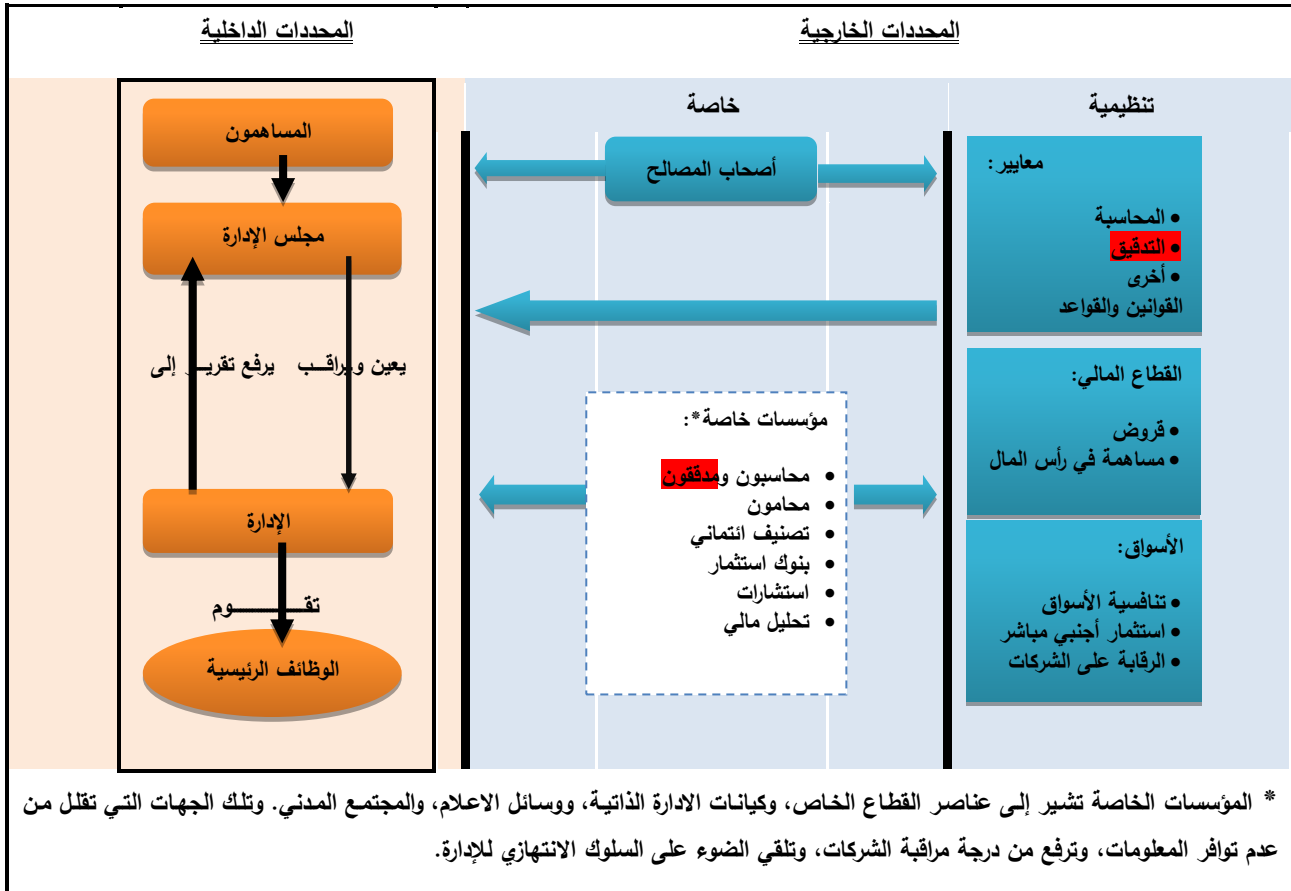
2. محددات داخلية:

تُشير إلى القواعد والأسس التي تُحدّد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة. ويُمثّل الشكل التالي الذي أصدره "البنك الدولي" المحددات الداخلية والخارجية التي يتكون منها الإطار الفعال لحوكمة الشركات.

¹ كاترين ل. كوشتا هلبلينج وجون د. سوليفان، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والانتقالية، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، مارس 2002، ص 17.

² Samiha FAWZY, **Assessment of Corporate Governance in Egypt**, Working Paper N°82, The Egyptian Center for Economic Studies, Egypt, April 2003, p4.

شكل رقم (5): محددات حوكمة الشركات



المصدر: محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى العلمي الدولي حول:

عولمة الإدارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012، ص 17.

يُوضَّح الجانب الأيسر من الشكل البنية التقليدية لحوكمة الشركات، والتي تتعامل مع المسائل التقليدية مثل: العلاقة بين المساهمين وبينهم وبين مجلس الإدارة، والعلاقة بين المجلس والمديرين، وإجراءات تشكيل المجلس، وعمليات الإدارة... الخ. وكُلٌّ من تلك الأجزاء مهم في حد ذاته.

وتؤفّر حوكمة الشركات للمديرين داخل الشركة -سواء كانت ملكيتها عامة أم لا- الأدوات التي يحتاجونها لضمان الفعالية والمساءلة واتخاذ قرارات صائبة. فمتطلبات تعزيز الإبلاغ توجب وجود إجراءات محاسبية مطورة وأنظمة سيطرة داخلية أقوى، وهذا بدوره، يُوفّر للمديرين الأدوات التي يحتاجونها للسيطرة على النفقات وحساب العوائد. وبزيادة الشفافية وانتظام التقارير المالية يُصبح المديرون أكثر قابلية للمساءلة عن القرارات التي يتخذونها، وعن مستوى الأداء الذي ينتج عنها. فهذا السبيل يُمكن بسهولة تحديد مواطن ضعف الأداء والأنشطة التي تُبدد موارد الشركة في أنشطة غير مربحة، وبالتالي معالجتها. وتُصبح مجالس الإدارات نفسها أكثر رصانة في سيطرتها على معاملات المخاطر في ظل وجود مراجعة محاسبية مستقلة ولجان مقاصة، وكذلك مع تحول تركيبة مجلس الإدارة بشكل متزايد اتجاه تعيين مديرين مستقلين لضمان الشفافية واتخاذ

قرارات قابلة للمساءلة. على أن استقامة المديرين المستقلين لا تزال -في العديد من الأسواق الصاعدة محل تساؤل، لأن قراراتهم لا تزال متأثرة بالمساهمين المهيمنين. ومع ذلك، فقد دفعت هذه المجالس الجديدة الفعالة إلى إحداث إصلاحات داخلية، حسنت من الكفاءة والسيطرة على المخاطر، وصارت أكثر عدلا في تمثيلها لمصالح المساهمين.

لكن الآليات الخارجية -الموضحة على الجانب الأيمن من الشكل السابق- هي الأمر الأكثر أهمية بالنسبة للدول النامية كالجائر، على الرغم من عدم الاعتراف بأهميتها لفترة طويلة والتي يكتمل بها إطار حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة، غير أن التعامل مع أوجه القصور المؤسسية هذه بالتوازي مع ممارسات الشركة الداخلية أمر لا مفر منه لنجاح إصلاحات حوكمة الشركات¹.

وفي ضوء ما سبق نجد أن المحددات سواء كانت محددات داخلية أو محددات خارجية فإنها تتأثر بمجموعة عوامل أخرى مرتبطة بالنظام الاقتصادي والاجتماعي، وبالوعي عند أفراد المجتمع، كما أنها مرتبطة أيضا بالبيئة التنافسية والقانونية والتنظيمية داخل الشركة، فهي جميعا تعمل على زيادة الثقة في الاقتصاد وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين، كما أن حوكمة الشركات تشجع على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح وخلق فرص عمل.

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، من شركات مستدامة إلى اقتصاديات مستدامة: حوكمة الشركات كأداة تنموية، دون تاريخ، ص10-12. متوفر على الموقع: www.cipe-arabia.org/files/pdf/Corporate_Governance/Corp

المبحث الثالث: حوكمة الشركات في الجزائر

يعتبر موضوع حوكمة الشركات من الموضوعات الهامة التي استقطبت اهتمام الجزائر في الآونة الأخيرة، حيث أصبحت أولوية وإستراتيجية وطنية في ظل الوضع الراهن من أجل الفوز برهانات وتحديات سوق مفتوح ومتطور. ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى واقع حوكمة الشركات في الجزائر من خلال المطالب التالية:

- المطلب الأول: نموذج حوكمة الشركات في الجزائر؛
- المطلب الثاني: بؤادر، ميثاق، مراحل تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر؛
- المطلب الثالث: معوقات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر.

المطلب الأول: نموذج حوكمة الشركات في الجزائر

إن تركيز الملكية وتشتتها له أثر كبير في الإدارة والرقابة على الشركة، وبالنظر إلى النسيج المؤسسي في الجزائر نجده يتكون بالدرجة الأولى من الشركات الصغيرة والمتوسطة، حيث أن ما يعادل 85.1% هي شركات ذات المسؤولية المحدودة ومؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، وهذا نتيجة للنظام الاقتصادي الذي اتبعته الجزائر "اقتصاد السوق" الذي نتج عنه تراجع هيمنة واحتكار الدولة للشركات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة للقطاع الخاص سواء من ناحية التشريعات الصادرة أو من ناحية الهيآت الداعمة*. أما الشركات التي تمتلكها الدولة فإن المالك في رأس مال الشركات هو ما اصطلح على تسميته بـ"صناديق المساهمة"، التي تعد شركة مساهمة عمومية وضامناً لمقابل القيمة المتمثلة في الأسهم والحصص، والسندات، والقيم الأخرى التي تقدمها الدولة، والجماعات المحلية بوصفها متعاملاً ائتمانياً لها، وقد بدأت نشاطها الفعلي يوم 23 أوت 1988 ثم ما لبثت أن حُلَّت وعُوِّضت بما سمي آنذاك "الشركات القابضة" حيث أن ملكية الدولة التي ينظمها القانون المتعلق بتوجيه الشركات القانون رقم 88-01 والذي يفصل بصورة واضحة بين حق ملكية رأس المال من قبل الشركات وصلاحيات الإدارة والتسيير فيها، إذ بموجب هذا القانون أصبحت الشركات العامة الاقتصادية شخصية معنوية متميزة عن الدولة هذه الأخيرة (الدولة) تعد مالكة مساهمة في رأس مال الشركات لكن لا تتدخل في إدارتها وتسييرها، وهذه الملكية تترجم في الأسهم التي تصدرها الشركات للدولة مقابل تحويل هذه الأخيرة إلى حصص عينية أو

* من ناحية التشريعات أصدرت الجزائر عدة مراسيم وقوانين نذكر منها: قانون النقد والقرض رقم 90-10 المؤرخ في 14/04/1990، القانون التوجيهي لترقية الشركات الصغيرة والمتوسطة رقم 01-18 المؤرخ في 12/12/2001. أما من ناحية الهيآت التنظيمية تم إنشاء وزارة الشركات الصغيرة والمتوسطة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 94-211 المؤرخ في 18/11/1994، والوكالة الوطنية لتطوير الشركات الصغيرة والمتوسطة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 05-165 المؤرخ في 03/05/2005.

نقدية وجعلها تحت تصرف الشخصية المعنوية الممثلة في هذه الشركات¹. ولهذا يمكن القول أن هيكل الملكية في معظم الشركات الصغيرة والمتوسطة ملكية مركزة أو يعرف بالملكية العائلية لطبيعة هذه الشركات، أما في الشركات الكبيرة فهي ملكية مركزة للدولة بالعمل بقاعدة 51%. وفيما يخص نوع هيكل الملكية الذي يتميز به نموذج حوكمة الشركات المتبع في الجزائر فإن القانون الذي ينظم أعمال الشركات يسمح بالملكية الهرمية، أما الملكية أو الحصص المتبادلة من رأس المال فإن القانون لا يسمح بهذا النوع من الملكية، حيث تنص المادة 730 من القانون التجاري الجزائري على أنه "لا يمكن لشركة المساهمة أن تمتلك أسهما في شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تمتلك مباشرة جزءاً من رأسمالها يزيد عن 10%². ويمكن تحديد خصائص الشركات الجزائرية من منظور هيكل ملكية الشركات، كما هو ملخص في الجدول التالي.

جدول رقم (3): خصائص الشركات الجزائرية من منظور هيكل ملكية الشركات

معيار التفرقة	الشركات الخاصة	الشركات العمومية
طبيعة الشركة الاقتصادية	شركة اقتصادية عقلانية ذات دافع ربحي.	شركة اقتصادية اجتماعية ذات دافع رفاهية أصحاب المصالح والمجتمع.
درجة تركيز الملكية	وجود نسبة تركيز كبيرة للملكية تعود للمستثمرين المؤسسين (عادة أقارب، أو أفراد لديهم اهتمامات مشتركة).	الملكية تعود للدولة، وقد يكون للدولة مع المستثمر (في حالة الشراكة مع القطاع الخاص المحلي أو الأجنبي) مع سيطرة الدولة من خلال امتلاكها لأكثر نسبة من رأسمال الشركة.
هدف الشركة	تحقيق أكبر قدر من المنافع بالشكل الذي يساعد على تعظيم ثروة الملاك (الأرباح، النمو، البقاء، تعزيز المنافسة...الخ).	تحقيق مصالح الفئات المختلفة لأصحاب المصالح: مثل: العمال، الهيئات المحلية، المجتمع المدني، المقرضين...الخ.
الفئة ذات التأثير على إدارة الشركة	الملاك، الشركاء أو حملة الأسهم.	أصحاب المصالح (الممثلين من الهيئات العمومية، العمال، البنوك...الخ).

المصدر: عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية: دراسة نظرية تطبيقية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2013، ص213-214.

من الجدول السابق، يتضح لنا عدم وجود تشتت في هيكل ملكية الشركات في الجزائر وسيطرة الممثلين من الهيئات العمومية، البنوك، الخ على إدارة الشركة. إضافة إلى وجود قلة الشركات المدرجة في البورصة وغياب الدور الفاعل لسوق رأس المال، وسيطرة الملكية العائلية على هيكل القطاع الخاص سواء

¹ حمزة ضويفي، مرجع سابق، ص209-210.

² القانون التجاري، دار بلقيس للنشر، الدار البيضاء، الجزائر، طبعة 2007، المادة 730، ص284.

من ناحية الملكية أو من ناحية الإدارة، وضعف الثقافة المالية خاصة "البورصة" لدى الجمهور، والدور الفاعل للبنوك في تمويل الاقتصاد كلها مؤشرات تدل على أن الجزائر تقترب من حيث الخصائص إلى نموذج الداخلين.

المطلب الثاني: بوادر، ميثاق، مراحل تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر

سعت الجزائر إلى تحسين بيئة الأعمال في البلاد قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على أرض الواقع، لذا فقد قامت بعدة إصلاحات هيكلية مست الجوانب التنظيمية والتشريعية التي تحكمها، كما قامت بعدة مبادرات لتفعيل إطار حوكمة الشركات في الجزائر. وهذا ما سنتطرق له في هذا المطلب، من خلال عرض أهم بوادر حوكمة الشركات في الجزائر والتي من بينها ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات والذي تبنته وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة سنة 2009، حيث سنقوم بعرض لمحة عنه بإيجاز، ثم عرض مراحل تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر.

1. بوادر حوكمة الشركات في الجزائر

لقد كان من الضروري أن تُواكب الجزائر التغيرات الحاصلة في المجال الاقتصادي على مستوى المحيط الدولي، وعليه شُرع في الإصلاحات الاقتصادية بعيداً عن حوكمة الشركات وتطبيقاتها. غير أنه وبسبب ظهور بعض مؤشرات الأداء السلبى للشركات الجزائرية وللإقتصاد الجزائري عموماً، كتصنيف الجزائر ضمن الدول التي يستفحل بها الفساد، حيث صُنِّفت من قبل "منظمة الشفافية الدولية" في المرتبة 112 من مجموع دول العالم وذلك سنة 2011، بالرغم من جملة الإجراءات والتدابير المتخذة. وقصد تفعيل هذه الإجراءات والتدابير تم إنشاء "الجمعية الجزائرية لمكافحة الفساد"، وهي فرع لمنظمة الشفافية الدولية، والتي أعدت تقارير عن الظاهرة تُؤكِّد الانتشار الواسع لكافة أنواع الفساد الإداري والمالي. غير أن دعم هذه التدابير والإصلاحات من قبل صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، جعل مبادئ حوكمة الشركات تكون ضمن التوجيهات المقدمة للسلطات العمومية، مما دفع بالدولة إلى تكوين "لجنة الحكم الراشد"¹، خاصة وأن الجزائر اعتبرت من المبادرين بمشروع "النيباد" الذي يقضي بخضوع الدول الأعضاء لتقييم دوري فيما يتعلق بحوكمة الشركات. ومن المؤشرات الدالة على توجه السلطات العمومية في الجزائر نحو إقرار العمل بمبادئ ومقومات حوكمة الشركات نذكر:

✧ تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومقاومته: تأسست هذه الهيئة سنة 2006، التي تتمحور مهامها حول اقتراح سياسات وتوجيهات وتدابير للوقاية من الفساد، وإعداد برامج للتوعية من مخاطر الفساد، بالإضافة إلى جمع المعلومات التي يمكن أن تُساهم في الكشف عن أعمال الفساد والوقاية منه

¹سميرة عطوي وفهيمه بديسي، الحوكمة وقاية من الفساد الإداري والمالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية حالة الشركة الأمريكية لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي Enron، مجلة العلوم الانسانية، دورية دولية علمية محكمة، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 27، نوفمبر 2012، ص32.

والتقييم الدوري للأدوات القانونية والإجراءات الإدارية ذات الصلة، حيث انضمت هذه الهيئة إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد التي تأسست سنة 2008، لتتضاف بذلك 42 وزارة وهيأة أخرى في المنطقة العربية، التي تشكل آلية إقليمية تشاركية فريدة من نوعها لتنمية القدرات وتبادل المعلومات ومناقشة السياسات التي تدخل في اختصاصها¹؛

✧ انعقاد أول مؤتمر حول الحكم الراشد للمؤسسات في جانفي 2007، حيث شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة، وخلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة كأول توصية وخطوة علمية تُتخذ²؛

✧ إنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات: قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص سنة 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGF*) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) لوضع دليل حوكمة الشركات الجزائري؛

✧ إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري: تم إصدار هذا الدليل سنة 2009 من قبل كل من جمعية (CARE) واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر؛

✧ إطلاق مركز حوكمة الجزائر: بناءً على قوة الدفع التي خلقها دليل حوكمة الشركات، قامت مجموعة عمل حوكمة الشركات الجزائرية بإطلاق مركز حوكمة الجزائر في أكتوبر 2010 بالجزائر العاصمة، تأسس مركز حوكمة الجزائر ليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل، واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية، ورفع الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات، ويُعتبر إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد، وتحسين قيم الحوكمة الديمقراطية، بما فيها الشفافية والمساءلة والمسؤولية³؛

¹ موقع الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد: <http://www.undp-aciac.org/arabic/resources/ac/news.aspx?nid=1128>، تم الاطلاع يوم 2015/04/19.

² وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائري، 2009، الجزائر، ص13.

³ المنتدى العالمي لحوكمة الشركات هو منتدى قام بتأسيسه البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ويقوم هذا المنتدى بتأييد ودعم ونشر معايير حوكمة الشركات في أنحاء العالم خاصة في الدول النامية والاقتصادات الانتقالية، ويعمل المنتدى تحت رعاية حكومات الهند ولوكسمبورغ وهولندا والنرويج والسويد وسويسرا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة البنك الدولي.

³ ناريمان بن عبد الرحمان وسارة بن الشيخ، واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013، ص5.

- ✧ برنامج الاتحاد الأوروبي لتعزيز الحوكمة في الجزائر: تبنى الاتحاد الأوروبي برنامجا بمبلغ "10ملايين يورو" لدعم الحوكمة في الجزائر في إطار برنامج دعم الشراكة والإصلاح والنمو الشامل (الربيع)، ويرمي البرنامج إلي تعزيز مؤسسات الحكم في المجالين الاقتصادي والسياسي، ويهدف هذا البرنامج إلى تعزيز سيادة القانون بما في ذلك الوصول إلي العدالة، وتعزيز مكافحة الفساد، وتشجيع مشاركة جميع المواطنين في التنمية، وتحسين متابعة إدارة المالية العامة¹؛
 - ✧ إقدام السلطات العمومية على تطهير مناخ الأعمال وتوسيع مجال الحريات الاقتصادية وهذا بمراجعة المنظومة المصرفية وإصلاحها، تبسيط النظام الضريبي وتنشيط عمل السوق المالي بتشجيع دخول الشركات إليه وهذا بإرساء الثقافة المالية لدى مسيري الشركات وبيان أهمية السوق المالي²؛
 - ✧ الانتقال نحو اقتصاد السوق ما جعل الشركات الجزائرية تخضع للالتزامات الدولية التي تقوم على الشفافية والإفصاح في إعداد ونشر القوائم المالية. وهذا ما استدعى مراجعة المخطط المحاسبي واعتماد نظام محاسبي ومالي جديد وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية شرع في العمل به ابتداءً من سنة 2010؛
 - ✧ إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة اعتماد **مدقق حسابات خارجي** يعمل وفق مدونة للسلوك والأخلاقيات، بعدما كان هذا الإلزام يخص الشركات ذات الأسهم. وإلزامها بنشر النتائج المحاسبية، من خلال نشر القوائم المالية المعبرة عن المركز المالي؛
 - ✧ فتح النقاش حول ضرورة تنظيم مهنة المحاسبة بشكل يمنحها حرية واستقلالية أكبر بتمكين المهنيين من القيام بتنظيم مهني للمهنة بعيداً عن محاولات التدخل الحكومي؛
 - ✧ مراجعة القانون التجاري بالشكل الذي يوضّح كيفية إسناد وتوزيع المسؤوليات داخل الشركات. فعادة ما تقع إدارة مجموعة كبيرة من الشركات على عاتق رئيس مدير عام. وهذا الأسلوب قليل الفعالية فيما يتعلق بالمراقبة والمساءلة، لأن النصوص القانونية تقضي بأن يُراقب مجلس الإدارة المدير العام. ويفقد مجلس الإدارة هذا الدور عندما يكون رئيسه هو المدير العام³.
- تُمثّل هذه الإصلاحات أهم الخطوات التي قامت بها الجزائر بهدف تفعيل آليات حوكمة الشركات، والتي يُتوخى من العمل بها الحد من الفساد الإداري والمالي المنتشر بشكل كبير. وهي كذلك بمثابة محاولة للتحسيس وإخطار المحاسبين والممارسين، من **مدققين داخليين وخارجيين**، بخطورة الوضع وبضرورة التقيد بالمواثيق المهنية خاصة المتعلقة بالجانب الأخلاقي.

¹ Disponible sur le site internet: www.enpi-info.eu/mainmed.php?id=34108.. consulté le: 29/04/2015.

² محمد سفير، أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في إرساء مبادئ حوكمة الشركات: دراسة ميدانية لحالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2014-2015، ص255.

³ سميرة عطوي وفهيمه بديسي، مرجع سابق، ص32-33.

ورغم كل هذه الجهود المبذولة لازالت الجزائر تحتل رتب متدنية في قائمة الدول الأكثر فسادا في العالم، حيث احتلت الرتبة 105 حسب التقرير الصادر عن منظمة الشفافية الدولية الذي صدر في ديسمبر 2012. وحسب تقرير سنة 2013، الذي تضمن مجموعة من آراء المواطنين من كافة دول العالم من بينها الجزائر حول الفساد، فقد أشار -استنادا إلي العينة التي اعتمد عليها- إلى أن كل القطاعات في الجزائر يشملها الفساد بنسب متفاوتة، كما يلفت التقرير إلى أن 74% من الجزائريين يعتقدون أن قطاع المال والأعمال من القطاعات الأكثر فسادًا، وهذا ما يدل على أن تفعيل آليات حوكمة الشركات في الجزائر مازال ضعيفا رغم الجهود المبذولة¹.

2. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية

إن قضية حوكمة الشركات بشكل عام لم تكن مطروحة للنقاش في الجزائر، ولكن بعد إلحاح الهيئات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي بضرورة تبني حوكمة الشركات، سواء على المستوى الكلي في إدارة الاقتصاد، أو على المستوى الجزئي في إدارة الشركات، ونظرا لتصنيف الجزائر في مراتب جد متقدمة في قضية المشاكل البيروقراطية وضعف مناخ الاستثمار، أصبح تطبيق الحوكمة في الجزائر يطرح بإلحاح². لهذا فقد انعقد في شهر جويلية من سنة 2007 أول ملتقى دولي حول "الحكم الراشد للمؤسسات" في الجزائر، وخلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد "ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة" كأول توصية وخطوة عملية تتخذ، وقد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة ومنتدى رؤساء المؤسسات مع الفكرة، وترجمتها إلى مشروع ومن ثم ضمان تنفيذه بواسطة إنشاء فريق عمل متجانس ومتعدد التمثيل. وقد تفاعلت السلطات العمومية، ممثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، بدعمها للمشروع بواسطة قبول رعاية الملف وتكليف أحد إطاراتها السامية للمشاركة الفعلية في فوج العمل المكلف بتحرير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر وكذا تسخير الدعم المادي. كما شاركت في المبادرة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية المقيمة بالجزائر مثل مؤسسة التمويل الدولية وبرنامج "ميديا" لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكذا المنتدى الدولي للحكم الراشد للمؤسسة³.

¹ ناريمان بن عبد الرحمان وسارة بن الشيخ، مرجع سابق، ص 7.

² حكيم بن جروة وعيلة مخرمش، الحوكمة في المؤسسات المصرفية: محدداتها، معاييرها، وتطبيقاتها مع الإشارة لحالة الجزائر، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013، ص 9-10.

³ وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سابق، ص 13.

وقد عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009 أعلنت فيه كل من جمعية (CARE) واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة، وقد عُرِفَ بأنه¹ "الحكم الراشد للمؤسسة هو عبارة عن فلسفة تسييرية 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". وقد شكلت مبادئ الحكم الراشد المعتمدة من قبل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ضمن إصدارها لعام 2004 أهم المراجع التي استلهم منها فريق العمل مع تحريره أخذه بعين الاعتبار خصوصيات المؤسسة الجزائرية².

ويتطلب الأمر من الجماعات المحلية أن تقوم باستثمار ذلك في نشر وزيادة الوعي في القطاعين العام والخاص وأجهزة الإعلام، بفوائد ومزايا حوكمة الشركات والإطار المؤسسي اللازم لها. ويعتمد نجاح إتباع ممارسات حوكمة الشركات في الجزائر على مدى اتساع نطاق قبولها في مجتمع الأعمال، وهذا يتطلب إحداث تحول ثقافي، ولمساندة هذه العملية يقوم مركز المشروعات الدولية بدعم أصحاب المصالح في القطاع العام والخاص مثل دائرة العمل والتفكير الخاصة بالمشروعات بهدف الترويج لحوكمة الشركات وزيادة الوعي وإتباع الدليل الجزائري الخاص بها³.

إن كل المؤسسات الجزائرية معنية مبدئياً بمبادئ الحكم الراشد، غير أن الميثاق لا يدمج المؤسسات ذات رأسمال عمومي، والتي تخرج إشكالية الحكم الراشد فيها عن نطاق الميثاق لأنها ترتبط بمقاربة خاصة تتوقف على الاستعمال الجيد للأموال العمومية. إن هذا الميثاق موجه، بصفة خاصة إلى⁴:

- مجموع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة، والتي تصبو إلي ديمومة واستمرارية نشاطها كما تطمح إلى فرض نفسها ضمن اقتصاد عصري وتنافسي، تلعب فيه دور المحرك للتنمية الوطنية؛
- المؤسسات المساهمة في البورصة، أو تلك التي تنهياً لذلك.

ويندرج هذا الميثاق ضمن سياق القوانين والنصوص التنظيمية السارية المفعول، وبذلك فهو يأتي موافقا لها، غير أنه لا يدّعي الكمال، خاصة وأن النصوص في هذا المجال وفيرة، فهو لا يمثل مجموعة شاملة لمدونة النصوص القانونية والتنظيمية وإنما هو وثيقة مرجعية ومصدر هام في متناول المؤسسات. ويعتبر الانضمام إلي ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة مسعى حر وتطوعي، وهو مرتبط بدرجة الوعي بضرورة

¹ وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سابق، ص16.

² المرجع نفسه، ص13.

³ مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 13، صيف 2008، القاهرة، ص2.

⁴ وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سابق، ص19.

استغلال فرصة مثل هذا المسعى من طرف المالكين بالدرجة الأولى وعزمهم الراسخ لبعث مبادئ الحكم الراشد على المستوى الداخلي للمؤسسة ودعمها واستدامتها¹.

ويقوم الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر على أربعة مبادئ أساسية هي:²

أ- **الإنصاف**: الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم، يجب أن توزع بصورة منصفة؛

ب- **الشفافية**: الحقوق والواجبات، وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، يجب أن تكون واضحة وصریحة للجميع؛

ج- **المساءلة**: مسؤولية كل طرف محددة على حدة بواسطة أهداف محددة وغير متقاسمة؛

د- **المحاسبة**: كل طرف شريك يكون محاسبا أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسؤول عنه.

إن عملية توزيع المسؤوليات (المسؤولية) والرقابة (المحاسبة) يجب أن تتم بإنصاف وشفافية، علاوة على ذلك، فإن قواعد الإنصاف والشفافية تخضع لتوزيع المسؤوليات والإشراف.

إن مبدأ الشفافية يعتبر مبدأ مهم في كيفية توزيع المسؤوليات خاصة في مجال رصد ومراقبة النتائج، كذلك فإن مبدأ المساواة يسترجع أولويته، كلما تعلق الأمر بتنظيم العلاقات بين الأطراف الشريكة الداخلية، بواسطة توزيع المسؤوليات، فيما بينهم.

وقد وُجِّهت لميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائري عدة انتقادات، من أبرزها ما يلي:

- صدور ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائري من قبل وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، وهو بذلك موجه إلى هذه الفئة من المؤسسات بالدرجة الأولى، وهي في غالبيتها مؤسسات عائلية تعتمد على التمويل الذاتي والبنكي، وهي بذلك ذات طابع وتركيبية خاصة. وبالتالي فمن الضروري إعادة صياغة ميثاق الحكم الراشد من حيث المحتوى وجعله موجها إلى مجموعة من المؤسسات باختلاف أنواعها؛

- وجود العديد من متطلبات مبادئ حوكمة الشركات مدرجة بشكل سطحي في ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائري كإشارات فقط، ومثال ذلك عدم تضمينه وصفا وافيا لمواصفات ومؤهلات عضو مجلس الإدارة، حيث اكتفى بالإشارة إلى أعضاء ذوي خبرة ومهارات؛

- عدم وجود شرح دقيق ومفصل للجان مجلس الإدارة، من حيث عددها، كيفية إعدادها، تركيبتها، ومهامها³.

¹ وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سابق، ص 16.

² المرجع نفسه، ص 66.

³ عمر علي عبد الصمد، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر: دراسة مقارنة مع مصر، مجلة الباحث، عدد 12، 2013، ورقلة، الجزائر، ص 43.

3. مراحل تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر

إن مضاهاة الدول النامية لممارسات حوكمة الشركات في البلدان المتقدمة يحدث الكثير من الاضطرابات الاقتصادية والاجتماعية وحتى التشريعية، فحقيقة مشاكل حوكمة الشركات لا تنتهي بمحاكاة أفضل الممارسات لبعض الدول المتقدمة، وعليه فإن لكل منطقة إطار خاص بها لحوكمة شركاتها يتناسب مع ظروفها وأوضاعها المحلية، لذا فإنه يتعين تكييف وتعديل إجراءات وممارسات حوكمة الشركات بما يتناسب مع الحاجات المحلية للاقتصاديات الانتقالية¹. وقد أكدت الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ومركز المشروعات الدولية الخاصة على أن أنه يتعين على اقتصاديات بلدان العالم النامي ومنها الجزائر أن تمر بخمس مراحل ضرورية لتبني وإرساء القواعد والإجراءات اللازمة لتطبيق حوكمة الشركات، نذكرها فيما يلي:

✓ المرحلة الأولى: رفع مستوى الوعي

إن أحد أهم التحديات التي تواجه نجاح حوكمة الشركات في الجزائر وغيرها من الدول النامية، هو أن مفهوم حوكمة الشركات لم يكن موجودا في اللغة المحلية، ولذا تتركز المناقشات في الفترة الأولى على تحديد معنى التعبير²، حيث يتم في هذه المرحلة رفع مستوى الوعي وتوضيح المفاهيم الأساسية المتعلقة بنظام حوكمة الشركات لمختلف الأطراف داخل الشركة (ملاك، مسيرين، وسائر الموظفين) وتبيين أن حوكمة الشركات عبارة عن وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف تخدم أصحاب المصلحة، ويكون ذلك عن طريق عقد اجتماعات، دورات تكوينية، متضمنة إبراز الإطار الفكري لها (أسباب الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات، مفهومها، مبادئها، أهميتها، أهدافها...إلخ)، بالإضافة إلى تبيين المعالم الرئيسية لنظام حوكمة الشركات وإبراز مكانة ودور الأطراف داخل الشركة فيه، ومحاولة ترسيخ مفهوم حوكمة الشركات كثقافة وسلوك والتزام ينعكس في تعاملات الشركة³؛

✓ المرحلة الثانية: وضع القوانين

ما إن يبرز الوعي في الأوساط التجارية في بلد ما، حتى يصبح بالإمكان بدء عملية تحديد مبادئ السلوك المحلية التي تشكل قضية في ما يتعلق بالامتثال، وغالبا ما يبدأ وضع القوانين القومية بالاعتماد على مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة الشركات كقاعدة يتم الانطلاق منها، ومن خلال الانطلاق من

¹ نسرين كرمية، مرجع سابق، ص48.

² خضرة صديقي وسمية موري، التأصيل النظري لماهية حوكمة الشركات والعوائد المحققة من جراء تبنيها، مداخلة مقدمة في المؤتمر الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، المنعقد بجامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، يومي 30 و31 أكتوبر 2012، ص11.

³ عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية: دراسة نظرية تطبيقية، مرجع سابق، ص215.

مثل هذه القاعدة، تستطيع الدول تطوير مجموعات مبادئها وقوانينها الخاصة التي تعالج الواقع المحلي في ما يتعلق بالتعامل التجاري والالتزام بالمعايير الدولية¹؛

✓ المرحلة الثالثة: مراقبة التطبيق

عندما يتم رسميا تبني قانون قومي ما للحوكمة، يجب توضيح مدى تقييد الشركات به؛

✓ المرحلة الرابعة: التدريب على المسؤوليات الجديدة

بعد أن يتم وضع الإطار العام لحوكمة الشركات، تقع مسؤوليات جديدة على عاتق المديرين التنفيذيين في الشركات التجارية، وأعضاء مجالس الإدارة، لذا يتعين على قطاع الشركات التجارية أن يقوم بتعليمهم كيفية القيام بواجباتهم²؛

✓ المرحلة الخامسة: إضفاء الطابع المؤسسي على حوكمة الشركات

وهي تعتبر المرحلة الأخيرة في تطبيق حوكمة الشركات، وهذا يحدث عندما يتقبل الوسط التجاري حوكمة الشركات كجزء من أعماله³.

مما سبق، نجد أن الجزائر قد بلغت المرحلة الثانية من مراحل تطبيق حوكمة الشركات والتي تمثل مرحلة وضع القوانين، حيث نجد أن الجزائر قامت بوضع ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة، كما نجد أنه بعد صدور ميثاق الحكم الراشد لم يتم إنشاء أي هيئة متخصصة لغرض رقابة تطبيق ميثاق الحكم الراشد بحسب اطلاع الطالبة (حتى تاريخ إنجاز هذه الأطروحة).

المطلب الثالث: معوقات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر

تعتبر حوكمة الشركات في الجزائر من بين الرهانات الكبرى التي يجب عليها أن تسعى إلى تحقيقها، إلا أن هذا ليس بالأمر الهين نظرا للمشاكل التي تعاني منها والتي تحول دون تحقيق سير آليات حوكمة شركاتها، وبالتالي الوصول إلى التنمية. ولعل أهم الأسباب التي كانت بمثابة حجر العثرة أمام الجزائر نذكر ما يلي:

❖ انعدام الشفافية وغياب المساءلة؛

❖ الاقتصاد الجزائري يفتقر إلى سوق مالي بالمفهوم المتعارف عليه، مما عرقل المضي في تجسيد الخصوصية وكذا في تطوير النظام المصرفي بالشكل المطلوب؛

❖ نقص المعلومات الكافية والضرورية، مما قد يعطي صورة غير صادقة عن الشركات¹؛

¹ خضرة صديقي وسمية موري، مرجع سابق، ص 11.

² ديالا جميل الرزي، مدى إمكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية والمالية وحاجتها لأنظمة والقوانين: دراسة حالة الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012/2013، ص 47.

³ المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

انتشار الفساد المالي والإداري: 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 فإن للفساد تكاليف اقتصادية أخرى، منها انخفاض الإنفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الاجتماعية، وزيادة سوء تخصيص الموارد، والتحدي الأكبر الذي يواجه مطبق 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؛

الممارسة العملية والديمقراطية: إذا 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؛

احترام سلطة القانون: لا يمكن لأي شيء أن يكون فعالا إلا إذا تقيّد بالقانون وهكذا هو حال الحوكمة، فلن تكون هناك حوكمة فعالة ورشيّدة 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؛

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 تُعنى بحماية حقوق أصحاب المصلحة بالشركة².

¹ شريف غياط وفيروز رجال، حوكمة الشركات أداة لرفع مستوى الإفصاح ومكافحة الفساد وأثرها على كفاءة السوق المالي، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، عدد مزدوج رقم 11 و12، 2012، ص 216.

² نوال صباحي، واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013، ص 667-668.

وقد ورد في ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر بعض مشاكل المؤسسات الجزائرية التي تسعى إلى حوكمة الشركات، نذكرها في النقاط التالية¹:

◆ كيفية تحسين العلاقة مع البنك؟

هناك مشكلة واسعة الانتشار في بيئة العمل الجزائرية تتمثل في صعوبة حصول هذه المؤسسات على قروض بنكية، وذلك في ظل شكاوى البنك من نقص رأسمال هذه المؤسسات أو حساباتها السابقة أو المتوقعة والتي لا تعكس الحقيقة الاقتصادية، والحوكمة تهتم أساسا من خلال مبادئها بصحة الحسابات وارتباطها بالحقيقة الاقتصادية وزيادة شفافية المؤسسة في الجانب التاريخي والتوقعي؛

◆ كيف يمكن جذب مستثمرين خارجيين إلى النواة الأولية للمؤسسة التي غالبا ما تكون عائلية؟

وهذا غالبا يطرح مشكلة الحذر المتبادل من الطرفين خاصة أصحاب الأقلية خشية فقدان حقهم في المراقبة اللازمة لتسيير المؤسسة بالنظر إلى الأغلبية، وحل هذه المشكلة في التطبيق الصارم لمبادئ الحوكمة المتعلقة بحماية حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية بينهم؛

◆ كيف يمكن للمؤسسة إقامة علاقة ثقة مع الإدارة الجبائية؟

بمرور الوقت توسعت علاقة الحذر لدى المؤسسات الجزائرية حتى الخاصة منها مع الإدارة الجبائية، والحل في إتباع الشفافية والنزاهة في الإفصاح عن الحسابات، وهو ما يُعد عنصرا أساسيا في بناء مستقبلها بطريقة أكثر صفاء؛

◆ كيف يمكن توضيح العلاقة مع المساهمين؟

تعرف المؤسسات نزاعات داخلية بين المساهمين والتي تعطي لفكرة الجمعية مفهوما سلبيا والحل هو اعتماد مبدأ معاملة المساهمين على قدر من المساواة وتحديد حقوقهم وواجباتهم؛

◆ كيف يمكن توضيح العلاقات بين المساهمين والمسيرين غير المساهمين؟

إن وجود المسيرين غير المساهمين أو غير المنتمين للعائلة يطرح العديد من المشاكل منها الثقة والامتنان والأجر، وهذا يظهر الحاجة إلى توضيح العلاقات بين المساهمين والمسيرين وتحديد هيئات مجلس الإدارة والمراقبة للجنة المديرين وغيره؛

◆ كيف يمكن توضيح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي؟

إن تبني قواعد الحكم الراشد يسمح بتحديد أفضل للمسؤوليات التنفيذية التي تعاني إما من تمييعها أو من تركيزها المبالغ فيه، وهذا يؤدي إلى ظهور الأزمات الداخلية سواء لدى الفريق التنفيذي أو بينه وبين المساهمين.

¹ وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سابق، ص 24.

كما يمكن توضيح عدة معوقات تحد من تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر على أرض الواقع تنشأ من داخل الشركة أو من خارجها، تتمثل فيما يلي¹:

- **المصدر الداخلي:** يتمثل في عدم الفصل بين الملكية والإدارة فأغلب الاقتصاديات العالمية التي يكون فيها تطبيق حوكمة الشركات فعالا تحاول أن تبتعد قدر الإمكان في تأسيس شركاتها عن الشركات العائلية، فليس بالضرورة أن يكون رئيس مجلس الإدارة أو الرئيس التنفيذي من يمتلك النسبة الأكبر من أسهم الشركة ممن يتمتعون بعلاقات واسعة مع مساهمي الشركة، ولكن من الضروري أن يتمتع هذا الرئيس بقدرة وكفاءة وفاعلية عالية في إدارة الشركة؛
- **المصدر الخارجي:** وهو المناخ الاستثماري العام في الدولة ومدى توافر القوانين والتعليمات المنظمة للنشاط الاقتصادي، التي تضمن تطبيق حوكمة الشركات وإعطائها صفة الإلزام وعدم تعارضها مع هذه القوانين.

من خلال ما سبق، نلاحظ أن هنالك بعض المساعي لتطبيق حوكمة الشركات في الجزائر، من خلال ظهور هيآت وجمعيات ناشطة تسعى إلى تطبيق هذا المفهوم، كما قد تبنت الجزائر مجموعة من الإصلاحات الهيكلية والمبادرات لتفعيل إطار حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية، وكذلك تحفيز نمو القطاع الخاص، كما وضعت الجزائر دليل حوكمة الشركات الجزائرية، كما تم تأسيس مركز حوكمة الجزائر وغيرها من المبادرات الايجابية التي تهدف إلى تعزيز الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية. وكل ذلك من أجل التكيف مع المستجدات الحالية في هذا المجال. ورغم كل ذلك تعتبر الجزائر من الدول المتأخرة في هذا المجال ولازلت تسير بخطى بطيئة لذا فمن المهم زيادة جهود الدولة لتفعيل الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية.

¹ نوال صبايحي، مرجع سابق، ص 668.

خلاصة الفصل الأول

- من خلال دراستنا للإطار العام لحوكمة الشركات، خلصنا إلى ما يلي:
- ✚ لا يوجد تعريف واحد متفق عليه لحوكمة الشركات، وإنما تم تعريفها من وجهة نظر المنظمات الدولية والباحثين والكتاب بحسب اهتمامات وتخصصات كل منهم؛
 - ✚ حوكمة الشركات تستمد أهميتها من خلال العديد من المزايا والمنافع التي يمكن للشركات بل وللدول أيضا من أن تجني ثمارها من جراء التطبيق الجيد والسليم لقواعد ومبادئ الحوكمة التي تتوعت جهات إصداراتها من منظمات دولية وهيئات أسواق المال والبورصات وكذلك المجامع المهنية وكلها تهدف إلى التطبيق الفعال لحوكمة الشركات؛
 - ✚ يتطلب تطبيق حوكمة الشركات توافر وجود مجموعة من المحددات الداخلية والخارجية؛
 - ✚ لا يوجد نموذج أمثل لحوكمة الشركات، ولذا نجد قواعد أو أطر لحوكمة الشركات لكل دولة، والذي يختلف باختلاف ظروف كل بلد؛
 - ✚ قامت الجزائر بعدة إصلاحات بغية تحسين بيئة الأعمال وتهيئة الأطر القانونية والمؤسسية للشركات سعيا منها لإرساء مبادئ حوكمة الشركات؛
 - ✚ يتطلب الإطار العام لحوكمة الشركات ضرورة تعيين المساهمين لمدقق خارجي مؤهل وذو كفاءة مهنية لإجراء تدقيق لكافة عمليات وأنشطة الشركة بغرض إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة في التعبير في كل جوانبها الهامة عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وغيرها من الأمور المالية. وهذا ما سيتم دراسته في الفصل الموالي المعنون بـ: أساسيات التدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات.

الفصل الثاني:

أساسيات التدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات

تمهيد

لقد شهد مطلع القرن الحادي والعشرين تضاعف الاهتمام بمهنة التدقيق الخارجي، وذلك بعد تعدد وتوالي الأزمات والفضائح المالية التي مست كبريات الشركات عبر العالم والتي كان من أحد أسبابها الفساد المحاسبي والمالي، بسبب فشل فرض ضوابط صارمة على مهنة التدقيق كآلية لحوكمة الشركات، حيث

وُجِّهت أصابع الاتهام في الفساد المحاسبي إلى المدققين وذلك على خلفية تأكدهم على صحة الحسابات والقوائم المالية وما تحويه من بيانات ومعلومات لا تعكس في جوانب عدة منها حقيقة الوضع، لذا أصبح من المهم إعادة النظر في أساسيات التدقيق الخارجي وذلك بما يُسهِّل مهمة المدقق الخارجي ويخدم حوكمة الشركات. وهذا ما سيتم دراسته في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

✱ **المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي،** سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم التدقيق الخارجي، ثم

الإطار العام لنظرية التدقيق، ثم توضيح أهمية التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات؛

✱ **المبحث الثاني: معايير التدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات،** في هذا المبحث سنتطرق

إلى المنظمات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الخارجي، ثم إبراز دور معايير التدقيق الخارجي في

تطبيق حوكمة الشركات، بالإضافة إلى التعرف على المعايير الدولية للتدقيق الخارجي وما يقابلها في

الجزائر؛

✱ **المبحث الثالث: تقرير المدقق الخارجي في ظل حوكمة الشركات،** من خلال هذا المبحث

سنتطرق إلى ماهية تقرير المدقق الخارجي، ثم توضيح الدور الحوكمي لتقرير المدقق الخارجي اتجاه

أصحاب المصالح في الشركة، بالإضافة إلى إبراز الأبعاد الحوكمية لتقرير المدقق الخارجي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

لقد تطورت مهنة التدقيق بتطور حياة الإنسان وخصوصا الجانب الاقتصادي، ولذلك فقد تطورت أساليبها وإجراءاتها لتحقيق أهدافها التي تطورت مع الزمن، كما تغيرت النظرة إليها نتيجة لزيادة الحاجة إليها وزيادة أهميتها. وهذا ما سيتم دراسته في هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

- المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي؛
- المطلب الثاني: الإطار العام لنظرية التدقيق؛
- المطلب الثالث: أهمية التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

يعود ظهور المحاسبة والتدقيق إلى مصر، حيث كان الموظفون العموميون فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات وتدبير الأموال، وقد كانت حكومتي مصر القديمة واليونان تستعينان بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، فكان المدقق في اليونان يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها فكلمة تدقيق مشتقة من كلمة لاتينية "Audiure" وتعني يستمع¹. وتطور التدقيق بفعل ظهور نظرية الوكالة التي ترتب عليها انفصال سلطة الملاك عن سلطة المسيرين، بعدما أصبح رب العمل يشك في وجود تلاعب وغش وعدم دقة في الحسابات، فيقوم بتعيين شخص مستقل للتحقيق في الحسابات من خلال الإصغاء والاستماع إلى المحاسب².

1. تعريف التدقيق الخارجي

ظهرت عدة تعاريف للتدقيق نقوم بسردها بعضها فيما يلي:

- ❖ لقد تم تعريف التدقيق الخارجي على أنه " التحقيق في البيانات باعتبارها نتائج لمسار إنتاج المعلومات، حيث يعمل كرقابة على حسابات الشركة وطريقة تحضير هذه الحسابات"³؛
- ❖ وتم تعريفه أيضا بأنه "التدقيق الخارجي ليس عملية فحص البيانات المالية فقط وإنما أيضا وضع اختبارات لمدى صحة السجلات المحاسبية في المؤسسة، حيث يقوم بها مدقق مستقل يُعبر برأي موضوعي على مدى عدالة تقديم البيانات المالية"⁴؛

¹ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص17.

² مراد سكاك، دور التدقيق الاجتماعي في بناء إستراتيجية المؤسسة: دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2010/2011، ص106.

³ Olivier HERRBACH, **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier: une approche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université Des Sciences Sociales, Toulouse I, France, 2000, p22.

⁴ Louis BRAIOTTA et al, **The Audit Committee Handbook**, Fifth Edition, Published by John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, New Jersey, 2010, p82.

❖ وفي تعريف آخر نجد أن التدقيق الخارجي هو "الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة"¹؛

❖ وهناك من عرّفه بأنه: "فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي يتم مراجعة حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد في مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدة دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعددتها المنشأة في التعبير عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة"².

ويلاحظ من هذه التعاريف أن هناك نقاط مشتركة تم الإشارة إليها في كل التعاريف، يمكن ذكرها فيما يلي:

❖ **التدقيق الخارجي عملية منظمة:** أي أن عملية التدقيق تعتمد على التخطيط المسبق لما سوف يقوم به المدقق؛

❖ **التدقيق الخارجي عملية هادفة:** فهو يعمل على تحقيق عدة أهداف، أبرزها إبداء الرأي فيما يخص صدق القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة؛

❖ **التدقيق الخارجي عملية مستقلة:** حيث يقوم به شخص أو مكتب مهني مستقل، يتمتع بقدر من الخبرة والكفاية المهنية المطلوبة؛

❖ **التدقيق الخارجي وسيلة اتصال:** حيث يعمل المدقق الخارجي عند إتمامه لمهامه على تبليغ النتائج التي توصل إليها إلى الأطراف المعنية.

2. الفرق بين التدقيق والمراجعة

يختلف التدقيق عن المراجعة، حيث تُمثل المراجعة الوجه المُكَمَّل للعمل المالي والمحاسبي بشكل عام، وهي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية، ويُحدّد الفرق بين المراجعة والتدقيق على أساس أن المراجعة تتمثل في "مجموعة من الاستفسارات من العاملين في الوحدة موضوع المراجعة والتدقيق، إضافة إلى فحص وتحليل المعلومات، التي تحتويها القوائم والتقارير المالية في إطار يقل في مضمونه عن إطار التدقيق". ولا تتضمن المراجعة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ولا تتضمن أيضا فحص وتحليل السجلات والدفاتر المحاسبية ولكن تتضمن الاطلاع عليها، في حين تُعتبر عملية التدقيق أوسع وأشمل وأكثر عمقا وتحليلا من المراجعة. فعملية فحص البيانات المحاسبية في الدفاتر

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2005، ص16.

² جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص63.

والسجلات للتأكد من صحتها وسلامتها تُعد مراجعة، أما القيام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحليله، أو تقييم عناصر الكفاءة والفاعلية فتُعد تدقيقاً¹.

3. مفهوم التدقيق الخارجي في الجزائر

تُمارس مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من قبل محافظ الحسابات والخبير المحاسبي بصفة إلزامية على شركات الأموال عند توفر شروط معينة، وبصفة اختيارية على شركات الأشخاص بعد موافقة الجمعية العامة، فحسب المادة 66 من قانون رقم 13/10 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 والتي نصت على أنه لا يتعين على المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار (10.000.000) التصديق على حساباتها من قبل محافظ الحسابات. ويتم التطرق فيما يلي إلى مفهوم محافظ الحسابات والخبير المحاسب بالإضافة إلى شركات التدقيق، نظراً لاعتبارهم المخولون لتقديم خدمات التدقيق الخارجي كما جاء في مضمون القانون رقم 10-01.

1.3 مفهوم محافظ الحسابات

لقد تم تعريف محافظ الحسابات كما يلي:

لـ عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته رقم (715 مكرر) من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993، كما يلي: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات أو أكثر، لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها؛"

لـ ويُعرّف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 كما يلي: "يُعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"².

وقد بين القانون 01-10 مهام محافظي الحسابات لاسيما في المواد (23، 24، 25) منه، وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية³:

← يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

¹ زينب حوري، التدقيق بين الماضي والحاضر، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول: مهنة التدقيق في الجزائر - الواقع والآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي: 11-12 أكتوبر 2010، ص 8.

² القانون رقم 01-10، المؤرخ في 29/06/2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 11/07/2010، العدد 42، ص 7.

³ المصدر نفسه، الصفحة نفسها.

- ◀ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يُقدّمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- ◀ يُبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- ◀ يُقدّر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يُراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات أو الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية، مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- ◀ يُعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يُعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة؛
- ◀ بالإضافة إلى ما سبق، فعندما تُعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة يُصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة، وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لمركز القرار نفسه؛
- ◀ يترتب على محافظ الحسابات إعداد مجموعة من التقارير.

2.3. مفهوم الخبير المحاسب

- يُعتبر الخبير المحاسب وفق القانون 10-01 المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات وتقديم الاستشارات لها في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي. ويُعرّفه القانون نفسه (10-01) في مادته (18) على أنه كل شخص يُمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للشركات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، والتي تُكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. ويُؤهل كذلك لممارسة وظيفة محافظة الحسابات مع مراعاة أحكام القانون 10-01¹. وتُعتبر مهمة الخبير المحاسب حسب المادة (20) من القانون نفسه ظرفية أو مؤقتة. ومن مهام الخبير المحاسب أيضا -حسب القانون نفسه- ما يلي²:
- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للشركات والهيئات (المادة 18)؛
 - القيام بمسك وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة الشركات التي لا يربطه بها أي عقد عمل (المادة 18)؛
 - التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات (المادة 19)؛
 - تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي (المادة 19)؛
 - إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته (المادة 20).

¹ القانون رقم 10-01، مصدر سابق، ص 6.

² المصدر نفسه، ص 6-7.

- وقد حددت المادة (08) من القانون (01-10) الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهي كالتالي¹:
- أن يكون جزائري الجنسية؛
 - أن يكون حائزاً على الشهادة الجزائرية لمحافظة الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها بالنسبة لمحافظ الحسابات، وبالنسبة للخبير المحاسب فيجب أن يكون حائزاً على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية 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 معتمداً من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
 - أن يؤدّي اليمين المنصوص عليها في المادة (06) من القانون نفسه.

3.3. مفهوم شركات التدقيق في الجزائر

- جاء في المادة الثانية من القانون 01-10 أنه يمكن للأشخاص المعنويين ممارسة مهنة التدقيق، كما أكدت على ذلك المادتين 12 و46 منه، حيث يمكن تأسيس شركات مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات ويكون جميع أعضائها من جنسية جزائرية، حيث²:
- ✓ تُؤسس شركات التدقيق حسب صنف المهنة إلى "شركات الخبرة المحاسبية" أو "شركات محافظة الحسابات" أو "شركات محاسبة"؛
 - ✓ يجب أن يكون ثلثي (2/3) أعضائها على الأقل مسجلين بصفة فردية في الجدول المحدد لأعضاء المهنة المعتمدين من المجلس الوطني للمحاسبة حسب كل صنف ويمتلكون على الأقل ثلثي (2/3) رأس المال؛
 - ✓ يشترط على الثلث (1/3) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية وحامل لشهادة جامعية؛
 - ✓ يشترط في شركات التدقيق للحصول على الاعتماد ما يلي:
 - أن تحترم قواعد القانون التجاري؛
 - أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد؛
 - أن يُسَيَّرها أو يُديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛

¹ القانون رقم 01-10، مصدر سابق، ص5.

² المصدر نفسه، ص9.

- أن تتم الموافقة القبلية على الأعضاء غير المعتمدين؛
- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو البنكية أو الشركات المدنية التي ليس لها علاقة بالمهنة.

- ✓ لا يمكن لأعضاء هذه الشركات القيام بمهام أو التعاقد باسمهم الخاص؛
- ✓ تُنَجَز أعمال الأعضاء في الشركات تحت مسؤوليتهم الشخصية ولا تُقَبَل أية أسماء مستعارة.

المطلب الثاني: الإطار العام لنظرية التدقيق

تُقدِّم النظرية أساساً لتنظيم أفكار الفرد وتحقيق وضبط ما تبع هذا من تصرفات، وتُساعد نظرية التدقيق على وصف وشرح وتحديد أو تشخيص قرارات المدقق الواجب اتخاذها عند أداء التدقيق¹. وتتكون النظرية من سلسلة من الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات، والشكل التالي يوضِّح ذلك:

شكل رقم (6): الإطار العام لنظرية التدقيق



المصدر: كمال خليفة أبوزيد وسمير كامل عيسى ورجب السيد راشد، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص29.

من الشكل السابق نلاحظ ترتيب عناصر نظرية التدقيق على أساس اتجاه الأسهم نحو اليسار، وهذا يعني أن كل عنصر يتحدد كنتيجة منطقية للعنصر السابق له.

1. فروض التدقيق: تُعرَّف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار². كما تُعرَّف بأنها قاعدة تحظى بقبول عام وتُعبَّر عن التطبيق العملي وتُستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك³. ويجب أن تتوفر مجموعة من الفروض لكي يكون التدقيق مقبول وممكن، وتُبرَّر هذه الفروض عملية التدقيق من حيث ضرورتها وإمكانيتها وفعاليتها. وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية التدقيق في الآتي:

للاستقلال المدقق: الواجب الأساسي للمدقق هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تُمثَّل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمنشأة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم. وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك **عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة (القائمين بإعداد المعلومات المالية)**، ولكن لا يعني عدم وجود التعارض دائم أو حتمي لأنه ربما

¹ زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية، عمان الأردن، 2009، ص15.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006، ص20.

³ زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص16.

يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تُخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق. في النهاية يجب أن يكون المدقق طرفاً محايداً بالنسبة لأصحاب المنشأة والإدارة¹؛

لإمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم: يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المُعدّة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق. وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم (المعلومات) مجموعة من المعايير مثل²:

- **الملاءمة:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها ونقي باحتياجاتهم، ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها؛
- **البعد عن التحيز:** أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة؛
- **القياس الكمي:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقمياً حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة؛
- **القابلية للفحص:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

لوجود نظام رقابة داخلي سليم: توجد علاقة بين جودة نظام الرقابة الداخلي وإمكانية الاعتماد على هذا النظام، ويُعتبر هذا في مجال تحديد حجم عمل المدقق وتقييمه المبدئي للمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي في المنشأة³؛

لثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف: وهو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المنشأة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها. أما إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية⁴؛

لخلو المعلومات التي تُقدّم للفحص من أي أخطاء توائمية: يُثير هذا الفرض مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية الكافية، وعدم مسؤوليته على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتعارف عليها⁵؛

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 20-21.

² المرجع نفسه، ص 21.

³ كمال خليفة أبوزيد وسمير كامل عيسى ورجب السيد راشد، مرجع سابق، ص 26.

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 22.

⁵ عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012، ص 16.

للصدق في محتويات التقرير: وهو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يُعده المدقق بعد الانتهاء من عملية التدقيق ويُقدّم للجهة التي قامت بتعيينه. ويتطلب ذلك من المدقق أن يتحقق من¹:

- تطبيق المنشأة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة؛
- أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المنشأة ثلاثم طبيعة نشاط المنشأة محل الفحص؛
- أنه تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المنشأة بثبات.

2. مفاهيم التدقيق: تتطوي المفاهيم على آراء أساسية أو أسس للتفكير أو ما يُمكن تعميمه بصورة يقبلها العقل. وفي مجال التدقيق، تُعبّر المفاهيم عن آراء عريضة يُمكن تعميمها وقد تم اشتقاق هذه المفاهيم من الفروض الخاصة بنظرية التدقيق، كما تُعتبر هذه المفاهيم أساساً تقوم عليه المعايير وتُحدد وفقاً له الإجراءات. وبذلك يُنظر إلى مفاهيم التدقيق على أنها أحد المستويات في البنيان الهيكلي لنظرية التدقيق². ومن هذه المفاهيم نذكر ما يلي:

- الاستقلال؛
- العناية المهنية الواجبة؛
- السلوك الأخلاقي؛
- أدلة الإثبات؛
- العرض الصادق والعاقل.

3. معايير التدقيق: تعتبر معايير التدقيق المبادئ التي تحكم أية عملية تدقيق وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق باستخدام الإجراءات للوصول إلى الأهداف الواجب تحقيقها³.

4. أهداف التدقيق: صاحب التطور في أهداف التدقيق التطور في الشركات نفسها وفي أعمالها. فعندما كانت شركات الأعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري كان بسيطاً كان الهدف في ذلك الوقت من إجراء عملية التدقيق هو اكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين وكان المدقق يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك وليس لمصلحة الأطراف الأخرى حتى تتعرف على كيفية أداء الإدارة. وبعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات واتسعت أعمالها وزادت الحاجة إلى رؤوس الأموال مما أدى إلى نشوء الشركات ذات الأسهم. هذا التطور أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الإدارة للأموال التي تقوم باستثمارها في تلك الشركات، والذي يتم عن طريق مدقق الحسابات والذي يجب أن

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص22.

² كمال خليفة أبوزيد وسمير كامل عيسى ورجب السيد راشد، مرجع سابق، ص27.

³ زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص32.

يكون شخص مهني محايد يُقدّم تقريره باستقلال وحياد¹. والجدول الموالي يُلخّص مراحل تطور أهداف التدقيق.

جدول رقم (4): مراحل تطور أهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق
ما قبل عام 1850م	اكتشاف الغش والاختلاس
ما بين 1850-1905م	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس
ما بين 1905-1960م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء
من 1960 حتى الآن*	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها.

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006، ص18.

من خلال الجدول يتضح بأن الهدف من التدقيق تطور من اكتشاف الأخطاء والغش ليشمل تحديد مدى سلامة التقارير المالية التي تعبر عن المركز المالي للشركات ليتحول بعدها نحو التدقيق الاختباري ومراقبة النتائج المحققة ومقارنتها مع ما تم التخطيط له.

وقد بين **الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)** في المعيار رقم (200) على أن الهدف من إجراء عملية التدقيق هو تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية، ويتم ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية قد أُعدت من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به².

5. إجراءات التدقيق: هي عبارة عن الخطوات التي يجب القيام بها عند القيام بعملية التدقيق، فهي مجموعة متتابعة من الأعمال التي يقوم بها المدقق وفقاً لما تتطلبه معايير العمل الميداني للمدقق وتُكوّن معاً برنامج التدقيق³.

وفيما يلي جدول يُلخّص العلاقة بين الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص17.

* لمزيد من التفصيل انظر تطور مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء والغش، ص147-151.

²الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، طبعة أبريل 2010، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ص72.

³كمال خليفة أبوزيد وسمير كامل عيسى ورجب السيد راشد، مرجع سابق، ص29.

جدول رقم (5): العلاقة بين عناصر نظرية التدقيق

فروض التدقيق	مفاهيم التدقيق	معايير التدقيق	أهداف التدقيق
لا تعارض محتمل في المصالح	السلوك الأخلاقي	التدريب الكافي المناسب	-
تصرف المدقق كمدقق فقط	الاستقلال	الاستقلال	-
التزامات المهنة	العناية المهنية الواجبة.	العناية المهنية الواجبة.	-
القابلية للتحقق والتدقيق	أدلة الإثبات.	- الإشراف والتخطيط؛ - دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.	-
نظام رقابة داخلية جيد يُوفّر درجة ثقة أكبر في المعلومات المالية.	-	كفاية وصلاحيّة وملاءمة أدلة الإثبات	- صحة العمليات؛ - شرعية العمليات؛ - الملكية؛ - التقييم؛ - الوجود.
ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل.	-	التأكد من إتباع السياسات والخطط الإدارية	-
صدق وعدالة عرض القوائم المالية يعني ضمناً إتباع القواعد المحاسبية المتعارف عليها والمعايير المقررة.	صدق وعدالة عرض القوائم المالية.	القوائم المالية تتميز بـ: • الالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛ • الالتزام بالمعايير المحاسبية الأخرى؛ • الاتساق والترابط؛ • الإفصاح المناسب عن المعلومات؛ • إبداء الرأي أو الامتناع.	عرض القوائم والتقارير المالية.

المصدر: محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق: الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص36.

من الجدول أعلاه يتبين لنا وجود علاقة متكاملة بين كل من فروض ومفاهيم ومعايير وأهداف التدقيق، فكل فرض ينجم عنه مفهوم خاص به ومعياري يناسبه لتحقيق هدف معين، في حين تبقى إجراءات التدقيق متروكة لتقدير المدقق وحكمه الشخصي.

المطلب الثالث: أهمية التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات

تكمن الوظيفة الأساسية للتدقيق الخارجي في تقديم المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات المستفيدين وإضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها التقارير المالية، وهو يلعب دوراً حيوياً وهاماً في حوكمة الشركات كونه أحد أهم الأجهزة الرقابية في الشركة ويُنظر له على أنه أحد أطراف حوكمة الشركات، وتحديدًا هو الطرف الخارجي، حيث يُعتبر من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيراً في أو تأثيراً بمبادئ وإجراءات حوكمة الشركات، فلا يمكن لمبادئ وإجراءات حوكمة الشركات أن تُطبَّق بفاعلية وتؤدي ثمارها دون دعم مهنة التدقيق¹، كما أن مبادئ وإجراءات حوكمة الشركات تُؤدِّي دوراً كبيراً في مجال تطوير مهنة التدقيق، حيث أن قوة حوكمة الشركات تؤثر على تطوير إستراتيجية التدقيق الخارجي، فمن خلال تنفيذ وظيفة الإشراف بشكل فعال وتبني منظور استراتيجي قوي تتأكد فعالية الرقابة وبالتالي ينخفض خطر الرقابة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة التدقيق الخارجي، وبالتالي يمكن التأثير في طبيعة وتوقيت ونطاق التدقيق الخارجي. كما أنه يوجد ارتباط وثيق بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمدقق الخارجي وبين جودة التقارير المالية وفعالية عملية التدقيق، حيث يُؤثِّر التدقيق الخارجي في تفعيل آليات حوكمة الشركات، باعتبار التدقيق الخارجي أداة للرقابة من جانب أصحاب المصلحة في الشركات على إدارتها، كما أن التدقيق الخارجي تحول من تدقيق المعاملات إلى تدقيق الرقابة ثم إلى تدقيق حوكمة الشركات².

كما يُعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للشركات، كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية، وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية وتدقيق حسابات الشركة، وتدقيق أنظمتها المالية والإدارية والتحقق من موجوداتها فهذا سوف يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة الشركة في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجته قبل انتشاره، وهذا يبين أنه بتطبيق التدقيق الخارجي فسوف يكون هناك مزيداً من الرقابة ومزيداً من الحد من الغش والتزوير، أي المساهمة البالغة في تطبيق حوكمة الشركات.

ويقوم المدقق الخارجي بالمصادقة على الميزانية كما يمكن له أن يمتنع عن ذلك لكن بتقديم الأسباب الداعية إلى عدم المصادقة، ولاكتسابه دور الوكيل عن المساهمين - نظراً لما يتمتع به من استقلالية عن الشركة - فيقوم بحماية حقوق المساهمين من التبذير والإسراف وسد جميع أوجه الاختلاسات، وهذا أمر آخر يؤكد أن التدقيق الخارجي يعتبر باب مئين يؤدي إلى التطبيق الجيد لحوكمة الشركات.

¹ عيد بن حامد الشمري، دور المراجعة الخارجية وأثرها على حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية، مجلة آفاق للدراسات التجارية، كلية التجارة بجامعة المنوفية، 2010/10/19، ص2.

² عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص772-773.

كما ترجع أهمية قيام المدقق الخارجي بتدقيق القوائم المالية وإعداد التقرير عنها في ظل حوكمة الشركات إلى ما يلي¹:

✎ إن تدقيق القوائم المالية يؤدي إلى دعم الثقة في هذه القوائم في تحقيقها لأهدافها، حيث يؤكد على التزام إدارات الشركات في هذه الحالة بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي السليم؛

✎ يترتب على قيام المدقق الخارجي بتدقيق هذه القوائم زيادة منفعة المعلومات الواردة في تلك القوائم المالية بالنسبة لمستخدمي تلك القوائم، خاصة في سوق الأوراق المالية وتساعدهم على التنبؤ باستمرار الأرباح وعوائد الأسهم؛

✎ نظراً لأهمية الإفصاح والشفافية في القوائم المالية بالنسبة للمتعاملين في سوق الأوراق المالية، ورغبة في إعطاء المزيد من الثقة لتلك القوائم المالية فإنه يتم تدقيقها وإعداد تقرير عن ذلك التدقيق، ولا يمكن إجراء تدقيق شامل لتلك القوائم، لأنها عملية مكلفة وتتطلب الكثير من الوقت. وحيث أن تلك القوائم يترتب عليها اتخاذ الكثير من القرارات والتي تكون غاية في الأهمية، فإنه يجب من خلال وسائل الإعلام وبورصة الأوراق المالية توعية مستخدمي القوائم المالية بالفرق بين التدقيق الشامل والتدقيق الاختباري؛

✎ إن الهدف الرئيسي من تدقيق القوائم المالية هو إبداء المدقق الخارجي لرأي فني محايد بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية وفقاً لمعايير الدولية أو وفقاً للمعايير المقبولة عموماً.

ويجب على المدقق الخارجي أن يخطط أعمال تدقيق القوائم المالية حتى يتمكن من القيام بأعمال التدقيق بكفاءة وفعالية، أو حتى يحقق المستوى المرغوب من جودة التدقيق، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على الدور الحوكمي للتدقيق ويراعي هنا عدة اعتبارات مهنية أهمها²:

◆ يشمل مجال التدقيق القوائم المالية بالإضافة إلى الملاحق والتي تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية كالسياسات والمعايير المحاسبية المطبقة وسياسة تحقق الإيراد والمحاسبة عن المعاملات بعملات أجنبية والمحاسبة عن الأدوات المالية وتكاليف الاقتراض والاهتلاكات وغيرها، بالإضافة لتحليل الأصول طويلة الأجل والعملاء وغيرها؛

◆ يجب أن يقوم المدقق الخارجي بوضع خطة لأعمال تدقيق القوائم المالية تتضمن تحديد خطوات ومراحل العمل وتوقيت تنفيذ تلك الخطوات وإجراءات كل خطوة، وهنا يجب أن يحصل المدقق الخارجي على المعلومات عن نشاط الشركة متضمناً الهيكل التنظيمي والنظام المحاسبي وخصائص النشاط وطبيعة الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات؛

¹ شادي كراز، دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة : دراسة في سورية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2012، ص116.

² المرجع نفسه، ص116-117.

♦ يحتاج المدقق الخارجي عند تخطيط أعمال التدقيق أن يحصل على معلومات مختلفة كالمعرفة بإنتاج الشركة وأساليب التوزيع وخطوط الإنتاج ومواقع النشاط والأطراف ذات العلاقة، حتى يكون قادراً على أن يُصمم الإجراءات المناسبة وأن يتم تقييم الردود التي يتلقاها على استفساراته المختلفة؛

♦ على المدقق أن يوثق الأمور المهمة التي تُوفر دليلاً لتأييد تقرير التدقيق وكذلك الأدلة التي تُثبت أنه قد تم القيام بأعمال التدقيق بما يتفق مع معايير التدقيق الدولية أو المحلية.

إن أهم العناصر التي تبرز أهمية التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات هي الحقوق التي يتمتع بها المدقق الخارجي والواجبات المنوطة به والمسؤولية اتجاه عدم قيامه بواجباته بشكل مناسب، وفيما يلي عرض لحقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر.

1. حقوق محافظ الحسابات:

خوّل المشرع الجزائري محافظ الحسابات عدة حقوق حتى يؤدي مهمته على أكمل وجه، من أهمها ما يلي:

1.1. **الحق في الاطلاع:** لقد أتاح القانون الجزائري لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على جميع دفاتر الشركة، سجلاتها، مستنداتها التي يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون أن يكون مجبراً على إخطار الشركة مسبقاً بذلك، حيث جاء في المادة 31 من القانون 01-10 المشار إليه سابقاً أنه: "يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة"¹. ويجبر القانون مجلس الإدارة على تمكين محافظ الحسابات من ممارسة هذا الحق، وكل من أحجم عن فعل ذلك تعرض لعقوبة السجن من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 20 ألف دج إلى 500 ألف دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط². وحسب المادة 32 من القانون 01-10 فإنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها. كما قد جاء في المادة 33 من القانون نفسه على ما يلي: "يُقدّم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفاً محاسبياً يُعدّ حسب مخطط الحصيصة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون"؛

2.1. **حق التقصي عن البيانات والإيضاحات:** لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات أو إيضاحات أو تفسيرات من مسؤولي الشركة وأعاونها، التي يراها ضرورية لأداء مهمته على الوجه الأمثل، لاسيما إذا رأى أن الدفاتر والمستندات المطلع عليها غير كافية، وهو ما نصت عليه المادة 31 من القانون 01-10 المذكورة سابقاً، حيث جاء فيها ما يلي: "ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو

¹ القانون رقم 01-10، مصدر سابق، المادة 31، ص8.

² القانون التجاري، مصدر سابق، المادة 831، ص317.

الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة". وحق التقصي هذا ينطبق على الشركة المراقبة، وأيضاً على الشركات التي تمتلك أكثر من نصف رأس مال الشركة المراقبة أو على الشركات التي تمتلك الشركة المراقبة أكثر من نصف رأسمالها. وهذا يعني أن سلطات التقصي غير محدودة لا في الزمان ولا في المكان؛

3.1. حق استدعاء الجمعية العامة: لمحافظ الحسابات الحق في استدعاء الجمعية العامة في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية، وذلك وفق ما نصت عليه المادة 644 من القانون التجاري. كما حُوِّل لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع رأس المال الاجتماعي؛

4.1. حق الحصول على صور الإخطارات والبيانات المرسلّة إلى المساهمين: لقد ألزمت المادة 35 من القانون 91-08 مجلس إدارة الشركة المراقبة موافاة محافظ الحسابات بصورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعويين لحضور الجمعية العامة¹؛

5.1. حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة: يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة، وهو في الواقع حق وواجب، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في آجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره، هذا وقد نصت المادة 40 من قانون 91-08 على ما يلي: "يستدعى محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة خمسة وأربعون (45) يوماً على الأكثر قبل انعقاده . كما يستدعى أيضاً إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري"².

ونُشير إلى أن محافظ الحسابات يُعلم كتابياً هيآت التسيير في حالة عرقلة ممارسة مهمته قصد تطبيق أحكام القانون التجاري³.

إن الحقوق السابقة الذكر تساهم في التقليل من فرص الغش والتزوير والفساد بصوره المختلفة وتفرض مزيداً من الرقابة على أعمال وأموال الشركة، وهو ما تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيقه.

¹ القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27/04/1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 20، ص 565.

² المصدر نفسه، ص 555.

³ القانون رقم 10-01، مصدر سابق، المادة 34، ص 8.

2. واجبات محافظ الحسابات:

حدد المشرع الجزائري واجبات محافظ الحسابات بدقة، وصنفها كما يلي:

1.2. واجبات محافظ الحسابات اتجاه زبونه: يمكن أن نوجزها في الآتي¹:

- يجب على محافظ الحسابات أن يتحلى بدرجة عالية من الرزانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يُؤدّي مهامه وفق المقاييس التي تنتشرها النقابة أو القواعد المتعارف عليها عموماً؛
- تستند علاقة محافظ الحسابات بزبائنه أو موكله إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامهم بشرف وضمير مهني؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يُنفذ بعناية، طبقاً للمعايير المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية؛
- يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالسر المهني أثناء القيام بمهنته، غير أنه لا يتقيد بسر المهنة في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يُبلّغ قبول تعيينه كما يلي:
 - إما بالتوقيع على محضر الجمعية العامة التي عينته، الذي يُرفق بعبارة "مطابق لقبول وظيفة محافظ حسابات" وتاريخ ذلك؛
 - وإما بواسطة رسالة قبول.
- في حالة تعيين أكثر من محافظ للحسابات، يقوم كل واحد منهم بمهمته ويتحمل المسؤولية كاملة.

2.2. واجبات محافظ الحسابات اتجاه النقابة: نلخصها في الآتي²:

- يجب على محافظ الحسابات أن يُعلم مجلس النقابة الوطنية في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية ولا سيما بما يأتي:
 - المتابعات الإدارية أو القضائية،
 - النزاعات الخطيرة مع زملائه أو موكله؛
 - التعليق الإداري لنشاطاته مع تقديم دليل على قفل ملفاته أو الترتيبات المتخذة بالاتفاق مع موكله عند الاقتضاء؛
 - توقيف نشاطاته نهائياً؛

¹ المرسوم التنفيذي رقم 96-136 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 15 أبريل 1996، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، ص5.

² المصدر نفسه، ص6.

○ تغيير محل ممارسة المهنة؛

- يجب على محافظ الحسابات أن يُبلغ النقابة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في أجل عشرة أيام ابتداءً من تاريخ قبول كل تكليف.

3.2. واجبات محافظ الحسابات اتجاه زملائه: يمكن أن نوجزها كما يلي¹:

- يجب على محافظ الحسابات الذي يطلب منه زبون أو موكل أن يحل محل زميل له، ألا يقبل المهمة التي اقترحت عليه إلا بشروط هي كما يلي:

○ أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تُبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول بهما؛

○ أن يُعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه وتوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس النقابة؛

○ يجب عليه أن يمتنع على توجيه أي نقد لزميله السابق ويتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى مقابل الأتعاب التي يستحقها، أو يستطلع رأي مجلس النقابة في حالة حدوث نزاع؛

- يجب على محافظي الحسابات أن يُساعد بعضهم بعضاً ويتأدبوا فيما بينهم، كما يجب عليهم أن يمتنعوا عن أي كلام يقصد الإيذاء، وبصفة عامة عن أي عمل من شأنه أن يُسيء إلى الزميل أو إلى المهنة.

4.2. واجبات محافظ الحسابات الخاصة بتأطير المتدربين: يلزم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

والمحاسب المعتمد الممارسون لمهامهم باستقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، بالتعاون مع المصنف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية. ويلزم الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون بمنح أجره للمتربصين الذين يتكفلون بهم حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم. ويترتب على رفض التأطير غير المبرر عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم².

إن واجبات محافظ الحسابات السالفة الذكر هي بدورها تعمل على كشف مواطن الضعف في أجهزة الرقابة لدى الشركة ومن ثم العمل على استئصال كل ما هو فيه فساد بالشركة وضمن حقوق المساهمين وهذا بدوره يؤكد الدور الحيوي لمحافظ الحسابات في تطبيق حوكمة الشركات.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 96-136 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مصدر سابق، ص 6-7.

² قانون 10-01، مصدر سابق، مادة 78، ص 12.

3. مسؤوليات محافظ الحسابات:

يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر ثلاثة أنواع من المسؤوليات، وهي: مسؤولية مدنية، مسؤولية جزائية، ومسؤولية انضباطية أو تأديبية.

1.3. المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في الجزائر: وتتمثل في ما يلي¹:

- يُعد محافظ الحسابات مسؤول اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عنه مخالفة؛
- لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته، وأنه أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وأنه لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها، وفي حالة معاينة المخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة؛
- يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم.

2.3. المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر: يمكن أن نوجزها في ما يلي²:

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية اتجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛

يُعاقب كل من مارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج. وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة. ويعد ممارساً غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم التوقيف المؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يُمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون.

ويعد كذلك ممارساً غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات.

3.3. المسؤولية الانضباطية لمحافظ الحسابات في الجزائر: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية حتى بعد استنقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني وأخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه. وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن أن تُتخذ وفق ترتيب تصاعدي حسب خطورتها فيما يلي:

¹ قانون 10-01، مصدر سابق، المادة 61، ص10، والمادة 75، ص12.

² المصدر نفسه، المادة 62، ص 10 والمادة 73، ص 12 والمادة 74، ص12.

-الإندار؛

-التوبيخ؛

-التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر؛

-الشطب من الجدول.

ويُقدم طعن ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة طبقاً للإجراءات القانونية، وتُحدّد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم¹.

إن المسؤولين سالفه الذكر ستفرض بدورها على محافظ الحسابات القيام بواجباته على أكمل وجه ممكن ومن ثم التقليل من فرص الأخطاء والفساد إلى أقل شيء ممكن، وهذا دليل آخر على أهمية مهنة محافظة الحسابات في مجال حوكمة الشركات.

¹ قانون 10-01، مصدر سابق، المادة 63، ص10.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات

إن المدقق الخارجي يُؤدّي دور حوكمي - قانوني وتنظيمي - فهو يشهد ويصادق لمستخدمي التقارير المالية أن التقارير عرضت بشكل عادل نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي حسب المعايير المحاسبية. وأن التدقيق تم استنادًا إلى معايير التدقيق. لذا تعتبر معايير التدقيق هي المقاييس التي يقاس بها العمل من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي يبتغى الوصول إليها. وفي هذا المبحث نتطرق إلى معايير التدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات، وذلك من خلال المطالب التالية:

- المطلب الأول: المنظمات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الخارجي؛
- المطلب الثاني: دور معايير التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات؛
- المطلب الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي وما يقابلها في الجزائر.

المطلب الأول: المنظمات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الخارجي

تؤدي المؤسسات المهنية والمعاهد والجمعيات والنقابات العاملة في مجال المحاسبة والتدقيق دورًا هامًا في تضيق الفجوة بين النظرية والتطبيق، وذلك لما تقوم به هذه المؤسسات من تدريب وتأهيل، لتعميق الوعي والمعرفة وتطوير المهارات المهنية للعاملين في مهنة التدقيق والمحاسبة، وتأتي أهمية هذه المؤسسات في كونها أسست بمبادرات من العاملين في المحاسبة والتدقيق ومن أساتذة الجامعات المختصين والمهتمين بالمهنة. ومن بين المنظمات التي تؤثر على مهنة التدقيق الخارجي نجد ما يلي:

1. **الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)**: انبثق الاتحاد الدولي للمحاسبين من لجنة التنسيق الدولية لمهنة المحاسبة عام 1972م، وفي أكتوبر 1977م حل الاتحاد محل لجنة التنسيق الدولية حيث وقع الاتفاق على تأسيسه من قبل 63 منظمة مهنية من 49 دولة من دول العالم، واتخذ الاتحاد "نيويورك" مقرا له وفي سعيه نحو تحقيق الأهداف الأساسية نجد أنه قام بوضع برنامجا مؤلفا من أهداف أساسية تتمثل في التالي¹:

- ✧ وضع الإرشادات لممارسة التدقيق الدولي؛
- ✧ وضع دليل للسلوك المهني لتتقيد به منظمات الأعضاء؛
- ✧ تطوير برامج للتعليم المستمر والتدريب المهني؛
- ✧ تقويم الإدارة المالية والتقنيات والإجراءات الإدارية الأخرى والتقرير عنها؛
- ✧ جمع وتحليل ونشر المعلومات المتعلقة بممارسة مهنة تدقيق الحسابات بهدف رفع فعاليتها؛
- ✧ تقديم الدراسات القيمة في المجالات الأخرى التي تهم المحاسبين؛
- ✧ تعزيز العلاقات مع مستخدمي القوائم المالية بما فيهم معدي القوائم المالية والاتحادات التجارية والمؤسسات المالية والصناعية والحكومات وغيرها؛

¹ مأمون حمدان وحسين القاضي، المحاسبة الدولية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 40-41.

- ✧ الحفاظ على علاقات جيدة مع المنظمات الإقليمية والتحرري عن إمكانية تأسيس منظمات جديدة؛
 - ✧ وضع نظام اتصالات دائم بين أعضاء الاتحاد والمنظمات المهنية الأخرى؛
 - ✧ تنظيم وتعزيز تبادل المعلومات الفنية والمواد التعليمية والمنشورات المهنية؛
 - ✧ تنظيم عقد المؤتمر الدولي للمحاسبين كل خمس سنوات، والسعي لتوسيع عضوية الاتحاد (IFAC).
- وينبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين اللجان التالية والتي تعمل على تنفيذ برنامج عمل الاتحاد¹:

◀ لجنة التعليم؛

◀ لجنة السلوك المهني؛

◀ لجنة المحاسبة المالية والإدارية؛

◀ لجنة القطاع العام؛

◀ لجنة ممارسة التدقيق الدولي.

وقد أُعطيت للجنة ممارسة التدقيق الدولي صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد (IFAC) على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها.

2. المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): يُعتبر هذا المجمع أكثر التنظيمات تأثيرًا على مهنة التدقيق، وقد تم تأسيسه في عام 1887 وهو يضم في عضويته أكثر من 350000 عضوًا، حيث أن حوالي 35% من هؤلاء الأعضاء يقومون بمزاولة مهنة المحاسبة العامة. وقبل عام 1977 كان يمكن للأفراد أن يكونوا أعضاء بالمجمع، إلا أنه اعتبارًا من بعد ذلك كوّن المجمع مجموعة جديدة من العضوية، حيث خصص قسم خاص لمكاتب المحاسبة، ويتكون ذلك القسم من قسمين فرعيين هما: قسم لممارسة المهنة على المؤسسات المقيدة بهيأة تنظيم تداول الأوراق المالية، أما الآخر فهو مخصص للمكاتب المرتبطة بتدقيق المؤسسات الخاصة. ويتولى هذا المجمع القيام بالوظائف التالية²:

✎ إصدار قواعد العضوية بالمجمع؛

✎ إصدار قواعد السلوك المهني لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق؛

✎ إصدار معايير أداء عملية فحص القوائم المالية، ومعايير رقابة جودة التدقيق والفحص بواسطة زميل المهنة، حيث يجب أن يتوافر لدى مكتب المحاسبة والتدقيق نظاما لرقابة جودة التدقيق الذي يهدف إلى التحقق من تطبيق المعايير المهنية، ويتم إجراء تدقيق لهذا النظام بواسطة أحد زملاء المهنة كل ثلاث سنوات؛

¹ مأمون حمدان وحسين القاضي، مرجع سابق، ص 41-42.

² حاتم محمد الشينيشي، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص 72-73.

لإصدار معايير التدقيق للمؤسسات غير المتداول أسهمها في البورصة، حيث يتولى المجلس وضع معايير التدقيق المتعارف عليها، وإصدار نشرات تتعلق بأمور المدقق تسمى إصدارات أو تفسيرات معايير التدقيق؛

لإصدار معايير أداء الخدمات الاستشارية الضريبية؛

ويتولى كذلك هذا المجمع منح التمويل اللازم للباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق، كما يتولى نشر الأبحاث ونتائجها في المجالات العلمية الخاصة بالمجمع.

3. معهد المحاسبة الأمريكي (AAA): هو تنظيم للتعليم المحاسبي، وتمتد عضويته إلى الممارسين بالإضافة إلى المحاسبين الأكاديميين، ويشجع معهد المحاسبة الأمريكي إجراء البحوث في مجالات المحاسبة والتدقيق، وتعتبر نشرته عن قائمة مفاهيم التدقيق الأساسية المصدر الرائد لنظرية التدقيق¹.

4. الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر:

سنتطرق في هذا الجزء إلى الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وعلى رأسها المجلس الأعلى للمحاسبة خلال الفترة (1971-1991)، ثم المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين خلال الفترة (1991-2011)، كما نتطرق للهيئات الجديدة المنصوص عليه في إطار القانون 10-01 والنصوص التطبيقية له التي صدرت سنة 2011.

1.4. المجلس الأعلى للمحاسبة:

نشأ المجلس الأعلى للمحاسبة سنة 1971 بموجب المرسوم رقم 71-82 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وتتمثل المهمة الرئيسية لهذا المجلس في إصدار المعايير المحاسبية وإعداد المخططات المحاسبية القطاعية، بالإضافة إلى الاهتمام بحل المشاكل والصعوبات التي يواجهها المحاسبون والخبراء المحاسبون.

وفي ظل هذه المهام التي يقوم بها المجلس الأعلى للمحاسبة فإن مهنة التدقيق وبالخصوص محافظة الحسابات لم يعط لها اهتمام من قبل المجلس، فلم تكن مستقلة في أداء مهامها إلا بالنسبة للمؤسسات الخاصة التي كانت مهمة تدقيق حساباتها موكلة للخبراء المحاسبين المرخصين من قبل المجلس الأعلى للمحاسبة، والتي كان عددها محدودا جدا خلال الفترة (1971-1991) هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، فإن محافظة الحسابات في المؤسسات العمومية الاقتصادية كانت تمارس تحت وصاية وإشراف وزارة المالية حيث كانت هي المكلفة بالتعيين والعزل².

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 86.

² عمر شريقي، مرجع سابق، ص 149.

2.4. المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

أنشئت هذه المنظمة بموجب القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، حيث نصت المادة 05 منه على أنه: "تتأسس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويُدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر، ويُحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم"¹. وفضلا عن أحكام المادة 05 أعلاه تقوم المنظمة الوطنية باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المواد 09، 10، 11 من نفس القانون بما يلي²:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يُحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من قائمة جدول المنظمة؛
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي يُنجزها أعضاؤها؛
- تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحيات المهنية للإنجازات والشهادات التي يُقدّمها كل مترشح بطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة؛
- نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تُحوّل الحق في ممارسة المهنة وكيفية تطبيقها عن طريق التنظيم.

وقد تم حل هذه الهيئة بموجب القانون 10-01، وظهرت ثلاث هيئات أخرى وهي: المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

3.4. الهيئات الجديدة المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

ونقصد بها الهيئات التي نشأت بموجب القانون رقم 10-01 الصادر سنة 2010 والنصوص التطبيقية له الصادرة سنة 2011، والتي حلت محل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

- المجلس الوطني للمحاسبة:

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 96-381 المؤرخ في 25/09/1996، وطبقا للمادة 02 من هذا المرسوم يُعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزارى ومهني مشترك، ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات

¹ القانون رقم 91-08، مصدر سابق، ص 652.

² المصدر نفسه، الصفحة نفسها.

المرتبطة بها، وبهذه الصفة يكون للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية. وقد تم إعادة هيكلته بموجب القانون 10-01 حيث جاء في المادة 4 منه أنه ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

ويضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل. وتحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم¹. كما جاءت المادة 5 من القانون نفسه بأنه تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة للجان المتساوية الأعضاء الآتية²:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛

- لجنة الاعتماد؛

- لجنة التكوين؛

- لجنة الانضباط والتحكيم؛

- لجنة مراقبة النوعية.

وبموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27/1/2011 تم تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تُحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تُحدد الأعضاء الذين يُشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس³.

- **المصف الوطني للخبراء المحاسبين**: وهو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب؛

- **المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين**: وهو الهيئة التي تقوم بإدارة المصف الوطني للخبراء المحاسبين. وتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ 27/1/2011، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة، وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية⁴:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها؛

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من قبل الجمعية العامة للمصف؛

¹ القانون رقم 10-01، مصدر سابق، ص 4.

² المصدر نفسه، الصفحة نفسها.

³ المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، الصادرة بتاريخ 2/2/2011، ص4.

⁴ المرسوم التنفيذي رقم 11-25، مؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، الصادرة بتاريخ 2/2/2011، المادة 4، ص8.

- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها؛
 - تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
 - تمثيل المصنف لدى الهيآت والسلطات العمومية واتجاه المنظمات الدولية؛
 - إعداد النظام الداخلي للمصنف.
 - **الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** وهي تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ حسابات؛
 - **المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** وهو الهيئة التي تقوم بإدارة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27/1/2011، وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة. وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية¹:
 - إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
 - تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من قبل الجمعية العامة للمصنف؛
 - ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها؛
 - تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
 - تمثيل الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيآت والسلطات العمومية واتجاه المنظمات الدولية؛
 - إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- وتجدر الإشارة إلى أن هذه الإصلاحات قد أخذت من المنظمات المهنية السابقة كل الصلاحيات، وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، والذي يمكن القول أنه يتناقض وما تنادي به المعايير الدولية للتدقيق.

المطلب الثاني: دور معايير التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات

في عام 1941 اشترطت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي ما إذا كانت عملية التدقيق قد تمت وفقاً "لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها للتدقيق"، وهي هيئة حكومية صدر قانون بتأسيسها من أجل تنظيم تداول الأوراق المالية بعد الكارثة التي حلت بسوق الأوراق المالية الأمريكي عام 1929، فحسب القانونين الصادرين عامي 1932 و1934 فإن على جميع الشركات التي تطرح أوراقاً مالية للتداول أن يتم تسجيلها لدى هذه الهيئة، وتفرض هذه الهيئة رقابة على تداول الأوراق المالية ولها سلطات واسعة في هذا الصدد تشمل جوانب تشريعية وتنفيذية رقابية من بينها سلطات

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-26، مؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد تسييره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، الصادرة بتاريخ 2/2/2011، المادة 4، ص 11.

إجراء تحقيق في المخالفات وكذلك تحريك الدعاوى القضائية¹. وقد ألزم القانون هذه الشركات بأن تُقدّم قوائمها المالية سنوياً إلى هذه الهيئة مرفقة بتقرير المدقق الخارجي عن هذه القوائم، واشترطت هذه الهيئة تنفيذاً لقانون إنشائها أن تُعد القوائم المالية لهذه الشركات وفقاً لمجموعة من القواعد والمعايير المحاسبية التي تضمن لها الإفصاح الكامل، ويشمل ذلك أيضاً تقرير المدقق الخارجي، بحيث كانت هذه الهيئة تتولى عملية إصدار هذه القواعد والمعايير، ثم أصبحت فيما بعد تُفوض عملية إصدار هذه المعايير لبعض المنظمات العلمية والمهنية. لذلك فقد كان اشتراط هذه الهيئة بأن يتضمن تقرير المدقق الخارجي عبارة "ما إذا كانت عملية التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها" مثيراً لمناقشات طويلة وجدال علمي ومهني، فقد دفعت هذه العبارة أعضاء المهنة إلى التساؤل عما هي معايير الأداء المتعارف عليها لهذه المهنة؟ وبدأت المهنة تُواجه سؤالاً مُحيراً، هل من الممكن تحديد وتعريف معايير الأداء المهني والاتفاق عليها بين أعضاء المهنة؟.

وقد ترتب عن الأسئلة السابقة العديد من الدراسات والمناقشات حول هذا الموضوع، ورأى الكثيرون أن المهنة كان لديها قدر معين من معايير الأداء منذ سنوات طويلة متمثلة في مؤلفات علمائها وتطبيقات المدققين لها، إلا أنه لم تكن هناك وثيقة مكتوبة لتحديدها أو تعريفها، كما أن المحاولات التي تمت خلال هذه المرحلة لم ينتج عنها معايير متكاملة بالمفهوم العلمي والمهني، حيث يُمكن اعتبارها مجرد محاولات تميزت أحياناً بالخلط بين محاولات وضع معايير للمحاسبة ومحاولات وضع معايير للتدقيق، كما أن هذه المحاولات لوضع معايير للتدقيق قد أضعفها الاعتماد على التفاصيل ومحاولات وضع إجراءات تفصيلية تصلح لجميع أنواع الشركات، ومن هنا بدأت مجموعة من الأبحاث والدراسات المختلفة لاقتراح وتحديد معايير متفق عليها للأداء المهني². وكان أبرز هذه المحاولات ما قامت به لجنة إجراءات التدقيق بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، حيث قامت بدراسة خاصة لمعايير الأداء انتهت منها عام 1947 وأصدرت مقترحاتها في كتيب بعنوان "توصية مقترحة لمعايير أداء التدقيق الخارجي"، وتم اعتماد هذه المقترحات سنة 1948، وفي سنة 1954 تم إصدار كتيب آخر بعنوان "معايير الأداء المتعارف عليها لمهنة التدقيق الخارجي"³. وقد أصبحت هذه المعايير ملزمة للمدققين في الولايات المتحدة الأمريكية بعد أن كانت قبل ذلك مجرد توصية مقترحة، وقد اعتبرت هذه المعايير عامة أو مقبولة قبولاً عاماً أو متعارفاً عليها، ويجب أن ينظر الممارسين إلى معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ونشرت معايير التدقيق على أنها المعايير الدنيا للأداء وليست المعايير القصوى أو المثالية للأداء، والمدقق الذي يُمارس المهنة ويعمل على تخفيض مجال التدقيق بالاعتماد على المعايير

¹ إبراهيم شاهين، معايير أداء المراجعة الخارجية في الولايات المتحدة الأمريكية ودورها في تطوير الفكر المهني، مجلة المحاسبون، العدد 7، سبتمبر 1996، الكويت، ص 35.

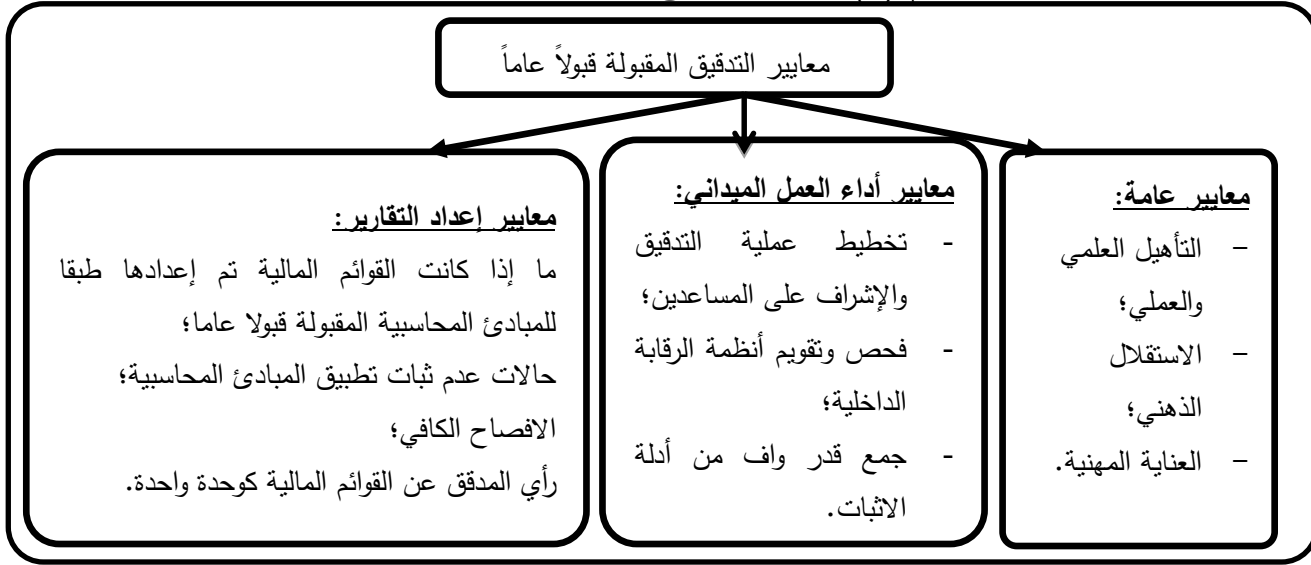
² المرجع نفسه، ص 36.

³ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 138.

فقط بدلاً 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 القيام بها، فعليه إتباع تصرفات بديلة، وبالمقابل مع وجود أمراً 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 قاعدة عامة يسترشد بها المدقق في سلوكه المهني حتى يمكنه إنجاز عملية التدقيق بالجودة الملائمة¹. ولقد تم تبويب هذه المعايير في ثلاث مجموعات رئيسية، كما هو ممثل في الشكل التالي:

شكل رقم (7): معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً



المصدر: حاتم محمد الشينيشي، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص 82.

يلاحظ من الشكل أعلاه، أنه تم تقسيم معايير التدقيق إلى ثلاث مجموعات رئيسية، تهتم المجموعة الأولى بشخص المدقق وصفاته، بينما تهتم المجموعة الثانية بتنفيذ إجراءات التدقيق، في حين تهتم المجموعة الثالثة بتقرير المدقق.

وقد صدرت معايير التدقيق الدولية في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقاً لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق. فانطلاقاً من معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً حاولت "لجنة المعايير الدولية للتدقيق" التي أصبحت فيما بعد "مجلس المعايير الدولية للتدقيق

¹ عمر إقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها: إطار مقترح، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، الجزائر، 2012، ص 228.

والتأكد" (IAASB) المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبين تطوير هذه القواعد وتصنيفها في شكل مجموعات متجانسة¹.

وقد لازمت معايير التدقيق الدولية جملة من الإصدارات والتعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه، وقد تم تبويبها كما هو ملخص في الجدول الموالي.

جدول رقم(6): المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والفحص وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

رقم المعيار	عنوان المعيار
أولا	المعايير الدولية لرقابة الجودة
المعيار الدولي لرقابة الجودة 1	رقابة الجودة للمؤسسات التي تؤدي عمليات تدقيق وفحص للقوائم المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.
ثانيا	المعايير الدولية لتدقيق القوائم المالية التاريخية
ISA 200-299	المجموعة الأولى: المبادئ العامة والمسؤوليات
ISA 200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية
ISA 210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
ISA 220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
ISA 230	وثائق التدقيق
ISA 240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش عند عملية تدقيق القوائم المالية
ISA 250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية
ISA 260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة
ISA 265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
ISA 300-499	المجموعة الثانية: تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء
ISA 300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
ISA 315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها
ISA 320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
ISA 330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
ISA 402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية
ISA 450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق
ISA 500-599	المجموعة الثالثة: أدلة التدقيق
ISA 500	أدلة التدقيق
ISA 501	أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة
ISA 505	المصادقات الخارجية
ISA 510	عمليات التدقيق الأولية - الأرصد الافتتاحية
ISA 520	الإجراءات التحليلية
ISA 530	أخذ عينات التدقيق
ISA 540	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
ISA 550	الأطراف ذات العلاقة

¹ محمود السيد ناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 2000، ص41.

ISA 560	الأحداث اللاحقة
ISA 570	الاستمرارية
ISA 580	الإقرارات الخطية
ISA 600-699	المجموعة الرابعة: الاستفادة من عمل الآخرين
ISA 600	الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق القوائم المالية للمجمعات (بما في ذلك عمل مدققي الفروع)
ISA 610	استخدام عمل المدققين الداخليين
ISA 620	استخدام عمل مدقق خبير
ISA 700-799	المجموعة الخامسة: نتائج وتقارير التدقيق
ISA 700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية
ISA 705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
ISA 706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
ISA 710	المعلومات المقارنة -الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة
ISA 720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة
ISA 800-899	المجموعة السادسة: المجالات المتخصصة
ISA 800	الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة-
ISA 805	الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق قوائم مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي-
ISA 810	عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة
ثالثا	الإطار الدولي لعمليات التأكيد
رابعا	فحص القوائم المالية التاريخية
خامسا	عمليات التأكيد ماعدا عمليات تدقيق القوائم المالية التاريخية
سادسا	الخدمات ذات العلاقة
سابعا	ملاحظات الممارسات الدولية للتدقيق

Source: <http://www.ifac.org>, consulté le: 01/01/2017.

إن الإصدار الأول للمعيار ليس نهائياً، وعادة ما يقوم الاتحاد الدولي بإعادة صياغة المعيار بالإضافة أو الحذف أو التعديل كلما تطلب الأمر ذلك، من خلال متابعة التطبيق في الدول الأعضاء.

إن تدقيق القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية له آثار حوكمية غاية في الأهمية، حيث أن هذه العملية هي خدمة ثلاثية الأبعاد تشمل إدارة الشركة والمدقق الخارجي وأصحاب المصلحة بالشركة، فالتدقيق ينتهي بإبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية بناءً على الأدلة والقرائن التي يجمعها المدقق الخارجي ويقوم بتقييمها للحكم على مدى كفايتها وملاءمتها. وقد بينت المعايير الدولية للتدقيق أن عملية تدقيق القوائم المالية السنوية تُوفر درجة عالية من التأكيد، ولكن ليس تأكيداً مطلقاً (تأكيد معقول أو مناسب) بأن القوائم المالية محل التدقيق خالية من التحريفات الجوهرية، ويتم التعبير عن هذا إيجاباً في فقرة الرأي في تقرير المدقق الخارجي بأن القوائم المالية تُعبر بعدالة في كافة جوانبها الهامة عن نتيجة النشاط عن السنة المنتهية والمركز المالي في 12/31 من العام حسب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أو المتعارف عليها أو حسب القوانين والأنظمة ذات الصلة، حيث لا يمكن للمدقق أن يُعطي تأكيد مطلق بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية وذلك بسبب الحاجة إلى الحكم الشخصي أحياناً، أو استخدام الأساليب الاختبارية،

وكذلك محددات هيكل الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي، كما أن أغلب الأدلة المتاحة لمُدقق الخارجي أدلة مقنعة وليست حاسمة. فللتدقيق دور حوكمي فعال من خلال الحكم على مدى مصداقية المعلومات المحاسبية التي يتم توصيلها من خلال القوائم المالية السنوية وإيضاحاتها المتممة لها¹.

كما تخدم معايير التدقيق الدولية المهنيين والأطراف ذات الصلة بحوكمة الشركات من عدة أوجه أهمها ما يلي²:

- تُعد معايير التدقيق نموذجاً يقتدي به المدقق عند أداء واجباته المهنية وممارساته العملية؛
- تُحدّد المواصفات والمتطلبات الشخصية المفروض توافرها فيمن يقوم بعملية التدقيق؛
- تزيد الثقة في التدقيق وتقضي على أي منفذ يتسرب منه الشك في الاعتماد عليها كمهنة معترف بها؛
- تُساعد المعايير في جعل مهنة التدقيق ذات كيان مستقل، التي من دونها تُصبح مزاوله المهنة وظيفة آلية؛
- تُحدّد المعايير المواصفات الفنية لإعداد تقرير التدقيق وبيان طبيعته ومحتويات هذا التقرير؛
- تُعطي المعايير للهيئات التشريعية والمحاكم تصوراً واضحاً عن درجة الأداء المهني المتوقع من المدقق وتُساعد هذه الجهات على تفهم المحتوى الفني لتقريره؛
- تُعد المعايير بمثابة المقاييس التي تُوضح مدى التزام المدقق بمبادئ التدقيق والأهداف العامة لها؛
- تُوفّر معايير التدقيق لمستخدمي القوائم والتقارير المالية الثقة في رأي المدقق، حيث أن هذه المعايير تتسم بالموضوعية، والقبول العام، وتُوضّح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المدقق، والمسؤولية التي يتحملها، ودرجة الاعتماد على ما ورد في القوائم المالية من بيانات ومعلومات؛
- تُخفّف دولية هذه المعايير من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية متعددة الجنسيات؛
- إن اشمال معايير التدقيق الدولية على مجموعة من معايير التقرير غير الخاضعة إلى أي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية لبلد بمفرده يجعل تقرير المدقق يصدر في شكل ومحتوى منفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة؛
- إن إعداد القوائم المالية استناداً على معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي واعتماد المدقق عند مراجعتها على معايير التدقيق الدولية يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول؛

¹ شادي كراز، مرجع سابق، ص114.

² أنس محمود الطرمان، دور النظم والمعايير المحاسبية في تحقيق شروط ومتطلبات الحوكمة المؤسسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص48-49.

- إن وجود معايير التدقيق الدولية يُوفّر على الدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية خصوصاً في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى وما على المنظمات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقاتها - بشكل كامل أو جزئي - وبالتالي فإن ذلك يُؤدي إلى عالمية مهنة التدقيق؛
 - تُفيد معايير التدقيق الدولية جنباً إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية، الذين يعتمدون عند اتخاذ قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية؛
 - تُوفّر معايير التدقيق الدولية القواعد اللازمة للمحافظة على استقلالية المدقق الخارجي الذي يقوم بفحص البيانات المالية الصادرة عن الشركات.
- يتضح مما سبق أن معايير التدقيق الدولية هي التي تحكم بالشكل الكامل والمناسب شروط ومتطلبات تطبيق حوكمة الشركات، التي تُساعد جميع الأطراف في الشركة على حماية حقوقهم واستثماراتهم ويكفل استمرارية الشركة.

كما تُوفّر معايير التدقيق العوامل التالية التي هي على صلة وثيقة بحوكمة الشركات¹:

❖ تُوفّر القواعد والضوابط للمحافظة على حقوق مساهمي الشركة؛

❖ تُوفّر سمة المصدقية للبيانات المالية المنشورة؛

❖ تُوفّر الضوابط اللازمة للحد من ممارسات إدارة الشركة للغش والتحريف؛

❖ تُحدّد مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه تقييم استمرارية الشركة؛

❖ تُوفّر الإجراءات والاختبارات اللازمة لتقييم المخاطر المحيطة بالشركة؛

❖ تُوفّر الضوابط اللازمة للحفاظ على استقلالية المدقق الخارجي.

المطلب الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي وما يقابلها في الجزائر

يتضمن هذا المطلب دراسة المعايير الدولية للتدقيق الخارجي مُبَوَّبَةً إلى ثلاث مجموعات وفق ما جاءت به معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، وذلك لسهولة دراستها وفهمها بذلك التبويب. مع إسقاط ذلك على حالة الجزائر، وذلك من خلال دراسة وتحليل الأحكام والنصوص القانونية والمعايير المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

1. المعايير العامة: تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي لمزاولي مهنة المحاسبة والتدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تُقدّم على درجة من الكفاءة والمهارة بواسطة أشخاص مؤهلين علمياً ومدربين مهنيًا. وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تُمثّل مطالب أساسية تحتاج إليها

¹ أنس محمود الطرمان، مرجع سابق، ص50.

لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتُعتبر " شخصية " لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلّى بها المحاسب والمدقق¹.

1.1. التأهيل العلمي والعملية: ويعني أن تتم عملية التدقيق بواسطة فرد يمتلك المؤهلات العلمية المناسبة والتدريب الملائم كمدقق. ويتم ذلك من خلال برامج التعليم في الجامعات، وبرامج التعليم المستمر والخبرات الملائمة². ولا يوجد معيار خاص للتأهيل العلمي والعملية للمدقق ضمن معايير التدقيق الدولية، لكنها أوردت في فقرات متعددة القواعد التي تنظمه ومن هذه القواعد ما يلي:

- احتوت الفقرة الرابعة عشر من المعيار الدولي رقم (200) على أنه "يجب أن يتم التدقيق بعناية مهنية وبواسطة أشخاص لديهم تدريب وخبرة وكفاءة في التدقيق"، كما احتوت الفقرة الخامسة عشر من المعيار نفسه على أنه "يجب أن يتوفر لدى المدقق مهارات متخصصة، وكفاءة يمكن اكتسابها من خلال التعليم، والمعرفة الفنية، ويجب أن يكون على اطلاع مستمر بالتطورات والقدرات الدولية المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق"؛
- احتوت الفقرة التاسعة عشر من المعيار الدولي رقم (220) على أنه "يجب أن يكون شريك العملية مقتنعاً بأن فريق العملية الذي سيعمل معه يتمتع بالقدرات والكفاءة والوقت المناسب لأداء التدقيق حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، ليتمكن من إصدار تقرير تدقيق مناسب في ظل الظروف التي تحيط بالعملية"؛
- نصت الفقرة السادسة من المعيار الدولي رقم (510) على أنه "في حالة قيام مدقق آخر بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فإن المدقق الحالي قد يستطيع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة للأرصدة الافتتاحية، وذلك بفحص أوراق عمل المدقق السابق، وفي مثل هذه الحالات على المدقق أن يراعي أيضاً كفاءة واستقلالية المدقق السابق"؛
- ورد في المعيار الدولي رقم (550) في فقرته السادسة على ما يلي: "يحتاج المدقق لمستوى من المعرفة المتعلقة بطبيعة أعمال الشركة والقطاع الاقتصادي، وذلك لتمكينه من تشخيص الأحداث والمعاملات والممارسات والتي قد يكون لها تأثيراً مادياً على القوائم المالية"؛
- ورد في الفقرة الأولى من المعيار الدولي رقم (600) أنه عند قيام المدقق الرئيسي بتخطيط عملية التدقيق للاستفادة من عمل مدقق آخر، فإنه ينبغي عليه مراعاة والاستعلام عن الكفاءة المهنية للمدقق في إطار الأجزاء التي يقوم بتدقيقها.

¹ أحمد لعماري وحكيمة مناعي، ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، مجلة علوم إنسانية، جامعة باتنة، الجزائر، السنة السابعة، العدد45، شتاء 2010، ص6.

² حاتم محمد الشينيشي، مرجع سابق، ص78.

أما في الجزائر، فقد نص المشرع الجزائري على التأهيل العلمي والعملية للمدقق من خلال القرار رقم 51 المؤرخ في 1999/03/24 الصادر عن وزارة المالية، الذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تُحوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث جاء في المادة رقم 3 على أنه يُمكن أن يُسجّل كمحافظ حسابات الأشخاص الذين تتوفر فيهم المقاييس التالية¹:

للحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية:

- ليسانس في علوم المالية؛
- ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة؛
- الجزء الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

للحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي المذكورة أدناه:

- ◆ شهادة المدرسة العليا للتجارة (تخصصات أخرى غير المالية والمحاسبة)؛
- ◆ شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع المراجعة والمراقبة وفرع الاقتصاد والمالية)؛
- ◆ ليسانس في العلوم الاقتصادية (نظام قديم)؛
- ◆ ليسانس في التسيير؛
- ◆ شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير (فرع مراجعة الحسابات)؛
- ◆ شهادة المعهد الوطني للمالية (فرع الخزينة أو الضرائب)؛
- ◆ شهادة معهد الاقتصاد الجمركي والمالي بالجزائر؛
- ◆ شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس؛
- ◆ شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة؛

وإلى جانب ذلك وجب الحصول على إحدى الشهادات المهنية التالية:

- ✓ شهادة كفاءة تقني سامي في المحاسبة؛
- ✓ شهادة تأهيل عليا للدراسات المحاسبية؛
- ✓ شهادة تأهيل مهنية محاسبية؛
- ✓ شهادة تأهيل التحكم في المحاسبة.

¹ مقرر مؤرخ في 1999/03/24 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تُحوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32، ص5.

وقد اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين¹:

✱ متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يُتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛

✱ إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

بالنسبة للحاصلين على شهادة تربص نهاية التدريب لخبراء المحاسبة يُنضم امتحان مهني في مدة أقصاها سنتين للحصول على الاعتماد، وقد ورد في المادة 8 من القانون 10-01 أن وزارة المالية ستتكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لها، والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني، وهذا ما سينعكس بالإيجاب على التأهيل المهني لكل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

يمكن القول أن معيار التأهيل العلمي والعملية في الجزائر يتمثل في توفر قدر معين من المعلومات والمعارف المحاسبية، وبعض المعارف الأخرى ذات الصلة بمهنة المحاسبة والتدقيق، مع إلزامية التسجيل في الهيئة المشرفة على التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى إجراء امتحان كتابي بعد إجراء التربص التطبيقي والعمل لفترة محددة.

وفي مجال حوكمة الشركات فإن ذلك يمكن أن يتطلب²:

✧ الحصول على شهادة جامعة أولية في تخصص المحاسبة (ليسانس) بالإضافة إلى إلمام المدقق بمبادئ وأهداف حوكمة الشركات، من خلال الدراسة الأكاديمية أو من خلال الاشتراك في دورات تدريبية خاصة بحوكمة الشركات، خاصة وأن الكثير من مبادئ الحوكمة تتطلب تدقيق عمليات غير محاسبية مثل التأكد من التزام الشركات بتطبيق دليل الحوكمة والذي يتضمن العديد من الإجراءات القانونية. وهنا يجب الإشارة إلى ضرورة تطوير التعليم الأكاديمي لطلبة المحاسبة بحيث يتم إدخال مادة حوكمة الشركات ضمن المنهاج الدراسي لطلبة المحاسبة، لكي يكون الخريج على معرفة بمتطلبات حوكمة الشركات؛

✧ التأهيل المهني والذي يتطلب الحصول على شهادة مهنية من المنظمات المهنية التي تنظم أعمال التدقيق في البلد، أو الحصول على شهادة مهنية عالمية، بالإضافة إلى ممارسة المهنة تتراوح لمدة تتراوح من 3 إلى 5 سنوات في أحد مكاتب التدقيق؛

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

¹مقرر مؤرخ في 1999/03/24 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تُحوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مصدر سابق، ص5.

² عمر إقبال توفيق المشهداني، مرجع سابق، ص230.

مما سبق، نجد أن التأهيل العلمي والعملية في الجزائر يتوافق مع معايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى أنه تم إدراج حوكمة الشركات كمقياس لطلبة التسيير، كما تم فتح ماجستير تخصص حوكمة الشركات في العديد من الجامعات الجزائرية، وهذا يدل على حرص الجزائر على تكوين الطلبة، حيث أصبح من الضروري تكيف تعليم حوكمة الشركات مع المستجدات التي تفرضها التغيرات في إدارة الشركات.

2.1. استقلالية المدقق: تعني استقلالية المدقق تبنيه لوجهة نظر محايدة عند قيامه باختبارات التدقيق وتقييم النتائج وإعداد التقرير، ومن ثم فإن خاصية الاستقلالية هامة للمدققين الخارجيين بسبب أن العديد من المستخدمين ذوي المصالح المرتبطة بالشركة يعتمدون على تقرير المدقق للاطمئنان على عدالة القوائم المالية، ومن ثم اتخاذ قراراتهم بناء على ذلك¹.

ويتطلب تحقيق الاستقلالية أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني ومظهري في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق، فالاستقلال مطلب أساسي لأداء مهنة التدقيق. فاحتفاظ المدقق بالاستقلال المظهري ليس كافيا بل يجب أن يثق مستخدمو القوائم المالية بهذا الاستقلال، وهذا يتطلب عدم وجود مصلحة مادية للمدقق في الشركة محل التدقيق.

وقد تناولت معايير التدقيق الدولية موضوع استقلالية المدقق من خلال مجموعة من القواعد نذكر منها ما ورد في الفقرة الخامسة من المعيار الثالث على أنه يجب على المدقق أن يكون مستقيما وأميناً ومخلصاً في عمله المهني وعليه أن يتوخى العدالة، وأن يكون استقلاله حقيقة ومظهر غير مرتبط بأية مصلحة تتال من أمانته أو تجرده مهما كان أثر هذه المصلحة. كما نصت الفقرة الرابعة من المعيار السابع على أنه يجب أن يتم تفويض أي عمل للمساعدين بطريقة توفر ضماناً معقولاً بأن مثل ذلك العمل سيتم أدائه من قبل أشخاص لديهم استقلالية ودرجة من المهارة والكفاءة المطلوبة في مثل هذه الظروف.

أما المشرع الجزائري فقد أصدر مجموعة من القوانين التي تضم عدم وجود مصالح مادية للمدقق لدى الشركة محل التدقيق -بخلاف الأتعاب- بالإضافة إلى ضرورة تحرر المدقق من أية ضغوط أو مؤثرات خارجية تُؤثر على عملية التدقيق وعلى التقرير النهائي الذي يُبدي فيه رأيه حول القوائم المالية، ويُمكن ذكر أهم مظاهر استقلال المدقق في التشريع الجزائري فيما يلي:

👉 **جوانب أخلاقية:** وتشمل ضرورة تحلي المدقق بالحياد، الإخلاص، والشرعية. كما أضاف القانون 10-01 بعض الشروط الأخلاقية، مثل: عدم الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركة نفسها أو الهيئة²؛

¹ علي عمر أحمد سويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011، ص 90-91.

² القانون 10-01، مصدر سابق، المادة 64.

لـ **تعيين المدقق:** إن تعيين المدقق لدى الشركات والهيآت المنصوص عليها قانوناً يتم عن طريق الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابياً، وعلى أساس دفتر الشروط، يتم تعيين محافظ حسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية. تدوم وكالة المدقق ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، بحيث لا يُمكن تعيين نفس المدقق بعد وكالتين متتاليتين إلا بعد مرور ثلاث سنوات¹. وإذا لم تُعيّن الجمعية العامة المدقق أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من المدققين المعينين يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءً على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وفي الشركات التي تلجأ علنياً للاخبار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها².

أما تعيين المدقق لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيآت الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة فيتم بموجب الأحكام المقررة في القوانين الأساسية الخاصة بهذه المؤسسات والهيآت، وفي حالة غياب أحكام قانونية أساسية فإن التعيين يتم بموجب قرار مشترك بين وزير المالية والوزير الوصي، وسواء كان التعيين بموجب القانون الأساسي أو عن طريق القرار المشترك فإنه يتم اختيار المدقق على أساس قدراته ومراجعته المهنية ومخطط التكاليف³؛

لـ **موانع تعيين المدقق:** وضع المشرع الجزائري مجموعة من الحالات التي يمنع فيها المدقق من مزاوله مهمة التدقيق تحت حالة التنافي، وذلك من أجل إقصاء كل علاقة تربط المدقق بالمؤسسة محل التدقيق، ومن شأنها المساس بمبدأ الاستقلال، وهي كالتالي⁴:

✱ الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛

✱ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر ($\frac{1}{10}$) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر ($\frac{1}{10}$) رأسمال هذه الشركات؛

✱ أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط المدقق على أجرة أو مرتب، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛

¹ القانون 10-01، مصدر سابق، المادة 26 والمادة 27، ص7.

² القانون التجاري، مصدر سابق، المادة 715 مكرر 4، ص247.

³ المرسوم رقم 96-431، المؤرخ في 30/11/1996، يتعلق بكيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيآت الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، ص13.

⁴ القانون التجاري، مصدر سابق، المادة 715 مكرر 6، ص247-248.

✱ الأشخاص الذين منحهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف المدقق في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛

✱ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداءً من تاريخ إنهاء وظائفهم.
كما منع القانون 10-01 المدقق مما يلي¹:

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في المادة 46؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة، حيث يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده. ويتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقاً لأحكام المادة 76؛
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقاً للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و52؛
- أن يقوم بمراقبة شركة يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
- أن يُمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يُراقب حساباتها؛
- أن يشغل منصباً مأجوراً في شركة أو هيئة راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات بعد وكالته؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- لا يُمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- يُمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

¹ قانون 10-01، مصدر سابق، المواد: 64-70، ص 10-11.

- إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب ألا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات؛
- إذا أراد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه. وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة؛
- يُمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية. كما يُمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

وتُطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.

❖ **تحديد أتعاب المدقق:** تُحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداوات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته¹، وذلك خلافا لما كان معمولاً به في السابق، حيث كانت الأتعاب تحدد وفقا لسلم مضبوط قانونا²؛

❖ **الحق في الاطلاع:** لقد تم التطرق لهذا العنصر ضمن حقوق محافظ الحسابات.

وتُدعم معايير حوكمة الشركات استقلال المدقق بشكل كبير، من خلال التأكيد على أن تعيين المدقق وتغييره يكون من اختصاص لجنة التدقيق في الشركة، ودعمت العديد من القوانين التي صدرت بعد الانهيارات المالية والإفلاسات والفضائح المالية معيار الاستقلال مع التأكيد على مبادئ حوكمة الشركات ومثال ذلك قانون "Sarbanes Oxely" حيث هدف القانون إلى دعم مبادئ الحوكمة وتقوية ودعم استقلال المدقق الخارجي من خلال فرض عقوبات صارمة على المدققين في حالة مخالفة قواعد السلوك المهني ومبادئ حوكمة الشركات³.

3.1. بذل العناية المهنية: ويُقصد بها التزام المدقق الخارجي بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويتحدد هذا المستوى وفقا لما تنص عليه التشريعات المختلفة من خلال تحديد المسؤولية القانونية للمدقق، والذي يُمثل الحد الأدنى للعناية المهنية، بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها المنظمات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة في جميع مراحل عملية التدقيق⁴. ويتطلب بذل العناية المهنية أن يقوم المدقق بواجباته على أكمل وجه في سبيل الوصول إلى

¹ القانون 10-01، مصدر سابق، المادة 37، ص 8.

² القرار المؤرخ في 1994/11/7 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، معدل ومتمم بالقرار المؤرخ في 6 ديسمبر 2006 والقرار المؤرخ في 25 يونيو 2008، المادة 2.

³ عمر إقبال توفيق المشهداني، مرجع سابق، ص 230.

⁴ علي عمر أحمد سويسي، مرجع سابق، ص 244.

أهداف عملية التدقيق والتي يعبر عنها في تقريره. وبصفة عامة فإن التزام المدقق بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني يمثل وقاية له في حالة اتهامه بأي تقصير.

وقد عالجت المعايير الدولية للتدقيق جانب العناية المهنية اللازمة في كل مراحل عملية التدقيق، من خلال تحلي المدقق بالشك المهني بما يقتضيه من حكمة وحذر، والحرص على جمع أدلة الإثبات اللازمة والكافية في كل خطوة وعملية فحص يقوم بها، ومن أبرز المعايير التي تناولت موضوع العناية المهنية نجد المعيار الدولي رقم (220)، حيث نص في فقرته العاشرة على الآتي: "يجب أن يتم أي تفويض للعمل إلى المساعدين بطريقة معينة من شأنها ضمان توفير تأكيد معقول بأن مثل ذلك العمل سيؤدي بعناية واجبة من قبل الشخص الذي لديه درجة التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة؛" كما نجد المعيار الدولي رقم (200)، حيث نص في فقرته السابعة عشر على أنه "ينبغي أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطر التدقيق إلى مستوى متدن مقبول".

والمشرع الجزائري بدوره ألزم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه، حيث جاء في نص المادة 49 من القانون 91-08 على أن المدقق يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، أما المادة 11 من القانون نفسه فقد ألزمت المنظمة الوطنية بالتأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي يُجزها أعضاؤها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها، أما المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل سنة 1996 فقد جاء فيها أن المدقق ملزم بأن ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية. كما نصت المادة 715 مكرر 104 على مستويات العناية المهنية المطلوبة انطلاقا من رحابة المسؤوليات المهنية للمدقق، إذ أوكلت له التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما حثتهم على التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها والمصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة¹.

مما سبق، نلاحظ أن العناية المهنية منصوص عليها ضمن القواعد والنصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، فالعناية والاهتمام مطلوبان في التدقيق الخارجي في الجزائر.

وفي ظل حوكمة الشركات، فإنه قد يتطلب الأمر من المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق اختيار المساعدين الذين لديهم الخبرة والمعرفة الكافية في مجال حوكمة الشركات، بالإضافة للجوء إلى الخبراء الذين تتوفر فيهم الكفاءة العالية في مجال حوكمة الشركات عند مواجهة أي مشكلة. وان لا يتم الاعتماد فقط على المدققين في عملية التدقيق وإنما إدخال تخصصات أخرى في فريق العمل لها علاقة بالموضوع،

¹ القانون التجاري، مصدر سابق، المادة 715 مكرر 4، ص 247.

حيث يجب أن يتضمن فريق العمل خبير قانوني للتأكد من مدى الالتزام الشركة موضع التدقيق بالقوانين الخاصة بحوكمة الشركات. خاصة وأن دليل قواعد الحوكمة في أغلب البلدان يضع مدقق الحسابات الخارجي تحت طائلة المسؤولية التقصيرية إذا لم يبلغ عن أي أمور ذات أثر سلبي على أوضاع الشركة إلى الجهات المختصة¹.

2. معايير العمل الميداني: وهي التي تخص المعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في التدقيق، وفي هذا الإطار نجد ما يلي:

1.2. التخطيط للعمل والإشراف على المساعدين: يتطلب التخطيط للعمل والإشراف على المساعدين من المدقق أن يُخطِّط للعمل الذي سيقوم به وأن يُخصِّص المهام على المساعدين، في سبيل تنفيذ عملية التدقيق بطريقة فاعلة، الأمر الذي يتطلب منه الفهم الكافي للنظام المحاسبي المعتمد في الوحدة الاقتصادية حتى يتمكن من تقدير المخاطر وحتى يفهم المدقق من أين بدأت المعاملات وكيف انتهت وما هي السجلات التي أثبتت فيها والمستندات المعززة وأن يفهم طبيعة القوانين والسياسات الإدارية المتعلقة بالشؤون البيئية لكي يُرتَّب الإجراءات بالشكل الذي يُمكنه من الحصول على الأدلة الكافية التي تُدعم رأيه². وينص المعيار الدولي للتدقيق رقم (200) على أنه "يجب أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بهدف تدنية مخاطر التدقيق إلى مستوى متدن مقبول". ونظرا لأهمية التخطيط في التدقيق، وباعتباره دعامة أساسية لوصول المدقق للرأي الفني المحايد حول مدى صحة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي ونتائج أعمال الشركة خلال فترة معينة، فقد صدر ضمن المعايير الدولية للتدقيق معيار خاص بالتخطيط هو المعيار الدولي رقم (300)، الذي تضمن أن تخطيط عملية التدقيق يشمل وضع إستراتيجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق بهدف تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، ويشمل التخطيط شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين ذوي الكفاءة ضمن فريق العملية للاستفادة من خبرتهم ومعرفتهم المتعمقة من أجل زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق. كما قد تضمنت معايير التدقيق الدولية جانب الإشراف على أعمال المساعدين من خلال معيار التدقيق الدولي رقم (220)، ومما جاء ضمن فقراته أن المدقق يعتبر مسؤولاً عن تقسيم العمل والإشراف على المساعدين وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص، وتقييم أدائهم بناءً على مدى تحقيق هذه الأهداف.

أما في الجزائر فنجد معيار التدقيق الدولي رقم (300) بعنوان "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، الذي يدرس التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية". ومما جاء ضمن فقراته أن تخطيط

¹ عمر إقبال توفيق المشهاني، مرجع سابق، ص 230-231.

² زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، العراق، المجلد 4، العدد 7، 2011، ص 304.

التدقيق يستوجب إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل يُفيد التخطيط الملائم للكشوف المالية، حيث يُساعد المدقق في هذا النحو على ما يلي¹:

- ✍ الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة في التدقيق؛
- ✍ التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛
- ✍ التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة؛
- ✍ اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة، مع التوجيه الصحيح للمهام؛
- ✍ التسيير والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعة أعمالهم؛
- ✍ تنسيق الأعمال المنجزة من قبل مدققي العناصر المشكلة للمجمع والخبراء إن أمكن ذلك.

وفي مجال حوكمة الشركات، فإن التخطيط للعمل والإشراف على المساعدين يتطلب الآتي²:

- التأكد من أن قرار تعيين المدقق الخارجي صدر من لجنة التدقيق؛
- اختيار المدقق للمساعدين الذين تتوفر فيهم الخبرة والكفاءة في مجال حوكمة الشركات ومتابعتهم والإشراف عليهم؛

○ التأكد أن مجلس الإدارة شكل لجنة التدقيق من ثلاثة مدراء غير تنفيذيين؛

○ قيام المدقق بالاتصال بالمسؤولين عن حوكمة الشركات وإبلاغهم بالتطورات الجديدة في الحوكمة.

2.2. تقييم نظام الرقابة الداخلية: تناولت المعايير الدولية للتدقيق موضوع تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال المعيار رقم (315) بعنوان "فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية"، ومما تطرق إليه هذا المعيار نجد إجراءات تقييم المخاطر ومصادر المعلومات الخاصة بالشركة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية.

3.2. الحصول على أدلة الإثبات وتوثيق العمل المهني: إن المدقق مطالب بجمع أدلة إثبات كافية تُمثّل أساساً معقولاً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، كما يُسند دليل الإثبات ويُدعم كافة معايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا دعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات تُوفّر الأساس المنطقي والرشيدي لأحكام وتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، كما أن المدقق يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد مدى صحة أرصدة القوائم المالية³.

¹ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (300): "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، المقرر الوزاري رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (700-510-500-300-NAA)، ص3. متوفر على الموقع: http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf، تم الاطلاع يوم: 2016/12/12.

² عمر إقبال توفيق المشهداني، مرجع سابق، ص231.

³ محمد الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص166.

وقد خصصت معايير التدقيق الدولية المعيار رقم (500) "أدلة الإثبات" والذي يتضمن مسؤوليات المدقق بشأن تصميم وأداء إجراءات تدقيق للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة يستطیع من خلالها التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه. كما تناولت معايير تدقيق أخرى أدلة الإثبات المتعلقة بجوانب تدقيق معينة، على سبيل المثال معيار التدقيق الدولي رقم (315) والذي تضمن أدلة الإثبات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية. وأدلة الإثبات التي يجب على المدقق الحصول عليها فيما يتعلق بموضوع معين، على سبيل المثال معيار التدقيق الدولي رقم (570). والمعيار الدولي رقم (520) والذي تضمن الإجراءات المحددة للحصول على أدلة الإثبات. كما تضمنت معايير التدقيق الدولية معيارًا خاصًا بوثائق التدقيق هو المعيار الدولي رقم (230)، والذي يوفر إرشادات توثيق أداء مهمة التدقيق، ووفقًا لهذا المعيار فإنه ينبغي على المدقق أن يُوثِّق كافة الأمور المهمة التي تُدعم رأيه وخلصاته.

وفي الجزائر فإنه يجب على المدقق تكوين ملفين، هما:

- الملف الدائم: ويتضمن الوثائق الأساسية في المؤسسة صالحة الاستعمال في الدورات اللاحقة، تتعلق بحياة المؤسسة وعملها ومراحل تطورها وهيكلها ونظمها؛
- ملف جاري: يتعلق بالسنة الحالية ويتضمن وثائق الدورة الحالية مع أدلة الإثبات التي جمعها. بالإضافة إلى هذين لملفين، فإن المدقق يدون كل ملاحظاته وكل التساؤلات والاستفسارات وما يجب عمله في سجل.

كما جاء في المادة 39 من القانون 91-08 أنه للمدقق الحرية الكاملة في تحديد كفيات ونطاق مهمته في التدقيق. بالإضافة إلى ما نصت عليه المادة 40 من القانون 10-01 من ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات ابتداءً من آخر سنة لانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 230 التوثيق. بالإضافة إلى صدور المعيار الجزائري للتدقيق رقم (500) بعنوان "العناصر المقنعة"، الذي تضمن أن المدقق يهدف إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق التي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه¹.

¹ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (500): "العناصر المقنعة"، المقرر الوزاري رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (700-510-500-300-NAA)، ص.3. متوفر على الموقع: http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf، تم الاطلاع يوم: 2016/12/12.

وفي ظل حوكمة الشركات يمكن أن يتطلب الحصول على أدلة الإثبات وتوثيق العمل الميداني من المدقق القيام بالإجراءات الآتية¹:

- تدقيق محضر انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، والتأكد من أن الانتخاب تم من قبل الهيئة العامة للمساهمين وبالافتراع السري، وأن هنالك أعضاء ضمن المجلس من المستقلين؛
- فحص محاضر اجتماع مجلس الإدارة والخاصة بتشكيل لجان التدقيق، المكافآت، وغيرها؛
- حضور اجتماع لجان التدقيق؛
- الحصول على كتاب تمثيل من الإدارة، يؤيد وجود قواعد وأسس لحوكمة الشركات وأن الشركة ملتزمة بتطبيق هذه القواعد والأسس.

وفيما يخص معايير إعداد التقرير، فالمبحث الموالي يتضمن تقرير المدقق الخارجي في ظل حوكمة الشركات.

¹ عمر إقبال توفيق المشهداني، مرجع سابق، ص 231.

المبحث الثالث: تقرير المدقق الخارجي في ظل حوكمة الشركات

إن دور المدقق الخارجي يتمثل في التقرير للمساهمين والمستخدمين الآخرين عما إذا كانت القوائم المالية للشركة تُعطي صورة صادقة وعادلة أم لا عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية، كما أن عملية التدقيق الخارجي يتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بأن تلك القوائم المالية تخلو من التحريفات المادية. وعلى الرغم من وجود خلط وتشويش وسوء فهم بمسؤوليات المديرين والمدققين عن القوائم المالية، فإن كفاءة هيكل حوكمة الشركة تعتمد لمدى كبير على النجاح في عملية الاتصال التي يكون فيها للمدقق الخارجي دوراً هاماً.

ويعتبر تقرير المدقق الخارجي عنصراً جوهرياً في النظام المالي للشركة، وبالتالي فإنه يُعتبر أحد عناصر حجر الزاوية لحوكمة الشركة. وهذا ما سيتم دراسته في هذا المبحث، وذلك من خلال المطالب التالية:

- المطلب الأول: ماهية تقرير المدقق الخارجي؛
- المطلب الثاني: الدور الحوكمي لتقرير المدقق الخارجي اتجاه أصحاب المصالح في الشركة؛
- المطلب الثالث: الأبعاد الحوكمية لتقرير المدقق الخارجي.

المطلب الأول: ماهية تقرير المدقق الخارجي

يتضمن هذا المطلب ماهية تقرير المدقق الخارجي، وذلك من خلال عرض بعض التعاريف المقدمة لتقرير المدقق الخارجي، ثم توضيح الفرق بين التقرير والشهادة والرأي، ثم إيضاح خصائص جودة التقرير، وبعدها دراسة أنواعه.

1- تعريف تقرير المدقق الخارجي:

قُدِّمت تعاريف عديدة لتقرير المدقق، حيث عُرِّف بأنه عبارة عن: "رأي معطى بشكل مهني ملائم يمكن الاعتماد عليه، هذا الرأي يشهد بأن الحسابات المعنية يمكن الاعتماد عليها، ويجب صياغة هذا الرأي باستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة"¹.

كما تم تعريف التقرير الذي يُعدُّه المدقق الخارجي على أنه: "المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية للمؤسسة. وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد للمدقق على القوائم المالية مجال التدقيق

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 114.

الخارجي. وبهذا المعنى، يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها المدقق إلى مستخدمي القوائم المالية¹.

كما عُرّف أيضا على أنه وثيقة مكتوبة تحتوي على ما اهتدى إليه المدقق، وذلك من خلال مراجعته وفهم أنشطة مؤسسة العميل وفحص الأدلة والمستندات الاستفسارات والملاحظات وكذلك الأدلة الأخرى المؤيدة والتي يراها ضرورية وتُدعم رأيه².

كما يعتبر تقرير المدقق المنتج النهائي لعملية التدقيق والخطوة الأخيرة، فهو لا يُعد إلا بعد استكمال المدقق لاختباراته الأساسية وموافقة العميل على تضمين القوائم المالية التعديلات الضرورية وإعادة التبيوب والملاحظات اللازمة لتوفير الإفصاح الكافي³.

مما سبق، نستنتج أن تقرير المدقق الخارجي هو عبارة عن خلاصة ما توصل إليه المدقق الخارجي، بناء على تحليله الانتقادي للمعلومات المالية المكونة للقوائم المالية.

2- الفرق بين التقرير والشهادة والرأي:

لقد كانت كلمة شهادة "Certificate" مستعملة للدلالة على تقرير المدقق إلى أن بدأ التحول إلى لفظ تقرير "Report". أما سبب هذا التحول فيرجع إلى أن الشهادة تُعتبر إعلانا كتابيا عن حقيقة واقعة، فلا تُعطى إلا إذا تم التوصل إلى منزلة اليقين. لذلك فإن لفظ تقرير أقرب لوصف ما يُعطيه المدقق، لأنه عاجز عن إعطاء شهادة حيث أن البيانات المحتواة في القوائم المالية عبارة عن بيانات تقريبية بسبب وجود عنصر التقدير فيها مثل المخصصات وما شابه ذلك. أما كلمة رأي "Opinion" فليست بديلا عن لفظ "تقرير" أو "شهادة" بل جزء منهما، حيث أن التقرير أو الشهادة يحتويان على بنود أخرى علاوة على رأي المدقق حول صحة البيانات وعدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع ومركزه المالي⁴.

3- خصائص جودة تقرير المدقق الخارجي:

يُعتبر تقرير المدقق الخارجي حلقة الوصل بينه وبين الأطراف التي يتم التدقيق لأجلها، ومن الطبيعي أن يفترض المدقق وهو بصدده إعداد تقريره أن قارئ التقرير على دراية بالمنشأة وبالقوائم المالية العادية وبالعمليات التجارية الأساسية، ومن الطبيعي أن تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها، ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود. وفيما يلي بعض الخصائص الرئيسية لجودة تقرير المدقق الخارجي⁵:

¹ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص381.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل، عمان، الأردن، 2006، ص161.

³ عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص391.

⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط5، 2010، ص90.

⁵ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص123.

- ◆ **الإيجاز:** يجب أن لا يكون التقرير مطولاً أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة، وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة التي تُفقد التركيز؛
- ◆ **الوضوح:** يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح؛
- ◆ **الأهمية:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية؛
- ◆ **الصحة والدقة:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات؛
- ◆ **الترباط:** يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه؛
- ◆ **الصدق والأمانة:** يجب أن لا يكون المدقق متحيزاً في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يُوضِّح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

4- أنواع تقارير المدقق الخارجي:

- تتعدد أنواع التقارير التي يُعدها المدقق الخارجي بتعدد المهام التي توكل إليه، ويمكن تقسيم هذه التقارير إلى نوعين رئيسيين هما:
- **التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية:** يُعد المدقق هذا التقرير ليشهد من خلاله على صحة وانتظامية القوائم المالية في مجملها حسب ما جاء بها النظام المحاسبي المالي (الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويُوفّر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج)، أو يرفض من خلاله الشهادة عليها. وعلى العموم يجب أن يحتوي التقرير العام على ما يلي¹:
 - التذكير بطريقة تعيينه وتاريخ ذلك؛
 - تحديد الشركة والسنة المالية محل التدقيق؛
 - جميع الوثائق المالية محل المراقبة، ويجب أن تكون ملحقة بالتقرير مع تأشير المدقق؛
 - الإشارة إلى احترام الاجتهادات المعمول بها والإشارة إلى طبيعة ونطاق الأعمال المنجزة؛
 - الإشارة إلى المخالفات والأخطاء بوضوح مع تأثيرها بالأرقام على النتيجة؛
 - الشهادة على المعلومات المقدمة من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين؛
 - مبررات التعديلات الممكنة لأشكال وطرق التقييم وتقديم الحسابات وتأثيرها على القوائم المالية؛

¹ يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية: دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، تخصص التدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، ص 2014-2015، ص 246.

- الشهادة على الحسابات السنوية أو الامتثال عن الشهادة مع تقديم مبررات ذلك؛
- الشهادة على أعلى خمسة أجزء المدفوعة خلال السنة؛
- الإشارة إلى كل وضعية محتملة أو نقص قد يعرقل استمرار الاستغلال.

- **التقرير الخاص:** يُقصد به ذلك التقرير المرتبط بمهام محددة نص عليها القانون، فهو لا يتعلق بنشاط المؤسسة¹. هذا النوع من التقارير نصت عليه أحكام القانون التجاري، ومن أهم هذه التقارير الخاصة هو الذي نصت عليه المادة (672) من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المعدل والمنتم للأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، حيث أن محافظ الحسابات يُقدّم تقريراً خاصاً عن الاتفاقيات المرخصة التي تعقدها الشركة مع أحد القائمين بالإدارة خلال السنة.

ويجب أن يُقدّم هذا التقرير للجمعية العامة رفقة التقرير العام، حيث أنه في حالة اكتشافه لاتفاقيات غير مرخص بها فإنه يُشير إلى هذه المخالفة في التقرير العام، وفي حالة عدم وجود اتفاقيات فإن محافظ الحسابات كذلك يجب أن يُقدّم تقريراً خاصاً يُشير فيه إلى غياب اتفاقيات. وإضافة إلى التقرير الخاص عن الاتفاقيات بين الشركة وأحد القائمين بالإدارة فيها، فإن محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقارير خاصة في بعض الحالات نذكر منها:

◀ زيادة أو تخفيض رأس المال؛

◀ التنازل عن حق الامتياز في التصويت؛

◀ تغيير النظام القانوني للشركة؛

◀ الاندماج أو الانفصال؛

◀ بعض التدخلات الخاصة لمحافظ الحسابات مثل كشف الوقائع الإجرامية.

المطلب الثاني: الدور الحوكمي لتقرير المدقق الخارجي اتجاه أصحاب المصالح في الشركة

لقد نال تقرير المدقق الخارجي اهتماماً واسعاً باعتباره وسيلة الاتصال الأساسية بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية ويُعد المنتج الأساسي لعملية التدقيق، إذ أنه يعمل على إخبار المستخدمين بما قام به والنتائج التي توصل إليها². فهو وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في الشركة وخارجها، ورغم كثرة هذه الأطراف ذات المصلحة إلا أن أهمهم ما يلي:

- **الإدارة:** تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف الشركة. وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشرافها للمهام الموكلة إليها، ودليل لمستخدمي

¹ سعاد شكري معمر، التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية: حالة تقرير المراجع حول سونلغاز، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، شعبة علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014-2015، ص42.

² ناظم شعلان جبار التميمي وصلاح صاحب شاكر، مرجع سابق، ص15-16.

القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها¹؛

- **المساهمون:** يُعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية ولتقرير المدقق باعتبارهم الملاك الذين يُعيّنون المدقق لمساعدتهم في الرقابة على إدارة الشركة كوكيل عنهم. ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمددهم بها القوائم المالية، لاتخاذ القرارات. ومن أهم هذه المعلومات: عائد السهم، الأداء المالي للشركة ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة². ويعتمد المساهمون على تقرير المدقق باعتباره شخص متخصص ومستقل، لأنه يمددهم بمعلومات إضافية عن مدى إمكانية اعتمادهم على ما تُقدّمه القوائم المالية من معلومات، وبالتالي يُمكن الاعتماد على رأيه في اتخاذ القرارات³؛
- **المستثمرون المحتملون:** يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة ومركزها المالي ونتائج أعمالها. وتُعتبر القوائم المالية المصدر الرئيس لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المدقق عن تدقيق هذه القوائم سوف يُدعم ثقتهم فيما تقدم لهم من معلومات، ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم الشركة مستقبلاً من عدمه⁴؛
- **الدائنون والموردون:** يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي يمنحونها وفقاً لقوة المركز المالي⁵؛
- **الزبائن:** يعتمد الزبون على تقرير المدقق في اتخاذ قراراته، مثل معرفة ما إذا كانت الشروط التي يحصل عليها خاصة فترة الائتمان مماثلة لما يمنح لغيره، فمن مصلحة الزبون متابعة مراكز مورديه للتأكد من ضمان الاستمرارية وانتظام التوريد بالمواد الأولية ومدى إمكانية تخفيض تكلفتها⁶؛
- **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** تلعب دوراً هاماً في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها لهذا فإنها تعتمد تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج

¹ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص25.

² عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، ج1، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص25.

³ عمر شريقي، مرجع سابق، ص13.

⁴ عبد الوهاب نصر علي، ج1، مرجع سابق، ص25.

⁵ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص26.

⁶ سعاد شكري معمر، مرجع سابق، ص92.

الائتمان المصرفي (القروض) وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي¹؛

● **اتحادات ونقابات العمال:** تؤدي اتحادات ونقابات العمال دوراً هاماً في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق، وذلك من خلال آلية التفاوض مع إدارة الشركة أو الجهات الحكومية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز مادية واجتماعية. وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشاراً مالياً يُساعد إدارتها في إتمام عملية التفاوض بنجاح، ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا تلك الخاصة بقدرة الشركة على الدفع والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للشركة، مؤشرات الربحية والسيولة، حصة الشركة من السوق والعوائد الحالية للعمل والمتوقعة في المستقبل. وتمثل القوائم المالية المصدر الرئيس لمثل هذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المدقق يُدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمال عليها وثقتهم فيها²؛

● **المؤسسات الحكومية:** تعتمد هذه القوائم المالية وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعية وتحديد الانحرافات وأسبابها³؛

● **المجتمع:** في ظل زيادة الاهتمام بالبعد الاجتماعي للمحاسبة، سوف يزداد بالضرورة البعد الاجتماعي للتدقيق. وحسب نظرية العقد الجماعي، فالمجتمع هو الذي أمد الشركة بالموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق أهدافها. ويكون على الشركة في مقابل ذلك أن تُسهم في رفاهية المجتمع من ناحية، ولا تتسبب في أذى ضرر اجتماعي وبيئي من ناحية أخرى. ولوفاء إدارة الشركات بهذه المسؤولية الاجتماعية يلزمها أن تُفصح إصفاً محاسبياً اجتماعياً وبيئياً للمجتمع. وحتى يثق المجتمع في هذه المعلومات المحاسبية الاجتماعية والبيئية ويعتمد عليها، يجب أن يُقدّم له تقرير بنتائج تدقيق الحسابات لهذا الإفصاح⁴؛

● **الاقتصاد القومي:** يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تُؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإفلاس والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة القادرة ويُعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وخير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى

¹ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 26.

² عبد الوهاب نصر علي، ج 1، مرجع سابق، ص 26.

³ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 26.

⁴ عبد الوهاب نصر علي، ج 1، مرجع سابق، ص 28.

معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم. والمدقق خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف مالي ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق أهدافها والوصول إلى أقصى مستوى من الكفاءة الإنتاجية من استخدام إمكانياتها المتاحة المادية والطبيعية والاقتصادية والمالية والبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين¹.

كما يخدم تقرير المدقق الخارجي مصالح مختلف الأطراف داخل الشركة وخارجها، من خلال ما يتمتع به من قدرة على التخفيض من درجة عدم تماثل المعلومات بين هذه الأطراف، وهذا ما يؤدي إلى التقليل من الخطر الذي قد تتعرض له. والمقصود بعدم تماثل المعلومات هو أنه غالباً ما تتوفر المعلومات لدى الوكلاء (المسيرين) عن الموارد التي يديرونها بمستوى أكبر بكثير من توفرها لدى الموكلين (الملاك)، وبالتالي فقد يمارس الوكلاء سياسات أو استراتيجيات لا تحقق أفضل ما يرجوه الملاك، والتي قد تضر بمصالح المساهمين ومصالح الشركة ككل. إن عدم تماثل المعلومات لا يحدث نتيجة لطبيعة ومواصفات كل طرف فحسب، وإنما يحدث كذلك كنتيجة لكثرة التعارضات الموجودة في الشركة بين مختلف الأطراف المؤثرة. وفي هذا الإطار ناقش (Benoît PIGE) ثلاثة مستويات لعدم تماثل المعلومات المرتبطة بحوكمة الشركات يمكن تلخيصها فيما يلي²:

- المستوى الأول: بين المسيرين وممثلي المساهمين (أعضاء مجلس الإدارة)

يكون عدم تماثل المعلومات في هذا المستوى بين المسيرين وأعضاء مجلس الإدارة، وهنا يقع على عاتق المدقق الخارجي تزويد مجلس الإدارة بكافة المعلومات التي يحتاجها سواء كانت متعلقة بطريقة تسيير المؤسسة أو مدى صدق قوائمها المالية؛

- المستوى الثاني: بين المساهمين وممثليهم (أعضاء مجلس الإدارة)

يتمتع المدراء (أعضاء مجلس الإدارة) بإمكانية الاطلاع على المعلومات الداخلية للتسيير على عكس المساهمين الذين يقتصر اطلاعهم على الحسابات السنوية والمعلومات المالية المنشورة التي يستعملونها في تقييم ملائمة الاستراتيجيات وفعالية الرقابة المطبقة من قبل مجلس الإدارة، وهو ما يوجب ضرورة أن تكون هذه المعلومات المقدمة إليهم (كأدنى حد) موثوقة ويمكن الاعتماد عليها، وكل هذا لا يتحقق إلا إذا قام مدقق خارجي بالمصادقة وبكل موضوعية على الحسابات السنوية للمؤسسة والرقابة عليها؛

- المستوى الثالث: بين المستثمرين المحتملين والمؤسسة

عند طرح المؤسسة لأسهم جديدة أو إقدام المساهمين على بيع أسهمهم في الأسواق المالية تظهر حالة أخرى من حالات عدم تماثل المعلومات، والتي تكون بين المستثمرين المحتملين وبين المؤسسة، وهنا

¹ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 27-28.

² Benoît PIGE, **Audit et contrôle interne**, Edition EMS, 2ème édition, Paris, France, 2001, p 96-97.

يظهر دور المدقق الخارجي في تقديم المعلومات التي يحتاجها المستثمرون الجدد وطمأنتهم حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الثالث: الأبعاد الحوكمية لتقرير المدقق الخارجي

إن تقرير المدقق الخارجي له عدة أبعاد حوكمية، وذلك من خلال مساهماته في تفعيل رقابة أصحاب المصالح في الشركات على إدارة هذه الأخيرة، وتعظيم دور التدقيق في حوكمة الشركات¹، وفيما يلي عرض موجز لمحتوى بعض معايير التدقيق الدولية المتعلقة بتقرير المدقق الخارجي:

لقد تناول معيار التدقيق الدولي رقم (700) بعنوان: "تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية" مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين رأي حول البيانات المالية" شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يتم إصداره نتيجة لعملية تدقيق البيانات المالية، حيث نص صراحةً بأنه على المدقق أن يُعبّر عن رأي غير مُعدّل عندما يستنتج أن البيانات المالية مُعدّة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد البيانات المالية المعمول به²؛

كما نص معيار التدقيق الدولي رقم (705) بعنوان: "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"، أنه من الضروري أن يُعدّل المدقق رأيه في تقريره عندما يخلص إلى أن البيانات المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، أو إذا كان غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية³، فيُعبّر عن رأي متحفّظ حينما:

- يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الأخطاء سواءً أخذت على حدة أو ككل واحد جوهرية، ولكنها ليست واسعة النطاق، بالنسبة للبيانات المالية؛
- عندما يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأي، ولكن المدقق يخلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية -إن وُجدت- يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق.

وعلى المدقق أن يُعبّر عن رأي سلبي حينما يخلص -بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة- إلى أن الأخطاء سواءً أخذت على حدة أو ككل واحد جوهرية وواسعة النطاق أيضاً في البيانات المالية.

وعلى المدقق أن يحجب الرأي حينما يكون غير قادر على جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لبناء رأي عليها ويخلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء الجوهرية على البيانات المالية، إن وُجدت يُمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق. كما عليه أن يحجب الرأي في ظروف نادرة الحدوث للغاية تنطوي على شكوك

¹ عبد الوهاب نصر علي، ج3، مرجع سابق، ص774.

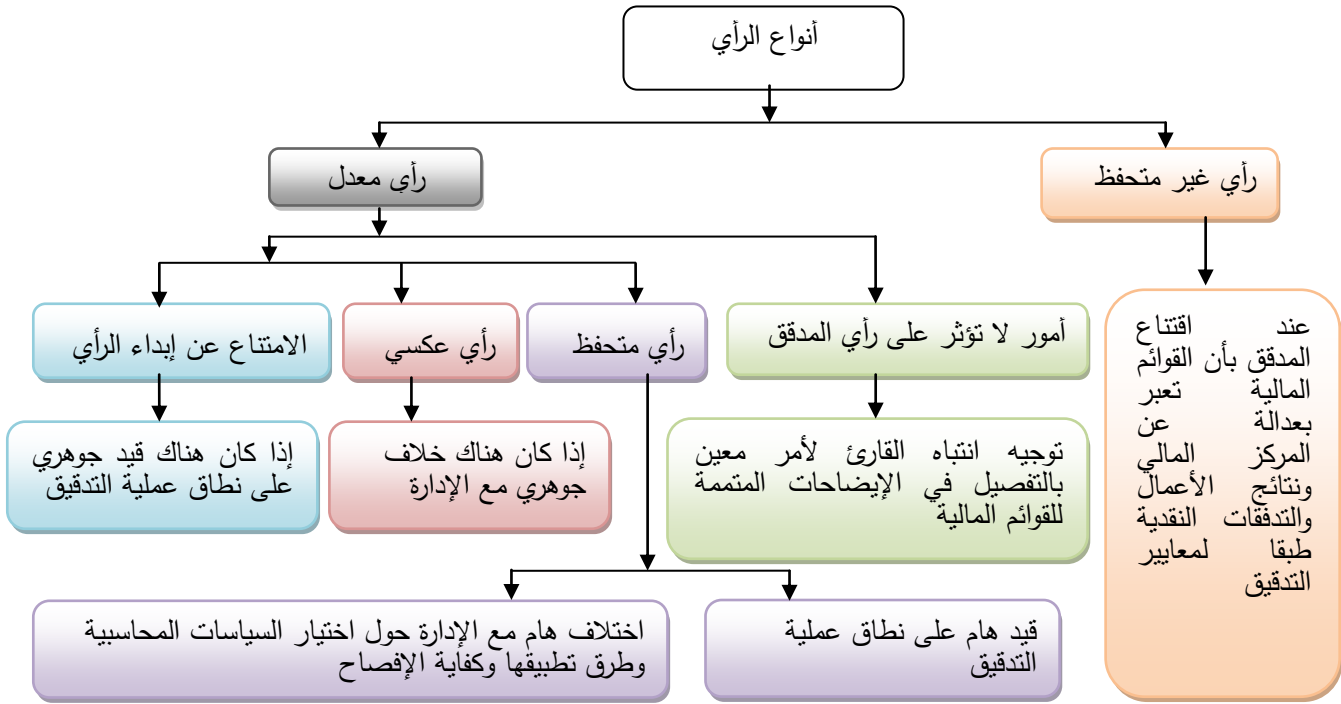
² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص657.

³ المرجع نفسه، ص685.

عديدة، يخلص المدقق إلى أنه على الرغم من عدم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ليس من الممكن تكوين رأي حول البيانات المالية نظراً للتفاعل المحتمل بين الشكوك وأثرها التراكمي الممكن على البيانات المالية¹.

بالإضافة إلى المعيارين السابقين (رقم 700، ورقم 705) تناول معيار التدقيق الدولي رقم (706) بعنوان "فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل" التوضيح الإضافي في تقرير المدقق عندما يعتبره المدقق ضرورياً لشد انتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفسح عنه في البيانات المالية التي تجعلها أهميتها أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية، أو لشد انتباه المستخدمين لأي أمر آخر غير معروض أو مفسح عنه في البيانات المالية المتعلقة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو تقريره². والشكل الموالي يوضح أنواع الرأي في تقرير التدقيق.

شكل رقم (8): أنواع الرأي في تقرير التدقيق



المصدر: جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين، الامارات العربية المتحدة، 2014، ص358.

وفيما يلي عرض لمكونات تقرير المدقق الخارجي كما جاءت في المعايير الدولية وما يقابلها من قواعد قانونية منظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، مع إبراز أهم الجوانب الحوكمية في تقرير المدقق الخارجي.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص685-686.

² المرجع نفسه، ص711.

1- العنوان:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأنه ينبغي أن يحمل تقرير المدقق عنواناً يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل¹.

وفي الجزائر، فقد جاء في القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24/06/2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات أنه يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول².

2- المخاطب:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأنه ينبغي أن يكون تقرير المدقق موجهاً إلى الجهة المعنية حسبما تقتضي ظروف العملية³.

وفي الجزائر أيضاً، فقد جاء في القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24/06/2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات أنه يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية عنوان يُشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق⁴.

3- الفقرة التمهيدية:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأنه ينبغي على الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق أن تتضمن ما يلي⁵:

◀ أن تحدد المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية؛

◀ أن تذكر أن البيانات المالية قد تم تدقيقها؛

◀ أن تحدد عنوان كل بيان تتألف منه البيانات المالية؛

◀ أن تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى؛

◀ أن تحدد التاريخ أو الفترة التي يُعطىها كل بيان مالي تتألف منه البيانات المالية.

وفي الجزائر أيضاً، جاء في القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24/06/2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات أنه يجب أن يُحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر

¹الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 658.

² القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24/06/2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014، ص 13-14.

³الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 658.

⁴ القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24/06/2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص 14.

⁵الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 658.

سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والنصوص المتعلقة به¹. كما جاء في المعيار الجزائري للتدقيق (رقم 700) المعنون بـ: "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، أنه يجب أن يتضمن تقرير المدقق فقرة تمهيدية، والتي يذكر فيها ما يلي²:

- تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية؛
- الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من قبل الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية أخرى؛
- تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.

إن اشتمال مجال التدقيق، كما توضح الفقرة التمهيدية، على تدقيق ملخص بأهم السياسات المحاسبية المختارة، فيه إشارة واضحة إلى مسؤولية الإدارة كوكيل وكألية حوكمية عن سلامة القوائم المالية للشركة³.

4- مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأن يصف هذا الجزء من تقرير المدقق مسؤوليات أولئك الأشخاص في المؤسسة المسؤولين عن إعداد البيانات المالية. ولا تتعين الإشارة بشكل خاص في تقرير المدقق إلى "الإدارة" بل ينبغي أن يُستخدم فيه المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني المعمول به في المنطقة المعنية. وفي بعض المناطق، قد تكون الإشارة المناسبة هي الإشارة إلى المكلفين بالحوكمة. وأهم ما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) حول فقرة مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية ما يلي:

✧ ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على قسم تحت عنوان: "مسؤولية الإدارة (أو المصطلح الآخر المناسب) المتعلقة بالبيانات المالية"؛

✧ ينبغي أن يصف تقرير المدقق مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية. وينبغي أن يشتمل الوصف على توضيح بأن الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه ضرورياً للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ؛

✧ عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يُشير توضيح مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية الوارد في تقرير المدقق إلى "إعداد تلك البيانات المالية وعرضها العادل" أو "إعداد بيانات مالية تُعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة"، حسبما يكون مناسباً في الظروف القائمة¹.

¹القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24/06/2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص 13.

² المعيار الجزائري للتدقيق رقم (700): "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، المقرر الوزاري رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (700-510-500-300-NAA)، ص 4. متوفر على الموقع:

http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf، تم الاطلاع يوم: 2016/12/12.

³عبد الوهاب نصر علي، ج 3، مرجع سابق، ص 775.

إن اشتمال التقرير على فقرة مستقلة بعنوان مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية من ناحية وتحليل محتوى هذه الفقرة من ناحية أخرى، من شأنه أن يوضح حدود دور الإدارة في إعداد وعرض قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية. كما أنه يُحدّد بوضوح مسؤولية الإدارة عن سلامة وصدق الإفصاح المحاسبي لأصحاب المصلحة في الشركة².

وفي الجزائر، نجد أنه يجب على محافظ الحسابات التذكير بمسؤولية المديرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية، حيث جاء في المعيار الجزائري للتدقيق (رقم 700) أنه يجب أن يتضمن تقرير المدقق شرح لمسؤولية المديرين الاجتماعيين المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد كشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن غش أو نتجت عن أخطاء³.

5- مسؤولية المدقق:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأنه يجب أن تتضمن هذه الفقرة ما يلي:

✍ ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على قسم تحت عنوان "مسؤولية المدقق"؛

✍ ينبغي أن يورد تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق تكمن في التعبير عن رأي حول البيانات المالية مبني على عملية التدقيق؛

✍ ينبغي أن يورد تقرير المدقق أن عملية التدقيق قد تم إجراؤها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. كما ينبغي أن يوضح تلك المعايير التي تقتضي امتثال المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيطه وأدائه لعملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية أم لا؛

✍ ينبغي أن يصف تقرير المدقق عملية تدقيق ما بأن يورد ما يلي:

- تنطوي عملية التدقيق على أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية؛

- تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ. ولدى إجراء هذه التقييمات، يأخذ المدقق بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف القائمة، وليس بهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة. وفي الظروف التي تقع فيها على عاتق المدقق مسؤولية التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية فيما يخص تدقيق

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 658-659.

² عبد الوهاب نصر علي، ج3، مرجع سابق، ص 775.

³ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (700): تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية، مصدر سابق، ص 4.

البيانات المالية، ينبغي أن يحذف المدقق العبارة التي تنص على أن اعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لهدف التعبير عن رأي حول فعاليتها؛

- تتضمن عملية تدقيق ما أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة، إلى جانب العرض الكلي للبيانات المالية.
 عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يُشير وصف عملية التدقيق الوارد في تقرير المدقق إلى "إعداد البيانات المالية وعرضها العادل" أو "إعداد المنشأة لبيانات مالية تُعبّر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة"، حسبما يكون مناسباً في الظروف القائمة؛
 ينبغي أن يذكر تقرير المدقق ما إذا كان المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق¹.

كما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (705) ما يلي:

حينما يُعبّر المدقق عن رأي متحفظ أو سلبي فعليه أن يُعدّل وصف مسؤوليته بحيث يُفيد بأنه يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتشكل أساس يقوم عليه رأي المدقق المعدل حول التدقيق؛
 حينما يحجب المدقق رأياً نظراً لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يُعدّل الفقرة الافتتاحية لتقريره بحيث تُفيد بأن عملية التدقيق نُفّدت لتدقيق البيانات المالية، وعلى المدقق أيضاً أن يُعدّل وصف مسؤولية ووصف نطاق التدقيق بحيث يُفيد ما يلي: "فقط تكمن مسؤوليتنا في التعبير عن رأي حول البيانات المالية بناءً على إجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. نظراً للمسألة (المسائل) المبيّنة في فقرة أساس حجب الرأي، فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإعطاء أساس يقوم عليه رأي التدقيق"².

إن محتوى فقرة مسؤولية المدقق لها دلالات حوكمية كثيرة أهمها الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية تتطلب منه الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية في تخطيط وأداء أعمال التدقيق، الأمر الذي يُؤكّد على استقلاله والتزامه بأداب وسلوك المهنة. أضف إلى ذلك الإشارة صراحة إلى أنه مسؤول عن تقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت أخطاء أم تلاعب. وفي ذلك تدعيم لمصادقية القوائم المالية لدى مستخدميها كما أن مسؤوليته تشمل تقييم الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية لأغراض تخطيط أعمال التدقيق. مما يُدعم أيضاً مصادقية تلك التقارير المالية لمستخدميها³.

وفي الجزائر، نجد أنه يجب أن يتضمن تقرير التدقيق شرح لمسؤولية المدقق المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه وأن هذا الأخير قد تم وفق المعايير الجزائرية للتدقيق. كما

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، 659-660.

² المرجع نفسه، ص789.

³ عبد الوهاب نصر علي، ج3، مرجع سابق، ص775.

يجب أن يشير إلى أن هذه المعايير تستوجب على المدقق احترام القواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول أن الكشوف المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة¹.

6- فقرة أساس الرأي:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (705) بأنه على المدقق حينما يُعدّل الرأي حول البيانات المالية أن يُضَمَّن فقرة في تقريره تُعطي وصفاً حول المسألة التي دعت إلى التعديل، وعليه أن يضع هذه الفقرة مباشرة قبل فقرة الرأي ويستخدم العنوان التالي "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي السلبي" أو "أساس حجب الرأي" حسب ما هو مناسب، ويُشترط فيها ما يلي²:

◊ إذا كان هناك خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بالإفصاحات السردية فعلى المدقق أن يضمن في فقرة أساس التعديل شرحاً حول الكيفية التي ترد بها الأخطاء في البيانات المالية؛

◊ إذا كان هناك خطأ في البيانات المالية يتعلق بعدم الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها فعلى المدقق أن:

- يُناقش مسألة عدم الإفصاح مع المكلفين بالحوكمة؛
 - يُبيِّن في فقرة أساس التعديل طبيعة المعلومات المحذوفة؛
 - يُضَمَّن - ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب القانون أو النظام - الإفصاحات المحذوفة شريطة أن يكون ذلك قابلاً للتطبيق وأن يكون المدقق قد حصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المحذوفة.
- ◊ إذا نتج التعديل عن عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يُضَمَّن في فقرة أساس التعديل أسباب عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة؛
- ◊ حتى لو عبر المدقق عن رأي سلبي أو حجب الرأي حول البيانات المالية فعلى المدقق أن يُبيِّن في فقرة أساس التغيير أسباب أي مسائل أخرى يكون المدقق على علم بها والتي تكون قد تطلبت تعديلاً في الرأي وآثار الأسباب.

وفي الجزائر أيضاً، فإنه يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية ما يلي³:

- يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها، مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للكيان؛
- يجب أن يُبيِّن محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

¹ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (700): "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، مصدر سابق، ص4.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص687-688.

³ القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24/06/2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص14.

إن تحديد عنوان للفقرة الإيضاحية بأنها فقرة أساس الرأي يُقدّم مزيداً من الشفافية والمصدقية لمستخدمي القوائم المالية، وتلك من أهم متطلبات حوكمة الشركات¹.

7- رأي المدقق:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأنه يجب أن تتضمن هذه الفقرة ما يلي²:

«ينبغي أن يتضمن تقرير المدقق قسماً تحت عنوان "الرأي»؛

«عند التعبير عن رأي غير معدّل حول بيانات مالية مُعدة وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يستخدم رأي المدقق إحدى العبارات التالية التي تُعتبر مكافئة من حيث المعنى ما لم ينص القانون أو النظام غير ذلك: "تعرض البيانات المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة... وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به" أو "تعتبر البيانات المالية عن وجهة نظر صحيحة وعادلة حول... وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به»؛

«عند التعبير عن رأي غير معدّل حول بيانات مالية مُعدة وفقاً لإطار امتثال، ينبغي أن يكون رأي المدقق حول إعداد البيانات المالية، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛ «في حال كانت الإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في تقرير المدقق لا تعود إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فينبغي أن يُحدّد رأي المدقق بلد المنشأ لذلك الإطار.

كما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (705) ما يلي³:

«حينما يُعدّل المدقق الرأي حول التدقيق فعليه أن يستخدم العنوان التالي "رأي متحفظ" أو "رأي سلبي" أو "حجب الرأي" حسب المناسب لفقرة الرأي؛

«حينما يُعبّر المدقق عن رأي متحفظ نظراً لوجود خطأ جوهري في البيانات المالية، فعليه أن يُفصح في فقرة الرأي أنه في رأيه باستثناء آثار المسألة (المسائل) المبيّنة في فقرة أساس الرأي المتحفظ فإن:

- البيانات المالية تعرض بشكل عادل من حيث جميع الجوانب الجوهرية (أو تُعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً) وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير وفقاً لإطار العرض العادل؛
- أو أن البيانات المالية قد أُعدت من حيث جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير وفقاً لإطار الامتثال.

¹ عبد الوهاب نصر علي، ج3، مرجع سابق، ص775.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص660.

³ المرجع نفسه، ص688-689.

لحينما يكون التعديل ناشئاً من عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يستخدم العبارة المناسبة لذلك وهي "باستثناء الآثار الممكنة للمسألة (المسائل)... للرأي المعدل؛
لحينما يُعبر المدقق عن رأي سلبي، فعليه أن يُفصح في فقرة الرأي أنه في رأيه نظراً لأهمية المسألة (المسائل) المبينة في فقرة أساس الرأي السلبي فإن:

- البيانات المالية لا تعرض بشكل عادل (أو لا تُعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً) وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير وفقاً لإطار العرض العادل؛
- أو أن البيانات المالية لم يتم إعدادها من حيث جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير وفقاً لإطار الامتثال.

لحينما يحجب المدقق الرأي نظراً لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يُفصح في فقرة الرأي أنه نظراً لأهمية المسألة (المسائل) المبينة في فقرة أساس حجب الرأي، لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق وبالتالي لم يُعبر المدقق عن رأي حول البيانات المالية.

كما أنه يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية في الجزائر قسم يحتوي على رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، يقوم فيه محافظ الحسابات بما يلي¹:

- يُشير إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقاً لمعايير المهنة وأنها تُشكّل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية؛
- يُعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة:
- **رأي بالقبول:** يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضع المالي ووضع الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية. وتتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها. ويمكن أن يُرفق هذا الرأي بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجهة إلى توير قارئ الحسابات السنوية؛
- **الرأي بتحفظ (أو تحفظات):** يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو تحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية؛

¹القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24/06/2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص 14.

- رأي بالرفض: يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من قبل محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

8- فقرات التأكيد

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (706) بأنه قبل أن يقوم المدقق بإدراج فقرة تأكيد في تقريره يُشترط عليه الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية بأن الأمر غير خاطئ بشكل جوهري في البيانات المالية، وينبغي أن تُشير مثل هذه الفقرة فقط إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية. وعندما يقوم المدقق بإدراج فقرة تأكيد في تقريره، ينبغي عليه:

◀ إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في التقرير؛

◀ استخدام العنوان "تأكيد أمر" أو عنوان مناسب آخر؛

◀ إدراج مرجع واضح للأمر الذي يتم تأكيده وللمكان، في البيانات المالية، الذي يُمكن فيه إيجاد الإفصاحات ذات العلاقة التي تصف الأمر بالكامل؛

◀ الإشارة إلى أن رأي المدقق لا ينطوي على الأمر الذي تم تأكيده¹.

وفي الجرائز أيضاً يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي فقرة منفصلة يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، تتضمن ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه وفي حالة وجود شكوك معتبرة مبيّنة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية. ويُلمّز محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية².

إن تخصيص فقرة للتأكيد على أمر ما، والاتساق في وضعها بعد فقرة الرأي يُساعد على سلامة تفسير مستخدمي القوائم المالية لرأي مدقق الحسابات عن القوائم المالية من ناحية، ويُدعم ثقتهم في الرسائل التي يُوصلها التقرير عندئذ لهم من ناحية أخرى، وذلك أمر له مردوده الحوكمي الإيجابي³.

9- فقرة الأمور الأخرى

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (706) بأنه إذا رأى المدقق أنه من الضروري الإشارة إلى أمور أخرى غير تلك الأمور المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية والتي تتعلق بنظر المدقق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق وتقريره وكان القانون أو النظام يُجيز ذلك، فعندها ينبغي على المدقق القيام بذلك في إحدى الفقرات تحت عنوان "أمر آخر" أو عنوان مناسب آخر. وينبغي على

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص712.

² القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص14.

³ عبد الوهاب نصر علي، ج3، مرجع سابق، ص775.

المدقق إدراج هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي أو أية فقرة تأكيد أخرى أو في أي مكان آخر في تقرير المدقق إذا كان محتوى الفقرة الأخرى ذا علاقة بفصل المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير¹.

10- فقرة التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأنه في حال تناول المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير في تقرير المدقق حول البيانات المالية بالإضافة إلى مسؤولية المدقق التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية والمتمثلة في إعداد تقارير حول البيانات المالية، ينبغي تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المدقق مع وضع عنوان فرعي لها "إعداد تقارير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى"، أو غير ذلك حسبما يكون مناسباً وفقاً لمحتوى القسم².

وفي الجزائر أيضاً، نجد أن تقرير المدقق يتضمن على فقرة تحت عنوان: "تقرير حول التزامات قانونية وتنظيمية أخرى"، أما بالنسبة لمحتوى وشكل هذا الجزء من تقرير المدقق فيتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به³.

11- توقيع المدقق:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأنه ينبغي التوقيع على تقرير المدقق⁴. وهو ما نجده يتوافق مع ما جاء في القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24/06/2013، حيث ينبغي التوقيع على تقرير محافظ الحسابات. وإذا تعلق الأمر بشركة محافضي الحسابات، فيجب أن يتم التوقيع على التقرير من قبل ممثل الشركة ومن قبل ممثل أو ممثلي محافضي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير. ويتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي في حالة تعدد محافضي الحسابات الممارسين. وفي حالة الاختلاف في الرأي بين محافضي الحسابات المتضامنين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك⁵.

12- تاريخ تقرير المدقق:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأنه ينبغي وضع تاريخ لتقرير المدقق لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستند إليها رأي المدقق حول البيانات المالية، بما في ذلك الأدلة على ما يلي⁶:

¹الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص712.

² المرجع نفسه، ص660-661.

³ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (700): "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، مصدر سابق، ص5.

⁴ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص661.

⁵ القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24/06/2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص15.

⁶الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص661.

- ✓ إعداد كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة؛
- ✓ تأكيد الأشخاص الذين يتمتعون بسلطة معترف بها على تحملهم مسؤولية تلك البيانات المالية.

وفي الجزائر، يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة وأربعون يوماً (45) ابتداءً من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من قبل جهاز التسيير المؤهل. ويجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة¹.

وقد جاء في القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات بأنه يجب على هذا الأخير أن يُسلم تقريره قبل 15 يوماً من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة². وقد أكد نفس القرار أنه يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرفه قبل (45) خمسة وأربعين يوماً على الأقل من انعقاد الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة³.

13- عنوان المدقق:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأنه ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على اسم الموقع الكائن في المنطقة التي يُمارس فيها المدقق عمله⁴. وهو ما نجده يتوافق مع ما هو منصوص عليه في الجزائر، حيث يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول⁵.

¹ القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24/06/2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص15.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، صادرة في 30 أفريل 2014، ص22.

³ المصدر نفسه، ص23.

⁴ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص661.

⁵ القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24/06/2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص14.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال دراستنا لأساسيات التدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات خلصنا إلى ما يلي:

- يُمثل التدقيق الخارجي أحد أهم الآليات التي لا غنى لحوكمة الشركات عنها، وهو يمثل حجر الزاوية في حوكمة الشركات، وذلك لأنه يُعبّر عن تحقق خارجي وموضوعي للطريقة التي تم بموجبها إعداد البيانات المالية وعرضها؛
- تمثل معايير التدقيق الخارجي آليات مهنية لها بالغ الأهمية في دعم تطبيق حوكمة الشركات، حيث يتحدد في ضوءها مهام المدقق الخارجي ومسؤولياته؛
- إن التقرير الجيد للمدقق الخارجي له أبعاد حوكمية إيجابية، وهذا لما يوفره من مزايا لأصحاب المصالح داخل الشركة وخارجها، والذين يعتمدون على القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم. وفيما يخص الأعمال أو المهام التي يقوم بها المدقق الخارجي والتي تساهم في تطبيق حوكمة الشركات، فالفصل الموالي يتضمن أهمها.

الفصل الثالث:

إسهامات التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات

تمهيد

لقد شهد مطلع القرن الحادي والعشرين تطورات تنظيمية وقانونية (تشريعية) مهمة مست سياق التدقيق الخارجي، حيث أثبتت الانهيارات والفضائح المالية التي طالت كبريات الشركات سواء في العالم المتقدم أو النامي فشل الآليات التقليدية في منع مسببات تلك الظاهرة، والتي كان لظهورها آثار ونتائج وتداعيات مدمرة الأمر الذي دفع الجهات المهنية والأدبيات والدراسات الفكرية المختلفة إلى اقتراح إجراء المزيد من الإصلاحات والتشريعات، التي استهدفت في المقام الأول تفعيل مفهوم حوكمة الشركات وتعزيز الإسهامات الحوكمية للمدققين الخارجيين وتوسيع مسؤولياتهم.

ومن أجل الإلمام بإسهامات التدقيق الخارجي في إطار السعي إلى تطبيق حوكمة الشركات، قمنا

بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- ✱ المبحث الأول: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، يتضمن هذا المبحث مفهوم استمرارية الشركة وتطور مسؤولية المدقق الخارجي اتجاهها، ثم إبراز أهمية وفاء المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، ثم نتطرق إلى متطلبات وفاء المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.
- ✱ المبحث الثاني: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية، في هذا المبحث نتطرق إلى ماهية الخطأ والغش في التقارير المالية، ثم نعرض تطور مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية، بالإضافة إلى التطرق لمتطلبات وفاء المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية.
- ✱ المبحث الثالث: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات، من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه الإفصاح المحاسبي، وكذا الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، بالإضافة إلى الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي.

المبحث الأول: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط

تُمثّل مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط نوعاً من المسؤولية المستحدثة لتضييق فجوة التوقعات في التدقيق. وسيتم في هذا المبحث توضيح الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وذلك من خلال المطالب التالية:

- المطلب الأول: مفهوم استمرارية الشركة وتطور مسؤولية المدقق الخارجي اتجاهها؛
- المطلب الثاني: أهمية وفاء المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛
- المطلب الثالث: متطلبات وفاء المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

المطلب الأول: مفهوم استمرارية الشركة وتطور مسؤولية المدقق الخارجي اتجاهها

سننظر في هذا المطلب إلى مفهوم استمرارية الشركة ثم نعرض تطور مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

1. مفهوم استمرارية الشركة

ورد في معيار التدقيق الدولي رقم (570) أنه يُنظر إلى الشركة على أنها مستمرة في الأعمال إلى المدى المنظور. ويتم إعداد البيانات المالية للأغراض العامة على أساس الشركة المستمرة، ما لم تتو الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف العمليات أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك. وعندما يكون من الملائم استخدام افتراض الشركة المستمرة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن الشركة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي¹.

والسؤال الذي يُثار دائماً هو إلى متى يتم افتراض الاستمرار. هل الاستمرار إلى ما لانهاية؟ ومن الواضح أنه ليس هناك شركات مستمرة إلى ما لانهاية، وأن كثيراً من الشركات تختفي ويأتي محلها شركات أخرى، وهنا يُلاحظ أن فرض الاستمرار ليس فرضاً يتعلق بالمستقبل وإنما يتعلق بالحاضر والتفسير المنطقي له هو أنه في أي نقطة معينة من الزمن من المتوقع أن تستمر الشركة في أعمالها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها القائمة والاستفادة من أصولها الحاضرة. ويترتب على ذلك أنه كحد أدنى يُفترض أن الشركة ستستمر لفترة أطول من عمر أي أصل تمتلكه وبما يكفي للوفاء بأي التزام من التزاماتها ولتنفيذ العقود

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 557.

والتعهدات القائمة، ففرض الاستمرار يتعلق بالنشاط الذي تم في الماضي والحاضر ولا يتعرض للنشاط المتعلق بالفترات المقبلة¹.

أما بالنسبة لمدقق الحسابات الخارجي، فيتوجب عليه أن يبدي رأيه عما إذا كانت الشركة قادرة على الاستمرار في نشاطها أم لا لمدة سنة بعد الانتهاء من إعداد البيانات المالية موضع التدقيق أو لمدة سنة بعد اجتماع الهيئة العامة الذي تم فيه مناقشة البيانات المالية والمصادقة عليها.

2. تطور مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط

أصدر مجلس معايير التدقيق (ASB) للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) نشرة معايير التدقيق رقم (SAS 34) في آذار 1981 بعنوان: "وجهة نظر مدقق الحسابات عندما يُثار التساؤل حول استمرارية وجود الوحدة المحاسبية". وبعدها اصدر النشرة رقم (SAS 59) في نيسان 1988 على أن يبدأ تطبيقها في بداية الشهر الأول من عام 1989 بعنوان: "وجهة نظر المدقق بشأن مقدرة الوحدة المحاسبية على الاستمرار كوحدة مستمرة" لتحل محل النشرة السابقة (34)، حيث ازدادت مسؤولية المدقق وأوضحت ما يمكن توقعه من مدققي الحسابات فيما يخص مسؤوليتهم عن الاستمرارية، إذ أوجبت على المدقق أن يدرس ما إذا كان هناك عدم تأكد أساسي بشأن استمرارية الوحدة المحاسبية لفترة زمنية معقولة في كل عملية تدقيق، وهو ما يمكن اعتباره مسؤولية ايجابية. في حين كانت في النشرة السابقة (34) مسؤولية سلبية إلى حد ما. وقد استخدم تعبير شك جوهري (Substantial Doubt) في كلي النشرتين ولكن دون تحديد دقيق لمعناه، وعليه فإن أمر تحديد مستوى الشك الأساسي متروك للتقدير الشخصي لمدقق الحسابات في ضوء الظروف المحيطة بمهمة التدقيق وبعد الأخذ في الاعتبار خطط الإدارة لحل المشكلات التي تعوق مسألة الاستمرارية وإمكانية تنفيذ تلك الخطط. وعلى ذلك فإن ما ورد في النشرة (59) يتطلب من المدقق إضافة فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي في تقريره حول إمكانية استمرارية الوحدة المحاسبية كوحدة مستمرة. وحسب مجلس معايير التدقيق للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإن إجراءات التدقيق العادية يمكن أن تستخدم نتائجها لتحقيق أكثر من هدف، ومنها تقييم مدى قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار لفترة سنة مالية أخرى بعد تاريخ الميزانية والذي يحتاج إلى تأمل وعناية أكثر من مجرد دراسة الأوضاع الحالية، لأن المدقق سوف يكون لديه فرصة أخرى في التقرير التالي عن القوائم المالية في نهاية السنة المالية التالية يمكنه فيه التنبيه عن الاستمرارية إذا تعثرت الشركة وساعت أمورها أكثر.

أما في بريطانيا فقد اصدر مجلس ممارسات التدقيق (APB) معيار التدقيق (SAS 130) عام 1994 بعنوان: "فرض الاستمرارية في القوائم المالية" وفي نهاية هذا المعيار ملحق ببيّن المتطلبات

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص 262.

المحاسبية فيما يتعلق بالاستمرارية كما يتطلبها قانون الشركات لعام 1985 والمعايير المحاسبية، حيث جاء متأثراً بمعيار التدقيق الأمريكي رقم (SAS 59) ويتشابه معه إلى حد كبير.

أما اللجنة الدولية لممارسات التدقيق للاتحاد الدولي للمحاسبين (IAPCIFA) فقد أصدرت معيار التدقيق الدولي رقم (23) بعنوان: "الاستمرارية" والذي أعيد صياغته وتبويبه في عام 1994 تحت الرقم (570)، وكان الهدف المحدد لهذا المعيار في فقرته الأولى هو توفير إرشادات حول مسؤوليات المدقق في مهمة التدقيق فيما يتعلق بتقييم مدى ملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية حتى الفقرة 18 من المعيار. وعلى المدقق أن يدرس مدى الإفصاح عن مشكلة الاستمرارية في القوائم المالية فان كان الإفصاح غير كاف فيجب أن يبدي المدقق في تقريره رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً أو الامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تأكده من ملاءمة فرض الاستمرارية¹. وجاء في التعديلات التي أجراها الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 2009 تعديل تعريف "خطر الأعمال" في معيار التدقيق الدولي رقم (315) ليُشير إلى أنه الخطر الناتج عن الظروف أو الشروط أو الأحداث الوهمية التي يُمكن أن تُؤثّر سلباً على قدرة الشركة في تحقيق أهدافها أو الناتج عن وضع أهداف وخطط غير ملائمة. وهذا التعديل جاء نتيجة الضغوط من الأزمة المالية وليؤكد أيضاً أهمية تقييم استمرارية الشركات من قبل المدقق، وهذا أيضاً ما أكدته التعديل الذي شمل معيار التدقيق الدولي رقم (570) الذي يفرض على المدقق التأكد من خلال تقييم مزاعم الإدارة حول قدرة الشركة على الاستمرار بأدلة إثبات تتعلق بأسباب أو أحداث قد تُثير الشكوك حول استمرارية الشركة². وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة. لكن، وكما هو وارد في معيار التدقيق الدولي رقم (200)^{*}، فإن الآثار المحتملة للضوابط المتأصلة على قدرة المدقق على كشف البيانات الخاطئة الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي يمكن أن تؤدي إلى توقف الشركة عن كونها شركة مستمرة. ولا يستطيع المدقق بأن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وعليه، لا يمكن اعتبار عدم وجود إشارة إلى شكوك الشركة المستمرة في تقرير المدقق على أنه ضمانة حول قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة³. وهذا ما أكدت عليه الفقرة رقم 6 والفقرة رقم 7 من المعيار الدولي رقم (570) المعدل والساري المفعول ابتداء من 15 ديسمبر 2016⁴.

¹ علي حسين الدوغجي، مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن فرض الاستمرارية والفضل المالي للشركات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 2، اصدار 6، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2008، ص 9-11.

² سعاد سعيد غزال وفيحاء عبد الخالق يحيى، تفعيل دور مهنة تدقيق الحسابات في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 35، اصدار 112، 2013، ص 337.

^{*} معيار التدقيق الدولي 200، "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 560.

⁴ Disponible sur le site internet: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>, consulté le: 01/01/2017.

وتأسيساً على ما سبق، يُلاحظ بأن مسؤولية المدقق تُعتبر أكثر ايجابية بشأن الاستمرارية في المعيار الدولي من المعايير البريطانية والأمريكية، وذلك بسبب إلزامه في كل مهمة تدقيق على حدة بتقييم مدى ملائمة فرض الاستمرارية، كما ويتبين أن المعايير السابق الإشارة إليها قد جاءت لتلبية توقعات المستفيدين من المعلومات المالية وتقارير المدققين عنها لمحاولة سد فجوة التوقعات بينهم.

المطلب الثاني: أهمية وفاء المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط

إن الدور الحوكمي للمدقق الخارجي يُساعد في التنبؤ بالانهايار المالي للشركة، ويحدّد مسؤوليته عن تقييم مدى استمرار الشركة ويُقيّم التصرف المهني الملائم للمدقق في حالة الشك في استمرارية الشركة. وفيما يلي أهم ملامح هذا الدور¹:

- **الدور الحوكمي للمدقق الخارجي بشأن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط:** تتمثل مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم مدى ملائمة فرض استمرار الشركة نوعاً من المسؤولية المستحدثة لمواجهة فائض الطلب على مسؤولياته من ناحية، ودليل لتضييق فجوة التوقعات من ناحية أخرى. ومهنيًا هناك حدود واضحة ومحددة لهذه المسؤولية تعكس المقدرة على الوفاء بالطلب عليها واستجابة المهنة لتحديات الممارسة العملية خاصة في ظل السوق عامة وسوق الأوراق المالية خاصة؛

- **حدود مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط:** مهنيًا أصبح المدقق الخارجي مسؤولاً - عند تخطيط أعمال التدقيق وتقييم نتائجه - عن تقييم مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط لمدة زمنية معقولة. ووفقاً لجوهر هذه المسؤولية يمكن ملاحظة عدة أمور، من أهمها ما يلي:

- أن هذه المسؤولية نوع من مسؤوليات المدقق الخارجي المرتبطة بخدمة تدقيق القوائم المالية، ومعنى ذلك أنه لا يُكَلَّف خصيصاً لتقييم مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛
- أن مجال هذه المسؤولية وهو فرض الاستمرار هو بمثابة أحد افتراضات إعداد القوائم المالية للشركة، والتي هي مجال التدقيق الخارجي؛
- أن المدقق الخارجي سوف يأخذ بعين الاعتبار لمدى ملائمة فرض الاستمرار، عند قيامه بتقييم نتائج عملية التدقيق.

- **طلب سوق المال على مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط:** إن طلب الطرف الثالث عامة والمهتمين بسوق المال خاصة على مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط مرتبطة بصفة أساسية بوجود فجوة التوقعات في مجال

¹ إبراهيم خليل حيدر السعدي، أثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، إصدار 20، 2009، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، ص 11-12.

مسؤوليات المدقق الخارجي نحو أصحاب المصلحة في الشركة، وبنظرة أكثر تحديدا للمهتمين بسوق المال عامة وسوق الأوراق المالية خاصة وحاجتهم إلى مساءلة المدقق الخارجي عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، ويمكن إيجاز بواعث وأشكال هذا الطلب فيما يلي¹:

✧ تحتاج المؤسسات التمويلية وخاصة البنوك التجارية إلى ما يطمئنها على استقرار الحالة المالية للشركات المقترضة واستمرارها في النشاط ومقدرتها على سداد القروض وفوائدها في ميعاد السداد. وعلى وفاء المدقق الخارجي بهذه المسؤولية -في سياق تدقيق حسابات هذه الشركات- ويتحقق هذا الطلب طالما لم يُثير في تقريره إلى الشك في قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛

✧ تحتاج المؤسسات الاستثمارية مثل: البنوك، وشركات وصناديق الاستثمار وكذا المستثمرون الأفراد الحاليون والمحتملون، إلى الاطمئنان بمقدرة الشركات المستثمرة في أوراقها المالية على الاستمرار في النشاط، ويتحقق ذلك من خلال وفاء المدقق الخارجي بتقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛

✧ لأن نتيجة تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط سوف تنعكس على شكل ولغة ومحتوى تقرير المدقق الخارجي عن تدقيق القوائم المالية، فإن أسعار وأحجام تبادل الأوراق المالية للشركات المصدرة لهذه الأوراق ستتأثر سلبا في حالة الشك في الاستمرار. ولذلك فإن الإفصاح في تقرير المدقق الخارجي عن الشك سوف يُساعد المستثمرين في الأوراق المالية على توخي الحذر في اتخاذ قرار الاستثمار؛

✧ من الثابت أن من حق مستخدمي القوائم المالية - خاصة المستثمرين الحاليين في الأوراق المالية- في مطالبة المدقق الخارجي بتعويضات مقابل ما يصيبهم من ضرر نتيجة عدم وفاء المدقق بهذه المسؤولية، أو عدم بذل العناية المهنية الكافية عند وفائه بها؛

✧ يُدعم قيام المدقق الخارجي بتقييم قدرة الشركة الاستمرار في النشاط من الدور الحوكمي للتدقيق ويُعطي معلومات هامة لأصحاب المصلحة في الشركة عن المؤشرات التي تسبق عملية الانهيار المالي للشركة حماية لهم وللقضاء على مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين.

يُعتبر وفاء المدقق الخارجي بمسؤوليته عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط عاملا هاما بالنسبة له في مواجهة فجوة التوقعات. كما أن نجاحه في الوفاء بهذه المسؤولية بكفاءة مهنية، من خلال عملية مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة، وكذا الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية بالأخص دليل على حيوية دوره في خدمة سوق المال.

ويُمكن إيجاز أهمية وفاء المدقق الخارجي بهذه المسؤولية بالنسبة له وللمهنة ولدور التدقيق في حوكمة الشركات على النحو التالي¹:

¹ إبراهيم خليل حيدر السعدي، مرجع سابق، ص12-13.

لأن الوفاء بهذه المسؤولية بكفاءة يُثبت للمستفيدين من خدماته المهنية قدرته على مواجهة فجوة التوقعات عملياً؛

لأن الوفاء بمسؤولياته دليل على التزامه بمعايير التدقيق، وبالتالي مؤشر على جودة عملية التدقيق؛
لأنه سوف يتفادى القضايا التي يمكن أن ترفعها ضده الإدارة إذا شك في استمرار الشركة ومع ذلك لم تفشل أو الطرف الثالث إذا لم يشك في استمرارية الشركة ولكنها أفلست فعلاً؛
لأنه سوف يجد ما يدافع به عن نفسه في مواجهة مطالبة الغير -الإدارة والطرف الثالث خاصة المستثمرين في الأوراق المالية- له بتعويض عما أصابه من ضرر، بسبب عدم الوفاء بهذه المسؤولية، أو الوفاء بها بلا عناية مهنية كافية؛

لأنه سيحقق قيمة مضافة من المعلومات، لما يوصله تقريره فعلاً للمتعاملين في سوق المال، وباقي أصحاب المصلحة في الشركة من معلومات لأن تعديل شكل ولغة تقريره في حالة الشك في استمرارية الشركة- سيكون له مردوده على كفاءة سوق الأوراق المالية خاصة في حالة الشك شبه القوي للسوق. ومؤدى ذلك كله زيادة الثقة في خدماته المهنية وزيادة الطلب عليها، وبالتالي سيحقق عائداً مادياً ومعنوياً أكبر نتيجة قيام التدقيق بدور فعال في تحقيق مفهوم حوكمة الشركات.

المطلب الثالث: متطلبات وفاء المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط

لتقييم مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، يجب أن يستوفي المدقق الخارجي مجموعة من المتطلبات المهنية، ومن أهم هذه المتطلبات ما يلي:

1. **التخطيط للتدقيق والقيام بإجراءات تقييم المخاطر:**

عند التخطيط للتدقيق والقيام بإجراءات تقييم المخاطر، على المدقق القيام بما يأتي:

1.1. يجب على المدقق لفهم الشركة أن ينظر ما إذا كانت هنالك أحداث أو مؤشرات وما يتعلق بها من مخاطر العمل التي قد تلقي بالكثير من الشك على قدرة الشركة على الاستمرار²، ويمكن تقسيم هذه الأحداث أو المؤشرات إلى ثلاث مجموعات حسب مصدرها على النحو التالي:

- **المؤشرات المالية:**

¹ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 113-114.

²الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 561.

تتعدد المؤشرات المالية التي تحمل معها خطراً لأن يُصبح فرض الاستمرار غير ملائم، وفيما يلي أمثلة حول هذه المؤشرات وهي لا تشمل المؤشرات كافة، كما أن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائماً بأن فرض الاستمرارية غير ملائم. ومن أهم هذه المؤشرات ما يلي:

❖ قرب استحقاق قروض ذات أجل محدود دون وجود إمكانية متوقعة للسداد أو التجديد، أي مشاكل في الاقتراض؛

❖ ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي؛

❖ خسائر تشغيلية متكررة؛

❖ تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها؛

❖ عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها؛

❖ صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض؛

❖ إصرار الموردين ودائني البضاعة على التعامل نقداً؛

❖ عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتج جديد، أو استثمار آخر ضروري.

- **مؤشرات تشغيلية:** من أهمها ما يلي:

• فقدان مديرين مهمين دون إيجاد من يحلّ محلهم؛

• فقدان سوق رئيسي، أو امتياز، أو مورد رئيسي؛

• صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة، أو نقص في المستلزمات الهامة.

- **مؤشرات أخرى:** من أهمها ما يلي:

❖ عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال، أو المتطلبات القانونية الأخرى؛

❖ قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تنشأ عنها أحكام لا تستطيع الوفاء بها؛

❖ تغيير في السياسات، والقوانين الحكومية.

إن أهمية هذه المؤشرات بالإمكان التخفيف منها بوساطة عوامل أخرى، وعلى سبيل المثال: فإنه يمكن التقليل من أهميته مؤشرات عدم قدرة الشركة على تسديد ديونها بوساطة خطة الإدارة في الحفاظ على تدفقات نقدية بوسائل بديلة، مثل: بيع موجودات، أو إعادة جدولة القروض، أو الحصول على رأسمال إضافي. وأيضاً، فإن فقدان مورد رئيس يمكن التقليل من أهميته بالحصول على بديل مناسب لمصادر التجهيز.

2.1. إذا تم ملاحظة الأحداث أو الأحوال التي قد تلقي بالكثير من الشك على قدرة الشركة على الاستمرار فيجب على المدقق أن يقوم بالمزيد من إجراءات التدقيق وأن ينظر فيما إذا كانت تؤثر على تقدير المدقق لمخاطر البيانات الجوهرية الخاطئة؛

3.1. النظر في الأحداث والأحوال المتعلقة بافتراضات استمرارية الشركة عند القيام بإجراءات تقدير المخاطر، فذلك يتيح مناقشة الإدارة في الأوقات المناسبة ومراجعة خطط الإدارة وقراراتها بخصوص أي قضية من قضايا استمرارية الشركة؛

4.1. قد تكون الإدارة انتهت من إجراء تقدير أولي عند قيام المدقق بإجراءات تقدير المخاطر. وفي تلك الحالة يقوم المدقق بمراجعة التقدير لبيان ما إذا كانت الإدارة قد حددت الأحداث أو الأحوال كما هو مبين أعلاه وخطة الإدارة للتعامل معها؛

5.1. إذا لم تكن الإدارة قد أعدت تقديراً أولياً، فإن المدقق يناقش مع الإدارة الأساس الذي تعتمد عليه الإدارة لمبدأ الاستمرارية، ويمكن للمدقق الطلب من الإدارة تقييم مبدأ الاستمرارية في حال وجد المدقق أحداث تخص هذا المبدأ؛

6.1. النظر في تأثير الأحداث أو الأحوال التي تم تحديدها عند تقدير مخاطر البيانات الجوهرية الخاطئة وبالتالي تأثير وجودها على طبيعة الإجراءات الإضافية التي يقوم بها المدقق رداً على المخاطر التي يتم تقديرها وتوقيت هذه الإجراءات ومداهما¹.

2. تقييم تقدير الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط:

عند تقييم تقدير الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، على المدقق القيام بما يلي²:

✧ النظر في نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة في تقديرها بموجب الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية. وإذا كان تقدير الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار يغطي أقل من اثني عشر شهراً اعتباراً من تاريخ الميزانية العمومية، فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد فترة التقدير إلى اثني عشر شهراً اعتباراً من تاريخ الميزانية العمومية؛

✧ يشكل تقدير الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار جزءاً رئيسياً من دراسة المدقق لافتراض استمرارية الشركة. وتتطلب معظم أطر إعداد التقارير المالية تقديراً إدارياً صريحاً يحدد الفترة التي يجب على الشركة أن تراعي جميع المعلومات المتوفرة عنها؛

✧ عند تقييم تقدير الإدارة ينظر المدقق إلى العملية التي اتبعتها الإدارة لإجراء التقدير، والافتراضات التي يقوم عليها التقدير وخطة العمل المستقبلية للإدارة، وينظر المدقق فيما إذا كان التقدير قد أخذ في الحسبان جميع المعلومات ذات الصلة التي يعرفها المدقق نتيجة لإجراءات التدقيق.

¹الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص561.

² المرجع نفسه، ص561-562.

3. الفترة التي لا يُعطيها تقدير الإدارة:

- بالنسبة للفترة التي لا يُعطيها تقييم الإدارة، فيتوجب على المدقق القيام بما يلي¹:
- يجب على المدقق أن يستفسر من الإدارة عما نما إلى علمه من الأحداث والأحوال وما يتعلق بها من مخاطر العمل التي لا تغطيها فترة التقدير التي استخدمتها الإدارة والتي قد تلقي بالكثير من الشك على قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛
 - يكون المدقق متنبها إلى إمكانية وجود أحداث معروفة، سواء كانت مخططا لها أم لا، أو أحوال ستقع بعد الفترة التي استخدمتها الإدارة في التقدير والتي قد تثير التساؤل حول صحة استخدام الإدارة لافتراض استمرارية الشركة في إعداد التقارير المالية؛
 - نظراً لزيادة درجة الشك المرتبط بنتيجة الحدث أو الحالة كلما تأخر وقوع الحدث أو الحالة في المستقبل، فعند النظر في مثل هذه الأحداث أو الحالات يجب أن تكون مؤشرات قضية الاستمرارية كبيرة كي يقرر المدقق اتخاذ إجراء بشأنها. وقد يحتاج المدقق إلى أن يطلب من الإدارة أن تحدد درجة الأهمية المحتملة للحدث أو الحالة في تقديرها لاستمرارية الشركة في نشاطها؛
 - المدقق ليس مسؤولاً عن إعداد إجراءات التدقيق باستثناء الاستفسار من الإدارة للبحث عن المؤشرات على الأحداث أو الحالات التي تلقي بالكثير من الشك على قدرة الشركة على الاستمرار بعد الفترة المغطاة بتقدير الإدارة والتي تمثل ما لا يقل عن اثني عشر شهراً اعتباراً من تاريخ الميزانية العمومية.

4. إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث التي قد تُلقي الكثير من الشك حول قدرة الشركة

على الاستمرار: عند تحديد الأحداث أو الحالات التي قد تلقي بالكثير من الشك على قدرة الشركة على الاستمرار، يجب على المدقق القيام بما يأتي²:

- ◀مراجعة خطط الإدارة المتعلقة بالإجراءات التي ستقوم بها بناءً على تقديرها لاستمرارية الشركة؛
- ◀ جمع ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لتأكيد أو نفي ما إذا كان هنالك شك جوهري عن طريق القيام بإجراءات التدقيق الضرورية بما في ذلك النظر في تأثير أي خطط للإدارة أو عوامل مخففة؛
- ◀ طلب بيانات مكتوبة من الإدارة بخصوص الإجراءات المستقبلية التي تنوي القيام بها؛
- ◀ يمكن تحديد الأحداث أو الحالات التي قد تلقي بالكثير من الشك على قدرة الشركة على الاستمرار بالقيام بإجراءات تقدير المخاطر أو أثناء القيام بإجراءات التدقيق الإضافية. وتستمر عملية النظر في الأحداث أو الحالات مع تقدم التدقيق؛
- ◀ وحين يعتقد المدقق أن مثل تلك الأحداث أو الحالات قد تلقي بالكثير من الشك على قدرة الشركة على الاستمرار قد يصبح من المهم القيام بإجراءات تدقيق معينة. ويقوم المدقق بالاستفسار من الإدارة عن

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص569.

² المرجع نفسه، ص569-570.

الإجراءات المستقبلية التي تنوي القيام بها بما في ذلك خططها لتصفية الأصول أو اقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الديون أو تخفيض النفقات أو تأجيلها أو زيادة رأس المال؛

كما ينظر المدقق فيما إذا توفرت أية حقائق أو معلومات أخرى بعد تاريخ إعداد الإدارة للتقرير. ويحصل المدقق على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة التي تدل على جدوى خطط الإدارة وأن نتيجة هذه الخطط ستؤدي إلى تحسن الوضع.

مما سبق يمكن القول بأن معيار التدقيق الدولي رقم (570) المتعلق بالاستمرارية قد تضمن العديد من الإجراءات التي توجّه المدقق أثناء قيامه بمهمة التدقيق لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة تُدعم رأيه المهني خصوصاً في حالة وجود أحداث أو ظروف قد تُلقي بالشك حول قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار في نشاطها في المستقبل المنظور.

أما في الجزائر، فنجد أن المشرع الجزائري قد تطرق إلى بعض المهام التي يؤديها محافظ الحسابات بصدد تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وهي على النحو الآتي:

1. مهمة إعلام المساهمين:

ألزم المشرع الجزائري محافظ الحسابات بإحاطة المساهمين ببعض الوقائع التي لها تأثير على مستقبل الشركة سواء تعلق الأمر بالتعاقدات المبرمة بين الشركة وأحد مسيريها، أو فيما يتعلق بالتعديلات التي تطرأ على تقديم الحسابات أو في طرق التقييم، حيث يجب على محافظ الحسابات أن يُطلع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة حسب الحالة¹.

2. مهمة مراقبة التعديلات التي تطرأ على القوانين الأساسية:

أشار المشرع الجزائري أنه يجب على محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه التأكد من أن التعديلات التي حدثت على القوانين الأساسية للشركة قانونية، حتى وإن لم يكن لهذا التعديل أثر مالي أو محاسبي، حيث نص المشرع الجزائري ضمن القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث أنه تقتصر مهمة محافظ الحسابات على مراجعة نظامية التعديلات، وعليه إعداد تقرير بذلك في الحالات الآتية²:

- زيادة رأسمال الشركة (تؤكد ذلك المواد 687، 689، 697، 699، 700 من القانون التجاري)؛
- تخفيض رأس مال الشركة (المادة 712، 713 من القانون التجاري)؛
- تحويل الشركة (حسب نص المادة 715 مكرر 1/16 من القانون التجاري)؛
- اندماج الشركة أو انفصالها (من المواد 749، 762 من القانون التجاري)؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، جريدة رسمية عدد 27 مؤرخة في 27/04/1993، المعدل والمتمم للأمر 75-59 المؤرخ في 26/09/1975، المتضمن القانون التجاري، ص 129.

² محمد محمود دائل الهاشمي، مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية: دراسة مقارنة تطبيقية في اليمن والجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2013/2014، ص 203.

- تصفية الشركة (المواد 770، 780، 781 من القانون التجاري).

وهو ما يتوافق مع ما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية، والذي جاء ضمنه أن التغييرات التي تطرأ على القوانين والتشريعات في البيئة التي تعمل في ظلها الشركة تُعتبر من المؤشرات التي يجب أخذها في الاعتبار أثناء تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

3. مهمة استدعاء الجمعية العامة:

أشار المشرع الجزائري صراحة في المادة رقم 715 مكرر 11 من القانون التجاري الجزائري بأن للمدقق الخارجي أن يطلب توضيحات من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين عن الوقائع والتصرفات التي تعرقل استمرارية الاستغلال أثناء نشاط الشركة، وفي حالة عدم الرد أو كان الرد ناقصاً يطلب المدقق من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة فيما لاحظته من وقائع بحضوره في الجلسة. وفي حالة عدم مراعاة هذه الأحكام، أو إذا لاحظ المدقق أنه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت عملية الاستغلال معرّقة، يقوم المدقق بإعداد تقرير خاص في حالة وجود تهديد محتمل على استمرار الاستغلال، يُقدّمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية، وإذا كانت الحالة مستعجلة، فإن للمدقق الحق بأن يقوم بنفسه باستدعائها لتقديم خلاصاته.

4. مهمة الإنذار:

للمدقق الخارجي الشروع في إجراءات الإنذار عندما يستنتج وجود وقائع أو تصرفات من طبيعتها تهدد مواصلة نشاط الشركة، وذلك حسب ما تنص عليه الفقرة 5 من المادة 23 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، التي جاء فيها "يعلم المسكرون والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يُعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة"¹. وجاء في المادة 25 من القانون نفسه أنه "يجب على محافظ الحسابات إعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال".

¹ القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، مصدر سابق، ص 7.

المبحث الثاني: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية

يُعد التدقيق الخارجي آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل حوكمة الشركات، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير. وسيتم في هذا المبحث توضيح الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية، وذلك من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: ماهية الخطأ والغش في التقارير المالية؛
المطلب الثاني: تطور مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية؛
المطلب الثالث: متطلبات وفاء المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية.

المطلب الأول: ماهية الخطأ والغش في التقارير المالية

إن أية قوائم مالية يقوم المدقق بفحصها يُمكن أن تحتوي على عناصر غير صحيحة قد تنتج عن الأخطاء أو الغش. والمدقق يتحمل بعض المسؤولية عن اكتشاف هذه الأمور والتقرير عنها.

1. تعريف الخطأ في التقارير المالية:

أشار (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين) ضمن معيار التدقيق الدولي رقم (240) أن الخطأ يعني تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية. كما أشار أنه بالإمكان أن تنشأ الأخطاء في البيانات المالية إما بسبب الاحتيال أو الخطأ، وبأن العامل الذي يُميّز بين الاحتيال والخطأ هو ما إذا كان الإجراء الأساسي الناجم عن الخطأ في البيانات المالية مقصود أو غير مقصود¹.

2. أنواع الخطأ في التقارير المالية:

تقسم الأخطاء من حيث قصد الارتكاب إلى أخطاء مقصودة وأخرى غير مقصودة، كما تُقسّم الأخطاء من الناحية المحاسبية إلى الأنواع التالية:

• **أخطاء الحذف (السهو):** يُمكن أن تُرتكب إما عن قصد أو عن غير قصد، وهي تنتج عن عدم قيد عملية بالكامل أو أحد طرفيها في دفتر اليومية، أو عدم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ كلياً أو جزئياً، أو حذف العملية بالكامل وفي هذه الحالة فإن هذا الحذف لا يُؤثر على توازن ميزان المراجعة أو دفتر الأستاذ، بسبب

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 175.

حذف الطرفين المدين والدائن. أما الحذف أو السهو الجزئي يُمكن اكتشافه بسهولة لأنه يُؤدّي إلى عدم توازن ميزان المراجعة مما يسهل معه اكتشاف الخطأ¹؛

❖ **أخطاء ارتكابية:** تظهر أثناء عملية النقل من المستندات أو تجميع القيود في الصفحات المختلفة²؛

❖ **أخطاء فنية (أخطاء تطبيق المبادئ):** هي تلك الأخطاء التي تحدث نتيجة عدم فهم المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقها، مثل هذه الأخطاء تنتج عند التسجيل في دفتر اليومية دون إتباع المبادئ المحاسبية كالخلط بين المصروف الإيرادي والمصروف الرأسمالي، عدم احتساب اهتلاك الأصول الثابتة، عدم تكوين احتياطات. وهذه الأخطاء لا تُؤثّر على توازن ميزان المراجعة لذلك يجب على المدقق بذل عناية حتى يستطيع اكتشافها عن طريق الرجوع إلى المستندات وتحليل الأرقام ومقارنتها مع أرقام السنوات السابقة وكذلك عن طريق الاستفسار من الموظفين³؛

❖ **أخطاء متكافئة (معوّضة):** يتطلب هذا النوع من الأخطاء عناية كبيرة من المدقق وذلك لعدم تأثيرها في توازن ميزان المراجعة. وقد يكون الخطأ المتكافئ في حساب واحد أو في حسابين مختلفين، مما يؤدي لاختلاف أو خطأ في صحة أرصدة الحسابين وبالتالي في الحسابات الختامية⁴؛

❖ **أخطاء كتابية:** تنشأ هذه الأخطاء نتيجة الترحيل لمبلغ بنفس الجانب ولكن لحساب آخر، مثل ترحيل مشتريات آجلة من مورد بالجانب الدائن ولكن بحساب مورد آخر، وفي هذه الحالة نجد أن مثل هذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة. وفي حالة أخرى ترحيل نفس المبلغ إلى نفس الحساب ولكن بالجانب المدين بدلاً من الجانب الدائن، وفي هذه الحالة يمكن اكتشاف مثل هذا الخطأ حيث أن ميزان المراجعة لن تتساوى أطرافه⁵.

3. تعريف الغش (الاحتيال) في التقارير المالية:

عرّف (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين) الغش أو الاحتيال بأنه: "فعل مقصود يُؤدّي إلى أخطاء مادية في البيانات المالية التي تخضع لتدقيق الحسابات"⁶. كما عرّف (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين) ضمن معيار التدقيق الدولي رقم (240) الغش بأنه: "فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 148.

² زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص 178.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 149.

⁴ زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص 178-179.

⁵ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 150.

⁶ أسامة عمر جعارة، أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الاحتيال/الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة -دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن، مجلة دراسات العلوم الإدارية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، المجلد 39، العدد 2، 2012، ص 186.

على منفعة غير عادلة أو غير قانونية¹. وعلى الرغم من أن الغش مفهوم قانوني واسع، فإن المدقق مهتم بالأفعال والتصرفات الاحتيالية والتي تسبب تحريفات مهمة في التقارير المالية، ويمكن أن ينظر إلى الغش على أنه تلاعب². كما أن التلاعب والغش مصطلحان مترادفان يُعبّران عن التدخل المقصود من جانب الإدارة في عمليات القياس والإفصاح عن الأحداث المالية خارج حدود المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والذي يؤدي إلى تضليل القوائم المالية³.

4. أنواع الغش في التقارير المالية:

يمكن تمييز نوعين للغش في التقارير المالية، يتمثلان في التقرير المالي الاحتيالي واختلاس الأصول، والذين يرتبطان بمسؤوليات المدقق عند اكتشاف التحريفات الجوهرية.

«التقرير المالي الاحتيالي أو المُضلل»: يُعرف بأنه عبارة عن التحريف العمدي أو حذف قيم أو إفصاحات بنية خداع أو تضليل المستخدمين المعنيين، وتتضمن معظم حالات التقرير المالي الاحتيالي عادة التحريف العمدي للقيم وليس الإفصاحات⁴. مثال ذلك ما قامت به شركة "World Com" بالولايات المتحدة من رسملة مبالغ ضخمة تُقدّر بالمليارات واعتبرتها أصول ثابتة بدلا من تسجيلها كمصروف وهو نوع من التحايل أدى اكتشافه إلى سقوط الشركة وإفلاسها وضياع حقوق مساهميها⁵؛

«اختلاس الأصول»: يُمثّل اختلاس الأصول الغش الذي يتضمن سرقة أصول الشركة، وفي كثير من الحالات فإن القيم المتضمنة لا تكون جوهرية أو ذات أهمية للقوائم المالية، ومع ذلك فإن خسارة أصول الشركة تُمثّل مجال اهتمام رئيسي للإدارة، ولاشك أنه من الأرجح أن حد الأهمية النسبية المستخدم عن طريق الإدارة للغش سيكون أقل تماماً من حد الأهمية النسبية المستخدم عن طريق المدقق لأغراض التقرير المالي⁶. وهذا النوع من الغش يسمى أحيانا بغش العاملين وموظفي التنظيم لأنه عادة ما يتم في المستويات السفلى من الهيكل التنظيمي على الرغم من تورط الإدارة العليا في بعض الحالات في مثل هذا النوع من الغش⁷.

¹الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص159.

² حسين أحمد دحدوح، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الأول، 2006، ص179.

³ Rebecca. L. RONCER, **Earnings Manipulation in failing firms**, *Contemporary Accounting Research*, vol 20, N°2, Summer2003, Long Island University, School of Professional Accountancy, United States, p380.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، مرجع سابق، ص271.

⁵ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، دار التعليم الجامعي، مصر، 2013، ص66.

⁶ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، مرجع سابق، ص273.

⁷ أحمد محمد نور وحسين أحمد عبيد وشحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص310.

مما سبق تستنتج الطالبة أن استخدام مصطلح الغش في حقل المحاسبة والتدقيق يدل على عدة معانٍ منها: الاختلاس والتلاعب والاحتيال. ومما ركزت عليه التعريفات المقدمة للغش أنه يشمل عدة عناصر من أجل ارتكابه وهي النية والقصد أو التدبير المسبق، أي أن الغش يرتكب بسابق إصرار وسوء نية وتعمد وليس عن طريق المصادفة، وذلك سعيًا للتضليل والإخفاء عن أنظار المستخدمين للتقارير المالية، كما يترافق هذا المصطلح دائمًا في مراجع المحاسبة والتدقيق مع مصطلح الخطأ.

ويعتبر غش الإدارة من أعقد أنواع الغش وأخطرها وذلك لعدة أمور من أهمها: طبيعة مرتكب هذا الغش ألا وهو الإدارة من حيث المكانة التي تشغلها وقدرتها على تجاوز نظم الرقابة الداخلية، مما يجعلها أكثر قدرة على إخفاء هذا الغش. وأيضاً تكمن خطورة هذا النوع من الغش في الخسائر الناجمة عنه مقارنة بالأنواع الأخرى من الغش. ويُرتكب غش الإدارة بصفة خاصة من خلال ما يلي¹:

للغش التلاعب أو تزيف أو تغيير السجلات المحاسبية أو البيانات التي تحتويها المستندات المؤيدة للمعلومات التي تعرضها البيانات المالية؛

للغش سوء عرض أحداث أو عمليات أو معلومات هامة أخرى أو تعمد إغفال الإفصاح عنها؛

للغش تعمد استخدام التقدير الشخصي الخاطئ لبعض الأرقام المحاسبية التي تعتمد بصفة أساسية على التقدير الشخصي للإدارة؛

للغش تعمد التطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبية المتعلقة بتحديد القيم أو التصنيف أو طرق العرض والإفصاح.

5. مثلث الغش:

وتوجد ثلاث حالات يجب توافرها في حال وجود غش، وهي²:

- **وجود الضغط والحافز للغش:** كأن يكون الحافز في حالة الغش من قبل الموظفين هو الاختلاس بسبب السعي نحو الكسب السريع، أو في حالة الغش من قبل الإدارة مثلاً تضخيم أرباح الشركة للمحافظة على الوضع التنافسي للشركة في السوق؛
- **وجود الفرصة المتاحة لارتكاب الغش:** كوجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية يُعطي الفرصة لضعاف النفوس من الموظفين للسرقة؛
- **وجود السلوك المُسوِّغ لارتكاب الغش:** وهي امكانية تبرير وتسويغ الغش.

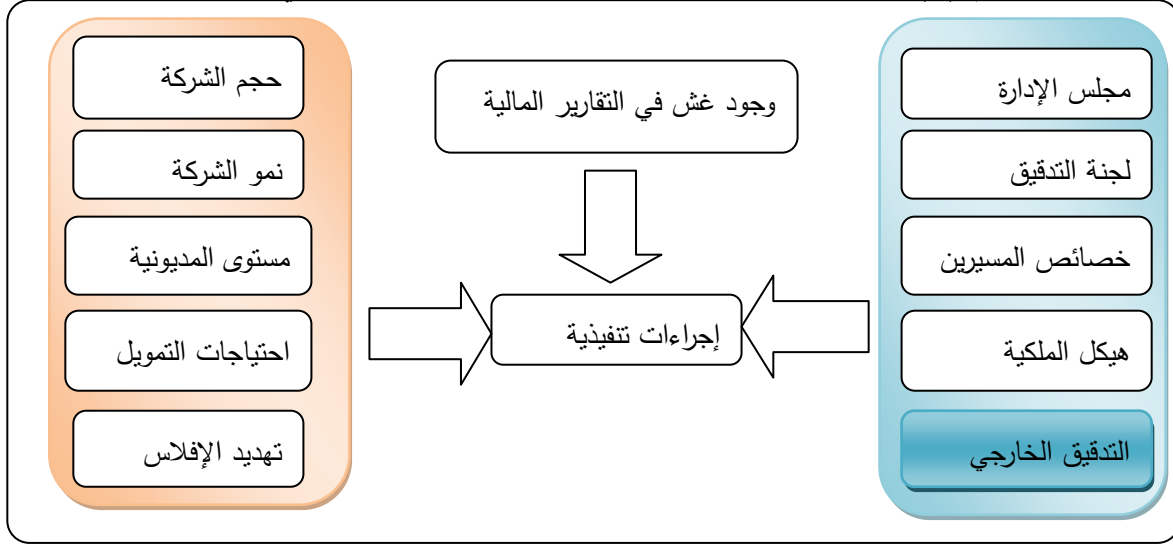
¹ عمر أحمد محمد، مسؤولية مدققي الحسابات ودورهم في تقييم مخاطر احتيال الإدارة في ضوء معايير التدقيق الدولية: دراسة تحليلية، أطروحة دكتوراه في تدقيق الحسابات (غير منشورة)، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2013، ص24.

² أسماء شافع عبد العفو عساف، تطوير نموذج للتحليل المالي يستخدمه مدقق الحسابات في مرحلة التخطيط من عملية التدقيق للكشف عن احتمال وجود تضليل في القوائم المالية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، كلية الدراسات المالية والإدارية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 4حزيران 2006، ص27.

6. محددات الغش:

يمكن تجميع محددات الغش في التقارير المالية في مجموعتين رئيسيتين وهما: الهيكل المالي للشركة ونظام حوكمة الشركات، والشكل الموالي يلخص ذلك.

شكل رقم (9): العلاقة بين حوكمة الشركات واحتمال وجود غش في التقارير المالية



Source: SMAILI Nadia, **La gouvernance comme moyen de prévention et de détection des irrégularités comptables pouvant mener à la fraude**, Thèse présentée en vue d'obtention du grade de philosophiae Doctor (PH. D) en administration, l'Université de Montréal, Décembre 2006, p34.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ على الجانب الأيسر أن احتياجات التمويل، نمو الشركة، مستويات الديون، وخطر الإفلاس خاصة كلها أمور تشجع المسيرين على ارتكاب الغش وتزيد من احتمالات وقوعه. وتبين آليات حوكمة الشركات على الجانب الأيمن من الشكل أعلاه أن هذه الأخيرة تؤثر على احتمال وقوع الغش، وذلك أن تكوين لجنة تدقيق، واستقلال المدقق الخارجي ووجود المساهمين المراقبين يمكن لهم التقليل من احتمالات الغش.

إن دراية وإلمام المدقق الخارجي بأسباب وأنواع الأخطاء والغش غير كافية له ما لم يصاحب ذلك دراية وإلمام بمواطن ومجالات الأخطاء والغش لكي تساعده إلى حد كبير للقيام بعمله.

7. مواطن ارتكاب الأخطاء والغش في التقارير المالية: تمر البيانات والمعلومات المحاسبية بثلاث مراحل رئيسية في الدورة المحاسبية، وتعتبر هذه المراحل مواطن ارتكاب الأخطاء والغش، وفيها تقع مجالات متعددة لارتكابها، وهذه المراحل هي¹:

① **مرحلة إثبات العمليات أي مرحلة القيد:** يرتكب الخطأ أو الغش في هذه المرحلة أثناء تحليل العمليات المحاسبية إلى طرفيها (المدين والدائن)، ويتم الخطأ أو الغش إما في التوجيه المحاسبي أي قيد عمليات

¹ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 98-99.

رأسمالية على أنها إيرادية أو العكس أو حذف عمليات كان يجب قيدها وتخص الفترة المحاسبية، أو قيد عمليات لا تخص هذه الفترة. وقد يكون الخطأ سهواً عن غير عمد بحسن نية، أو قد يكون عن عمد أي غش وتلاعب بسوء نية؛

② مرحلة الترحيل والتجميع: ترتكب الأخطاء في هذه المرحلة في تجميع دفاتر اليومية ونقل الأرقام من صفحة لأخرى أو في عملية الترحيل من اليومية للأستاذ المساعد أو العام أو في استخراج الأرصدة من مراكز الحسابات أو عند إعداد قوائم الجرد وفي ميزان تدقيق الحسابات النهائي. وتكون الأخطاء في هذه المرحلة إما ارتكبت بحسن نية أو بقصد الغش والتلاعب أي بسوء نية، وهذا يتوقف على طبيعة ونوع الخطأ المرتكب؛

③ في مرحلة التلخيص وإعداد القوائم المالية: تنتوع الأخطاء في هذه المرحلة، فقد يتم إظهار قيم بعض الأصول بأكبر من قيمتها الحقيقية، أو إظهار بعض بنود الإيرادات غير المحققة، أو إخفاء الرقم الحقيقي لبند الدائنين وإظهاره بأقل من قيمته وعدم التفريق بين الإيرادات العادية وغير العادية في حسابات النتيجة، أو عدم التمييز بين أنواع الأصول الثابتة والمتداولة كإدراج أصول ثابتة ضمن الأصول المتداولة بهدف التضليل لإظهار نسبة سيولة غير عادية وعدم التفصيل اللازم للالتزامات العرضية والتي تظهر في الميزانية العمومية كبند مستقل في شكل حسابات نظامية.

المطلب الثاني: تطور مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية

طرأت تحولات عديدة على مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية، حيث أن اكتشاف الأخطاء والغش كان أحد الأهداف الأساسية، وبعد ذلك حدث تغير حيث أنه أصبح اكتشاف الأخطاء والغش لا يُعتبر هدف أساسي للتدقيق، وأن المدقق يتحمل مسؤولية محدودة بخصوص ذلك. وتعددت بعد ذلك النشرات وتعرضت مهنة التدقيق لانتقاد شديد في أواخر الخمسينيات فيما يخص مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء والغش، وقد أصدرت (AICPA) نشرة إجراءات التدقيق رقم 30 عام 1960 بعنوان: "مسؤوليات ووظائف المدقق المستقل عن فحص القوائم المالية"، وقد أوضحت هذه النشرة بأنه ينبغي على المدقق أن يكون حذراً ومدركاً لإمكانية وجود الخطأ والغش في التقارير المالية، إلا أنها لم تحمل مدقق الحسابات مسؤولية اكتشاف الخطأ والغش، ولم توسع مسؤوليته فيما يتعلق بذلك، وهذه النشرة لم تتجح في تحقيق الهدف من إصدارها وما يدل على ذلك تزايد حالات التقاضي ضد المدققين لإخفاقهم في اكتشاف الخطأ والغش وتجاهل المحاكم لمحدودية مسؤوليات المدققين وفقاً لنشرة¹. وفي عام 1977 أصدرت (AICPA) نشرة معايير التدقيق رقم 16 بعنوان: "مسؤوليات المدقق المستقل عن

¹ حسين أحمد دحجوح، مرجع سابق، ص 183.

اكتشاف الأخطاء والمخالفات"، وهو يُعد نقطة البداية في توضيح مسؤولية المدقق بشأن اكتشاف الأخطاء والغش، وفيما يلي عرض موجز لأهم ما جاء فيها¹:

- أن الغرض من هذا المعيار تقديم إرشادات للمدققين بشأن اكتشاف الأخطاء أو المخالفات عند قيامهم بفحص القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة، وكذلك مناقشة الإجراءات التي يجب على المدقق القيام بها عندما يشير فحصه إلى أخطاء أو مخالفات؛
 - الهدف من فحص القوائم المالية وفق معايير التدقيق المقبولة عموماً هو تكوين رأي عما إذا كانت القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي ونتيجة النشاط والتغيرات في المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛
 - يُعد مدقق الحسابات مسؤولاً عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي لها تأثير مادي في القوائم المالية وذلك في نطاق المحددات الملازمة لعملية التدقيق مثل قصور ومحدودية الرقابة الداخلية، واستخدام العينات في التدقيق، وإمكانية حدوث تواطؤ بين العاملين وأطراف ثالثة أو بين العاملين والإدارة؛
 - وفقاً لمحددات التدقيق فإن اكتشاف اللاحق للأخطاء أو المخالفات الموجودة خلال الفترة المشمولة بالتدقيق لا تشير إلى عدم كفاية أداء المدقق طالما أن فحصه قد تم وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة، فالمدقق لا يعد ضامناً أو كفيلاً للقوائم المالية طالما أنه أوفى بالتزاماته المهنية؛
 - يجب على المدقق تخطيط وتنفيذ فحصه باتخاذ موقف الشك المهني الذي قد ينتج عنه التوصل إلى أمور تُشير إلى إمكانية وجود الأخطاء أو المخالفات، كما أن نطاق فحصه سيتأثر بأخذه في الاعتبار الرقابة الداخلية من خلال نتائج الاختبارات الأساسية ومن خلال الأسئلة ذات الصلة باستقامة الإدارة.
- إلا أن التعبيرات المستخدمة في هذه النشرة كانت غامضة ولم تُقدّم للمدقق الإرشاد الكافي، مما يعني أنها لم تُلبِّ احتياجات مهنة المحاسبة ومجتمع الأعمال². كما انقُذ هذا المعيار لأنه تضمن الطابع الدفاعي على غرار المعيار رقم (30) الذي سمح للمدققين بتبرير عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة، حيث استخدم بعض التعبيرات مثل: يُعدّ المدقق مسؤولاً في نطاق الحدود الملازمة لعملية التدقيق. بالإضافة إلى ذلك فهو لم يستخدم مصطلح (Fraud) للتعبير عن الغش، وإنما استخدم مصطلح (Irregularities) والتي تعني المخالفات أو عدم الانتظام، كما لوحظ عليه أنه لم ينص صراحة على مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش، بل جعلها محصورة في نطاق الحدود الملازمة لعملية التدقيق³.

¹ AICPA , SAS N°16 : The Independent Auditor's Responsibility for the Detection of Errors and Irregularities, The Journal of Accountancy, April 1977, Vol 143, Issue 4, P102-105.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 157.

³ عبد القادر أحمد محسن بابقي، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في القوائم المالية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2007، ص 91.

وفي عام 1988 صدرت نشرة معايير التدقيق رقم (53) بعنوان: "مسؤوليات المدقق عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات والتقارير عنها"، وقد تبنت هذه النشرة مدخلا إيجابيا بدلا من الطابع الدفاعي الذي كان في النشرات السابقة، حيث أوضحت هذه النشرة مجموعة من النقاط ينبغي على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند تنفيذ عملية التدقيق وأهم هذه النقاط ما يلي¹:

① أن يُخطَّط لعملية التدقيق بشكل يُمكنه من توفير تأكيد بدرجة معقولة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة؛

② أن يُمارس درجة ملائمة من الشك المهني لاكتشاف الأخطاء والمخالفات؛

③ إقامة احتمال وجود تقارير مالية مضللة ومحرفة بمعرفة الإدارة ففي ضوء أخذه في الاعتبار دراسة الأمور التالية:

- عدم اتباع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛

- عدم الإجابة عن استفسارات المدقق؛

- إخفاق الإدارة في وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتوفير التأكيد المعقول على سلامة التقديرات المحاسبية.

④ أن يُراعي عند تقويمه لمخاطر التدقيق المتعلقة بالتأكدات المرتبطة بأرصدة الحسابات العوامل التالية:

- مدى قابلية تعرض الأصول للاختلاس؛

- مدى كفاءة الأشخاص القائمين على تشغيل البيانات المؤثرة في أرصدة الحسابات ومعالجتها؛

- مدى تأثير الحكم الشخصي في تحديد أرصدة الحسابات؛

- مدى تأثير عوامل المخاطر المساعدة في تقويم مخاطر التدقيق على مستوى التقارير المالية على أرصدة الحسابات؛

- مقدار العناصر المكونة لأرصدة الحسابات وحجمها ومفرداتها.

بالرغم من أن هذه النشرة قد وسعت من نطاق مسؤولية المدقق بخصوص اكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة، إلا أنها لم تُعطِ تفسيراً واضحاً للمعنى المقصود بالتأكد المعقول، والدرجة الملائمة من الشك، وكذلك لم تُوفّر إرشاداً عن الأهمية النسبية للعوامل التي ينبغي على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار عند تقويم مخاطر حدوث التحريفات أو عن كيفية استخدامها.

ثم شكّلت لجنة كُلفت بإعادة النظر في المعيار رقم (53)، وبعد التشاور أصدر مجلس معايير التدقيق في مايو 1996 مسودة معيار بعنوان "الأخذ في الاعتبار الغش عند مراجعة القوائم المالية"، وفي أبريل 1997 صدر بشكل نهائي بيان معيار التدقيق رقم (82) الموسوم "الأخذ في الاعتبار الغش عند

¹ حسين أحمد دحدوح وحسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص214-215.

مراجعة القوائم المالية". وتجدر الإشارة إلى أن المعيار رقم (82) يُعد أول معيار يستخدم مصطلح (Fraud) للتعبير صراحة عن الغش إذ دأبت المعايير السابقة على استخدام كلمة (Irregularities) التي تعني عدم الانتظام أو المخالفات، كما يُلاحظ عليه التركيز على الغش دون الإشارة إلى الأخطاء خلافاً للمعايير السابقة له والتي كانت تفرق بين الخطأ والغش¹. وفيما يلي أبرز ما تضمنه المعيار²:

- ميّز المعيار بين نوعين من الغش هما: التقرير المالي المضلل واختلاس الأصول؛
 - تضمن المعيار قائمة بالعوامل التي ينبغي على المدقق أخذها بالحسبان عند تقييم مخاطر التقرير المالي المضلل، وصنفها ضمن ثلاث مجموعات تتعلق بـ: خصائص الإدارة وتأثيرها في بيئة الرقابة وظروف الصناعة والخصائص التشغيلية والاستقرار المالي؛
 - تضمن المعيار قائمة بالعوامل التي ينبغي على المدقق أخذها بالحسبان عند تقييم مخاطر اختلاس الأصول، وصنفها ضمن مجموعتين تتعلق بـ: قابلية الأصول للاختلاس والرقابة الداخلية.
- ومن أهم الملاحظات التي وُجّهت إلى معيار التدقيق رقم (82) أنه لم يُحدّد الأهمية النسبية لعوامل المخاطر وترك ذلك للمدقق بحسب تقديره المهني، كما أنه لم يُؤدّد إلى توسيع مسؤوليات مدقق الحسابات حول اكتشاف الغش، وإنما اكتفى بتوضيح حدود تلك المسؤولية وجعلها في إطار المفاهيم الأساسية للمادية والتأكيد المعقول.

وفي عام 2002 تم إصدار نشرة معايير التدقيق الأمريكية رقم (99) بعنوان "اعتبارات الغش عند تدقيق البيانات المالية"، وفيما يلي عرض موجز لأبرز النقاط التي تضمنها بيان معايير التدقيق رقم (99)³:

- ✍ تعريف الغش وخصائصه؛
- ✍ أهمية حاجة المدقق لممارسة الشك المهني عند دراسة إمكانية وجود التحريفات المادية الناتجة عن الغش؛
- ✍ التأكيد على المناقشة وتبادل الأفكار بين أعضاء فريق التدقيق قبل وأثناء الحصول على المعلومات بشأن إمكانية تعرض القوائم المالية لتحريفات ناتجة عن الغش؛
- ✍ جمع المعلومات اللازمة لتحديد مخاطر التحريفات المادية؛
- ✍ استخدام المعلومات التي تم جمعها في تحديد مخاطر التحريفات المادية؛
- ✍ تحديد المخاطر بناءً على تقييم برامج المنشأة ورقابته الداخلية؛
- ✍ الاستجابة لنتائج تقدير المخاطر؛

¹ عبد القادر أحمد محسن بابقي، مرجع سابق، ص 96.

² AICPA, **AICPA Professional Standards**, Volume1, New York, 1997, P285-290.

³ AICPA, **SAS N°99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit**, Journal of Accountancy, Vol195, Issue 1, Jan 2003, P105-120.

للم الاتصال بالإدارة ولجان التدقيق وغيرهم بشأن الغش الذي تم اكتشافه؛
للم التوسع في عملية توثيق الإجراءات التي تم أداءها.

مما سبق، نلاحظ أنه بالرغم من أن مسؤولية مدقق الخارجي اتجاه اكتشاف الأخطاء المقصودة وغير المقصودة واحدة، إلا أن المنشور الأمريكي (SAS N°99) كان مُوجِّهاً تحديداً إلى الاهتمام بالغش في القوائم المالية عند تقديم خدمة تدقيق الحسابات بسبب تزايد عدد القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات نتيجة القوائم المالية المضللة.

كما قد صدر معيار التدقيق الدولي رقم (240) عام 1997 بعنوان "الغش والخطأ"، والذي حمل الإدارة مسؤولية منع واكتشاف الغش والخطأ. وفي عام 2001 تم إجراء بعض التعديلات عليه ليصبح معيار التدقيق الدولي رقم (240) بعنوان "مسؤولية مدقق الحسابات في اعتبار الغش والخطأ خلال تدقيق البيانات المالية"، حيث يكون هذا المعيار ساري المفعول لعمليات تدقيق البيانات المالية للفترات التي تنتهي في 29 حزيران 2002 أو بعد هذا التاريخ، وقد حمل هذا المعيار مسؤولية منع واكتشاف الخطأ والغش لإدارة الشركة والأشخاص المكلفين بالحوكمة بينما كانت هذه المسؤولية في المعيار الصادر عام 1997 محصورة فقط على عاتق الإدارة. وفي عام 2004 تم تعديل عنوان هذا المعيار ليصبح "مسؤولية المدقق في اعتبار الغش عند تدقيق البيانات المالية"، أي تم حذف كلمة "الخطأ"، ولم يتم توسيع مسؤولية مدقق الحسابات في هذا المعيار، وكانت أن أغلب التعديلات بسيطة تتمثل في إضافة إرشادات وبعض المفاهيم لتحسين الأساس الذي يعتمد عليه مدققو الحسابات عند أدائهم لعملهم. وفي عام 2007 تم إصدار هذا المعيار المعاد صياغته عام 2004 والذي تم إرجاء تاريخ نفاذه للفترات التي تبدأ في 15 كانون الأول 2009 أو بعد ذلك¹.

المطلب الثالث: متطلبات وفاء المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية

إن مخاطرة عدم الكشف عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن الغش هي أكبر من مخاطرة عدم الكشف عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن الخطأ، لأن الغش قد ينطوي على خطط متقدمة ومنظمة بشكل دقيق مصممة لإخفائه مثل التزوير، أو الإخفاق المتعمد في تسجيل المعاملات، أو البيانات الخاطئة المقصودة التي يتم تقديمها إلى المدقق. وتكون هذه المحاولات عند الإخفاء أكثر صعوبة من حيث اكتشافها عندما تصاحبها عملية تواطؤ. ويمكن أن يؤدي التواطؤ إلى أن يعتقد المدقق بأن دليل التدقيق مقنع في حين أنه في الحقيقة غير صحيح.

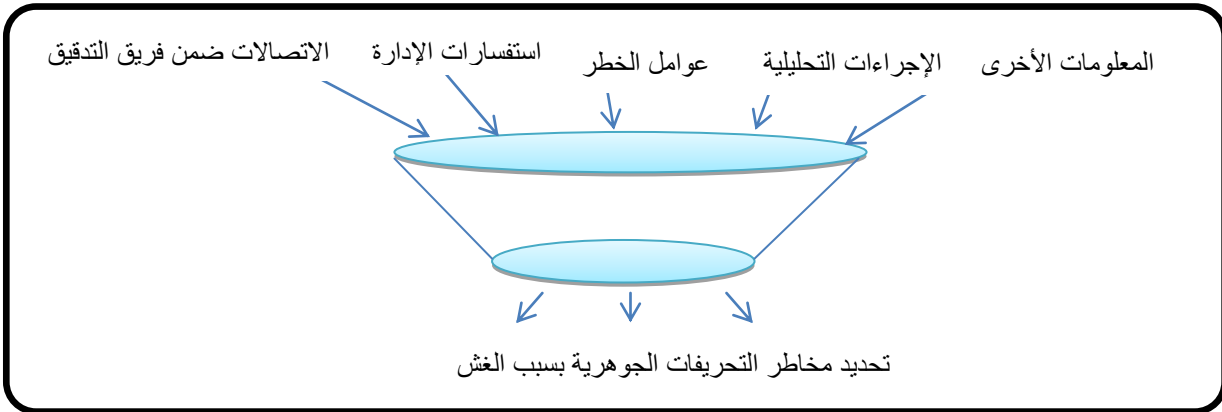
إن قدرة المدقق على كشف الاحتيال يعتمد على عوامل معينة مثل براعة مرتكب الغش، ومدى تكرار ونطاق التلاعب، ودرجة التواطؤ المعنية، والحجم النسبي للمبالغ المختلفة المتلاعب بها، والمناصب العليا التي يشغلها أولئك الأفراد المتورطون. وفي حين أن المدقق قد يكون قادراً على تحديد الفرص المحتملة

¹ عمر أحمد محمد، مرجع سابق، ص 48-50.

لارتكاب الغش، إلا أنه يصعب عليه تحديد ما إذا كانت البيانات الخاطئة في مجالات الحكم مثل التقدير المحاسبي تسبب بها الغش أم الخطأ. وعند الحصول على تأكيد معقول، يكون المدقق مسؤولاً عن الحفاظ على سلوك مهني مشكوك فيه أثناء عملية التدقيق، آخذاً بعين الاعتبار احتمال تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة، ومُدركاً حقيقة أن إجراءات التدقيق الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في سياق الكشف عن الغش¹. أما عن مصادر المعلومات التي تُساعد مدققي الحسابات الخارجيين في الحكم على مخاطر الغش فيمكن تلخيصها في الآتي²:

- ◀ معلومات يتم الحصول عليها من خلال التواصل بين أعضاء فريق التدقيق فيما يتعلق بمعرفتهم عن الشركة وعن ظروف الصناعة التي تعمل فيها الشركة، والحالات محل الشبهات في التحريف الجوهرية؛
 - ◀ الاستفسار من الإدارة حول وجهات النظر المختلفة حول احتمالات الغش والتلاعب ومدى توفير الأدوات الرقابية اللازمة للحد من مخاطر غش محددة؛
 - ◀ إجراءات الفحص التحليلي التي يُجريها مدقق الحسابات الخارجي خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لتحديد ما إذا كان هناك علاقات أو نسب مالية غير عادية أو مثيرة للشكوك؛
 - ◀ أي معلومات أخرى مثل تلك التي اعتمد عليها مدقق الحسابات في اتخاذ قرار قبوله للتدقيق مع العميل أو التجديد معه، ومعلومات الفحص المحدودة للقوائم المالية.
- والشكل الموالي يلخص مصادر المعلومات التي تُستخدم في تقييم خطر الغش.

شكل رقم (10): مصادر المعلومات التي تستخدم في تقييم خطر الغش



Source: ALVIN Arens et al, **Auditing and Assurance Services: an integrated approach**, 14th ed, Upper Saddle River, New Jersey, Pearson Education, p343.

¹ أسامة عمر جعارة، مرجع سابق، ص 178.

² عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، مرجع سابق، ص 69.

إن خطر تجاهل المدقق للأخطاء - مهما كانت صغيرة - في بداية عملية التدقيق يمكن أن تؤدي بالمدقق إلى عدم الكشف عن عمليات الغش في التقارير المالية في مراحل متقدمة، وبما أن المدقق محكوم بمعايير التدقيق، فلا يستطيع تجاهل الأخطاء المادية أو غير المادية والتي تدل على ارتكاب الغش. وبناءً عليه، فعلى فريق التدقيق التركيز على المفاهيم التالية عند اكتشافهم للأخطاء¹:

☞ طريقة إيصال الخطأ المكتشف للعميل (المسؤولين في الإدارة العليا) وفقاً لمعايير التدقيق للحصول على استجابة فعالة من قبله؛

☞ اختيار النهج الأكثر ملاءمة في جمع كل الحقائق لغايات تحديد جميع العناصر والتعرف على الآثار المترتبة على الخطأ المكتشف أو على دلائل الغش في التقارير المالية، أو للحصول على تأكيدات معقولة بعدم وجود أي أثر مادي نتيجة هذا الخطأ؛

☞ الآثار المترتبة - إن وجدت - على الجوانب الأخرى لتدقيق الحسابات الحالية وتدقيق الحسابات للسنوات السابقة؛

☞ أي قضايا قانونية أو تنظيمية والتزامات بالإفصاح عن البيانات المالية، والحاجة إلى استشارة مستشارين قانونيين قبل مناقشة الخطأ المكتشف مع أطراف ثالثة.

وتمتد مسؤولية المدقق عن الغش ذات الأثر الهام إلى الرأي الذي يُبديه في تقرير التدقيق، ويجب تعديل القوائم المالية إذا كان ضرورياً أو إبداء رأي متحفظ أو معاكس (سلبى). فمثلاً، إذا اكتشف المدقق أن كميات كبيرة من البضاعة التي سجلت كمبيعات تم سرقتها بدلا من شحنها للمشتريين، يترتب على ذلك أن جزءاً كبيراً من حسابات المدينين المسجلة غير موجودة (وهمية)، وفي هذه الحالة يجب أن يُصِرَّ المدقق على ضرورة إصدار قوائم مالية معدلة تظهر قيمة أقل للمبيعات وحسابات المدينين، وإذا رفض العميل إصدار قوائم مالية معدلة فيجب عليه عدم إبداء رأي نظيف في هذه القوائم. وأحياناً قد لا يُسمح للمدقق أو قد لا يكون قادراً على تنفيذ إجراءات التدقيق الضرورية لاستنتاج ما إذا كان الغش المحتمل يُؤثر تأثيراً جوهرياً على التقارير المالية. في مثل هذه الحالات يجب على المدقق:

- الامتناع عن إبداء الرأي في التقارير المالية أو إبداء رأي متحفظ بشأنها؛

- تقرير نتائج الغش المحتمل إلى لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.

وإذا رفض العميل الامتناع عن إبداء الرأي أو الرأي المتحفظ، بسبب الظروف المبينة أعلاه، فيجب على المدقق الانسحاب من عملية التدقيق².

¹ أسامة عمر جعارة، مرجع سابق، ص178.

² عوض لبيب فتح الله الديب وشحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية: مسؤوليات المراجع، مخاطر المراجعة، تخطيط المراجعة وتوثيق أعمالها، مراجعة النفقات والمدفوعات، تقرير مراقب الحسابات، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2013، ص132-133.

وفي الجزائر، نجد أن المُشرِّع الجزائري نص على أنه إذا عثر محافظ الحسابات على أعمال غير شرعية وهي تضم أعمال الغش والتزوير والاختلاس، أثناء المراجعة والمراقبة، فحماية ودفاعاً على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع الشركة المعنية، وباعتباره كذلك مساعداً للعدالة، فعلى محافظ الحسابات أن يُحقِّق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، ويجب عليه نشرها في تقريره النهائي الذي يعرضه على الجمعية العامة للمساهمين. وقد عالج المشرع الجزائري هذا من خلال المادة (715 مكرر 13) من الأمر 59-75 المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 08/93 المتضمن القانون التجاري. كما جاء في المادة (715 مكرر 14) من نفس القانون أن محافظو الحسابات لا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها.

وللتفريق بين الأخطاء البسيطة والأعمال غير الشرعية، فإنه يجب أن يتوفر في هذه الأخيرة عنصرين (مادي ومعنوي)، أي قيام الفرد بالعمل مع الإرادة والشعور بالصفة غير الشرعية للعمل المنجز، وعلى المدقق التأكد مما يلي¹:

- أن الفعل معتبر وأنه ليس خطأ أو سهواً من قبل مرتكبيه؛
- آثار الفعل والهدف منه؛
- التعرف على المسؤولين عن ارتكاب هذا الفعل.

بعد ذلك، يقوم المدقق الخارجي بإبلاغ وكيل الجمهورية بذلك الفعل كتابيا بواسطة رسالة مؤرخة وممضاة موصى عليها مع وصل استلام. وفي حالة عدم قيامه بالإبلاغ بالأعمال غير الشرعية التي يكتشفها، فإنه سوف يتعرض لعقوبة السجن لمدة تتراوح بين سنة وخمس سنوات، وغرامة مالية تتراوح بين 20.000 دج و 500.000 دج أو إحداهما².

¹ شريقي عمر، مرجع سابق، ص178.

² المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25/04/1993 المعدل والمتمم للأمر 59-75 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 27، 1993، المادة 830.

المبحث الثالث: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات عدة آليات رقابية تعمل على تحقيق أهداف الشركة ومحاولة إيجاد حلول لتضارب المصالح فيها الناتج عن عدم تماثل المعلومات بين المسير وباقي الأطراف ذات العلاقة كالمساهمين والعملاء والهيئات الحكومية...إلخ، وتنقسم هذه الآليات الرقابية إلى ما هو داخلي كالإفصاح المحاسبي ومجلس الإدارة ولجان التدقيق ونظم الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، ومنها ما هو خارجي كالتدقيق الخارجي. وتنصب آليات حوكمة الشركات الرقابية الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، أما الآليات الرقابية الخارجية لحوكمة الشركات فتتمثل في الرقابة التي يُمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، من خلال اللجوء إلى المكاتب والهيئات والمنظمات الخارجية المختصة في الرقابة والتي من بينها التدقيق الخارجي، هذا الأخير الذي نتطرق في هذا المبحث إلى دوره اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات، وذلك من خلال المطالب التالية:

- المطلب الأول: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه الإفصاح المحاسبي؛
- المطلب الثاني: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه مجلس الإدارة ولجنة التدقيق؛
- المطلب الثالث: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

المطلب الأول: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه الإفصاح المحاسبي

ارتبط الإفصاح المحاسبي بظهور الشركات ذات الأسهم والزامها بنشر قوائمها المالية دوريا حتى تستفيد الأطراف المعنية من المعلومات التي تم الإفصاح عنها عند اتخاذ القرارات الاقتصادية. ويتطرق هذا المطلب إلى الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه آلية الإفصاح المحاسبي باعتبار هذا الأخير آلية رقابية داخلية هامة لحوكمة الشركات.

1. تعريف الإفصاح المحاسبي:

يعرف الإفصاح بشكل عام بأنه بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها إلى الذي لا يعلمها¹. ويعرف الإفصاح المحاسبي بأنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير

¹ أعمار بلعادي ورضا جاوحدو، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وأفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، الجزائر، يومي 7-8 ديسمبر 2010، ص 6.

مضلله وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات¹.

2. أنواع الإفصاح المحاسبي: توجد عدة أنواع للإفصاح المحاسبي نذكر منها ما يلي:

- **الإفصاح الكافي:** يفترض أدنى مقدار من الإفصاح حتى يتوافق مع هدف جعل القوائم المالية غير مضللة؛
- **الإفصاح العادل:** يحتوي علي هدف أخلاقي بتطبيق معاملة متساوية لجميع القراء المحتملين للقوائم²؛
- **الإفصاح الشامل:** هو شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمى هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الشركة³؛
- **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):** هو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل: الإفصاح عن التنبؤات المالية والفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية والتقارير القطاعية على أساس خطوط الإنتاج وعلى أساس المناطق الجغرافية، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب الفئات الأخرى⁴؛
- **الإفصاح الوقائي (التقليدي):** يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضلله لأصحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك حماية المجتمع المالي (المستثمر العادي) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية⁵.

مما سبق نخلص إلى أن الهدف الحقيقي للإفصاح يتمثل في إمداد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة.

3. التمييز بين الإفصاح والشفافية:

يشير مصطلح الشفافية إلى خلق بيئة يتم من خلالها جعل المعلومات عن الظروف والتصرفات القائمة يمكن الوصول إليها بسهولة وتكون مرئية وقابلة للفهم، أما الإفصاح فهو يشير إلى العملية المنهجية المرتبطة بتوفير المعلومات في التوقيت المناسب وجعلها واضحة وظاهرة وتتوفر فيها الخصائص النوعية

¹ نبيل حمادي، مرجع سابق، ص116.

² مسعود صديقي وخالد دريس، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، يومي 7-8 ديسمبر 2010، ص11.

³ عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص322.

⁴ المرجع نفسه، ص330.

⁵ المرجع نفسه، ص324.

للمعلومات التي تشمل الملاءمة والمصادقية والقابلية للمقارنة والفهم¹. وتتمثل أوجه التشابه بين الإفصاح والشفافية فيما يلي:

- كل من الإفصاح والشفافية يعتمد على المعلومة وبالمواصفات التي تؤهلها لأن تكون وسيلة ناجحة لاتخاذ القرار المناسب؛
 - كل من الإفصاح والشفافية أداة لتقليل حالة عدم التأكد والقضاء على الفساد الإداري؛
 - حماية المستخدمين والمالكين يعد الهدف المشترك لكل من الإفصاح والشفافية؛
 - الشمولية والحيادية والموضوعية والوضوح تعد قواسم مشتركة لمفهومي الإفصاح والشفافية.
- أما أهم أوجه الاختلاف بين الإفصاح والشفافية فنذكرها فيما يلي²:
- مفهوم الشفافية من حيث النطاق أوسع من مفهوم الإفصاح، إذ تمارس الشفافية في المجالات السياسية والاجتماعية فضلا عن المجالات المحاسبية والاقتصادية بينما يكاد ينحصر مجال الإفصاح في المجالات الاقتصادية والمحاسبية؛
 - ظهر مفهوم الشفافية نتيجة أزمات أو أحداث مالية أو سياسية، أما مفهوم الإفصاح فظهر نتيجة أحداث متطورة كالتوسع في الشركات ذات الأسهم؛
 - مفهوم الشفافية يعتمد على المعلومة المحاسبية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية، أما الإفصاح فيعتمد على المعلومة المحاسبية غالبا.

4. دور الإفصاح المحاسبي في تطبيق حوكمة الشركات:

يعد الإفصاح مطلباً أساسياً أفرزته ضروريات الحوكمة، فمنذ أن بدأ الاهتمام بالحوكمة والتوجه نحو وضع مبادئ وآليات لحوكمة الأسواق والشركات من قبل الجهات المختصة الدولية، كان "الإفصاح والشفافية" واحداً من أهم مبادئ الحوكمة، فمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي في إعلانها لمبادئ الحوكمة الصادر سنة 1999 والمعدل سنة 2004 اعتبرت "الإفصاح والشفافية" أحد المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات، وقد تضمن هذا المبدأ تحديداً دقيقاً للوثائق والمعلومات التي ترى منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي بأن الإفصاح عنها يعد أمراً ضرورياً لتحقيق هذا المبدأ، وتتمثل هذه المعلومات في ما يلي³:

◆ النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة؛

◆ أهداف الشركة؛

◆ الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت؛

¹ عوض خلف دلف العيسوي وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، المجلد 4، العدد 11، 2008، ص 138.

² ناظم شعلان جبار التميمي وصلاح صاحب شاكر، مرجع سابق، ص 12.

³ أحمد على خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2012، ص 23-24.

- ◆ سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتففيذيين الرئيسيين، والمعلومات المتعلقة بأعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك مؤهلاتهم وطرق اختيارهم؛
- ◆ العمليات المتعلقة بأطراف من الشركة، حيث أنه من الأمور الأساسية التي يهتم السوق بمعرفتها ما إذا كانت إدارة الشركات تهتم بتحقيق مصالح جميع المستثمرين بها؛
- ◆ عوامل المخاطرة المتوقعة؛
- ◆ الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين مثل الدائنين والموردين التي تؤثر بشكل مادي على أداء الشركة؛
- ◆ هياكل وسياسات الحوكمة، وبصفة خاصة ما يحتويه أي نظام أو سياسة لحوكمة الشركة والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها، حيث يعتبر الإفصاح عن هذه الهياكل والسياسات وخاصة ما يتعلق بتقسيم السلطة بين المساهمين والإدارة وأعضاء مجلس الإدارة من الأمور الهامة لتقييم حوكمة الشركات.
- وفي الجزائر أيضا نجد أن المشرع الجزائري نص على ضرورة الإفصاح على بعض المعلومات نوردها فيما يلي:
- نصت المادة 678 من القانون التجاري¹ أنه يجب على الشركة تبليغ المساهمين أو تضع تحت تصرفهم كل المعلومات التالية والمضمنة في وثيقة أو أكثر:
 - أسماء القائمين بالإدارة والمديرين العاميين وألقابهم ومواطنهم، أو عند الاقتضاء بيان الشركات الأخرى التي يمارس فيها هؤلاء الأشخاص أعمال تسيير أو مديرية أو إدارة؛
 - نص مشاريع القرارات التي قدمها مجلس الإدارة أو مجلس المديرين؛
 - عند الاقتضاء نص مشروع القرارات التي قدمها المساهمون وبيان أسبابها؛
 - تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يقدم إلى الجمعية.
- تنص المادة 680 من القانون التجاري² على حق كل مساهم في الاطلاع خلال الخمسة عشر يوما السابقة لانعقاد الجمعية العامة العادية على ما يلي:
 - جرد جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة وقائمة القائمين بالإدارة ومجلس الإدارة ومجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
 - تقارير مندوبي الحسابات التي ترفع للجمعية؛
 - المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من مندوبي الحسابات والأجور المدفوعة للأشخاص المتحصلين على أعلى أجر.

¹ القانون التجاري، مصدر سابق، المادة 678، ص234.

² المصدر نفسه، المادة 680، ص235.

إن تحقيق الهدف الأساسي من أنظمة حوكمة الشركات هو الحفاظ على مصالح المساهمين وبإقاي الأطراف أصحاب المصالح، وكل شركة ملزمة قانونيا بإعطاء معلومات ضرورية صادقة وكافية لكل المتعاملين، وعلى العكس من ذلك فإن إخفاء المعلومات يعد إجهاضا لمتطلبات حوكمة الشركات، في حين تعتمد بعض الشركات إلى انتهاج أساليب وطرق مختلفة لإخفاء الحقائق أو طمسها بهدف التأثير على اتجاه قرارات المستثمرين، ومن هذه الأساليب والطرق ما يلي¹:

- **عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة:** تتطلب قوانين وقواعد تقييد الشركات في الأسواق المالية أن تقدم الشركة علاوة عن المعلومات في القوائم المالية، تقريرا تستعرض فيه الموقف المالي للشركة وسياستها المستقبلية والمخاطر المحيطة بأنشطتها؛
- **إغفال الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة:** إن عدم كفاية الإفصاح عن بعض المعاملات قد يكون مؤثر على وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية وإجراءات الالتزام بقواعد حوكمة الشركات، لذا فان معايير المحاسبة وكذلك القوانين والقواعد المنظمة للأسواق المالية تنص على ضرورة أن تفصح الشركات عن معاملاتها مع الأطراف ذوى العلاقة، فضلا عن المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين وأقاربهم وكل مساهم مستفيد يملك 5% فأكثر من الأسهم المكونة لرأس المال؛
- **التلاعب في إعلان نتائج الأعمال قبل الإفصاح عن القوائم المالية:** تقوم في بعض الأحيان الشركات بإصدار بيانات صحفية في نهاية كل فترة محاسبية لإعلان نتائج أعمالها، وذلك قبل الإفصاح عنها في القوائم المالية، وفي هذه البيانات الصحفية يتم الإعلان عن مسميات للريح تختلف عن المسميات المتعارف عليها وفق معايير المحاسبة كأن تقوم الشركة بإعادة تبويب جزء كبير من مصروفاتها التسويقية وذلك بتسجيلها على أنها مخصصات اهتلاك، ثم تقوم بالإعلان عن صافي الربح قبل خصم مصروف الاهتلاك في بيان صحفي لها، مما يوحي لمختلف الأطراف ذوى العلاقة بتحسين نتائج أعمال هذه الشركة على غير الحقيقة.

5. علاقة التدقيق الخارجي بالإفصاح المحاسبي:

يؤدي المدقق دورا مهما في تحسين جود الإفصاح المحاسبي وذلك من خلال تدقيق التقارير المالية المنشورة وإضفاء الثقة عن المعلومات الواردة بها والتحقق من أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة، وكذا سلامة العرض من حيث حجم التفاصيل وأسلوب العرض وغيرها من الأمور المكلف بتنفيذها عند تدقيقه للقوائم المالية، وتأتي مسؤولية المدقق عن الإفصاح عن المعلومات المنشورة تطبيقا لمعايير التدقيق وكذا متطلبات القوانين.

¹ أحمد جميل ومحمد سفير، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المنعقد يومي 6 - 7 ماي 2012، ص9.

إن عملية التدقيق الخارجي تلعب دورا كبيرا في سبيل ضمان الالتزام بالإفصاح الكافي، السليم والشفاف عن المعلومات والبيانات التي تصدرها الشركات، فالمدقق الخارجي ملزم حسب معايير التدقيق الدولية بإبداء رأيه حول سياسة الإفصاح المنتهجة من قبل الشركة وتقييمها، والإشارة في تقريره إلى جميع جوانب القصور التي وقف عليها وفي هذا الإطار فهو مطالب بما يلي:

- الإفصاح في تقريره عما إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق مع معايير المحاسبة أم لا؛
- تحقق المدقق من ثبات الشركة في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى والإفصاح عن ذلك في تقريره؛
- التحقق من أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية تعد كافية¹؛
- التأكد من أن المعلومات المفصح عنها على درجة كبيرة من الدقة والوضوح وسهولة الفهم؛
- التأكد من أن المعلومات المفصح عنها ملائمة ومطابقة للواقع؛
- تقييم مدى توفر قنوات لنشر المعلومات بطريقة تمكن المساهمين من الحصول على المعلومات في الوقت المناسب، وبشكل عادل.

إن إقرار المدقق الخارجي بعدم شفافية التقارير المالية المفصح عنها وإبدائه لرأي سلبي حول طريقة الإفصاح المنتهجة من قبل الشركة وكفائتها من شأنه أن يؤدي من دون شك بالجهات المختصة إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة قصد تحسينها، الأمر الذي ينعكس إيجابيا على جودة التقارير والمعلومات المحاسبية المفصح عنها.

المطلب الثاني: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه مجلس الإدارة ولجنة التدقيق

يُعتبر كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أهم الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات، ولهما علاقة مع التدقيق الخارجي، لذا سنتطرق في هذا المطلب إلى الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه مجلس الإدارة ولجنة التدقيق كل على حدة.

أولاً: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه مجلس الإدارة

أدى انفصال الملكية عن التسيير في الشركات ذات الأسهم إلى تفتت الملكية وتوزيعها على عدد كبير من حملة الأسهم، بعضهم أو الغالبية العظمى منهم يملكون عددا قليلا من الأسهم وقلة منهم يملكون عددا كبيرا من أسهم الشركة، مما ترتب عليه ضعف قدرة الملاك على التحكم في تصرفات الإدارة، بالإضافة إلى وجود قلة من حملة الأسهم لهم اليد في توجيه سير هذه الشركات، ومن هذا المنطلق ظهر مجلس الإدارة بهدف فرض رقابة على الشركة من الداخل.

1. **تعريف مجلس الإدارة:** يُعد مجلس الإدارة الهيئة العليا التي تُسير الشركة وتراقبها، ويتم اختياره من مجموعات مختلفة من المساهمين، وهو مسؤول عن مراقبة وتنفيذ أهداف الشركة كما حددتها الجمعية

¹ نسرين كرمية، مرجع سابق، ص 153-154.

العامّة السنوية، ويتكون من أعضاء تنفيذيين* وأعضاء غير تنفيذيين*** يخضعون للمساءلة من جانب المساهمين عن إدارتهم، كما يعتبر المجلس مسؤولاً أمام المساهمين وكوكيل عنهم، وبالتالي كل أحكام الوكالة في القانون المدني تسري على مجلس الإدارة، كما أنه مسؤول مسؤولية جنائية عن أي تحريف أو تزوير في المعلومات الخاصة بالشركة. ويتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب (المدير العام)، كما يتولى مهام إدارة الشركة للمدة التي ينص عليها نظامها الأساسي¹.

وفي الجزائر، نجد أن المشرع الجزائري أتاح نمطين لتسيير الشركات ذات الأسهم، وهما: النمط الأحادي والذي يتمثل في مجلس الإدارة، أو النمط الثنائي والذي يتمثل في مجلس المديرين ومجلس المراقبة.

• **مجلس الإدارة:** تتبع الشركة ذات الأسهم هذا النمط إذا ما اختارت الجمع بين وظيفتي التسيير والمراقبة، وتنظم أحكام مجلس الإدارة المواد (من 610 إلى 641) من القانون التجاري الجزائري، وذلك ضمن القسم الثالث إدارة شركات المساهمة وتسييرها. ويتولى إدارة الشركة ذات الأسهم مجلس إدارة يتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل ومن اثني عشر عضواً على الأكثر. وفي حالة الدمج يجوز رفع العدد الكامل للقائمين بالإدارة إلى العدد الكامل للقائمين بالإدارة الممارسين منذ أكثر من ستة أشهر دون تجاوز أربعة وعشرين عضواً². وتنتخب الجمعية العامة التأسيسية أو الجمعية العامة العادية القائمين بالإدارة، وتُحدّد مدة عضويتهم في القانون الأساسي دون أن يتجاوز ذلك ست سنوات³. كما أنه لا يمكن لشخص طبيعي الانتماء في نفس الوقت إلى أكثر من خمس مجالس إدارة لشركات ذات أسهم توجد مقراتها في الجزائر. كما يجوز تعيين شخص معنوي قائماً بالإدارة في عدة شركات⁴. كما حدد القانون التجاري الجزائري تركيبة مجلس الإدارة، مدة عضوية أعضائه، إعادة انتخابهم وعزلهم، شروط استقلاليتهم، التعيينات الدائمة والمؤقتة، مكافآتهم، واختصاصاته في المواد (من 611 إلى 641) من القانون التجاري الجزائري.

• **مجلس المديرين ومجلس المراقبة:** تتبع الشركة ذات الأسهم هذا النمط إذا ما اختارت الفصل بين تسيير الشركة والمراقبة عليها، وفيما يأتي عرض موجز لهذين المجلسين:

* تتكون الجمعية العامة من كل مساهمي الشركة، كل بحسب نسبة ما يمتلكه من أسهمها، يعطى لكل مساهم حق حضور الجمعية العامة.

** عضو مجلس الإدارة التنفيذي هو العضو الذي يكون موظفاً في الشركة أو يتقاضى راتباً منها.

*** عضو مجلس الإدارة غير التنفيذي هو العضو الذي لا يكون موظفاً في الشركة أو يتقاضى راتباً منها.

¹ عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية: دراسة نظرية تطبيقية، مرجع سابق، ص120.

² القانون التجاري، مصدر سابق، المادة 610، ص216.

³ المصدر نفسه، المادة 611، ص216.

⁴ المصدر نفسه، المادة 612، ص216.

- **مجلس المديرين:** يدير الشركة ذات الأسهم مجلس مديرين يتكون من 5 أعضاء على الأكثر، ويمارس هذا المجلس وظائفه تحت رقابة مجلس المراقبة (حسب المادة 643 من القانون التجاري الجزائري). كما حددت المواد (من 643 إلى 653) الأحكام المتعلقة بمجلس المديرين، فنجد أن أعضاء مجلس المديرين يتم تعيينهم من قبل مجلس المراقبة ويسند الرئاسة إلى أحدهم شرط أن يكون أعضاء مجلس المديرين أشخاصا طبيعيين، ويجوز للجمعية عزلهم بناءً على اقتراح من مجلس المراقبة. ويحدد القانون الأساسي مدة مهمة مجلس المديرين ضمن حدود تتراوح من عامين إلى 6 سنوات، وعند عدم وجود أحكام قانونية أساسية تقدر مدة العضوية بـ4 سنوات. كما أن مجلس المديرين يتمتع بسلطات واسعة للتصرف باسم الشركة مع مراعاة السلطات المخولة قانونا لمجلس المراقبة وجمعية المساهمين. وأعمال هذا المجلس تكون ملزمة للشركة في علاقاتها مع الغير حتى ولو تجاوز هذا العمل موضوع الشركة.

- **مجلس المراقبة:** ينتخب أعضاء مجلس المراقبة والمتراوح عددهم من سبعة أعضاء على الأقل إلى اثني عشر عضوا على الأكثر، وصولا إلى 24 عضو على الأكثر في حالة الدمج من قبل الجمعية العامة التأسيسية أو العادية¹، وتحدد واجباتهم بموجب القانون الأساسي، ويمكن تعيينهم من قبل الجمعية العامة غير العادية في حالة الدمج أو الانفصال، دون أن تتجاوز مدة تعيينهم ست سنوات في حالة التعيين من قبل الجمعية العامة وثلاث سنوات في حالة التعيين بموجب القانون الأساسي، ويمكن أن تعزلهم الجمعية العامة العادية في أي وقت². يُمارس مجلس المراقبة مهمة الرقابة الدائمة على الشركة³، كما يقوم في أي وقت من السنة بإجراء الرقابة التي يراها ضرورية ويمكنه أن يطلع على كل الوثائق التي يراها مفيدة للقيام بمهمته⁴.

2. **دور مجلس الإدارة في تطبيق حوكمة الشركات:** إن حوكمة الشركات تعني ببساطة وبصفة محددة أن يقوم مجلس الإدارة نيابة عن المستثمرين بمساءلة المديرين ومحاسبتهم عن أدائهم لتحقيق أهداف الشركة، وهذا هو السبب الأساسي في وجوب إعطاء درجة كافية من الاستقلال لمجلس الإدارة تُمكنه من تقنين قدرته في رقابة المديرين وفصلهم إذا لم يُحَقِّقوا الأداء المطلوب⁵. وتعتبر مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة من بين مبادئ حوكمة الشركات، وهذا ما أكدته معظم بحوث حوكمة الشركات، فنظرية الوكالة التي تم دراستها من قبل كل من (Jensen, Meckling, 1976) تعتبر مجلس الإدارة من الآليات الرئيسية لتوجيه المسير نحو تحقيق مصالح المساهمين، حيث نجد المساهمين يُفوضون سلطة اتخاذ القرار إلى المسير، وفي إطار تضارب المصالح بين الطرفين، يتخذ المسير قرارات دون المستوى الأمثل، والتي تضر بمصلحة المساهمين، ولتقليل مخاطر مثل هذا السلوك من جانب المسيرين يظهر مجلس الإدارة كآلية مراقبة داخل الشركة تهتم

¹ القانون التجاري، مصدر سابق، المادتان 657 و658، ص228.

² المصدر نفسه، المادة 662، ص228.

³ المصدر نفسه، المادة 654، ص227.

⁴ المصدر نفسه، المادة 655، ص226.

⁵ عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص86.

بتمثيل مصالح المساهمين والدفاع عن حقوقهم¹. ويمكن تفعيل دور مجلس الإدارة في تطبيق حوكمة الشركات من خلال ما يلي:

- ضرورة أن يتضمن مجلس الإدارة أغلبية من الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرات ومهارات فنية ومالية ورقابية، وذلك لتحقيق مصلحة الشركة ككل؛
- يتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب للشركة، إذ أن الكثير من الشركات ذات الأسهم لا يوجد بها فصل بين دور رئيس مجلس الإدارة وبين المدير التنفيذي الرئيسي (عضو منتدب)، حيث يقوم رئيس مجلس الإدارة بأداء مهامه بالإضافة إلى أداء مهام المدير التنفيذي الرئيسي وإن كان الجمع بين الدورين ضرورياً فيجب توضيح أسباب ذلك في التقرير السنوي للشركة؛
- قيام المجلس بتكوين لجان من أعضائه ومن غيرهم، وذلك للقيام بمجموعة من المهام المحددة، وللاستفادة من هذه اللجان فيجب ألا يتمثل الهدف من تكوينها أن يتم اعتبارها وسيلة لإبعاد المسؤولية عن مجلس الإدارة ونقلها لهذه اللجان، وإنما يجب اعتبار هذه اللجان وسيلة لمساعدة مجلس الإدارة في أداء عمله؛
- على المجلس وضع الآليات والنظم التي تضمن احترام الشركة للقوانين واللوائح السارية والتزامها بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين، ويجب أن يكون احترام القوانين واللوائح وكذلك الإفصاح عن المعلومات الجوهرية مستندا إلى معايير موضوعية لا شكلية فقط؛
- مجلس إدارة الشركة مسؤول بشكل عام عن إدارة المخاطر بها على النحو الذي يتفق وطبيعة نشاطها وحجمها وللسوق التي تعمل بها، وتقع عليه مسؤولية وضع إستراتيجية لتحديد المخاطر التي تواجه الشركة، وكيفية التعامل معها، ومستوى المخاطرة التي تتعامل بها الشركة وعرض ذلك كله على المساهمين بشكل واضح².

3. علاقة المدقق الخارجي بمجلس الإدارة: للتدقيق الخارجي علاقة تقليدية ووثيقة بمجلس الإدارة وتتمثل أساساً في الاجتماعات المتكررة معه والتي تكون إما استثنائية بطلب من المدقق الخارجي أو مجلس الإدارة وقد تكون عادية تتمحور حول مناقشة الأمور المتعلقة بعملية التدقيق والعناصر المحتواة في تقرير المدقق، ويُقدّم التدقيق الخارجي لمجلس الإدارة ما يلي³:

¹ نبيل حمادي، مرجع سابق، ص 88-89.

² عبد الحميد حسياني، أهمية وجود لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الاتجاه الدولي نحو تعزيز حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2015/2014، ص 122-123.

³ عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية: دراسة نظرية تطبيقية، مرجع سابق، ص 164-165.

- رفع تقارير إلى مجلس الإدارة؛
 - قراءة تقرير التدقيق على أعضاء مجلس الإدارة ومناقشة العناصر المحتواة فيه؛
 - تقديم التوصيات والاقتراحات لمجلس الإدارة؛
 - تبين جوانب القصور في نظام الرقابة الداخلية؛
 - الإبلاغ عن الأخطاء وحالات الغش والتصرفات غير القانونية.
- كما أن المدقق الخارجي على علاقة دائمة مع مجلس الإدارة، وتحكم هذه العلاقة مجموعة من الضوابط أهمها¹:

- ◆ تمثيله للجهات الحكومية ضد مجلس الإدارة في حالة اكتشاف مخالفة قانونية؛
 - ◆ متابعة كل ما يخص المساهمين بصفتهم الفردية أو الجماعية والدفاع عنهم ضد مجلس الإدارة.
- وفي الجزائر، نجد أن المشرع نص في المادة (715 مكرر 10) من القانون التجاري الجزائري على أن يُطلع محافظو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، بما يلي²:
- عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السير التي أدوها؛
 - مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛
 - المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها؛
 - النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

ثانياً: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه لجنة التدقيق

أدى تزايد الانهيارات المالية في كبرى الشركات العالمية إلى البحث عن آليات جديدة للإشراف على الرقابة في الشركات، والعمل مع الآليات الخارجية قصد تحسين الرقابة والتأكد منها، وتعد لجنة التدقيق من بين الآليات التي تلعب دوراً مهماً في تطبيق حوكمة الشركات ولها علاقة وثيقة مع التدقيق الخارجي.

1. تعريف لجنة التدقيق:

لا يوجد تعريف موحد للجنة التدقيق نظراً لأن مهامها ومسؤولياتها ودورها قد يختلف من شركة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى، إلا أنه يمكننا عرض بعض التعاريف على النحو الآتي:

- عرّف "المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين" (AICPA) لجنة التدقيق على أنها: "لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لاختيار المدققين الخارجيين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية"¹؛

¹ محسن أحمد الخضيرى، مرجع سابق، ص 85.

² القانون التجاري، مصدر سابق، المادة 715 مكرر 10، ص 249.

- كما عرّفت "الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين" (CICA) عام 1992 لجنة التدقيق بأنها: " لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتعد لجنة التدقيق كحلقة وصل بين المدققين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في تدقيق ترشيح المدقق الخارجي، ونطاق ونتائج التدقيق، وكذلك الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر"²؛
 - كما تم تعريفها أيضا بأنها: "لجنة التدقيق هي لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرة بمجال المحاسبة والتدقيق، وتشتمل مسؤولياتها على تدقيق المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية، ومراجعة الإفصاح في التقارير المالية المنشورة والتأكد من كفايتها وملاءمتها لمستخدميها، ودعم استقلال المدقق الخارجي ومناقشته بنتائج التدقيق، وتقييم كفاءة المدقق الداخلي ودعم استقلاله، وتدقيق الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة، والتأكد من ملاءمة نظام الرقابة الداخلية وكفايته بالشركة"³.
- من التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج لجنة التدقيق تتميز بمجموعة من الخصائص، نذكر منها:
- ◆ لجنة مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين؛
 - ◆ يتوافر لدى أعضائها معارف وخبرة جيدة في مجال المحاسبة والمالية والتدقيق؛
 - ◆ تتجلى مهامها بتدقيق عمليات إعداد التقارير المالية وفحص عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، ومراجعة الالتزام بالقواعد الأخلاقية وترتيبات حوكمة الشركات؛
 - ◆ هي أداة مفيدة في مراقبة أداء الشركة وتسيير نشاطها؛
 - ◆ هي أداة رقابية بيد المساهمين على الإدارة.
- 2. ضوابط تشكيل لجان التدقيق من منظور حوكمة الشركات:** يجب أن تتوافر مجموعة من الضوابط لتشكيل لجنة التدقيق في أي شركة حتى تُؤدّي هذه اللجنة أعمالها بكفاءة أو بفاعلية وتُساهم إيجابيا في تفعيل آليات حوكمة الشركات، ومن هذه الضوابط نذكر ما يلي:
- **التحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات اللجنة:** حيث ينبغي تحديد سلطات ومسؤوليات لجنة التدقيق بصورة تفصيلية وواضحة وكتابية، حتى يمكن لهذه اللجنة أن تقوم بأعمالها بكفاءة؛

¹ عمر شريقي، لجان التدقيق كأحد متطلبات إرساء نظام الحوكمة ومحاربة الفساد في الشركات، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013، ص10.

² عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك بن عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، مجلد 22، عدد 1، جدة، 2008، ص193.

³ رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، سوريا، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص102.

٤٥ **توافر وتكامل الخبرة والمهارة في أعضاء لجنة التدقيق:** يجب أن يكون من بين أعضاء لجنة التدقيق ممن يتوفر لديهم قدر كبير من الدراية والمعرفة بالأمر المحاسبية والمالية، بحيث لا يقل مؤهل عضو لجنة التدقيق عن الشهادة الجامعية، ويُفضّل من يحمل درجات علمية عليا في المالية والمحاسبة تُمكنه من مناقشة القوانين واللوائح أو معايير المحاسبة والتدقيق ومتابعة التطور المهني لمزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق¹، حيث أنه كلما توفرت الخبرة المالية والمحاسبية لدى أعضاء لجنة التدقيق فإن ذلك سيساعد على اكتشاف التقارير المالية الاحتمالية²؛

٤٦ **تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة التدقيق ومدة العضوية:** يختلف عدد أعضاء لجنة التدقيق باختلاف الدول والتوجهات والأغراض الخاصة لكل دولة بالإضافة إلى طبيعة وحجم نشاط كل شركة، حيث يُعيّن مجلس الإدارة أعضاء لجنة التدقيق والتي يتراوح عددها من عضوين إلى خمسة أعضاء -وقد يزيد حسب طبيعة وحجم الشركة- ويجب أن يكونوا مستقلين أي لا يقوموا بأي عمل تنفيذي، ويتم تعيين لجنة التدقيق لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات ولا تقل عن سنة، ويُراعى عند اختيار عضو لجنة التدقيق القواعد التالية³:

- أن لا يكون من مساهمي الشركة المالكين لعدد من الأسهم لا يقل عن عدد معين تُحدده الشركة؛
- أن لا يكون من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين أو ممن يقوم بعمل فني أو إداري في الشركة، ولو على سبيل الاستشارة؛

- ليس لديه مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الأعمال والعقود التي تتم لحساب الشركة؛
- يكون من بينهم مختص بالشؤون المالية والمحاسبية.

٤٧ **الإفصاح عن لجنة التدقيق:** تُنادي العديد من الدراسات والتقارير التي تصدرها الهيئات العلمية وشروط القيد في العديد من البورصات العالمية، بضرورة الإفصاح عن تكوين وعضوية ومهام لجان التدقيق بالشركات، وذلك لما لها من تأثير مباشر على زيادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في التقارير المالية التي تصدرها الشركات، والإفصاح في هذه الحالة سوف يشتمل على الإفصاح عن عقد اللجنة الذي يوضّح مسؤوليات اللجنة وواجباتها، وطبيعة العلاقة بينها وبين كل من إدارة الشركة والمدقق الداخلي والخارجي، وينبغي أن يكون موثوقا به من مجلس الإدارة، والإفصاح عن نتائج أعمالها من خلال إصدار تقرير سنوي يتم نشره ضمن التقارير السنوية، بحيث يتضمن الأنشطة التي قامت بها لجنة التدقيق خلال السنة. وأن نشر

¹ حسين أحمد دحوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، 2008، سوريا، ص 260.

² Shawver Todd and Shawver Tara, **Predicting Management Fraud in IPO Companies**, *Management accounting quarterly*, Vol 11, N°1, 2009, p 23.

³ عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية: دراسة نظرية تطبيقية، مرجع سابق، ص 110.

تقرير لجنة التدقيق مع التقارير السنوية يمكن أن يُسهم في تحسين نزاهة التقارير، لأنه يُوقر تأكيداً عن مدى تنفيذ كل من المدققين الداخليين والخارجيين لمسؤولياتهما المتعلقة بعملية التقرير المالي¹.

أما في الجزائر، فلا يوجد تحديد واضح لعمل لجان التدقيق في الجزائر من حيث تشكيلها ومهامها، حيث لا توجد خلفية تنظيمية يمكن أن الاستناد إليها في حال رغبت أي شركة في تشكيل لجنة تدقيق. بالرغم من صدور الأمر رقم 03-2002 في 14 نوفمبر 2002 والمتعلقة بالرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية والصادرة عن بنك الجزائر مباشرة بعد فضيحة الخليفة بنك، والتي جاء في مادتها الثانية إمكانية خلق لجان التدقيق في البنوك والمؤسسات المالية من قبل مجلس الإدارة، ولكن هذا لا يعتبر كافياً لاقتصاره على البنوك والمؤسسات المالية فقط². بالإضافة إلى أن هذه الأمر لا تحوي إرشادات حول كيفية إنشاء هذه اللجان أو شروط تكوينها وكيفية عملها، بالرغم من كون معظم الشركات الجزائرية الكبرى هي شركات عمومية ما يزيد من أهمية هذه الإرشادات وعدم ترك مسيري هذه الشركات يقومون باجتهاادات شخصية في هذا المجال، على غرار معظم دول العالم التي وضعت إرشادات صارمة يجب التقيد بها في تكوين هذه اللجان.

3. دور لجنة التدقيق في تطبيق حوكمة الشركات: إن تشكيل لجنة التدقيق على مستوى الشركات سيُسهم لا محالة في زيادة الرقابة على الشركة والقضاء على جميع التلاعبات ومختلف أوجه الغش والفساد، وذلك نظراً للأدوار المنوطة بها، والتي تُعتبر كآليات تُمارسها هذه اللجنة. ويظهر جلياً دور لجنة التدقيق في تطبيق حوكمة الشركات من خلال ما يلي:

- **الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها:** تُعد القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي، فالمعلومات المحاسبية تستخدم في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها، ومن أجل زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات المحتواة في القوائم المالية المعلنة، وزيادة ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة في الشركة، وجدت العديد من المهام للجنة التدقيق اتجاه القوائم المالية ومن أبرزها³:

- ◆ مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة؛
- ◆ التأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم إتباعها في إعداد التقارير المالية؛
- ◆ التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية لتعرف آثارها في التقارير المالية؛

¹ عبد الحميد حساني، مرجع سابق، ص147.

² La Banque d'Algérie, **Contrôle interne des banques et établissements financiers**, Règlement de la Banque d'Algérie n°2002-03 du 14 novembre 2002. disponible sur le site internet. <http://www.droit-afrique.com/images/textes/Algerie/Banque/Algerie%20-%20R.2002-03%20controle%20interne%20banques.pdf>, consulté le: 02/05/2014.

³ نعيمة يحيوي وحكيمة بوسلمة، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لمسيل، الجزائر، يومي: 4-5 ديسمبر 2012، ص17-18.

- ◆ تقييم سياسات الإفصاح المطبقة في ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها؛
 - ◆ التأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرضٍ من المنفعة للتقارير المالية؛
 - ◆ دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها؛
 - ◆ استعراض القوائم المالية السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة؛
 - ◆ فهم وتقييم نوعية الإيرادات التي تظهر في قائمة الدخل؛
 - ◆ متابعة جميع القضايا التي أثارها مدققو الحسابات الداخليون والخارجيون لضمان معالجتها بشكل سليم؛
 - ◆ الحد من خطر التقارير المالية الاحتيالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إليها وتعريفها؛
 - ◆ متابعة مدى تفيد الشركة بقانون الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.
- **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** تختص لجنة التدقيق بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق فاعليتها والعمل على تحسينها وتطويرها باستمرار وتقديم الاقتراحات الملائمة في هذا الشأن بصورة تُؤدي إلى زيادة فاعلية وجودة عملية الرقابة الداخلية، ويُؤدي قيام لجنة التدقيق بهذه المهام إلى جعل عملية تطوير النظم عملية مستمرة بحيث يُحقَّق هذا التطوير إلغاء أي تعقيدات في دورة الإجراءات تُؤدِّي إلى بطء تنفيذ المهام المختلفة، وفي الوقت نفسه يُؤدِّي إلى زيادة كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ويُساعد على زيادة القدرة التنافسية للشركة في ظل اقتصاديات السوق والمنافسة¹؛
- **دور لجنة التدقيق في دعم وظيفة التدقيق الداخلي:** توجد علاقة متبادلة بين لجنة التدقيق ووظيفة التدقيق الداخلي، وكل منهما يُؤثِّر ويتأثر بالآخر، لأن أنشطة لجنة التدقيق تُؤثِّر في إدارة التدقيق الداخلي من جهة ولأن إدارة التدقيق الداخلي تُعد من أهم مصادر المعلومات التي تحصل عليها لجنة التدقيق والتي تُساعده في تنفيذ مهامها بفاعلية من جهة أخرى. كما تُعد لجنة التدقيق بالنسبة لإدارة التدقيق الداخلي حارساً لها من تدخل الإدارة في شؤونها، بما يُؤدِّي إلى زيادة استقلالها عن طريق إمكانية التقرير المباشر لها عن الأخطاء التي تكتشفها أثناء عملية التدقيق. وفيما يلي عرض لمهام لجنة التدقيق اتجاه التدقيق الداخلي²:
- ✍ تقييم فاعلية إدارة التدقيق الداخلي وجودتها كجزء من نظام الرقابة الداخلية، وأنها تتم وفقاً لمعايير الأداء المهني؛
 - ✍ فحص لائحة التدقيق الداخلي والموافقة عليها؛
 - ✍ فحص إستراتيجية التدقيق الداخلي وخطته السنوية والموافقة عليها؛

¹ محمد بشير غوالي، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2011، ص 94-95.

² حسين أحمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات: دراسة ميدانية، مرجع سابق، ص 269-

التنسيق بين عمل المدققين الداخليين والخارجيين، مما يؤدي إلى تحسين الاتصال بينهم، وزيادة جودة التدقيق الداخلي والخارجي، وتحقيق التكامل بينهما؛

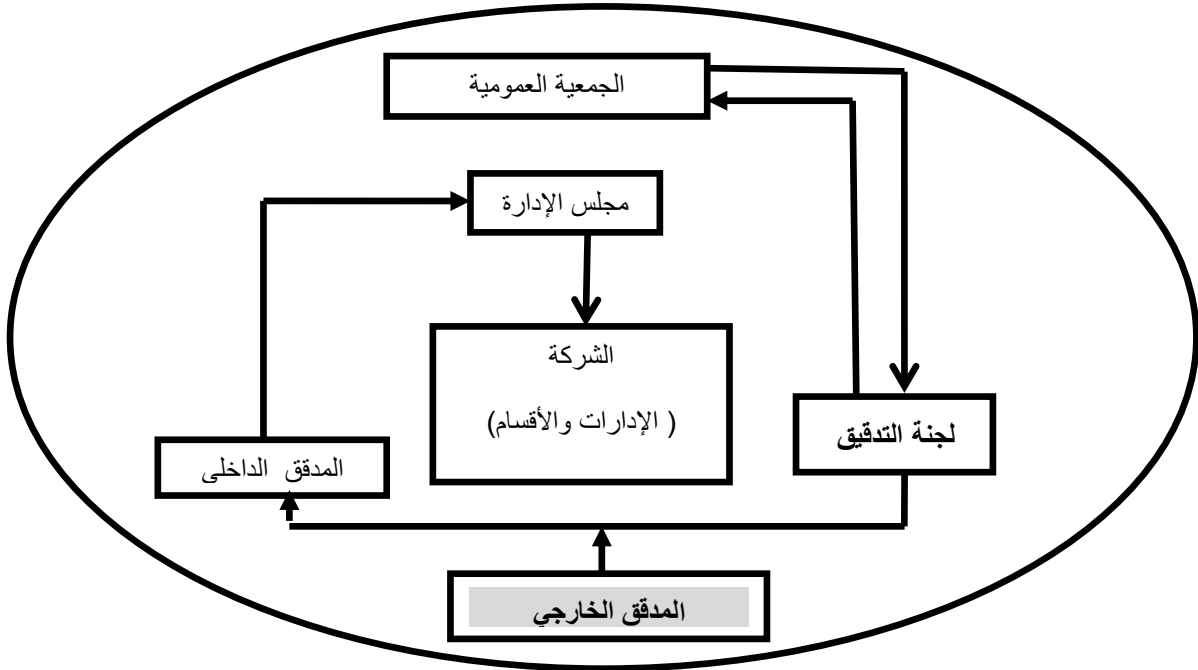
تدعيم استقلالية التدقيق الداخلي، وذلك من خلال تعيين رئيس قسم التدقيق الداخلي والتأكيد على أن التدقيق الداخلي لديه الموارد الكافية لكي يباشر عملياته، بالإضافة إلى حرية الاتصال المباشر لمدير قسم التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق لمناقشة أية أمور مهمة، وكذا التأكد من عدم وجود أية قيود على المدققين الداخليين عند تنفيذ مهامهم والتي قد تؤدي إلى عدم تحقيق أهداف التدقيق الداخلي؛

فحص نتائج التدقيق الداخلي وخاصة تلك التي لها تأثير مهم في الشركة، مثل: التصرفات غير القانونية ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية والالتزام بالقوانين التي تطبق على الشركة؛

فحص المستوى المهني للمدققين الداخليين ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم وفحص ممارسات الشركة المتعلقة بالتعيين والتدريب والإشراف على المدققين الداخليين.

مما سبق، نستنتج أن المهام والمسؤوليات الملقة على عاتق لجنة التدقيق تُشير إلى وجود علاقة قوية بين لجنة التدقيق وباقي الآليات الرقابية لحوكمة الشركات، والشكل الموالي يلخص علاقة لجنة التدقيق بالأجهزة الرقابية على الشركة.

شكل رقم(11): علاقة لجنة التدقيق بالأجهزة الرقابية على الشركة



المصدر: عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، السعودية، 2008، ص197.

يتبين لنا من خلال الشكل أعلاه، أن للجنة التدقيق علاقة وثيقة مع مختلف الأجهزة الرقابية على الشركة، والمتمثلة في علاقتها مع مختلف أقسام وإدارات الشركة من خلال مجلس إدارتها، كما نجد علاقة

لجنة التدقيق بمجلس الإدارة وذلك من خلال المدقق الداخلي وتدخلات المدقق الخارجي والذي تُعد علاقته بلجنة التدقيق ذات أهمية بالغة في تعزيز الرقابة على الشركة مما ينعكس بالإيجاب على حوكمة الشركات.

4. علاقة التدقيق الخارجي بلجنة التدقيق:

منذ ظهور لجان التدقيق وهي معنية بالاهتمام بدورها اتجاه الإشراف والرقابة على عمل المدقق الخارجي وتحقيق نظام سليم لحوكمة الشركات، كما بدأت العديد من الدراسات والاتجاهات تُنادي بضرورة توسيع نطاق عمل ومهام لجان التدقيق ليُصبح لها دور عند إعداد القوائم المالية النهائية وذلك من خلال متابعة عملية التدقيق الخارجي أثناء عمل المدقق الخارجي¹. كما تلعب لجان التدقيق دوراً مهماً وحاسماً في عملية التقرير المالي، وذلك من خلال مساعدة الشركات في تخفيض فترة إصدار تقرير التدقيق ومن ثم تقديم القوائم المالية المدققة في التوقيت المناسب، وخلق الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية حول سلامة التقارير المالية². بالإضافة إلى ذلك، تُؤدي لجنة التدقيق دور مهم في دعم استقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يستطيع أن يؤدي مهامه دون تدخل من إدارة الوحدة. إذ أن مهمة لجنة التدقيق هي التأكد من استقلالية المدقق الخارجي خاصة وأنه على درجة عالية من الحياد، بحيث أن لجنة التدقيق تقوم بتوفير ضمان عدم تأثر المدقق الخارجي بأي ضغوط من جانب مجلس الإدارة أو إدارة الوحدة³. وهذا ما دعمه قانون (Sarbanes-Oxley) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2002 وأكد عليه، حيث نص في القسم 301 منه على ضرورة تكوين لجان التدقيق بهدف القيام بما يلي⁴:

- تعيين أتعاب المدقق الخارجي وتحديد الإشراف على عمله؛
 - القيام بإجراءات للتأكد من مدى الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق محل التطبيق، ونظام الرقابة الداخلية المطبق؛
 - القيام بإجراءات للتأكد من منطوقية بعض قضايا المحاسبة والتدقيق المشكوك فيها.
- بالإضافة إلى هذا، فقد جاء ضمن معيار التدقيق الدولي رقم (260) المتعلق بالاتصال مع المكلفين بالحوكمة بشأن أمور التدقيق، أن اتصال المدقق الخارجي مع لجنة التدقيق أصبح عنصراً أساسياً ضمن اتصال المدقق الخارجي مع المكلفين بالحوكمة، وبأن مبادئ الحوكمة الجيدة تقترح ما يلي⁵:

¹ Philmore Alleyne and Michael Howard and Dion Greenidge, **The role of audit committees in Barbados**, *Managerial Auditing Journal*, Vol 6, N°5, 2006, P567.

² محمد فوزي أبو الهيجاء وأحمد فيصل خالد الحايك، خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية، *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية*، المجلد العشرون، العدد الثاني، يونيو 2012، ص444.

³ علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، المجلد 19، العدد70، 2013، ص417.

⁴ Steven A. Harrast and Lori Mason-Olsen, **Can Audit Committees Prevent Management Fraud?**, *The CPA Journal*, Jan 2007, vol 77, n° 1, p 24-27.

⁵ الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 221.

- ✱ أن تتم دعوة المدقق إلى حضور اجتماعات لجنة التدقيق بشكل منتظم؛
 - ✱ أن يتواصل رئيس لجنة التدقيق، عندما تكون المسألة ذات علاقة، والأعضاء الآخرين في لجنة التدقيق مع المدقق بشكل دوري؛
 - ✱ أن تجتمع لجنة التدقيق مع المدقق دون حضور الإدارة مرة واحدة في السنة على الأقل.
- وتُشير دراسة قامت بها (Jeffrey Cohen) حول عمل المدقق الخارجي مباشرة مع لجنة التدقيق، أن لجنة التدقيق كـلجنة فرعية منبثقة من مجلس الإدارة، لها من الناحية النظرية مسؤوليات واضحة لضمان التدقيق السليم، ومع ذلك فهي لا تفي بهذه المسؤوليات، بسبب عدم وجود التزام بينهما، حيث أن اللقاء بينهما نادر مع محدودية الاتصال بينهما في الاتجاهين، لهذا فإن لجنة التدقيق في معظم الأحيان لا تُمثّل آلية فعالة لحوكمة الشركات¹.

ويقوم المدقق الخارجي بمساعدة لجنة التدقيق وتقديم الدعم لها، وهذا فيما يخص الأمور التالية²:

- مناقشة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقديم نقاط الضعف فيه من أجل تفعيل مراقبة لجنة التدقيق له؛
- الدراسة المشتركة للقوائم المالية للشركة؛
- تقديم الاقتراحات والتوصيات فيما يخص دور لجنة التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتحسين جودة التقارير المالية؛
- تقديم اقتراحات فيما يخص وظيفة التدقيق الداخلي وأساليب تطويرها.

كما أن العلاقة بين لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي هي علاقة تكاملية، حيث يتضح ذلك من خلال الاستفادة التي تحصل عليها لجنة التدقيق من المدقق الخارجي، وذلك حينما تكون قادرة على استخدام المعلومات التي تم جمعها عن طريق المدققين المستقلين في تقييم ضوابط الرقابة الداخلية للشركة وأداء الإدارة وفعالية المدقق الداخلي وأثر كل ذلك على وجود إمكانية الاعتماد على القوائم المالية³. إضافة إلى ذلك فإن التكامل بينهما يعني وجود نظام قوي للرقابة الداخلية، مما يعني الحد من دور المدقق الخارجي في تحديد مخاطر الرقابة، وكذلك متابعة أعماله واعتماد الخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها للشركة في ضوء

¹ Jeffrey Cohen, **Corporate Governance and Audit: An Empirical Study**, *International Journal of Governance*, Volume1, Issue N°2, September 2011, p3.

² Hoitash Rani and Hoitash Udi, **The Role of Audit Committees in Managing Relationships with External Auditors after SOX : Evidence from the US** , December5, 2008, p32-34, Available at : <file:///C:/Documents%20and%20Settings/Administrateur/Mes%20documents/Downloads/SSRN-id1312024.pdf> consulté le: 03/03/2014.

³ محمد براق وعمر قمان، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة ضمن أعمال المنتدى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص8.

المتطلبات المحدد له، وكذلك الحد من تأثير الإدارة في الضغط عليه وتدعيم استقلاليتة وموضوعيته وكفاءته¹.

المطلب الثالث: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

يؤدي كل من نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي دور هام في مجال تطبيق حوكمة الشركات، ولهما علاقة مع التدقيق الخارجي، لذا سنتطرق في هذا المطلب إلى الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي كل على حدة.

أولاً: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من المقومات الأساسية التي ينبغي توافرها لأي تنظيم إداري سليم في الشركات، وكلما اتسع مجال نشاط الشركة كلما ازدادت الحاجة إلى وجود نظام متكامل للرقابة الداخلية يُساعد الإدارة على تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية. وقد ازدادت أهمية نظام الرقابة الداخلية أكثر بعد الانهيارات المالية لكبريات الشركات في العالم، حيث ما فتئت التشريعات تركز عليه وتعطي له أهمية بالغة لما له من دور كبير في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، كما ركزت هذه التشريعات على الارتباط الذي ينبغي أن يكون بينه وبين التدقيق الخارجي، لما له من دور في تفعيل الرقابة الداخلية بما يتناسب ومتطلبات حوكمة الشركات.

1. تعريف نظام الرقابة الداخلية:

عرّفت معايير التدقيق الدولية نظام الرقابة الداخلية بأنه عملية يُصمّمها ويُطبّقها ويُحافظ عليها المسؤولون عن الحوكمة والإدارة والموظفون الآخرون لتوفير ضمان معقول حول إنجاز أهداف الشركة فيما يتعلق بموثوقية إعداد التقارير المالية، وفاعلية وكفاءة العمليات، والالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة². أما تقرير لجنة دعم المنظمات³ (COSO) في الولايات المتحدة الأمريكية (Treadway) عام 1992، والذي قدّم إطاراً لعمل الرقابة الداخلية الذي بُني على أساس مفهوم الرقابة بالأهداف والذي يتطلب من الشركة تحديد

¹ عيد بن حامد الشمري، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010، ص12.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص22.

³ تأسست لجنة دعم أو مساندة المنظمات عام 1985 بمبادرة من القطاع الخاص وهدفها معرفة العوامل المسببة لحالات الغش في التقارير المالية، وقد قدمت توجيهات مهمة إلى المؤسسات العامة والمدققين وهياة تبادل الأوراق المالية (SEC) والمنظمات الأخرى، وتسعى إلى تحسين جودة التقارير المالية من خلال التأكيد على القيم الأخلاقية وفعالية الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات، وتتكون هذه اللجنة من خمس منظمات هي:

- جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)

- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

- معهد المدراء الماليين الدوليين (FEI)

- معهد المدققين الداخليين (IIA)

- معهد المحاسبين الإداريين (IMA)

وتتمتاز هذه اللجنة بكونها مستقلة وتضم ممثلين من مكاتب المحاسبة ومؤسسات الاستثمار وسوق الأوراق المالية وغيرها.

أهدافها أولاً ثم تصميم الرقابة الداخلية التي تسهم في تحقيق تلك الأهداف بعد الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المحتملة** المرافقة لتلك الأهداف وبذلك فإن الرقابة الداخلية دون أهداف لا معنى لها، حيث عرفت اللجنة نظام الرقابة الداخلية بأنه "طريقة أو عملية مُصمَّمة من قبل مجلس الإدارة والإدارة والعاملين الآخرين وذلك بهدف توفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الثلاثة الآتية للشركة، وهي¹: فاعلية العمليات وكفاءتها؛ مصداقية إعداد التقارير المالية؛ الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها". ويركز هذا التعريف على عدة مفاهيم لنظام الرقابة الداخلية هي على النحو التالي²:

لنظام الرقابة الداخلية عملية، أي وسيلة لبلوغ النهاية وليست نهاية في حد ذاتها؛
 لنظام الرقابة الداخلية يُنجز من قبل أشخاص، وهو ليس مجرد كتيبات ونماذج سياسية؛
 لنظام الرقابة الداخلية يُقدّم تأكيداً معقولاً فقط، وليس تأكيداً مطلقاً للإدارة ومجلس الإدارة؛
 لنظام الرقابة الداخلية يتم تصميمه وتشغيله لتحقيق الأهداف بفعالية في عدة مجالات، وهذا يتوقف على فهم الإدارة ومجلسها للمدى الذي عنده تتحقق تلك الأهداف.

كما أورد معهد المحاسبين القانونيين في المملكة المتحدة ضمن "تقرير ترنوبل" (Report Turnbull)، والذي يستجيب لمتطلبات هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) تعريفاً لنظام الرقابة الداخلية بأنه نظام يجمع السياسات والعمليات والمهام والسلوكيات وجوانب أخرى للشركة، والذي يعمل على³:

- تسهل فعالية العمليات وكفاءتها بما يساعد الشركة للاستجابة بالطريقة المناسبة للمخاطر التجارية، التشغيلية، ومخاطر الالتزام، وأية مخاطر أخرى بما يسمح لها الوصول لأهدافها وهذا يتضمن حماية الأصول من الاستعمال السيئ، الضياع، والاحتيال والتأكد أن الالتزامات تم تحديدها وإدارتها؛
- المساعدة على ضمان جودة التقارير الخارجية والداخلية، ما يتطلب الاحتفاظ بالسجلات واتخاذ الإجراءات التي تسمح بتعميم تدفق المعلومات الملائمة والموثوقة، والتي مصدرها من داخل الشركة أو خارجها؛
- المساعدة على ضمان الالتزام بالقوانين والتنظيمات، إضافة إلى السياسات الداخلية المتعلقة بإنجاز الأعمال.

من التعاريف السابقة، يتبين أن الأهداف الأساسية لنظام الرقابة الداخلية هي:

** نقصد بالمخاطر كل ما يُعيق تحقيق أهداف المؤسسة.

¹ Committee Of Sponsoring Organization (COSO), **Report Internal Control : An Integrated Framework**, USA, 1992, p3.

² رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرهما في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، جامعة بزاوية، ليبيا، 2013، ص225.

³ Turnbull Report, **Internal Control: Guidance for Directors of listed Companies Incorporated in the United Kingdom**, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London, 1999, p 16.

- تنظيم الشركة لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات؛
- حماية أصول الشركة من الاختلاس والتلاعب والمحافظة على حقوق الغير بالشركة؛
- ضمان صحة ومصداقية البيانات والمعلومات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية؛
- رفع مستوى الكفاية الإنتاجية؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.

2. أقسام نظام الرقابة الداخلية: ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية:

1.2. نظام الرقابة المحاسبية: ويشمل الخطة التنظيمية وما يرتبط بها من الإجراءات والسجلات المختصة بحماية الأصول وضمان صحة ومصداقية السجلات المحاسبية والمالية. وتهدف ضوابط الرقابة المحاسبية بصفة خاصة إلى ما يلي¹:

- ◀ أن العمليات المالية قد تم تنفيذها بناءً على اعتماد من الإدارة العليا؛
 - ◀ أن العمليات المالية قد تم تسجيلها تسجيلاً سليماً بما يسمح بإعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
 - ◀ أن هناك شخص أو أشخاص مسؤولون عن الاحتفاظ بكل أصل، وأن هذه المسؤولية مسجلة بالسجلات، وأن هناك مقارنة دورية بين الأصول الموجودة فعلاً وتلك المسجلة؛
 - ◀ توافر درجة كافية من الحماية للأصول بحيث لا يمكن تداولها أو التصرف فيها إلا باعتماد من الإدارة.
- 2.2. نظام الرقابة الإدارية:** ويشمل الخطة التنظيمية وما يرتبط بها من الإجراءات والسجلات المختصة بعملية اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى اعتماد العمليات المالية، ويهدف إلى تحقيق أكبر كفاءة لمراحل العمل والأداء بالشركة من خلال الاستعانة بأساليب متعددة كالميزانيات التقديرية ودراسات الوقت والحركة والبرامج التدريبية لرفع كفاءة أداء العاملين بالشركة².

ونظراً لارتباط نظام الرقابة المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبية المتعلقة بالتحقق من حماية الأصول، والتحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية، فإن المدقق الخارجي يهتم به ويقوم بتقييمه لتحديد درجة اعتماده عليه تمهيداً لتحديد نطاق فحصه. في حين لا يخضع نظام الرقابة الإدارية لتقييم المدقق الخارجي إلا في الحدود التي يرى فيها أن نظام الرقابة الإدارية له تأثير هام على سلامة السجلات والرقابة المالية، كما في حالة ما إذا وجد المدقق الخارجي أن السجلات الإحصائية في أحد

¹ جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص188-189.

² المرجع نفسه، ص189.

أقسام الإنتاج أو البيع قد تُؤثر على المعلومات المالية¹. أي أن المدقق الخارجي يُعتبر مسؤولاً عن فحص وتقييم أنظمة الرقابة المحاسبية، في حين لا يُعتبر مسؤولاً عن فحص وتقييم نظام الرقابة الإدارية.

3.2. الضبط الداخلي: ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول الشركة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات².

ويعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً عن دراسة وفحص وتقييم الضبط الداخلي ووسائله وأساليبه المطبقة فعلاً، ويعود ذلك لأن الضبط الداخلي يهدف إلى حماية الأصول والموارد والموجودات ضد التلاعب والاختلاس وسوء الاستعمال³.

3. المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية: يعتمد النظام السليم للرقابة الداخلية على توافر مجموعة من المقومات الأساسية يمكن تلخيصها في الآتي⁴:

☞ **فصل المهام:** يُشكّل فصل المهام أو المسؤوليات أو الوظائف وسيلة من وسائل الرقابة الأساسية التي تساعد على انجاز العملية في مجملها، بحيث تقلص من خطر التلاعب والخطأ الصادر عن قصد، وتشمل الوظائف التي تستوجب فصلها تلك المتعلقة بإصدار أوامر الصرف، التنفيذ، الحماية، التسجيل وكذلك عمليات تطوير الأنظمة والعمليات اليومية؛

☞ **التنظيم:** يجب على الوحدات الخاضعة للتدقيق أن تتوفر فيها تصميم للتنظيم يُحدّد المسؤوليات والصلاحيات، وكذلك إجراءات عمل تشخيص قنوات المعلومات للعمل اليومي، كما يجب تحديد وبوضوح تفويض الصلاحية كيفما كان نوعها لتفعيل محاسبة المسؤولية؛

☞ **عمليات الرقابة:** تتركز أساساً على حماية مكونات الأصول من خلال عدة إجراءات أمنية للتأكد أن الوصول إليها مقتصر فقط على المستخدمين المرخص لهم، وتُعد عمليات الرقابة مهمة في حالة كون مكونات الأصول مرغوب فيها أو قابلة للحمل. وقد تظال أعمال الرقابة إلى التأكد من أن العمليات التي ستخضع للتسجيل والمعالجة قد تم إدراجها كلها، وتسجيلها ومعالجتها على وجه صحيح، وتشمل هذه العمليات تحري دقة التسجيلات الحسابية والمقارنات ورقابة المادية على أصول وممتلكات الشركة من خلال نظام محاسبي يقوم على مجموعة ملائمة من المستندات والسجلات المحاسبية ودليل للحساب؛

¹ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث المعايير الدولية والأمريكية: مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2014، ص22-23.

² مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010، ص16.

³ المرجع نفسه، ص28.

⁴ الواردات خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص138.

٥٥ **الترخيص والتأشيرة:** تتطلب جميع قرارات التنفيذ وكذلك العمليات ترخيصاً أو تأشيرة من قبل مسؤول متخصص، ويجب أن تكون حدود هذه التراخيص دقيقة؛

٥٦ **الموظفون:** يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم لأن السير الجيد لأي نظام يرتبط بالكفاءة ونزاهة وكذا استقامة الموظفين، لذا تُشكّل المهارات والكفاءة والمميزات الفردية عناصر هامة يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام رقابة؛

٥٧ **التسيير:** يتعلق الأمر بعمليات الرقابة التي يقوم بها الإداريون خارج أوقات سير العمل اليومي العادي، وتضم مراقبة الإشراف العام الذي يُمارسه هؤلاء الإداريون، كذلك فحص معلومات التسيير ومقارنتها بالميزانيات ومقاييس الأداء وكل إجراء يهم الفاحص؛

٥٨ **الإشراف على العمل:** يجب أن يحتوي نظام الرقابة الداخلية على وسيلة للإشراف على سير العمل اليومي للعمليات وعلى تسجيلها وهذا من خلال الهيكل التنظيمي المعتمد، أي سواء كان الإشراف من قبل المسؤول المباشر على الهيئة الرقابية أو من خلال تعيين شخص مؤهل للرقابة.

4. **مكونات نظام الرقابة الداخلية:**

سننتظر في هذا العنصر إلى مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج (COSO)، وهو أحد أهم النماذج الدولية التي أشارت إلى مكونات نظام الرقابة الداخلية، حيث أصدرت "لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي" في عام 1992 نموذجاً بعنوان "الرقابة الداخلية-إطار متكامل"، وقد حدد النموذج خمسة مكونات مترابطة لنظام الرقابة الداخلية الفعالة تُطبّق على كل نوع من ضوابط الرقابة الداخلية تتمثل فيما يلي:

1.4. بيئة الرقابة: أعطى نموذج (COSO) أهمية كبيرة لبيئة الرقابة لاعتبارها الأساس الذي تُبنى عليه باقي مكونات هيكل الرقابة، وتشمل بيئة الرقابة التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والمديرين لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة¹. وهناك العديد من العناصر التي يمكنها التأثير على محيط الرقابة نذكر منها ما يلي²: أخلاقيات وكفاءة المستخدمين، فلسفة وأسلوب تسيير المسيرين، سياسة تفويض المسؤوليات، تنظيم وتطوير قدرات ومؤهلات المستخدمين.

2.4. تقييم المخاطر: يختلف تقييم الشركة للمخاطر عن دراسة المدقق لمخاطر التدقيق عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية، حيث أن هدف تقييم الإدارة للمخاطر يتمثل في تحديد وتحليل وإدارة المخاطر التي تؤثر على تحقيق أهداف الشركة، وهناك العديد من الظروف التي تنشأ أو تتغير المخاطر بسببها منها على سبيل المثال³:

- التغيرات في البيئة التنظيمية أو التشغيلية التي تؤدي إلى ضغوط تنافسية أو مخاطر أخرى؛

¹ علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو، مرجع سابق، ص 409.

² عبد الحميد حسيني، مرجع سابق، ص 8.

³ جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص 194.

- تغيرات جوهرية أو سريعة تحدث في نظام المعلومات؛
- نمو جوهري وسريع للأعمال؛
- إدخال تكنولوجيا جديدة في عملية الإنتاج؛
- إدخال خطوط جديدة في الصناعة أو العمليات التي ليس للشركة خبرة كبيرة بها؛
- الحصول على أعمال في بيئة أجنبية؛
- التغير في المبادئ المحاسبية.

3.4. الأنشطة الرقابية: هي المعايير والإجراءات التي تُساهم في ضمان تنفيذ أوامر الإدارة وتسمح هذه العمليات بالتأكد من أن الإجراءات الضرورية اتُخذت من أجل التحكم في المخاطر التي بإمكانها التأثير على تحقيق أهداف الشركة، كما أن أنشطة الرقابة تنفذ في جميع المستويات الإدارية والعملية للشركة، وهي تختلف حسب الظروف والتغيرات، لكن معظمها تتلخص في: المصادقة والتحقق، المقارنة وتقييم أداء العمل والفصل بين الوظائف¹.

4.4. المعلومات والاتصالات: تعني تحديد نظم المعلومات المحاسبية والاتصالات بأنها مجموع الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتحليل العمليات المالية للوحدة، وتجميعها وتدوينها وتحليلها وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها. ولكي تكون الإدارة فاعلة يجب أن تكون كافة المعلومات ملائمة ومحددة ومقدمة في الوقت المناسب وتتسم بالدقة ومعدة بشكل يجعلها قابلة للاستخدام والمقارنة، فضلا عن إمكانية الوصول إليها ويمكن أن تكون هذه المعلومات مالية أو غير مالية ومتعلقة بعمليات سواء داخلية أو خارجية أو مرتبطة بظرف معين².

5.4. المتابعة والرصد: وضع الأنظمة الرقابية وتطويرها هو أحد مسؤوليات الإدارة ذات الأهمية البالغة، حيث تقوم الإدارة بمراقبة أداء الأنشطة الرقابية للتأكد من أنها تعمل وفق الغرض منها وأنه يتم تعديلها بطريقة ملائمة لمقابلة التغير في الظروف. ويتم ذلك عن طريق أنشطة مستمرة، أو إجراء تقويمات مستقلة أو عن طريق الجمع بين الأسلوبين. وفي كثير من المؤسسات يقوم المدقق الداخلي للمؤسسة أو أفراد يقومون بنفس الوظيفة بالمساهمة في مراقبة الأداء داخل المؤسسة، وقد تشمل مراقبة الأنشطة الرقابية استخدام معلومات من مصادر خارجية مثل شكاوى العملاء، وتعليمات الجهات الرقابية التي تُوضَّح وجود مشاكل أو تلقي الضوء على نواح تحتاج إلى تحسين³.

¹ عبد الحميد حساني، مرجع سابق، ص 8-9.

² علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو، مرجع سابق، ص 409.

³ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 261.

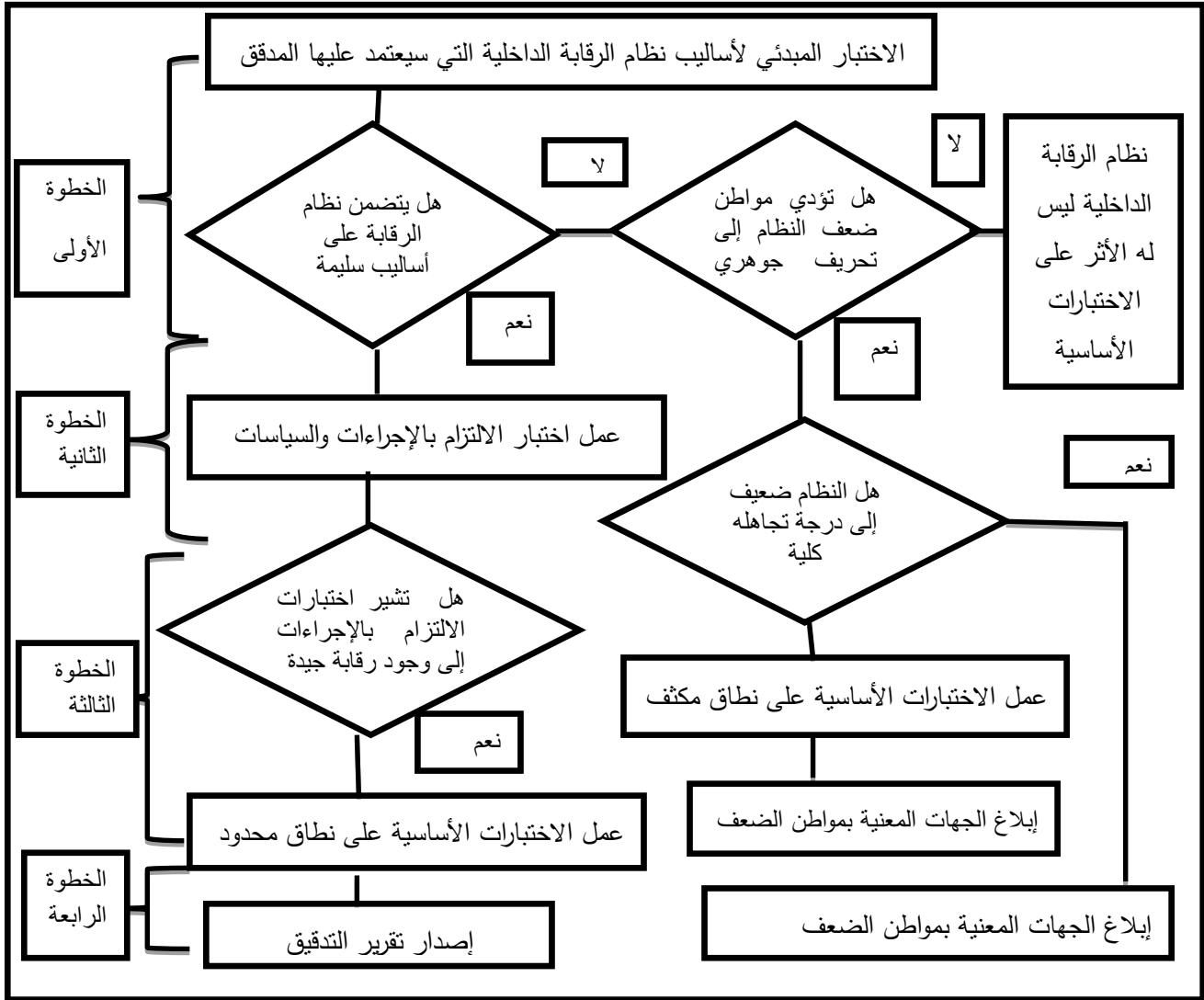
5. **أهمية تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية:** هناك مجموعة من العوامل التي ساعدت على زيادة أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركات من قبل المدقق الخارجي قبل القيام بعملية التدقيق، وتتمثل هذه العوامل فيما يلي¹:

- كبر حجم الشركات وتعقد عملياتها لدرجة أن الإدارة يجب أن تعتمد على تقارير كثيرة وتحليلات شاملة حتى يُمكنها الرقابة على عملياتها بفعالية؛
- حماية أصول الشركة من السرقة أو الاختلاس والإقلال من فرص الغش والأخطاء، ويُمثل هذا العامل أحد المسؤوليات الأساسية للإدارة؛
- تزايد إشراف الدولة وأجهزة الرقابة بها على الشركات العامة والخاصة، وحتى تتأكد أجهزة الدولة من أن هذه الشركات لا تعمل بشكل يضر الاقتصاد الوطني وإنما تعمل لخدمة هذا الاقتصاد كان لابد من تدخل الدولة وفرض نظام الرقابة الداخلية على الشركات العامة من حيث نظم ولوائح العمل؛
- تحول عملية التدقيق الخارجي من تدقيق تفصيلي إلى تدقيق اختباري يستند إلى نسبة من الاختبارات، ومن ثم وحتى تكون نتائج التدقيق سليمة استنادًا إلى نسبة الاختبارات الممكنة كان لابد من التأكد من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية مع تحديد دقته؛
- من غير العملي أن يقوم المدققون بإجراء عمليات التدقيق لأغلب الشركات ضمن قيود اقتصادية للأتعاب ودون الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للعميل، حيث أن القيود الاقتصادية للأتعاب جعلت من غير الممكن أن يقوم المدققون بإجراء عمليات التدقيق لأغلب الشركات دون الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للعميل.

6. **خطوات المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية:** تتلخص أهم خطوات المدقق الخارجي اتجاه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في أربع خطوات أساسية، والشكل الموالي يمثل ذلك:

¹ جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص186.

شكل رقم (12): خطوات التدقيق في تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص51.

من الشكل السابق يتضح بأن هناك خطوات أساسية يقوم بها المدقق الخارجي عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، فإجراءات التدقيق تختلف من مهمة لأخرى إلا أنه على المدقق الخارجي القيام بالخطوات الأساسية وهي واحدة في جميع مهمات التدقيق، وهي:

- فحص نظام الرقابة الداخلية وإعداد ملخص له؛
- فحص واختبار طريقة عمل نظام الرقابة الداخلية ومدى توافقه مع ما هو مُدَوَّن؛
- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- إعداد تقرير عن نظام الرقابة الداخلية وتقديمه للإدارة، مع تقديم توصيات لتحسينه.

7. مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية:

طالب قانون (Sarbanes-Oxley) الشركات العامة المقيدة بالبورصة أن تقوم بإعداد تقرير عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وقد ترتب على ذلك زيادة في الطلب على بعض الخدمات غير التقليدية للمدققين الخارجيين والمتعلقة بفحص تقارير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وإبداء الرأي في تلك التقارير في تقرير مستقل للمدقق الخارجي¹. على أن يتم إصدار هذا التقرير إما بشكل منفصل أو مدمج مع تقرير مراجعة القوائم المالية، حيث أن مراجعة القوائم المالية وتأكيد الإدارة عن الرقابة الداخلية يعتبران نشاطين متكاملين، كما أن تاريخ تقرير المدقق عن القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق عن الرقابة الداخلية يجب أن يكون نفسه².

وهناك العديد من المنافع التي يُمكن الحصول عليها نتيجة قيام المدقق الخارجي بالتصديق على تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركة محل التدقيق، نذكر منها ما يلي³:

لـ تستغل الإدارة في كثير من الحالات لنواحي الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية للشركة في التلاعب بالقوائم المالية، وبالتالي فإن تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية قد يؤدي إلى الكشف عن أو منع حدوث هذا التلاعب؛

لـ من أهم الجوانب التي يهتم المدقق الخارجي بتقييمها هي مدى اشتمال نظام الرقابة الداخلية على إجراءات فعالة لتخفيض حالات الغش والتلاعب وذلك حتى يمكن تخفيض خطر التقاضي الذي يمكن أن يتعرض له المدقق؛

لـ تقييم المدقق الخارجي لمدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة قد يكشف عن وجود بعض إجراءات الرقابة الداخلية التي لا تُؤدِّي إلى زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية وبالتالي فإنه يجب استبعاد تلك الإجراءات لتبسيط نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة الرقابة؛

لـ تُؤدِّي ثقة المتعاملين في سوق الأوراق المالية في نظام الرقابة الداخلية بالشركة إلى توفير درجة عالية من الثقة في القوائم المالية وزيادة القابلية في الاعتماد على القوائم المالية التي تُعدّها إدارة الشركة.

في إطار حوكمة الشركات عادة ما نجد نظام الرقابة الداخلية مرتبط بالتدقيق الخارجي -وذلك لوجود التكامل بينهما- ويظهر ذلك من خلال اهتمام التشريعات والقوانين خاصة منها القانون الأمريكي (Sarbanes-Oxley)، هذا الأخير حفز على الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية إضافة إلى التدقيق الخارجي لما

¹ شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتكاملة: مدخل المراجع العربي للقرن الواحد والعشرين، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014، ص134.

² جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص223.

³ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث المعايير الدولية والأمريكية: مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات، مرجع سابق، ص59.

لهما من منافع على المدى الطويل¹. وقد استهدف هذا القانون تفعيل ضوابط نظام الرقابة الداخلية وتوسيع دور المسؤولين عن حوكمة الشركات من خلال التقرير عن تلك الضوابط وقيام المدقق بتوفير تأكيد عن تفعيل تلك الضوابط والالتزام بها في الشركات محل التدقيق في تقرير التدقيق².

ويتضح الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية، من خلال الضمان الذي يُمكن أن يُقدّمه المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية، حيث أن القيمة المضافة التي يُقدّمها المدققون الخارجيون للمساهمين تتمثل في ضمان فعالية وقوة أنظمة الرقابة الداخلية للشركات³. كما أن تدقيق الرقابة الداخلية يُحقّق مساهمة إضافية للتأثير الإيجابي المفترض للرقابة الداخلية على حوكمة الشركات تُوضّحها فيما يلي⁴:

لـ يستهدف تدقيق الرقابة الداخلية توفير آلية لمراقبة الرقابة، أو بمعنى آخر إيجاد وسائل للرقابة على الرقابة، حيث أن الرقابة الداخلية وسيلة لضمان سلامة القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، فإذا تم تدقيق الرقابة الداخلية وقدم المدقق الخارجي تقريراً غير معدل عنها للمساهمين وهيأة سوق المال مثلاً فإنه يكون قدّم أداة لأصحاب المصلحة تُطمئنهم على فعالية الرقابة الداخلية في تحقيق المرجو منها؛ لـ يُوفّر تدقيق الرقابة الداخلية وسيلة لاطمئنان أصحاب المصلحة بشأن تحقيق الرقابة الداخلية لأهدافها خاصة منها ما يلي:

- ضمان خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية؛
- ضمان التزام الشركة بالقوانين واللوائح؛
- ضمان كفاءة وفعالية العمليات والأنشطة.

لـ إن رأي المدقق الخارجي النظيف حول نظام الرقابة الداخلية يعني تلقائياً استيفاء نظام الرقابة الداخلية لمعايير الفعالية الخمس (معايير COSO) والتي تعني بالتالي أداء مجلس الإدارة لدوره الإداري، وهو الأمر الذي يُؤثّر إيجاباً في حوكمة الشركة.

وعليه يُلاحظ مما سبق أن هناك اهتماماً كبيراً حول نظم الرقابة الداخلية في إطار حوكمة الشركات، إذ أصبح من الضروري أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي تقريراً مدمجاً مع التقرير المالي حول فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، حيث لا تكون هناك قيمة إضافية لعمل المدقق الخارجي دون تقييمه وتقويمه

¹ John C. Coates IV, **The Goals and Promise of the Sarbanes-Oxley Act**, The Journal of Economic Perspectives, Vol 21, N°1, Winter 2007, p92.

² أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة في محاربة الاحتيال والفساد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص25.

³ Tariq HASSAN, **Corporate Governance and Role of Auditors**, Speech made at the ACCA Centenary Conference on corporate responsibility, in Lahore University of Management Sciences, 10 May 2004, p2

⁴ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث المعايير الدولية والأمريكية: مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات، مرجع سابق، ص500-501.

للرقابة الداخلية، مما يؤدي إلى استنتاج أن التدقيق الخارجي مرتبط بالرقابة الداخلية بشكل تكاملي، كما له دور كبير في تفعيل هذه الأخيرة بما يحقق أهداف حوكمة الشركات.

أما **المشروع الجزائري**، فقد نص على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق، بحيث جاء في نص التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 في الفقرة 17 ما يلي: "يقدر محافظ الحسابات إمكانية الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية والتي تقدم مستوى عالي من المصداقية". كما جاء في نص المادة 23 من قانون رقم 10-01 أنه على محافظ الحسابات أن يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.

ثانيا: الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الفاعلين الداخليين في حوكمة الشركات، بحيث يسهر على تقييم ووضع نظم الرقابة الداخلية للشركة، ويعتبر ضامنا نوعا ما لسلامة القوائم المالية التي تعدها الإدارة، وهو بذلك يُعتبر مصدر ثقة واطمئنان لدى المدقق الخارجي.

1- تعريف التدقيق الداخلي:

حسب تعريف المجمع الأمريكي للمراجعين الداخليين، فإن التدقيق الداخلي وظيفة يؤديها موظفون من داخل الشركة، تتناول فحص انتقادي للإجراءات والسياسات، والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ودقيقة وكافية¹. كما تم تعريف التدقيق الداخلي من قبل المجمع الأمريكي للمدققين الداخليين بأنه: "نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى تقديم ضمان للشركة حول درجة التحكم في عملياتها، كما يُقدّم لها النصائح من أجل تحسينها، مما يؤدي إلى إنشاء قيمة مضافة لها. ويساعدها على تحقيق مقارنة نظامية ومنهجية لمساراتها في إدارة المخاطر والمراقبة والحوكمة وذلك بتقديم الاقتراحات من أجل تقوية فعاليتها"².

أما في الجزائر، فهذه الوظيفة حديثة الاستعمال وحديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه. فلم ينص عليها المشروع الجزائري إلا في بداية الثمانينات من خلال ما يلي:

« **المادة 40 من القانون 01/88:** " يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة، وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"³؛

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص126.

² عبد الرحمان العايب، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، ملتقى وطني حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، يومي 11 و12 أكتوبر 2010، ص3.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد2، الصادرة بتاريخ 12 يناير 1988، المادة 40، ص109.

◀ **المادة 41 من القانون 01/88:** "تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية لتقييم اقتصادي دوري يقوم به جهاز مؤهل لهذا الغرض عن طريق التنظيم";

◀ **المادة 40 من القانون 01/91:** تنص على أن "المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوه إلى إقامة وتدعيم نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ"¹.

ومن أجل تطوير مفهوم التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية ومعالجة النقص الفادح في هذا المجال وتكوين مدققين داخليين، أبرمت الجزائر سنة 1993 اتفاقية شراكة جزائرية فرنسية لتكوين المدققين الداخليين الجزائريين وتم إنشاء أول جمعية للمدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين (AACIA) والتي كان هدفها الرئيسي تطوير وتعزيز مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر، حيث أصبحت هذه الجمعية فيما بعد وبالتحديد في سنة 1995 عضواً في معهد المدققين الداخليين (IIA) رفقة العديد من الدول (كالولايات المتحدة الأمريكية، كندا، فرنسا، لكسمبورغ، بلجيكا، سويسرا، تونس، المغرب...الخ)، وفي السنة نفسها أصبحت الجمعية أيضاً عضو منتسب في الاتحاد الفرنكوفوني للتدقيق الداخلي (UFAI). وفي 25 سبتمبر من سنة 1995 صدر الأمر 25/95 والذي أزال الإلزام القانوني للمادة 40 من قانون 01/88 في حين ترك المبادرة للمؤسسات في هذا المجال. وفي 11 نوفمبر 2002 صدر النص التنظيمي رقم 2002/03 المتعلق بفرض رقابة داخلية على البنوك والمؤسسات المالية، الذي نص على أنه "يتعين على المؤسسات المالية والبنوك تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها. وبتاريخ 30 جانفي من سنة 2007 صدر الأمر الوزاري من وزارة الصناعة وترقية الاستثمار تحت رقم SG/07/079 والذي أوجب وضع هيكل للتدقيق الداخلي في كل المؤسسات العمومية الاقتصادية². ثم نجد أن المرسوم التنفيذي 09-96 المؤرخ في 22 فيفري 2009 الذي يحدد شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية أكد في المادة الثانية منه أن: "المفتشية ملزمة برقابة حسن سير التدقيق الداخلي"³.

2- أوجه التشابه بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي: نذكر أهمها فيما يلي:

☞ يهدف كل من المدقق الخارجي والداخلي لوجود نظام رقابة داخلية فعال لمنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب؛

☞ كل من المدقق الداخلي والخارجي يقوم بتوفير المعلومات اللازمة والتي تُساعد في إعداد القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية⁴؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، المؤرخة في 27/04/1991، المادة 40، ص 112.

² عبد الحميد حساني، مرجع سابق، ص 189-190.

³ المرسوم التنفيذي رقم 09-96 المؤرخ في 22 فيفري 2009، المحدد لشروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 14، لسنة 2009، المادة 2.

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 26.

لكل من المدقق الخارجي والداخلي يكون في قلق عندما تكون الإجراءات ضعيفة أو أن هناك جهل بأهمية الالتزام بها، ويشترك المدقق الخارجي في الأمور التي تمس تماماً القوائم المالية، بالرغم من أنه قد يعلق على الترتيبات العامة لوضع المعايير والتوجيهات، ويميل التدقيق الداخلي إلى اتخاذ هذا المفهوم، كذلك في محاوله لرفع مستوى الرقابة المناسبة؛

لكلاهما يسعى إلى التعاون الإيجابي بين الوظيفتين، فالمدقق الخارجي يرجع لمعايير التدقيق في الإرشادات للنظر في مدى الاعتماد على عمل المدقق الداخلي، وهذا التعاون يكون على قدم المساواة ويصمم جزئياً لتجنب المواقف المُعيقة حينما يكون كلا الفريقين يعملان في نفس الموقع في نفس الوقت.

لكلاهما يُقدّم تقريره الرسمي عن التدقيق¹.

3- أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي: يختلف التدقيق الخارجي عن التدقيق الداخلي من أوجه عديدة، نتعرض لأهم جوانب هذا الاختلاف في الجدول الموالي.

¹أشرف حنا ميخائيل، مرجع سابق، ص20-21.

جدول رقم (7): بعض أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	معيار المقارنة
إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.	- تحقيق كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات؛ - التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	الهدف من التدقيق
شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)	موظف من داخل المنشأة (تابع)	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة
يتحدد نطاق وحدود العمل وفقاً للعقد الموقَّع بين المنشأة والمدقق الخارجي والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالباً ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري تفصيلي أو اختياري وفقاً لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق.	تُحدَّد الإدارة نطاق عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي تسمح له بتوسيع عمليات الفصل والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المنشأة.	نطاق وحدود التدقيق
- يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة)؛ - قد يكون كامل أو جزئي؛ - إلزامية وفقاً للقانون السائد.	- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية؛ - اختيارية وفقاً لحجم المنشأة.	التوقيت المناسب للأداء
- قراءة التقارير المالية؛ - أصحاب المصالح؛ - إدارة المنشأة.	إدارة المنشأة.	المستفيدين
يتمتع المدقق باستقلالية تامة، لأنه شخص محايد ومن خارج المنشأة.	يوجد لديه استقلال جزئي حيث أنه يخدم الإدارة ويُعيَّن من قبل الإدارة.	الاستقلالية
يُعيَّن من قبل الملاك لذلك فهو مسؤول أمامهم ويُقدِّم تقريره النهائي لهم.	يُعيَّن من قبل إدارة المنشأة ويُقدِّم تقريره بعد عملية التدقيق للإدارة.	من يقوم بتعيينه
تكون في صورة أتعاب	تدفع المنشأة مبالغ في صورة مرتبات	طريقة تحديد قيمة العمل المنجز
يُقيَّم الرقابة الداخلية كوسيلة لتحديد مدى الاختبارات ونوعها وينصب اهتمامه على الرقابة المالية والمحاسبية.	يمكن أن يتناول جميع إجراءات الرقابة التي يقوم عليها المشروع كهدف	الرقابة الداخلية
المعلومات التي تكفي لتدعيم وتأييد القوائم المالية.	المعلومات التي تسمح للإدارة باتخاذ قرارات إدارية جيدة.	طبيعة المعلومات التي يُقدِّمها التدقيق
يتم فحصه في وحدات القطاع العام.	يكون موضوعاً للفحص.	الأداء التنظيمي
معايير التدقيق والقوانين والتشريعات السارية.	معايير التدقيق الداخلي ولوائح المنشأة.	مصادر توجيهات العمل
موجهة نحو تقييم القوائم المالية.	موجهة نحو تقييم الإدارة.	الأساليب المستخدمة

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على:

- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرابطة، عمان الأردن، 2009، ص215.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006، ص26.
- كمال خليفة أبو زيد وسمير كامل عيسى ورجب السيد راشد، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص52-53.

4- دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات: يُعتبر التدقيق الداخلي أحد آليات الرقابة المساعدة على تطبيق حوكمة الشركات، لذا كان من الضروري تطوير دوره والوظائف التي يؤديها، من خلال تطوير معاييرها في ظل متطلبات حوكمة الشركات، ولهذا فقد أصدر معهد المدققين الداخليين معيار "الحوكمة" رقم (2110) التابع للمعيار رقم (2100) المُعنون بـ: "طبيعة العمل" ضمن معايير الأداء، حيث نص معيار الحوكمة بأنه "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم وعمل توصيات ملائمة لتحسين عملية الحوكمة بالمؤسسة"، وذلك من خلال القيام بالآتي¹:

◆ **الدور التأكيدي:** يندرج ضمنه ما يلي:

- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم وتصميم وتنفيذ فاعلية الأخلاقيات بالمؤسسة والمرتبطة بالأهداف والبرامج والأنشطة؛

- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت المعلومات المتوفرة عن حوكمة الشركات تُساند وتدعم استراتيجيات وأهداف الشركة.

◆ **الدور الاستشاري:** يتضمن وجوب أن تكون أهداف المهام الاستشارية للتدقيق الداخلي متوافقة ومتسقة مع القيم والأهداف العامة للشركة.

وتؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورًا مهمًا في حوكمة الشركات إذ أنها تُعزّز هذه الأخيرة وذلك بزيادة القدرة على مساءلة الشركات، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية والعدالة وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة كتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. وقد أكدت لجنة "Cadbury committee" على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير. ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها².

كما أن التدقيق الداخلي يقوم بأداء دوره باعتباره أحد الأطراف الرئيسية المسؤولة عن دعم حوكمة الشركات من خلال اتجاهين، هما³:

¹ Institute of Internal Auditors, **International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing**, 2012, p11.

² ليلي ريمة هيذوب وباهية زعيم، التكامل بين مهنة التدقيق وآليات الحوكمة لمواجهة الفساد المالي والإداري في ظل معايير المراجعة الدولية، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013، ص10.

³ محمد فلاق ورضوان أنساعد، **التدقيق الداخلي ودوره في ضبط الجودة في إطار حوكمة الشركات**، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي: 19 و20 نوفمبر 2013، ص167.

◀ الاتجاه الأول: مساعدة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة التنفيذية -وهي من الأطراف المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات وقواعدها- في أداء دورها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الاستشارات في القضايا المختلفة للتشغيل؛

◀ الاتجاه الثاني: القيام بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفته في متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالتنظيم والرقابة الملائمة لمواجهتها، والتقرير عن ذلك من خلال تقديم خدمات التأكيد والضمان في المجالات المختلفة.

كما أن وظيفة التدقيق الداخلي تساهم في دعم حوكمة الشركات من خلال التقارير والتوصيات التي تُقدّمها إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق، حيث تتعلق التوصيات المقدمة إلى الإدارة العليا بالأمر التالي¹:

◈ التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التقارير المناسبة بالخصوص؛

◈ المساهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية؛

◈ تقييم كفاءة العمليات والإجراءات الإدارية؛

◈ تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات بخصوص تلافيتها؛

◈ تسهيل قيام الأطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ونظم الرقابة.

أما التوصيات المقدمة إلى لجنة التدقيق فإنها تتعلق بالأمر التالي:

◀ تأكيدات بخصوص سير نظام الرقابة الداخلية في الشركة؛

◀ التقييم الموضوعي والمستقل بخصوص الممارسات المحاسبية وطرق إعداد التقارير المالية؛

◀ التحليل الموضوعي للمخاطر المتعلقة بالعمليات المحاسبية والرقابية؛

◀ توصيات تتعلق بعمليات التحقيق الخاصة بالتلاعب والاحتيال وأية تحقيقات أخرى.

وقد اهتمت المجامع العلمية والمنظمات المهنية بتطوير التدقيق الداخلي، بغرض تقديم صورة جديدة للمهنة، وبيان أثرها على تفعيل ودعم حوكمة الشركات من خلال ما يلي²:

✱ اعتبار التدقيق الداخلي نشاطا مستقلا عن الإدارة التنفيذية للشركة، نتيجة تبعيته إلى مجلس الإدارة، ضمن دائرة لجنة التدقيق المنبثقة عنه، كما أنه يقوم بعرض تقارير إلى هذا المجلس وإلى المساهمين عند الضرورة؛

✱ أنه نشاط موضوعي يقوم بتنفيذ أعمال التدقيق الداخلي، من خلال أشخاص مهنيين ذوي خبرة ومهارة عالية؛

¹Hermanson Dana and Rittenberg Larry, **INTERNAL AUDIT AND ORGANIZATIONAL GOVERNANCE**, The Institute of Internal Auditors, Florida, USA, 2003, p 32.

² محمد عشاوي، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، ورقة بحثية ضمن أعمال المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، 14-16 سبتمبر 2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، ص 11.

- توسيع نطاق التدقيق الداخلي ليشتمل على الخدمات الاستشارية، إلى جانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم وفي هذا تأكيد صريح وموجه لخدمة العملاء، حيث يتخطى المهام التقليدية، مما يُدعم دوره في مجال تقييم المخاطر ودعم نظام حوكمة الشركات؛
 - تطور استراتيجية التدقيق الداخلي، بحيث تستهدف إضافة قيمة إلى الشركة، وتحسين عملياتها، وبذلك فإن التوجه الجديد يُؤكد على الإسهام الجوهرى للتدقيق الداخلي في تحقيق أهداف الشركة الكلية؛
 - التأكيد على اعتبار عناصر نظام الرقابة الداخلية هي المدخل اللازم لمساعدة المؤسسة على توفير نظام جديد ومقبول لحوكمة الشركات، ولذلك أصبح لزاماً على المدقق الداخلي مباشرة مهام ومسؤوليات جديدة في مجالات عديدة كإدارة المخاطر؛
 - التزام المدقق الداخلي بتأدية خدمات التأكيد التي تُركّز على التقييم الموضوعي للأدلة من أجل الخروج برأي فني مستقل حول الأعمال المهنية؛
 - ارساء مجموعة من المبادئ الأساسية التي تُعبّر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، ووضع إطار عام لتحسين أداء أنشطتها بغرض تحسين جودتها وتعزيز عملياتها.
- كما أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يُساهم في حوكمة الشركات من خلال ما يلي:

- وضع القيم والأهداف؛
- رصد تحقيق الأهداف؛
- ضمان القيام بالمسؤوليات؛
- الحفاظ على القيم؛
- العمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر؛
- تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة ككل¹، حيث يُساعد التدقيق الداخلي في المحافظة على نظام رقابة ملائم وذلك بتقييم مدى فاعليته وفعاليتته وبالحث على تحسينه المستمر، وبالتالي يكمن دور التدقيق الداخلي في تقوية أنظمة الرقابة الداخلية من خلال كونه أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية بحيث²:
- يبين نتائج فحص وتقييم أنظمة الرقابة المطبقة في الشركة ويبين نقاط القوة والضعف والتوصيات اللازمة لمعالجة نواحي القصور القائمة، إذ يعني الفحص تدقيق الأحداث والوقائع ويعني التقييم التأكد من أن كل جزء من نشاط المنشأة موضع المراقبة؛
- مراجعة العمليات، وتشمل عملية مراجعة العمليات وجود تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم؛
- مراجعة الأداء، ويعني هل الأداء كفاء وفعال؛

¹ أشرف حنا ميخائيل، مرجع سابق، ص 24.

² عبد الرحمان العايب، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، مرجع سابق، ص 5.

- مراجعة الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين والتعليمات؛
- مراجعة الرقابة المالية؛

- مراجعة إدارية، أي مراجعة أداء الإدارة باعتباره العميل الرئيسي للتدقيق الداخلي.

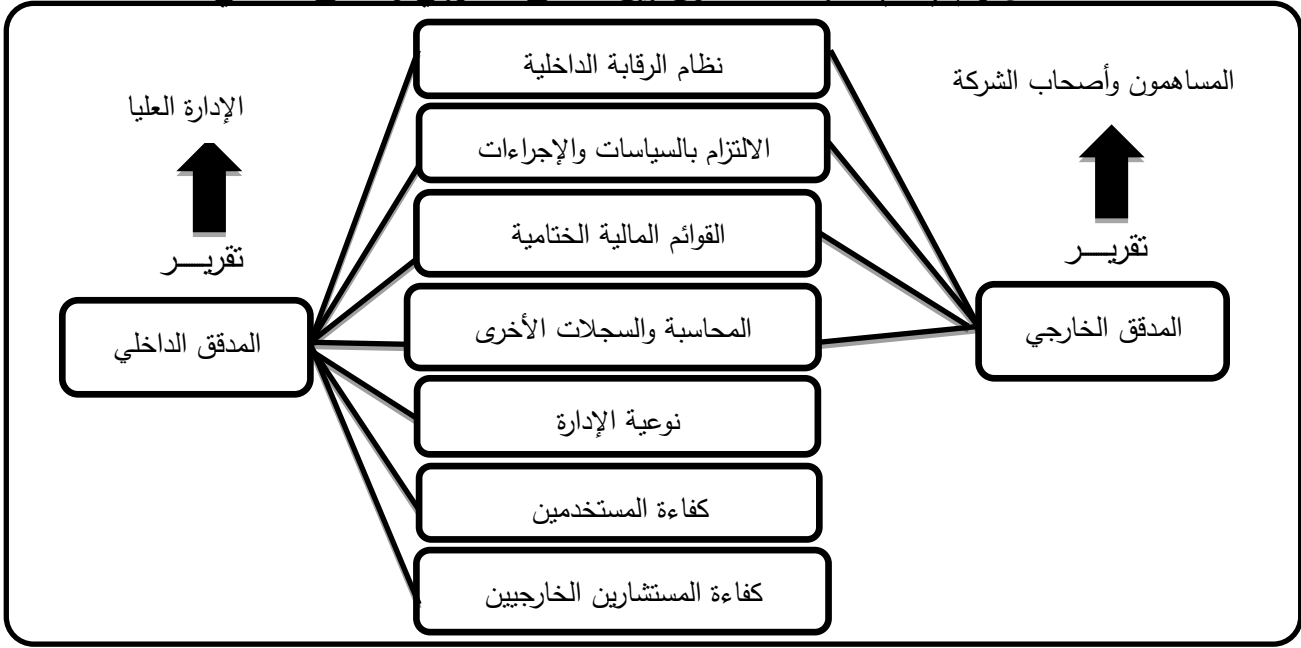
5- **علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي:** تعتبر العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي تقليد قديم عُرف بظهور النوعين، إلا أنه زادت أهمية هذه العلاقة مع زيادة متطلبات حوكمة الشركات، ففي بيئة الأعمال الحديثة أصبح دورهم أكثر تكاملاً، مما زاد من أهمية تعميق العلاقة بينهما. والتكامل هو تحقيق التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على أساس المنافع المتبادلة في مجال الأهداف المتشابهة من ناحية، وفي مجال خدمة الإدارة من ناحية أخرى بغرض زيادة فعالية وكفاءة أداء التدقيق¹. وتكمن أهمية التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي في أن ذلك يُعد الغاية الأساسية والمهمة لتحقيق الكفاءة في الأداء التدقيقي للإدارة، وذلك عن طريق إمدادها بالمعلومات الصحيحة والصادقة لغرض اتخاذ القرارات الرشيدة من قبلها ومن قبل الأطراف الأخرى مستخدمي المعلومات المصادق عليها من قبل المدقق². وعلى الرغم من اختلاف المهام الأساسية للمدقق الداخلي والمدقق الخارجي إلا أنه توجد العديد من الاهتمامات المشتركة بينهما والتي تُعتبر أساساً لبناء التعاون بينهما، حيث أن القيمة التي يُضيفها المدقق الداخلي للشركة التي يعمل بها تنعكس على مستوى التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي³. والشكل الموالي يُلخص مجالات التعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي.

¹ شيماء محمد سمير إبراهيم، التكامل بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للحد من الفساد المالي: دراسة تطبيقية في جامعة الموصل، مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، مركز الدراسات المستقبلية، 41، 2013، ص135.

² المرجع نفسه، ص136.

³ صبري ماهر مشتهى، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين: دراسة حالة قطاع غزة، مجلة جامعة الأزهر، غزة، المجلد 15، العدد2، 2013، ص410.

شكل رقم (13): مجالات التعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي



المصدر: جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين، الامارات العربية المتحدة، 2014، ص453.

من الشكل السابق، نستنتج أن هناك مجالات عمل للمدقق الداخلي تدخل في دائرة اهتمام ومجال عمل المدقق الخارجي، لذلك فإن الوضع الأمثل هو التعاون بين كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي لتجنب التكرار غير الضروري في العمل وتخفيض الوقت اللازم لأداء التدقيق الخارجي إلى الحد الأدنى، ويستلزم ذلك قيام المدقق الخارجي بتقييم عمل المدقق الداخلي لتحديد مدى الاعتماد على ذلك العمل عند التخطيط لعملية التدقيق الخارجي التي سيقوم بتنفيذها.

كما أن حسن العلاقة التي يجب أن تكون موجودة بين التدقيق الداخلي والخارجي تُعتبر ممارسة جيدة يُمكن أن تُقدم مساهمة هامة في تحقيق أهداف حوكمة الشركة. وقد قام "المعهد الرئيسي للمدققين الداخليين في هولندا" و"المعهد الهولندي الملكي للمحاسبين القانونيين" عام 2010 بدراسة حاولا من خلالها التأكيد على الممارسات الجيدة لكلا من التدقيق الداخلي والخارجي والتي يُمكن أن تُحسّن فعالية حوكمة الشركات. حيث تأتي ملائمة هذه الدراسة من كونها قامت بتجميع عدد كبير من الممارسات الجيدة التي تم تحديدها للتدقيق الداخلي والخارجي في سياق حوكمة الشركات، وبالتالي تُقدم هذه الدراسة تجميع أفضل الممارسات كما هو ممثل في الشكل الموالي:

شكل رقم (14): أفضل ممارسات التدقيق الداخلي والخارجي لمساهمة أقوى في حوكمة الشركات

1	يجب أن يبذل المدقق الخارجي كل جهده لتحسين تعاونه مع المدقق الداخلي تحت إشراف لجنة التدقيق.
2	يجب أن يتبادل المدقق الخارجي والمدقق الداخلي الملفات والتقارير بينهما إلى أقصى قدر ممكن.
3	التأكيد على الاتصال المباشر بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي عن طريق اتفاق واضح بينهما.
4	ينبغي أن يتم تنظيم الاجتماعات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لتبادل المعلومات حول منهج التدقيق، التخطيط لعملية التدقيق، وتوضيح المهام وتوزيع المسؤولية.
5	يجب أن يبلغ كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بعضهم بعضاً بشأن المخاطر، وعمليات الغش، وأوجه القصور المهمة في نظام الرقابة الداخلية التي لوحظت.
7	يمكن أن يشارك المدقق الخارجي في عمليات اختيار الرئيس التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي.
9	يجب أن تكون هناك وثيقة تتضمن تقسيم المهام بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، وهيكله وكثافة التعاون بينهما.
10	يجب أن يناقش المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي ترجيح المخاطر كأساس لخطة التدقيق.
11	يجب أن يبلغ المدقق الخارجي والمدقق الداخلي بعضهما البعض في مرحلة مبكرة، وأن يتشاورا بينهما من أجل التحديد وبشكل صحيح تأثير عمليات التدقيق المخطط لها.
12	يمكن للمدقق الداخلي أن يضع الملفات التي تلبي متطلبات المدقق الخارجي بشكل يسهل على المدقق الخارجي الوصول إليها مباشرة
13	يجب أن يسمح المدقق الخارجي للمدقق الداخلي بالوصول المباشر إلى الأجزاء ذات الصلة من الملفات الخاصة بهما.
14	يجب أن يضع المدقق الخارجي والمدقق الداخلي خطة لتحسين كفاءة وفعالية التعاون بينهما، استناداً إلى تقييم دوري لتعاونهما.
15	يجب أن يبلغ المدقق الخارجي والمدقق الداخلي بعضهم البعض عما يلاحظ بشأن استلام شكاوى أو عن أي اقتراحات للتحسين.
16	يجب أن يُقدّم كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي للجنة التدقيق منهج متكامل وخطة للتدقيق.

Source: Cristina Boța-Avram, **Investigation of External Audit's Good Practices in the Context of Corporate Governance: Evidence from Romania**, *Journal of Knowledge Management Economics and Information Technology*, Issue 8, February 2012, p7.

يتضح مما سبق أن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي له انعكاس إيجابي على حوكمة الشركات، وهذا لما يوفره من مزايا لأصحاب المصلحة سواء داخل الشركة أو خارجها، والتي يمكن إدراجها فيما يلي:

أولاً: من زاوية المدقق الخارجي: تبرز أهمية التكامل للمدقق الخارجي في الآتي¹:

- ✱ ثقة واطمئنان المدقق الخارجي في نظام الرقابة الداخلية المعتمد في الشركة، لاعتبار أن التدقيق الداخلي يسعى إلى تقييم هذا النظام للوقوف على فاعليته؛
- ✱ اطمئنان المدقق الخارجي على دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر، لأن التدقيق الداخلي قد فحص المستندات وراجع النظام المحاسبي ووقف على مدى الالتزام بالطرق والمبادئ المحاسبية، وكذا مدى صلاية نظام الرقابة الداخلية المعتمد في قسم المحاسبة؛
- ✱ إن التدقيق الداخلي الذي عادة ما يكون شامل لجميع البنود يُسهم بشكل كبير في إنقاص كلفة التدقيق الخارجي، وكذا توفير الوقت للسماح للمدقق الخارجي من فحص بنود أخرى، كما أنه يُتيح للمدقق الخارجي توجيه عملية التدقيق؛
- ✱ الأخذ في حسابان المدقق الخارجي كفاءة أداء المدقق الداخلي بما يخدم الأهداف المتوخاة من التدقيق؛
- ✱ إن كبر حجم الشركات وتوزيعها جغرافياً يحتم على المدقق الخارجي من زيادة ساعات العمل بما يتناسب وطبيعة الشركة، لذا وفي ظل وجود تدقيق داخلي كوظيفة لدى الإدارة فهي تراقب مختلف أجزاء هذه الشركة سواء في المنطقة الواحدة أو في المناطق الأخرى. وهذا يسمح للمدقق الخارجي من توجيه عملية التدقيق في المناطق أو الأجزاء التي لم يشملها برنامج التدقيق الداخلي.

ثانياً: من زاوية المدقق الداخلي: تبرز أهمية التكامل من هذه الزاوية في العناصر الآتية²:

- يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية ويستطيع أن يُقدّم توصيات من شأنها الاسهام في تطوير الرقابة الداخلية، ويُساعد على تطوير مناهج تدريب المدققين الداخليين وتحسين برامجهم المختلفة؛
- يتجه المدقق الخارجي إلى استخدام أساليب مختلفة في الفحص والتدقيق منها استخدام العينات الاحصائية والحاسبة الالكترونية الأمر الذي يتطلب من إدارة التدقيق الداخلي مجاراة التطور واستخدام تلك الأساليب في تدقيق البيانات المحاسبية وعمليات الوحدة؛
- يُؤكّد التكامل إمكانية انطلاق التدقيق الداخلي اتجاه المهنية أي التخصص في التدقيق، فيتجه إلى مجالات تدقيق العمليات والأنشطة بعد إمام المدقق الداخلي بالنواحي المالية والمحاسبية.

ثالثاً: من زاوية الإدارة: بالنسبة للإدارة فيُحقق التكامل بين التدقيق الخارجي والداخلي ما يلي³:

لـ تزداد ثقته بنظام الرقابة الداخلية وعدالة القوائم المالية؛

¹ مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر: على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2004، ص67.

² شيماء محمد سمير إبراهيم، مرجع سابق، ص137.

³ علي عبد القادر ذنبيات وباسل خالد شناق، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610: دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد2، العدد2، 2006، ص190.

❖ تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي؛

❖ توجيه موارد الشركة وإحكام الرقابة عليها.

رابعاً: من زاوية أصحاب المصلحة في الشركة: يعتبر أصحاب المصلحة في الشركة أهم من يستعمل رأي المدقق الخارجي، فإدراك هؤلاء الأطراف بأهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يجعل مصادقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بين النوعين. ومن أهم الفوائد المترتبة عن التكامل بين التدقيق الخارجي والداخلي بالنسبة لأصحاب المصلحة في الشركة ما يلي¹:

❖ شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين؛

❖ اطمئنان أصحاب الشركة على أموالهم؛

❖ الضخ المتوازي للمعلومات المفحوصة والتي تُعبّر عن الواقع الفعلي للعناصر المحتواة في القوائم المالية، مما يسمح للأطراف ذات العلاقة من اتخاذ القرارات المناسبة.

كما أُشير إليه سابقاً، فإن التدقيق الخارجي أحد أهم الآليات الرقابية لحوكمة الشركات، وفي إطار حوكمة الشركات لا بد أن يكون هناك تكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات (مجلس الإدارة، لجان التدقيق، الرقابة الداخلية، التدقيق الداخلي)، لذلك يعمل التدقيق الخارجي على إخفاء عجز هذه الآليات الرقابية، وذلك من خلال قيام التدقيق الخارجي بأدوار عديدة من نواحي مختلفة يمكن ذكر أهمها فيما يلي²:

- فيما يخص التقارير المالية يلعب التدقيق الخارجي دوراً مهماً وذلك في حالة ما إذا كان هناك أخطاء وغش فيها، من خلال المصادقة من قبل المدقق الخارجي ومنحه الثقة فيها؛

- دور آخر جوهري فيما يخص إجراءات الحصول على المعلومات من قبل المساهمين حول قدرة الإدارة على التسيير بطريقة وأداء فعال، حيث أن رأي المدقق الخارجي حول نوعية تحضير الحسابات مهم، من خلاله يضمن بأن المعلومات المالية والمحاسبية عادلة ومنظمة وواضحة، وبالتالي يسمح للمساهمين بالتصويت بالموافقة وقبول تسيير الإداريين بشكل مضمون؛

- بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية يلعب المدقق الخارجي دوراً حيويًا من خلال إبداء رأيه حول التقرير المقدم من قبل الإدارة، بضمانه أن ما هو موصوف من قِبَل المسيرين مطابق للواقع فيما يخص إجراءات الرقابة الداخلية؛

¹ مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 69.

² David CARASSUS et Nathalie GARDES, **Audit légal et gouvernance d'entreprise: une lecture théorique de leurs relations**, Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, Bordeaux, 29-30 septembre 2005, p11-17.

- للتدقيق دور آخر من خلال تحديد سلطة المسيرين بما يوافق مصلحة الأطراف المختلفة ذات الصلة بالشركة، باعتبارها آلية ملزمة للمسير في التسيير بما يخدم الأطراف أصحاب المصالح. مما سبق، نخلص إلى أن التنسيق والتفاعل بين التدقيق الخارجي والآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات (الإفصاح المحاسبي، مجلس الإدارة، لجان التدقيق، نظام الرقابة الداخلية، التدقيق الداخلي) يعمل باتجاه تعزيز تطبيق حوكمة الشركات، ولذلك فإنه كل ما يكون هناك تنسيق وتفاعل بينهم بشكل كبير فإن ذلك يسمح بتجسيد رقابة الأطراف ذات المصلحة على الشركة، كما أن هذه الآليات من الأفضل أن تعمل فيما بينها لتغطية النقائص التي يمكن أن تنجر عن إحداها، وهو ما تسعى إليه حوكمة الشركات.

خلاصة الفصل الثالث

من خلال دراستنا لهذا الفصل الذي هو تحت عنوان إسهامات التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات، توصلنا إلى النتائج التالية:

يقوم المدقق الخارجي في إطار دوره كآلية لتطبيق حوكمة الشركات بتقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، من خلال إبداء رأيه الفني المحايد الذي يُظهر الصورة الحقيقية للشركة ومركزها المالي بوضوح، الأمر الذي يمنح الوقت الكافي لمختلف الأطراف ذات المصلحة بالشركة لاتخاذ القرارات التي تمكنهم من تعظيم إيراداتهم ومن تدنية خسائرهم؛

يُعد التدقيق الخارجي آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل حوكمة الشركات، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية واكتشاف حالات الأخطاء والغش في التقارير المالية؛
يعتبر كل من الإفصاح المحاسبي ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق ونظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي من أهم الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات، ويسمح التفاعل الجيد للمدقق الخارجي مع هذه الآليات بتغطية العجز الناجم عن عمل هذه الآليات بمفردها، مما يعزز الإشراف على الأنشطة والمعاملات المالية والإدارية ومراقبة مدى مطابقتها لمتطلبات الممارسات الإدارية والمالية، ويُسهّم في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات.

وسنقوم في الفصل الموالي إسقاط هذه الإسهامات الحوكمية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر قصد معرفة مدى مساهمتهم في تطبيق حوكمة الشركات.

الفصل الرابع:

دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

تمهيد

تعتمد الدراسة بشكل أساسي على تحديد مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات، من خلال قياس مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار في النشاط، وكذا قياس مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية، بالإضافة إلى قياس مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات.

ولهذا الغرض فقد قامت الطالبة بتصميم استبانة تم توزيعها على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، وتم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences, version 19) والذي يسمى اختصاراً ببرنامج الـ"spss"، لذا خُصص هذا الفصل لعرض المنهجية التي اتبعتها الطالبة للحصول على البيانات اللازمة للدراسة، ثم تحليلها واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة، وذلك من خلال المباحث التالية: المبحث الأول: طبيعة الدراسة التطبيقية، حيث نتطرق من خلال هذا المبحث إلى منهج وبيانات الدراسة بشقيها الثانوي والأولي، وكذا التعريف بمجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى حدود الدراسة ومتغيراتها؛

المبحث الثاني: الطريقة والإجراءات، في هذا المبحث نتطرق إلى طريقة تصميم قائمة الاستبيان بدءاً بمرحلة إعداد الاستبيان إلى هيكل الاستبيان، ثم نتطرق إلى اختبار قائمة الاستبيان؛ المبحث الثالث: التحليل والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة التطبيقية، يتضمن هذا المبحث تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، وكذا عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الاستبيان، بالإضافة إلى اختبار فرضيات الدراسة وذلك باستخدام بعض الأساليب الإحصائية.

المبحث الأول: طبيعة الدراسة التطبيقية

سنتناول بالدراسة هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

- المطلب الأول: منهج وبيانات الدراسة؛
- المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة؛
- المطلب الثالث: حدود الدراسة ومتغيراتها.

المطلب الأول: منهج وبيانات الدراسة

سنتناول من خلال هذا المطلب المنهج المتبع لإعداد الدراسة وكذا بياناتها.

1. المنهج المتبع:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعرف بأنه أسلوب في البحث العلمي يتناول أحداثا وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، حيث يصفها ويحللها عن طريق تحويل متغيرات الدراسة إلى متغيرات كمية قابلة للقياس بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة. وذلك من أجل وصف وتحليل مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات، ولذلك فقد قامت الطالبة إلى جانب الدراسة النظرية بدراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر. وقد تم الحصول على بيانات الدراسة التطبيقية اللازمة من خلال توزيع استبانته تم إعدادها لهذا الغرض، وبعد ذلك قامت الطالبة بجمع البيانات وتحليلها باستخدام الأدوات الإحصائية، بمساعدة برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية، ثم قامت بعد ذلك باختبار فرضيات هذه الدراسة واستخلاص النتائج.

2. بيانات الدراسة

اعتمدت الطالبة في جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة على نوعين من البيانات، وهي كما يلي:

أولاً: البيانات الثانوية

وهي تمثل بيانات الجانب النظري من الدراسة، حيث قامت الطالبة -حسب استطاعتها وما توفرت لها من وسائل- بمراجعة الدراسات السابقة والأدبيات المنشورة في مجال التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات. وتمثلت هذه البيانات في مجموعة الكتب والدوريات العربية والأجنبية والدراسات المنشورة، وأطروحات الدكتوراه، كما تم الاستعانة بالشبكة العنكبوتية (الانترنت)، بالإضافة إلى الإصدارات والمنشورات للمنظمات المهنية والهيئات المهتمة بتنظيم وتطوير مهنة التدقيق الخارجي وكذا حوكمة الشركات، وهي تُعطي الجانب النظري من الدراسة.

وخلصت الطالبة انطلاقا من الجانب النظري أن أهم إسهامات التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة

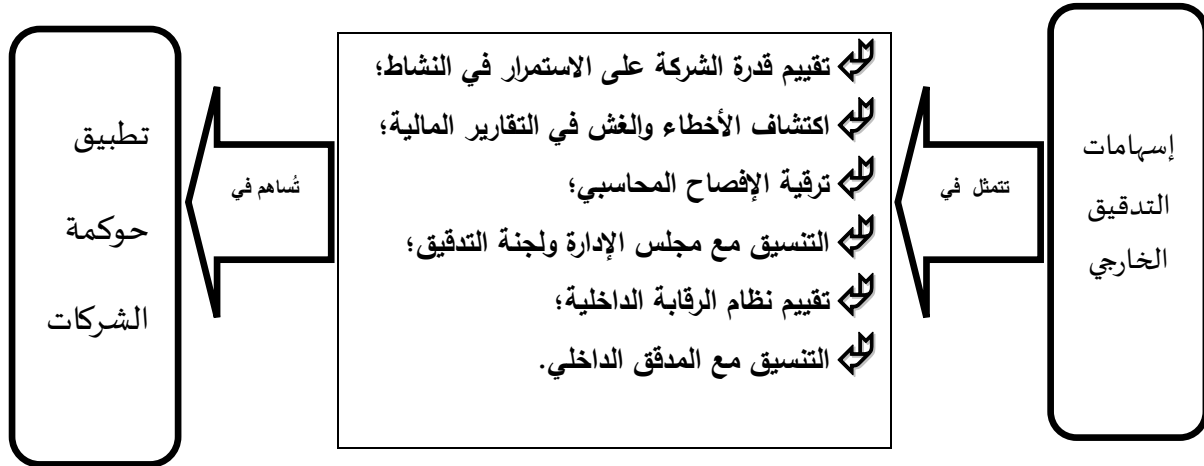
الشركات تتمثل فيما يلي:

- تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛
- اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية؛
- ترقية الإفصاح المحاسبي؛
- التنسيق مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- التنسيق مع المدقق الداخلي.

مما سبق يمكن تصميم نموذج الدراسة التطبيقية انطلاقا من الجانب النظري، وذلك كما هو موضح

في الشكل التالي:

شكل رقم (15): دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة



المصدر: من تصور الطالبة انطلاقا من الجانب النظري للدراسة.

ثانيا: البيانات الأولية

هي بيانات الجانب التطبيقي من الدراسة، والتي تم تجميعها لاختبار فرضيات الدراسة، لذلك فقد قامت الطالبة بجمع البيانات الأولية عن طريق أسلوب الاستقصاء وذلك بعد تصميم وتطوير أداة الدراسة، ثم تم توزيع الاستبيانات على عينة الدراسة، لمعرفة إجاباتهم حول مدى مساهمتهم في تطبيق حوكمة الشركات.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب لمجتمع الدراسة ثم تحديد عينة الدراسة.

1. مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة في الجزائر، والبالغ عددهم (1942) حسب ما هو مسجل في الجداول الرسمية لممارسة المهنة لعام 2014، حيث بلغ عدد الخبراء المحاسبين المرخص لهم بمزاولة المهنة (234)، أما محافظي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة فبلغ عددهم (1708)، ويمكن توضيح ذلك في الجدول الموالي:

جدول رقم (8): عدد المهنيين (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات) بالجزائر في 2014/06/16

المجموع	المدقق الخارجي	
233	الأشخاص الطبيعيين	خبير محاسب
1	الأشخاص المعنويين	
1706	الأشخاص الطبيعيين	محافظ حسابات
2	الأشخاص المعنويين	
1942	المجموع	

المصدر: قرار وزارة المالية رقم 85 المؤرخ في 16 جوان 2014. متوفر على الموقع: <http://www.cnc.dz>، تم الاطلاع يوم: 2014/11/03.

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن مجتمع الدراسة يتكون من 1942 ممارس لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، ونظرا لكبر حجم المجتمع وصعوبة حصره اعتمدت الطالبة على أسلوب المعاينة.

2. عينة الدراسة:

بما أن مجتمع الدراسة معلوم، فلا بد من تحديد حجم عينة الدراسة، لذا فقد قامت الطالبة بحساب حجم عينة الدراسة وفق معادلة "ستيفن ثامبسون"، والتي صيغتها كما يلي¹:

$$n = \frac{N \times p(1-p)}{[N-1 \times (d^2 \div z^2)] + p(1-p)}$$

حيث:

n: حجم العينة.

N: حجم المجتمع.

z: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 وتساوي 1.96.

d: نسبة الخطأ وتساوي 0.05.

P: نسبة توفر الخاصية والمحايدة وتساوي 0.05.

2012, p59. USA, ¹ Steven K. Thompson, **sampling**, John Wiley & Sons, third édition, New Jersey,

بالتعويض في المعادلة:

$$n = \frac{1942 \times 0.5(1-0.5)}{\left[\frac{1942-1}{n} \times (0.05^2 \div 1.96^2) \right] + 0.5(1-0.5)}$$

نجد حجم العينة:

$$n = 320.85 \approx 321$$

وقد بلغت عدد الاستثمارات الموزعة 325 استمارة، وهي تمثل نسبة 16.735% من مجتمع الدراسة البالغ 1942. وبعد عملية التجميع الكلي للاستبيانات والقيام بالفرز، تم اعتماد الاستبيانات الصالحة كعينة للدراسة والبالغ عددها 103 استبانة من مجموع الاستبيانات التي تم توزيعها على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وهذا بعد ما قمنا بإقصاء باقي الاستثمارات والتي استبعدت للنقص أو للتضارب الموجود في الإجابات. والجدول التالي يوضح ذلك:

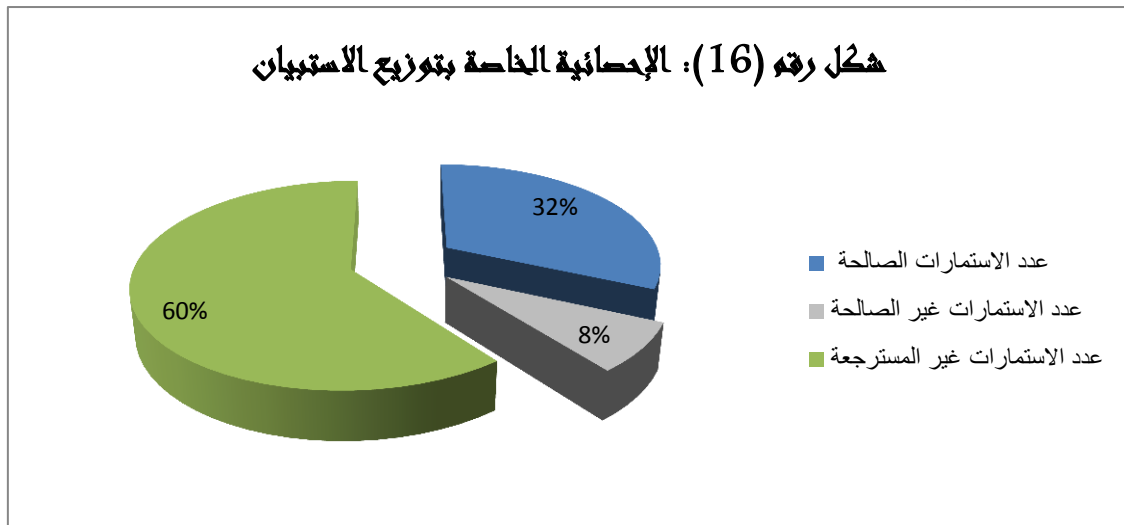
الجدول رقم (9): الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان

النسبة	العدد	البيان
100%	325	عدد الاستثمارات الموزعة
31.692%	103	عدد الاستثمارات الصالحة
7.692%	25	عدد الاستثمارات غير الصالحة
60.616%	197	عدد الاستثمارات غير المسترجعة

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادًا على نتائج فرز البيانات.

من خلال الجدول أعلاه، يتضح لنا أن عينة الدراسة تمثلت في (103) مدقق خارجي، وهي تمثل عدد الاستثمارات التي تم إدخال بياناتها إلى البرنامج الإحصائي بهدف معالجتها، وتحليل ومناقشة ما جاء فيها، والشكل الموالي يمثل ذلك.

شكل رقم (16): الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (9).

وقد توزعت عينة دراستنا جغرافيا عبر بعض ولايات الجزائر كما هو ملخص في الجدول الموالي:

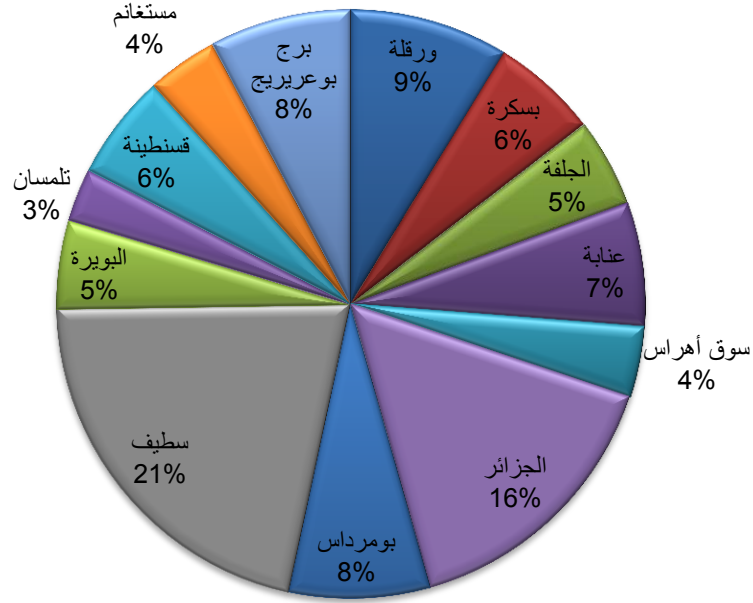
جدول رقم (10): توزيع فئة الدراسة عبر بعض ولايات الجزائر

الولاية	التكرار	النسبة المئوية
ورقلة	9	8.74%
بسكرة	6	5.83%
الجلفة	5	4.85%
عنابة	7	6.8%
سوق أهراس	4	3.88%
الجزائر	16	15.53%
بومرداس	8	7.77%
سطيف	22	21.36%
البويرة	5	4.85%
تلمسان	3	2.91%
قسنطينة	6	5.83%
مستغانم	4	3.88%
برج بوعريرج	8	7.77%
المجموع	103	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على توزيع الاستبيان.

من خلال الجدول يتضح أن عينة الدراسة توزعت بين الشمال والجنوب والشرق والغرب على 13 ولاية، حيث سجلت أعلى نسبة لها بولاية سطيف بنسبة 21.36% وذلك لأنها مكان إقامة الطالبة، تليها ولاية الجزائر بنسبة 15.53%، كما سجلت أدنى نسبة بولاية تلمسان بنسبة 2.91%. والشكل الموالي يمثل ذلك.

شكل رقم (17): توزيع فئة الدراسة عبر بعض ولايات الجزائر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (10).

المطلب الثالث: حدود الدراسة ومتغيراتها

يتناول هذا المطلب حدود الدراسة ومتغيراتها، كما يلي:

1. حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

1.1. الحدود المكانية:

تمت هذه الدراسة في الجزائر لقياس مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات.

2.1. الحدود الزمنية:

استغرق إعداد الدراسة التطبيقية بدءًا بإعداد الاستبيان وتحكيمة وتوزيعه ثم معالجة البيانات المجمعة من خلاله مدة عام (من شهر ديسمبر 2014 إلى غاية ديسمبر 2015).

2. متغيرات الدراسة

هذه الدراسة تحت عنوان "دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية"، وبالتالي نحاول من خلالها دراسة واقع دور التدقيق الخارجي في الجزائر كمتغير مستقل في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية كمتغير تابع، وتم إجراء الدراسة التطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر.

1.2. المتغير المستقل:

المتغير المستقل في هذه الدراسة هو "التدقيق الخارجي"، والذي سيتم قياس إسهاماته من الزوايا التالية:

- 1.1.2. مدى التزام المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛
- 2.1.2. مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية؛
- 3.1.2. مدى التزام المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات. ولدراسة هذه النقطة ارتأينا اختبار المؤشرات التالية:

- مدى التزام المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي؛
- مدى التزام المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة؛
- مدى التزام المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- مدى التزام المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي.

وتجدر الإشارة إلى أنه لم تقم الطالبة بقياس مدى التزام المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه لجنة التدقيق لغياب هذه الأخيرة في معظم الشركات الجزائرية، ويرجع ذلك أن تشكيلها لا يزال يعتبر غير إلزامي، وذلك لاعتبارها جزءاً من مسؤوليات مجلس الإدارة. ويمكن أن نستنتج ذلك مما يلي:

- **القانون التجاري:** لم يتضمن القانون التجاري بشكل صريح تشكيل لجان التدقيق، ولكن يمكن استخلاصها ضمناً في المادة 622 منه والتي جاء فيها ما يلي: "يخول لمجلس الإدارة كل السلطات للتصرف باسم الشركة، ويمارس هذه السلطات في نطاق موضوع الشركة ومع مراعاة السلطات المسندة صراحة في القانون لجمعيات المساهمين"، ومنه فيمكن ولا يلزم مجلس الإدارة على تشكيل لجان تدقيق تُساعده في أداء مهامه والوفاء بالتزاماته؛

- **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر:** وهو ميثاق غير إلزامي وليس قانون واجب التطبيق، ولم يُلزم الميثاق المؤسسات بتشكيل لجان التدقيق ولم يُسمَّها لكن اعتبر ذلك من مسؤوليات مجلس الإدارة حيث اكتفى بالإشارة إلى أن المجلس بإمكانه تشكيل لجان متخصصة على مستواه لمساعدته للقيام بمهامه على أكمل وجه، هذه اللجان المتخصصة تأخذ صفة الإشراف على التدقيق الخارجي والرقابة المالية للشركة وتحديد مرتبات الإطارات المسيرة (لجنة المكافآت ولجنة التعيينات).

2.2. المتغير التابع:

المتغير التابع في هذه الدراسة هو "حوكمة الشركات" باعتبار أن كل العناصر التي تطرقنا إليها في التقسيمات المكونة للمتغير المستقل سواء كانت:

- الدور الحوكمي للمدقق الخارجي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛
- الدور الحوكمي للمدقق الخارجي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية؛

- الدور الحوكمي للمدقق الخارجي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحكومة الشركات.
من شأنه أن يؤدي من دون شك إلى المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: الطريقة والإجراءات

يتناول هذا المبحث وصفا لطريقة تصميم قائمة الاستبيان انطلاقا من مرحلة إعدادها إلى اختبار صدقها وثباتها، وهذا من خلال المطالبين التاليين:

المطلب الأول: إعداد الاستبيان وطرق توزيعه؛
المطلب الثاني: اختبار صدق وثبات الاستبيان.

المطلب الأول: إعداد الاستبيان وطرق توزيعه

تم إعداد وتجهيز هذا الاستبيان ليكون قابلا للتوزيع على عدة مراحل وذلك على النحو التالي:

1. إعداد الاستبيان:

لغرض إجراء هذه الدراسة فقد تم بناء استبيان، تم تحميله على ورق عادي (Format A4) وهذا فيما يخص التسليم المباشر، أو على حامل الكتروني عبر (Word) وهذا فيما يخص التسليم عن طريق البريد الإلكتروني، كما قامت الطالبة بإعداد استمارة الكترونية "formulaire en ligne" بالاعتماد على موقع "Google drive" والذي يتيح إمكانية الحصول على موقع انترنت مجاني للاستبيان كما يتيح استقبال الإجابة منظمة في ورقة اكسل "Excel". وقد قامت الطالبة بصياغة الاستبيان باللغتين العربية والفرنسية، مراعاة لبيئة عمل المدققين الخارجيين في الجزائر، التي تعتمد غالبا على اللغة الفرنسية كأداة للتواصل وممارسة الأعمال التجارية.

وقد تضمن الاستبيان توضيحا لموضوع الدراسة وأهميتها وأهدافها، كما تضمن الاستبيان أيضاً على (46) سؤالاً (بعد التحكيم)، توزعت على قسمين رئيسيين، الأول يشتمل على البيانات الشخصية لأفراد العينة المدروسة وتضمن أربعة أسئلة (4)، أما القسم الثاني فيضم ثلاثة محاور تتعلق بموضوع الدراسة تشتمل على اثنان وأربعين سؤالاً (42). كما اعتمدت الطالبة نوع الأسئلة المفتوحة في آخر كل محور من محاور الاستبيان الثلاثة، وذلك للوقوف على وجهات نظر أفراد العينة حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وفيما يلي تفاصيل الاستبيان:

أ. القسم الأول: يتكون هذا القسم من البيانات الشخصية (البيانات المتعلقة بالخصائص الديموغرافية) لعينة الدراسة والتي تضمنت المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق.

* الاستمارة الإلكترونية متوفرة عبر الموقع الإلكتروني:

<https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdUjK4p0T4TjndpN->

IRvOdsM2AKxfRMA7DT6Ekoldult_JmqA/viewform

ب. **القسم الثاني:** يتضمن هذا القسم محاور الدراسة الثلاثة، وهي:

- **المحور الأول:** يختص بالفرضية الأولى، والتي تتعلق بمعرفة مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، موضوعة في شكل عبارات، من العبارة رقم (1) إلى العبارة رقم (19).
 - **المحور الثاني:** يختص بالفرضية الثانية، والتي تتعلق بمعرفة مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية، ويضم العبارات الممتدة من العبارة رقم (20) إلى العبارة رقم (25).
 - **المحور الثالث:** يختص بالفرضية الثالثة، والتي تتعلق بمعرفة مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات، وقد تم تجزئتها إلى أربع فرضيات فرعية كما يلي:
 - الفرضية الفرعية الأولى: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي"، جاءت هذه الفرضية في (3) عبارات من العبارة رقم (26) إلى العبارة رقم (28)؛
 - الفرضية الفرعية الثانية: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة"، جاءت هذه الفرضية في (4) عبارات من العبارة رقم (29) إلى العبارة رقم (32)؛
 - الفرضية الفرعية الثالثة: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة"، جاءت هذه الفرضية في (5) عبارات من العبارة رقم (33) إلى العبارة رقم (37)؛
 - الفرضية الفرعية الرابعة: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي"، جاءت هذه الفرضية في (5) عبارات من العبارة رقم (38) إلى العبارة رقم (42).
- وقد تم الاعتماد على سلم "ليكرت الثلاثي" لمعرفة مدى الالتزام بالإجراءات المتضمنة في عبارات الاستبيان، أي هل بصفة دائمة أم أحياناً أم نادراً، ولقد تم إعطاء ترميز لكل إجابة من الإجابات الثلاث كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (11): درجات مقياس سلم "ليكرت الثلاثي"

التصنيف	نادراً	أحياناً	دائماً
الترميز	1	2	3

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على سلم ليكرت الثلاثي.

ولتفسير هذه الأرقام يعطى للمتوسط الحسابي النظري مدلولاً، وذلك للاستفادة منه عند تحليل النتائج، ويتم حساب المدى من خلال حساب الفرق بين الحد الأدنى والحد الأعلى للفئات (خيارات الإجابة) كما يلي (2=1-3)، ويتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم طول المدى على عدد الفئات كما يلي (0.66=3/2)

ثم يتم إضافة طول المدى (0.66) إلى رموز الفئات بالتدرج ابتداءً من أصغر فئة كما يلي:

$$1.66=0.66+1 \text{ أي من } 1 \text{ إلى } 1.66 \text{ تمثل الإجابة نادراً؛}$$

$$2.33=0.66+1.67 \text{ أي من } 1.67 \text{ إلى } 2.33 \text{ تمثل الإجابة أحياناً؛}$$

$$2.34=0.66+2.34 \text{ أي من } 2.34 \text{ إلى } 3 \text{ تمثل الإجابة دائماً.}$$

2. طرق توزيع الاستبيان

اعتمدت الطالبة في توزيع الاستبيان على عدة طرق، فرضها تواجد أفراد عينة الدراسة في مناطق

مشتتة جغرافياً. وهذه الطرق هي:

- طريقة التسليم المباشر من اليد إلى اليد في غالب الأحيان؛
- الاستعانة ببعض الأقارب والأصدقاء؛
- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب التدقيق؛
- استعمال البريد الإلكتروني لأفراد عينة الدراسة.

المطلب الثاني: اختبار صدق وثبات الاستبيان

بهدف التأكد من سلامة قائمة الاستبيان المستخدمة في جمع بيانات الدراسة التطبيقية، ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها ونجاح الأداة المستخدمة في قياس الشيء المراد قياسه، فإنه ينبغي التحقق من صلاحية قائمة الاستبيان وموضوعيتها قبل توزيعها على عينة الدراسة من خلال إجراء اختبارات الصدق والثبات كما يلي:

1. اختبار صدق الاستبيان

قبل توزيع الاستبيان فقد تم عرضه على عدد من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين في مجال التدقيق ومنهجية البحث العلمي والإحصاء في جامعة سطيف1، كما تم عرضه على مدققين خارجيين، وذلك بغرض تحكيم قائمة الاستبيان والتأكد من سلامة بنائها من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- دقة صياغة الأسئلة وتحديد مدى السلامة في صياغة العبارات ووضوحها؛

- مدى شمولية الاستمارة؛

- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملاءمتها لهدف الدراسة؛

- الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية.

وقد تمحورت معظم الملاحظات في ما يلي:

- حذف بعض الأسئلة وإعادة صياغة أخرى لعدم وضوحها؛

- إضافة بعض الأسئلة التي هي على صلة وثيقة بموضوع الدراسة؛

- اختيار سلم ليكارت الثلاثي؛

- تمكين المشاركين في الدراسة من إبداء بعض الملاحظات والإضافات، وذلك بترك بعض الأسطر فارغة في آخر كل محور؛
 - اعتماد صيغة المخاطب عند طرح الأسئلة، وذلك للوقوف على مدى التزام كل مدقق بالعبارات الواردة في الاستبيان من واقع ممارسته المهنية.
- وفي ضوء الملاحظات التي أبداها المُحكّمون، قامت الطالبة بإجراء التعديلات التي اتفق عليها المحكمون بهدف وتعديل وإعادة صياغة بعض العبارات حتى تزداد أداة الدراسة وضوحاً وملاءمة لقياس ما وُضعت من أجله، وتمت صياغة الاستبيان بشكله النهائي، والملحق رقم (4) يُوضّح أسماء الأساتذة والمدققين المشاركين في تحكيم الاستبيان.

2. تجريب الاستبيان

تم تجريب الاستبيان على عينة مكونة من 12 مدققاً خارجياً، للتعرف على درجة وضوح الأسئلة وفهمها من قبل المدققين، وهذا لتفادي تأويلات خاطئة حول الأسئلة المطروحة، لهذا تم إعادة صياغة بعض العبارات لتكون أكثر وضوحاً، ثم تمّ اعتماد الاستبيان وتوزيعه على العينة النهائية.

3. اختبار ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي الاستبيان نفس النتائج في حالة ما إذا تم توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف، أي أن تكون النتائج التي يعطيها الاستبيان متقاربة إذا تم تكرار توزيعه على نفس عينة الدراسة. ويأخذ معامل الثبات قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يوجد ثبات في البيانات المكوّنة للاستمارة، فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، وبالتالي أي زيادة في قيمة معامل "ألفا كرنباخ" تعني زيادة في مصداقية البيانات، وبالتالي إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة. ومن أجل اختبار ثبات الاستبيان المعد لهذه الدراسة قامت الطالبة باختبار أداة القياس باستخدام اختبار ألفا كرنباخ (Alpha Cranbach) من خلال برنامج (spss)، والجدول الموالي يبين ذلك:

جدول رقم (12): معاملات الثبات لعبارات الاستبيان

المتغيرات	عدد العبارات	قيمة معامل "ألفا كرنباخ"
مدى التزام المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط	19	0.899
مدى التزام المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية	6	0.694
مدى التزام المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحكومة الشركات	17	0.834
المتغيرات ككل	42	0.886

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادًا على الاستبيان وبرنامج spss.

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمته معامل "ألفا كرنباخ" قد بلغت (0.886)، ويمكن اعتبارها نسبة عالية لأنها تزيد عن النسبة المقبولة إحصائياً وبالغلة (0.60)، مما يدل على أن الاستبيان مقبول لإجراء الدراسة التطبيقية.

4. صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان

يُساهم الاتساق الداخلي للاستبيان في الحكم على دقة القياس، وتحديد مدى ثبات الاستبيان وصدقه في قياس العلاقة المراد إثباتها. ويُقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه العبارة. وسنقوم في هذا الجزء بقياس الارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرضية والدرجة الكلية للفرضية التابعة لها من أجل تحديد العبارات التي إذا تم حذفها لا تؤثر على الاتجاه العام للفرضية التي تنتمي إليها هذه العبارة، كما يلي:

1.4 صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الأولى

يبين الجدول رقم (13) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى والفرضية ككل، والمتمثلة في: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط".

جدول رقم (13): صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الأولى

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	العبارات
10.00	0.543	1 هل تعطون أهمية لمعرفة قدرة الشركة على سداد الذمم الدائنة بتاريخ الاستحقاق
0.00	0.595	2 هل تدققون في أسباب عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاقها
0.00	0.700	3 هل تحاولون معرفة إذا كانت الشركة تعاني من صعوبة في الحصول على تمويل للتطور والاستثمار
10.00	0.560	4 هل تتحققون من قدرة الشركة على الوفاء بشروط اتفاقيات القروض
10.00	0.547	5 هل تعطون أهمية لمؤشر ارتفاع الخسائر التشغيلية وتكرارها
0.000	0.589	6 هل تهتمون بمعرفة أسباب تحول الشركة من التعامل بالأجل إلى التعامل النقدي مع الموردين
0.000	0.626	7 هل تحاولون أن تعرفوا إذا فقدت الشركة مدراء أساسيين وأكفاء دون إحلال غيرهم
0.000	0.795	8 هل تحاولون أن تعرفوا إذا فقدت الشركة سوق رئيسي
0.000	0.786	9 هل تحاولون معرفة إذا كانت الشركة تعاني من نقص في المواد الأولية والتجهيزات
0.000	0.744	10 هل تستفسرون عن وجود صعوبات مع العمال ونقص في العمالة لدى الشركة محل التدقيق
0.000	0.602	11 هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة التي تدققون حساباتها تلتزم بمتطلبات رأس المال
0.000	0.595	12 هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة تعتمد بشكل كبير على قروض قصيرة الأجل لتمويل موجودات ثابتة
10.00	0.563	13 هل تستفسرون عن وجود قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تؤثر على سير عملها
0.000	10.37	14 هل أنتم على اطلاع حول كل تغيير في التشريعات السياسية والحكومية يخص الشركة، والذي يمكن أن يعرقل سير عملها
0.000	0.719	15 هل تدرسون الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية، التي تؤثر على مقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط
0.000	0.633	16 هل تتأكدون من وجود أي ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع الشركة في عجز مالي
10.00	0.556	17 هل تدققون في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للشركة
130.0	0.433	18 هل توسعون نطاق الفحص في حال شعرتهم بوجود ما يهدد استمرارية الشركة
0.000	0.644	19 هل تقدّمون النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية الشركة محل التدقيق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من الجدول السابق يتبين أنه توجد علاقة ارتباط طردية بين كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى وبين الفرضية الأولى ككل، ذلك أن معامل ارتباط "بيرسن" في كامل الحالات هو أكبر من الصفر، كما أن

مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$)، ومنه فإن عبارات الفرضية الأولى صادقة لما وضعت لقياسه.

2.4. صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الثانية

يبين الجدول رقم (14) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية والفرضية ككل، والمتمثلة في: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية".

جدول رقم (14): صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الثانية

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	العبارات
180.0	0.414	20 هل تتأكدون من عمليات التسوية الجردية والتي لها تأثير هام على الأرباح
0.000	0.720	21 هل ترسلون مصادقات لطرف ثالث حول أرصدة السجلات المحاسبية
0.000	0.632	22 هل تعدّلون خطة التدقيق في حالة ظهور دلائل على وجود أخطاء أو غش، بحيث تتضمن إجراءات إضافية لتحديد تأثير هذه الأخطاء أو الغش
0.000	0.709	23 بعد قيامكم بالتخطيط لإجراءات تدقيق معينة فهل تقدرون فيما إذا كان إجمالي المعلومات الخاطئة المشخصة والتي لم يتم تصحيحها ذا أهمية نسبية
70.00	0.470	24 هل تستفسرون من الإدارة عن أي خطأ مهم أو غش تم اكتشافه
0.000	0.745	25 في حالة تأكدكم من وجود أخطاء أو غش بعد صدور تقريركم، فهل تقومون ببحث الأمر مع الإدارة وتطلبون منها تعديل القوائم المالية حسب الظروف الجديدة المكتشف

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من الجدول أعلاه يتبين أنه توجد علاقة ارتباط طردية بين كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية وبين الفرضية الثانية ككل، ذلك أن معامل ارتباط "بيرسن" في كامل الحالات هو أكبر من الصفر، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$)، ومنه فإن عبارات الفرضية الثانية صادقة لما وضعت لقياسه.

3.4. صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة

يبين الجدول رقم (15) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرعية الأولى للفرضية الثالثة وبين المعدل الكلي لعباراتها، والمتمثلة في: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي".

جدول رقم (15): صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	العبارات
0.000	0.521	26 هل تتحققون من أن الشركة تفصح عن كافة البيانات المتعلقة بأمورها، بما في ذلك الموقف المالي، الأداء، الملكية، والرقابة على الشركة
0.000	0.539	27 هل تتحققون من كفاية المعلومات المفصح عنها في التقارير المالية للشركة محل التدقيق
0.000	0.738	28 هل تتحققون من أن الشركة تفصح عن المعلومات في التوقيت المناسب وبشكل يضمن وصول المعلومات إلى جميع الأطراف المعنية وبطريقة تتسم بالعدالة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من الجدول أعلاه يتبين أنه توجد علاقة ارتباط طردية بين كل عبارة من عبارات الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة وبين المعدل الكلي لعباراتها، ذلك أن معامل ارتباط "بيرسن" في كامل الحالات هو أكبر من الصفر، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$)، ومنه فإن عبارات الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة صادقة لما وضعت لقياسه.

4.4. صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة

يبين الجدول رقم (16) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرعية الثانية للفرضية الثالثة وبين المعدل الكلي لعباراتها، والمتمثلة في: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة".

جدول رقم (16): صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	العبارات
10.00	0.543	29 هل تجتمعون مع مجلس الإدارة بشكل دوري
0.000	0.830	30 هل تناقشون الأمور المتعلقة بعملية التدقيق مع مجلس الإدارة
30.00	0.504	31 هل تقومون بقراءة تقريركم على مجلس الإدارة
0.000	0.706	32 هل تقومون بتقديم النصائح التي تساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من الجدول أعلاه يتبين أنه توجد علاقة ارتباط طردية بين كل عبارة من عبارات الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة وبين المعدل الكلي لعباراتها، ذلك أن معامل ارتباط "بيرسن" في كامل الحالات هو أكبر من الصفر، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$)، ومنه فإن عبارات الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة صادقة لما وضعت لقياسه.

5.4. صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة

يبين الجدول رقم (17) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة وبين المعدل الكلي لعباراتها، والمتمثلة في: "مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية".

جدول رقم (17): صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة

العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
هل تُقيّمون نظام الرقابة الداخلية قبل كل عملية تدقيق	0.556	10.00
هل تقومون بتقييم الأقسام الثلاثة لنظام الرقابة الداخلية (نظام الرقابة الداخلية الإدارية، المحاسبية، الضبط الداخلي)	0.547	10.00
هل تذكرون الإدارة بمسؤولياتها حول نظام الرقابة الداخلية	0.589	0.000
هل تبلغون عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب	0.759	0.000
هل تقدمون توصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية	0.585	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من الجدول أعلاه، يتبين أنه توجد علاقة ارتباط طردية بين كل عبارة من عبارات الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة وبين المعدل الكلي لعباراتها، ذلك أن معامل ارتباط "بيرسن" في كامل الحالات هو أكبر من الصفر، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$)، ومنه فإن عبارات الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة صادقة لما وضعت لقياسه.

6.4. صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة

يبين الجدول رقم (18) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة وبين المعدل الكلي لعباراتها، والمتمثلة في: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي".

جدول رقم (18): صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	العبارات
10.00	0.568	38 هل يوجد اتصال بينكم وبين المدقق الداخلي بشأن المسائل ذات الاهتمام المتبادل
0.000	0.816	39 هل تبالغون المدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت انتباهكم وتؤثر على عمله
0.000	0.713	40 هل تتفقون وتتشاورون مع المدقق الداخلي على توقيت العمل الذي يخدم مصالحكم المتبادلة
0.000	0.750	41 هل تفحصون عينة من أوراق العمل والتقارير التي يقوم المدقق الداخلي بإعدادها
0.000	0.728	42 هل تتناقشون مع المدقق الداخلي حول نتائج تقييماتكم لعمله

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من الجدول أعلاه يتبين أنه توجد علاقة ارتباط طردية بين كل عبارة من عبارات الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة وبين المعدل الكلي لعباراتها، ذلك أن معامل ارتباط "بيرسن" في كامل الحالات هو أكبر من الصفر، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$)، ومنه فإن عبارات الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة صادقة لما وضعت لقياسه.

7.4. صدق الاتساق البنائي للاستبيان

يبين الجدول رقم (19) معاملات الارتباط بين معدل كل فرضية من فرضيات الدراسة مع المعدل الكلي لعبارات الاستبيان.

جدول رقم (19): معامل الارتباط بين معدل كل فرضية من فرضيات الدراسة والمعدل الكلي لعبارات الاستبيان

الفرضية	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الفرضية الأولى	0.848	0.000
الفرضية الثانية	0.574	0.000
الفرضية الثالثة	0.708	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من الجدول أعلاه يتبين أنه توجد علاقة ارتباط طردية بين كل فرضية من فرضيات الدراسة وبين المعدل الكلي لعبارات الاستبيان، ذلك أن معامل ارتباط "بيرسن" في كامل الحالات هو أكبر من الصفر، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة ($\text{sig}=0.00$) في جميع الحالات، وهو أقل من مستوى الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$)، وبذلك تعتبر كل عبارات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

بعدما قمنا بإعداد الاستبيان واختباره، نقوم في هذا المبحث بتحليل ومعالجة البيانات التي تحصلنا عليها باستخدام الأدوات الإحصائية المناسبة للإجابة على فرضيات الدراسة، وذلك من خلال المطالب التالية:

- المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة وتحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة؛
- المطلب الثاني: عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة؛
- المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة وتحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
يتضمن هذا المطلب عرضاً للأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل ومعالجة البيانات التي تم تجميعها من خلال الاستبيانات الموزعة على عينة الدراسة، بالإضافة إلى تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.

أولاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد عملية جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، تم تفرغها ببرنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) قصد معالجتها إحصائياً، والذي تم باستخدام العديد من الأساليب والمقاييس الإحصائية هي:

- **التكرارات والنسب المئوية:** وهذا من أجل التعرف على البيانات الأولية لمفردات الدراسة، ولتحديد إجابات أفرادها اتجاه المحاور التي تضمنتها أداة الدراسة؛
- **المتوسط الحسابي:** نهدف من استخدامه معرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد عينة الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، كما نهدف من استخدامه ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي؛
- **الانحراف المعياري:** وهذا من أجل معرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات محاور الدراسة، ولكل محور من محاور الدراسة عن متوسطها الحسابي. حيث يوضح الانحراف المعياري التشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات المحاور التي تضمنها الاستبيان، فكلما اقتربت من الصفر كلما دل ذلك على تركيز الإجابات وانخفاض تشتتها بين المقياس. كما أنه يفيد في ترتيب العبارات عند تساوي المتوسطات الحسابية وذلك لصالح العبارة الأقل تشتتاً؛
- **اختبار التوزيع الطبيعي "اختبار كولمجروف - سمرنوف" (Sample Kolmogrov-Smirnov):** يتم تطبيق اختبار "كولمجروف - سمرنوف" لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار

ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حتى تكون نتائجها صحيحة؛

- اختبار الفرضيات من خلال استخدام الاختبار الإحصائي (One Sample T-Test) لعينة واحدة لاختبار الفرضيات؛
- اختبار كاي تربيع (Chi-deux): من أجل تحديد وجود علاقة بين فرضيات الدراسة والخصائص الديموغرافية للمدققين الخارجيين عينة الدراسة.

ثانياً: تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

تُعتبر الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة ذات دور كبير وهام في تحديد مستوى إدراك أفراد العينة لأسئلة وطبيعة الدراسة المُنفَّذة، حيث تُسهم في تفسير نتائج الدراسة وتحديد مدى إمكانية الاعتماد على إجابات أفراد هذه العينة، وبالتالي تزيد من فعالية النتائج التي يتم التوصل إليها، ونعرض في هذا الجزء الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة استناداً إلى إجاباتهم عن الأسئلة الواردة في الاستبانة ضمن القسم المتعلق بالجوانب الشخصية، وذلك على النحو الآتي:

1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي

الجدول الموالي يلخص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي:

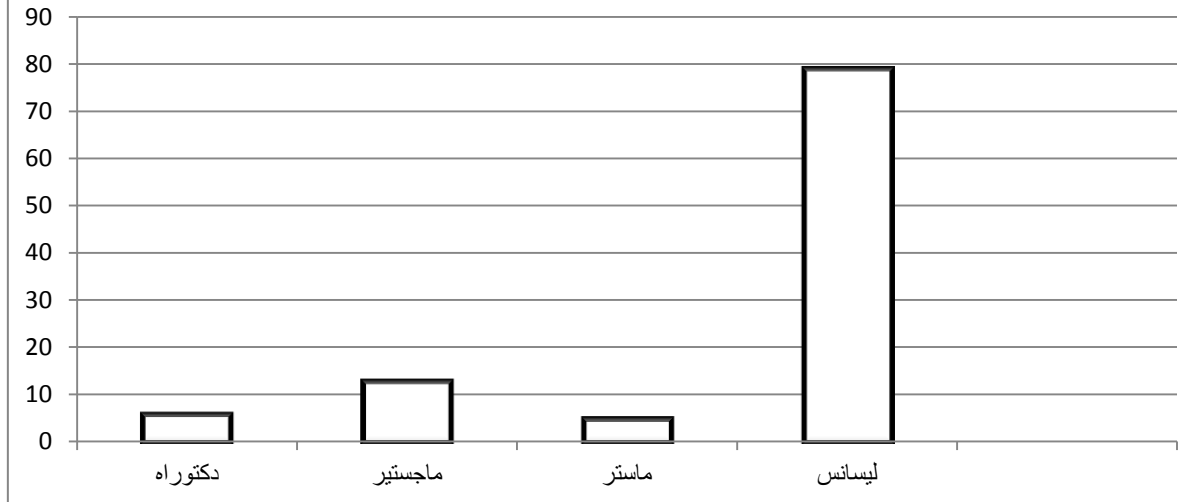
جدول رقم (20): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
ليسانس	79	76.7%
ماستر	5	4.9%
ماجستير	13	12.6%
دكتوراه	6	5.8%
المجموع	103	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن معظم أفراد عينة الدراسة حاصلين على شهادة الليسانس بنسبة (76.7%)، يليها الحاصلين على شهادة الماجستير بنسبة (12.6%)، ثم يليها الحاصلين على شهادة دكتوراه بنسبة (5.8%)، والباقي هم الحاصلين على شهادة ماستر بنسبة (4.9%). والشكل الموالي يمثل ذلك.

شكل رقم (18): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (20).

من الشكل أعلاه نلاحظ أن هناك تنوع في المستوى التعليمي لأفراد العينة، وهو مؤشر هام يدل على أن أفراد العينة من الفئة المؤهلة علميا والقادرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان.

2. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

نُبيّن من خلال الجدول التالي التخصصات العلمية التي تنتمي إليها عينة الدراسة، حيث اعتمدت الطالبة في ذلك على القرار رقم 51 المؤرخ في 1999/03/24 الصادر عن وزارة المالية، الذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تُحوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بالإضافة إلى القانون رقم 10-01 المنظم لمهنة محاسبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين في الجزائر، والذي تضمن التخصصات المطلوبة لمزاولة هذه المهن، حيث سمح المشرع الجزائري بالحصول على تراخيص لمزاولة مهنة التدقيق لمن كان تخصصه المحاسبة أو الاقتصاد أو المالية أو التسيير بالإضافة إلى تخصصات أخرى*.

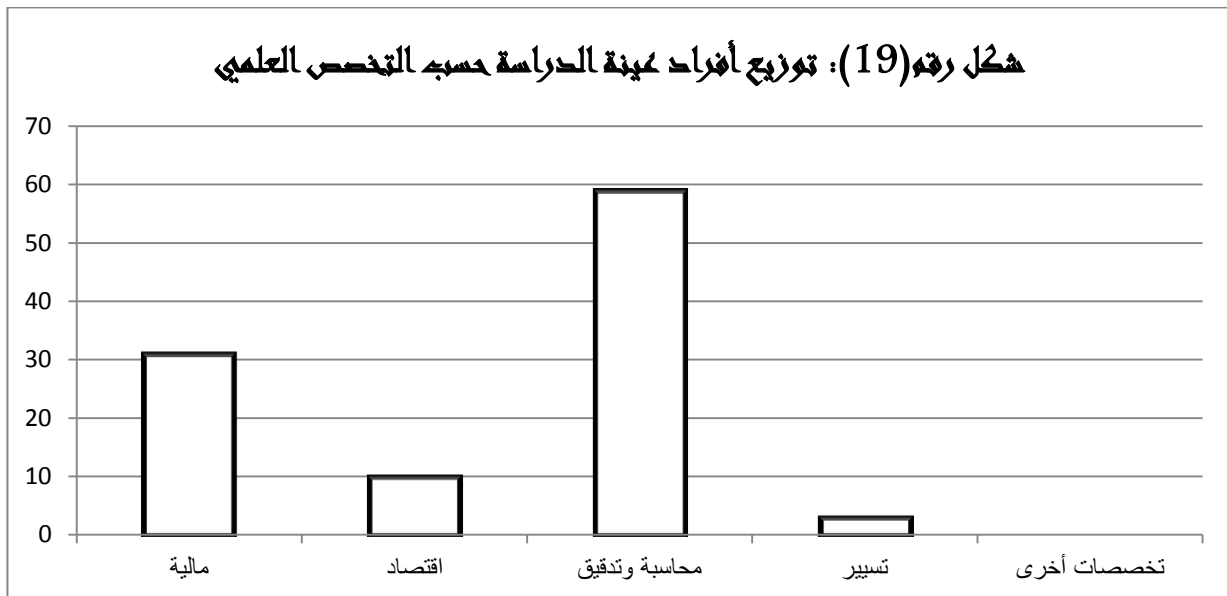
* لمزيد من التفصيل، أنظر الصفحة 98-99.

جدول رقم (21): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
مالية	31	30.1%
اقتصاد	10	9.7%
محاسبة وتدقيق	59	57.3%
تسيير	3	2.9%
تخصصات أخرى	00	00%
المجموع	103	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه، نجد أن أعلى نسبة هي 57.3% وهي تعود للأفراد الذين تخصصهم محاسبة وتدقيق، ثم يليها الأفراد الذين تخصصهم مالية بنسبة 30.1%، ثم نجد ما نسبته 9.7% ممن لهم تخصص اقتصاد، والباقي بنسبة 2.9% ممن تخصصهم تسيير. والشكل الموالي يمثل ذلك.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (21).

من الشكل أعلاه، نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة لهم تخصصات تتماشى وطبيعة موضوع دراستنا، حيث أن هذه التخصصات تسمح لنا بالحصول على أفضل الإجابات حول موضوعنا، والنتائج المتوصل إليها تكون تتميز بالواقعية والموضوعية.

3. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية

اعتمدت الطالبة في تبويب الشهادات المهنية على أساس التصنيف الذي يمنحه المجلس الوطني للحاسبة، من خلال الاعتماد على القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، وهي كما يلي:

- شهادة محافظ حسابات؛
- شهادة خبير محاسب؛
- شهادة محاسب معتمد.

وقد استبعدت الطالبة فئة المحاسبين المعتمدين من مجال العينة، وهذا راجع إلى حدود المهام التي تقوم بها هذه الفئة في الممارسات الميدانية مقارنة مع الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات فيما يخص عملية التدقيق وفحص الحسابات، إذ تقتصر خدماتهم على الجانب المحاسبي مثل إعداد التصريحات الجبائية، لذا اقتصرنا في هذا الجانب على الممارسين المكونين من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لأنهم هم المعنيون بهذه الدراسة. والجدول الموالي يُلخص التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية.

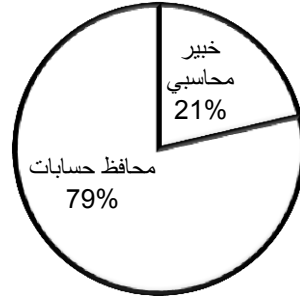
جدول رقم (22): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	العدد	النسبة المئوية
خبير محاسبي	22	21.4%
محافظ حسابات	81	78.6%
المجموع	103	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن أفراد عينة الدراسة تركزت بشدة لدى فئة محافظي الحسابات والتي قدرت نسبتها 78.6%، وتليها فئة الخبراء المحاسبين بنسبة 21.4%، وتعتبر هذه النتائج مفيدة لموضوع هذه الدراسة، وذلك لأن محافظي الحسابات هم المخولون للقيام بمهام التدقيق الخارجي القانوني، في حين أن الخبراء المحاسبين لهم الحق في ممارسة التدقيق القانوني والتعاقدية معا وبصفة منفصلة كما أنهم المخولون الوحيدون لتقديم الخدمات الاستشارية بصفة تعاقدية. والشكل الموالي يمثل هذه النتائج.

شكل رقم (20): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (22).

4. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق

يتوزع أفراد عينة دراستنا حسب عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق على النحو المبين في

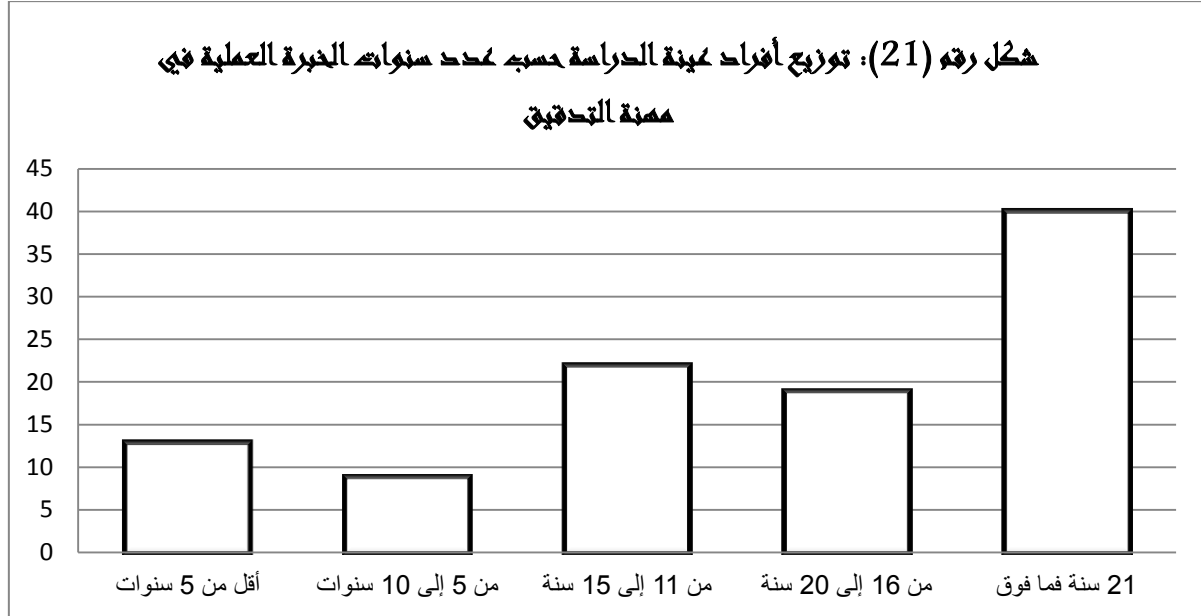
الجدول الموالي.

جدول رقم (23): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق

تصنيف الفئة	عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق	العدد	النسبة المئوية
الفئة الأولى	أقل من 5 سنوات	13	12.6%
الفئة الثانية	من 5 إلى 10 سنوات	9	8.7%
الفئة الثالثة	من 11 إلى 15 سنة	22	21.4%
الفئة الرابعة	من 16 إلى 20 سنة	19	18.4%
الفئة الخامسة	21 سنة فما فوق	40	38.8%
المجموع		103	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

يُلاحظ من الجدول أعلاه أن أعلى نسبة هي 38.8% وتعود للأفراد الذين تتجاوز عدد سنوات خبرتهم العملية في مهنة التدقيق 21 سنة، ويلبها الأفراد الذين تتراوح عدد سنوات خبرتهم العملية في مهنة التدقيق (من 11 إلى 15 سنة) وقدرت نسبتهم بـ 21.4%، ثم يليها الأفراد الذين تتراوح عدد سنوات خبرتهم العملية في مهنة التدقيق (من 16 إلى 20 سنة) بنسبة 18.4%، ثم يليها الأفراد الذين تقل عدد سنوات خبرتهم العملية في مهنة التدقيق عن 5 سنوات بنسبة 12.6%، بينما لم يحصل الأفراد الذين تتراوح عدد سنوات خبرتهم العملية في مهنة التدقيق (من 5 إلى 10 سنوات) إلا على نسبة 8.7%. والشكل الموالي يمثل هذه النتائج.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (23).

من الشكل أعلاه، يتضح لنا أن أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة تمكنهم من الإجابة بكفاءة عالية على أسئلة الاستبيان، مما يُمكننا من الحصول على بيانات أكثر دقة وآراء أقرب إلى الواقع، بحكم معرفتهم بالوضع العام وما يجري عمليا على أرض الواقع.

المطلب الثاني: عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض إجابات أفراد عينة الدراسة كما جاءت في الاستبيانات المستلمة في شكل تكرارات ونسب، من أجل أخذ صورة أولية عن الإجابات، واستنتاج الاتجاه العام لإجابات المدققين الخارجيين عينة الدراسة، وتحقق الفرضيات المصاغة من عدمها، وهذا قبل إجراء الاختبارات الإحصائية التي تثبت أو تنفي هذه الأخيرة.

1. نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الأولى: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره

الحكومي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط".

يلخص الجدول الموالي إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى التزامهم بدورهم الحكومي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وهذا استناداً إلى درجات مقياس "ليكرت الثلاثي" الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم (24): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الأولى

المجموع	الاستجابات			التكرار النسبة (%)	العبارات
	دائما	أحيانا	نادرا		
103	69	30	4	التكرار	1 هل تعطون أهمية لمعرفة قدرة الشركة على سداد الذمم الدائنة بتاريخ الاستحقاق
%100	67	29.1	3.9	النسبة (%)	
103	47	21	35	التكرار	2 هل تدققون في أسباب عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاقها
%100	45.6	20.4	34	النسبة (%)	
103	35	45	23	التكرار	3 هل تحاولون معرفة إذا كانت الشركة تعاني من صعوبة في الحصول على تمويل للتطور والاستثمار.
%100	34	43.7	22.3	النسبة (%)	
103	47	37	19	التكرار	4 هل تتحققون من قدرة الشركة على الوفاء بشروط اتفاقيات القروض
%100	45.6	36	18.4	النسبة (%)	
103	78	20	5	التكرار	5 هل تعطون أهمية لمؤشر ارتفاع الخسائر التشغيلية وتكرارها
%100	75.7	19.4	4.9	النسبة (%)	
103	34	45	24	التكرار	6 هل تهتمون بمعرفة أسباب تحول الشركة من التعامل بالأجل إلى التعامل النقدي مع الموردين
%100	33	43.7	23.3	النسبة (%)	
103	33	41	29	التكرار	7 هل تحاولون أن تعرفوا إذا فقدت الشركة مدراء أساسيين وأكفاء دون إحلال غيرهم
%100	32	39.8	28.2	النسبة (%)	
103	50	28	25	التكرار	8 هل تحاولون أن تعرفوا إذا فقدت الشركة سوق رئيسي
%100	48.5	27.2	24.3	النسبة (%)	
103	60	28	15	التكرار	9 هل تحاولون معرفة إذا كانت الشركة تعاني من نقص في المواد الأولية والتجهيزات
%100	58.2	27.2	14.6	النسبة (%)	
103	54	34	15	التكرار	10 هل تستفسرون عن وجود صعوبات مع العمال ونقص في العمالة لدى الشركة محل التدقيق
%100	52.4	33	14.6	النسبة (%)	
103	59	27	17	التكرار	11 هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة التي تدققون حساباتها تلتزم بمتطلبات رأس المال
%100	57.3	26.2	16.5	النسبة (%)	

103	57	33	13	التكرار	هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة تعتمد بشكل كبير على قروض قصيرة الأجل لتمويل موجودات ثابتة	12
%100	55.34	32.04	12.62	النسبة (%)		
103	83	8	12	التكرار	هل تستفسرون عن وجود قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تؤثر على سير عملها	13
%100	80.58	7.77	11.65	النسبة (%)		
103	73	18	12	التكرار	هل أنتم على اطلاع حول كل تغيير في التشريعات السياسية والحكومية يخص الشركة، والذي يمكن أن يعرقل سير عملها	14
%100	70.87	17.48	11.65	النسبة (%)		
103	62	31	10	التكرار	هل تدرسون الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية، التي تؤثر على مقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط	15
%100	60.2	30.1	9.7	النسبة (%)		
103	50	31	22	التكرار	هل تأكدتم من وجود أي ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع الشركة في عجز مالي	16
%100	48.5	30.1	21.4	النسبة (%)		
103	73	18	12	التكرار	هل تدققون في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للشركة	17
%100	70.87	17.48	11.65	النسبة (%)		
103	78	16	9	التكرار	هل توسعون نطاق الفحص في حال شعرتهم بوجود ما يهدد استمرارية الشركة	18
%100	75.73	15.53	8.74	النسبة (%)		
103	62	24	17	التكرار	هل تقدمون النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية الشركة محل التدقيق	19
%100	60.2	23.3	16.5	النسبة (%)		
%100	56.40	27.34	16.26	النسبة		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادًا على الاستبيان و spss).

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة كانت إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالتزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، حيث أكد ما نسبته 56.40% من أفراد عينة الدراسة بأنهم "دائمًا" ما يلتزمون بالإجراءات الواردة في الجدول أعلاه، كما أجاب ما نسبته 27.34% من أفراد عينة الدراسة بأنهم أحيانًا ما يلتزمون بهذه الإجراءات، أما نسبة أفراد عينة الدراسة الذين لا يلتزمون بهذه الإجراءات فلم تبلغ سوى 16.26%، وهو ما يدل على أن الأغلبية من أفراد عينة الدراسة يلتزمون بدورهم الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

2. نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الثانية: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية".

يلخص الجدول الموالي إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى التزامهم بدورهم الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية، وهذا استناداً إلى درجات مقياس "ليكرت الثلاثي" الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم (25): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الثانية

المجموع	الاستجابات			التكرار النسبة (%)	العبارات
	دائماً	أحياناً	نادراً		
103	86	14	3	التكرار	20 هل تتأكدون من عمليات التسوية الجردية والتي لها تأثير هام على الأرباح
%100	83.5	13.6	2.9	النسبة (%)	
103	44	35	24	التكرار	21 هل ترسلون مصادقات لطرف ثالث حول أرصدة السجلات المحاسبية
%100	42.7	34	23.3	النسبة (%)	
103	66	29	8	التكرار	22 هل تعدّلون خطة التدقيق في حالة ظهور دلائل على وجود أخطاء أو غش، بحيث تتضمن إجراءات إضافية لتحديد تأثير هذه الأخطاء أو الغش
%100	64.08	28.15	7.77	النسبة (%)	
103	44	41	18	التكرار	23 بعد قيامكم بالتخطيط لإجراءات تدقيق معينة فهل تُقدّرون فيما إذا كان إجمالي المعلومات الخاطئة المشخصة والتي لم يتم تصحيحها ذا أهمية نسبية
%100	42.7	39.8	17.5	النسبة (%)	
103	55	20	28	التكرار	24 هل تستفسرون من الإدارة عن أي خطأ مهم أو غش قد تم اكتشافه
%100	53.4	19.4	27.2	النسبة (%)	
103	68	18	17	التكرار	25 في حالة تأكيدكم من وجود أخطاء أو غش بعد صدور تقريركم، فهل تقومون ببحث الأمر مع الإدارة وتطلبون منها تعديل القوائم المالية حسب الظروف الجديدة المكتشفة
%100	66	17.5	16.5	النسبة (%)	
%100	58.73	25.41	15.86	النسبة (%)	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على الاستبيان ومخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن فئة كبيرة من أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على التزامهم بدورهم الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية، حيث اختار ما نسبته 58.73% من أفراد عينة الدراسة الإجابة "دائماً"، كما بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة الذين كانت إجابتهم "أحياناً" 25.41%، في حين لم تبلغ نسبة الذين اختاروا الإجابة "نادراً" سوى 15.86%.

3. نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الثالثة: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات".

يتفرع عن الفرضية الثالثة أربع فرضيات فرعية، ومن أجل عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الثالثة من الدراسة نقوم بعرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على كل فرضية فرعية لها.

1.3. نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي".

يلخص الجدول الموالي إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى التزامهم بدورهم الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح، وهذا استناداً إلى درجات مقياس "ليكرت الثلاثي" الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم (26): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة.

المجموع	الاستجابات			التكرار والنسبة (%)	العبارات
	دائماً	أحياناً	نادراً		
103	101	2	0	التكرار	26 هل تتحققون من أن الشركة تفصح عن كافة البيانات المتعلقة بأموورها، بما في ذلك الموقف المالي، الأداء، الملكية، والرقابة على الشركة
%100	98.06%	1.94%	0	النسبة (%)	
103	78	17	8	التكرار	27 هل تتحققون من كفاية المعلومات المفصح عنها في التقارير المالية للشركة محل التدقيق
%100	75.73%	16.5%	7.77%	النسبة (%)	
103	55	30	18	التكرار	28 هل تتحققون من أن الشركة تفصح عن المعلومات في التوقيت المناسب وبشكل يضمن وصول المعلومات إلى جميع الأطراف المعنية وبطريقة تتسم بالعدالة
%100	53.4%	29.1%	17.5%	النسبة (%)	
%100	75.73%	15.85 %	8.42%	النسبة (%)	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتماداً على الاستبيان و spss).

من الجدول أعلاه، نستخلص أن فئة كبيرة من المدققين الخارجيين عينة الدراسة بنسبة إجمالية بلغت 75.73% أكدوا على التزامهم الدائم بدورهم الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المتضمن في التقارير المالية للشركات محل التدقيق، أما 15.85% من أفراد عينة الدراسة فأحياناً ما يلتزمون بهذا الدور، في حين لم تبلغ نسبة الذين نادراً ما يلتزمون بهذا الدور سوى 8.42%.

2.3. نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة".

يلخص الجدول الموالي إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى التزامهم بدورهم الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة، وهذا استناداً إلى درجات مقياس "ليكرت الثلاثي" الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم (27): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة

المجموع	الاستجابات			التكرار النسبة (%)	العبارات
	دائماً	أحياناً	نادراً		
103	41	58	4	التكرار	29 هل تجتمعون مع مجلس الإدارة بشكل دوري
%100	39.8	56.3	3.9	النسبة (%)	
103	55	39	9	التكرار	30 هل تناقشون الأمور المتعلقة بعملية التدقيق مع مجلس الإدارة
%100	53.4	37.9	8.7	النسبة (%)	
103	72	23	8	التكرار	31 هل تقومون بقراءة تقريركم على مجلس الإدارة.
%100	69.9	22.3	7.8	النسبة (%)	
103	74	24	5	التكرار	32 هل تقومون بتقديم النصائح التي تساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه
%100	71.8	23.3	4.9	النسبة (%)	
%100	58.725	34.95	6.325	النسبة (%)	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتماداً على الاستبيان و spss).

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلبية أفراد عينة الدراسة أكدوا على التزامهم بدورهم الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة، حيث حازت الإجابة "دائماً" على نسبة 58.725%، وتليها الإجابة "أحياناً" بنسبة تقدر بـ 34.95%، في حين لم يختار الإجابة "نادراً" سوى نسبة ضئيلة قدرت بـ 6.325%.

3.3. نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية".

يلخص الجدول الموالي إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى التزامهم بدورهم الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهذا استناداً إلى درجات مقياس "ليكرت الثلاثي" الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم (28): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة.

المجموع	الاستجابات			التكرار والنسبة (%)	العبارات
	دائما	أحيانا	نادرا		
103	72	19	12	التكرار	33 هل تُقيّمون نظام الرقابة الداخلية قبل كل عملية تدقيق
%100	69.9	18.4	11.7	النسبة (%)	
103	53	27	23	التكرار	34 هل تُقيّمون الأقسام الثلاثة لنظام الرقابة الداخلية (نظام الرقابة الداخلية الإدارية، المحاسبية، الضبط الداخلي)
%100	51.5	26.2	22.3	النسبة (%)	
103	66	23	14	التكرار	35 هل تُدكّرون الإدارة بمسؤولياتها حول نظام الرقابة الداخلية
%100	64.1	22.3	13.6	النسبة (%)	
103	70	21	12	التكرار	36 هل تُبلّغون عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب
%100	67.96	20.39	11.65	النسبة (%)	
103	70	20	13	التكرار	37 هل تُقدّمون توصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية
%100	68	19.4	12.6	النسبة (%)	
%100	64.29	21.34	14.37	النسبة (%)	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادًا على الاستبيان و spss).

نستخلص من خلال النسب في الجدول أعلاه أن فئة كبيرة من المدققين الخارجيين عينة الدراسة بنسبة إجمالية بلغت 64.29% أكدوا على التزامهم الدائم بدورهم الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركات محل التدقيق، أما 21.34% من أفراد عينة الدراسة فأحيانا ما يلتزمون بهذا الدور، في حين بلغت نسبة الذين نادراً ما يلتزمون بهذا الدور 14.37% فقط.

4.3. نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة: "يلتزم المدقق

الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي".

يلخص الجدول الموالي إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى التزامهم بدورهم الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي، وهذا استناداً إلى درجات مقياس "ليكرت الثلاثي" الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم (29): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة

المجموع	الاستجابات			التكرار النسبة (%)	العبارات
	دائما	أحيانا	نادرا		
103	56	31	16	التكرار	38 هل يوجد اتصال بينكم وبين المدقق الداخلي بشأن المسائل ذات الاهتمام المتبادل
%100	54.4	30.1	15.5	النسبة (%)	
103	55	27	21	التكرار	39 هل تُبلِّغون المدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت انتباهكم وتؤثر على عمل.
%100	53.4	26.2	20.4	النسبة (%)	
103	25	58	20	التكرار	40 هل تتفقون وتتعاونون مع المدقق الداخلي على توقيت العمل الذي يخدم مصالحكم المتبادلة
%100	24.3	56.3	19.4	النسبة (%)	
103	53	30	20	التكرار	41 هل تفحصون عينة من أوراق العمل والتقارير التي يقوم المدقق الداخلي بإعدادها
%100	51.5	29.1	19.4	النسبة (%)	
103	40	36	27	التكرار	42 هل تتناقشون مع المدقق الداخلي حول نتائج تقييماتكم لعمله
%100	38.8	35	26.2	النسبة (%)	
%100	44.48	35.34	20.18	النسبة (%)	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادًا على الاستبيان ومخرجات برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن 44.48% من المدققين الخارجيين عينة الدراسة يلتزمون دائما بدورهم الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي، أما ما نسبته 35.34% من أفراد عينة الدراسة فأحيانا ما يلتزمون بهذا الدور، في حين بلغت نسبة الذين نادرا ما يلتزمون بهذا الدور 20.18%. من خلال كل النتائج المتضمنة في الجداول السابقة يتراءى لنا أن هناك توجه إيجابي لمجموع المدققين الخارجيين عينة الدراسة بشكل كبير حول تأكيد الفرضيات التي قمنا بصياغتها في بداية الدراسة، وقصد التعمق والتأكد أكثر من هذه النتائج لابد من الاستناد إلى أساليب إحصائية أخرى أكثر دقة، لذا سنقوم في المطلب الموالي بتحليل هذه النتائج بأساليب إحصائية تعطينا نتائج أكثر دقة، واختبار كل فرضية على حدة من أجل الخروج في الأخير بمجموعة من النتائج وكذا اقتراح بعض التوصيات.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

نهدف من خلال هذا المطلب إلى اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة، ثم اختبار صحة الفرضيات التي تم صياغتها في بداية الدراسة، ثم اختبار وجود تأثير للخصائص الديموغرافية للأفراد عينة الدراسة على تجسيد هذه الفرضيات.

1. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات: الجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (30): اختبار التوزيع الطبيعي (Sample Kolmogrov-Smirnov).

الجزء	عدد العبارات	قيمة z	مستوى الدلالة (sig)
المحور الأول الخاص بالفرضية الأولى	19	0.855	0.457
المحور الثاني الخاص بالفرضية الثانية	6	1.335	0.057
المحور الثالث الخاص بالفرضية الثالثة	17	0.534	0.938
جميع عبارات الاستبيان	42	0.668	0.763

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج الإجابة على الاستبانة ومخرجات برنامج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة المستخرجة من البيانات الميدانية لجميع محاور الاستبيان أكبر من (sig.> 0.05)، وهو ما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ومنه يمكن إجراء الاختبارات المعلمية.

2. اختبار (One Sample T-test):

لاختبار فرضيات الدراسة استخدمت الطالبة اختبار (T-test) لعينة واحدة لتحليل عبارات

الاستبيان، بحيث يقوم بمقارنة المتوسط الحسابي المحسوب مع المتوسط الحسابي الفرضي (2) بحيث:

• تكون العبارة دالة بمعنى توجد فروق دالة إذا كان مستوى الدلالة (sig) أصغر من أو يساوي (0.05) وهنا نكون أمام حالتين:

أ. إذا كانت قيمة (T) موجبة فهنا تكون نتائج العبارة إيجابية، بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يلتزمون دائما بالإجراء المتضمن في العبارة (مستوى الالتزام قوي)، أي أن المتوسط الحسابي المحسوب أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي؛

ب. إذا كانت قيمة (T) سالبة فهنا تكون نتائج العبارة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة لا يلتزمون إلا نادرا بالإجراء المتضمن في العبارة (مستوى الالتزام ضعيف)، أي أن المتوسط الحسابي المحسوب أقل من المتوسط الحسابي الفرضي.

• تكون العبارة غير دالة أو لا توجد فروق دالة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig) أكبر من (0.05)، أي بمعنى أن أفراد عينة الدراسة أحيانا ما يلتزمون بالإجراء المتضمن في العبارة (مستوى الالتزام متوسط).

1.2. اختبار (T-test) الفرضية الأولى

يهدف اختبار الفرضية الأولى من الدراسة والتي مفادها "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط"، قامت الطالبة بإجراء اختبار (T-test) على عبارات المحور الأول من الاستبيان. وتمت صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة كما يلي:

- **فرضية العدم H_0** : لا يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛
- **الفرضية البديلة H_1** : يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

والجدول الموالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (31): نتائج اختبار (T-test) للفرضية الأولى

مستوى الالتزام	القرار	مستوى الدلالة	قيمة t المحسوبة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	
59	فروق دالة	0.000	11.438	4	0.560	2.63	هل تعطون أهمية لمعرفة قدرة الشركة على سداد الذمم الدائنة بتاريخ الاستحقاق	1
	فروق غير دالة	0.186	1.330	16	0.889	2.12	هل تدققون في أسباب عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاقها	2
	فروق غير دالة	0.116	1.587	15	0.745	2.12	هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة تعاني من صعوبة في الحصول على تمويل للتطور والاستثمار	3
	فروق دالة	0.000	3.647	12	0.757	2.27	هل تتحققون من قدرة الشركة على الوفاء بشروط اتفاقيات القروض	4
	فروق دالة	0.000	12.993	1	0.554	2.71	هل تُعطون أهمية لمؤشر ارتفاع الخسائر التشغيلية وتكرارها	5
	فروق غير دالة	0.191	1.318	17	0.748	2.10	هل تهتمون بمعرفة أسباب تحول الشركة من التعامل بالأجل إلى التعامل النقدي مع الموردين	6
	فروق غير دالة	0.614	0.506	18	0.779	2.04	هل تحاولون أن تعرفوا إذا فقدت الشركة مدراء أساسيين وأكفاء دون إحلال غيرهم	7
	فروق دالة	0.003	2.996	14	0.822	2.24	هل تحاولون أن تعرفوا إذا فقدت الشركة سوق رئيسي	8

9	هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة تعاني من نقص في المواد الأولية والتجهيزات	2.44	0.737	7	6.020	0.000	فروق دالة
10	هل تستفسرون عن وجود صعوبات مع العمال ونقص في العمالة لدى الشركة محل التدقيق	2.38	0.729	11	5.270	0.000	فروق دالة
11	هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة التي تدققون حساباتها تلتزم بمتطلبات رأس المال	2.41	0.760	10	5.447	0.000	فروق دالة
12	هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة تعتمد بشكل كبير على قروض قصيرة الأجل لتمويل موجودات ثابتة	2.43	0.709	9	6.119	0.000	فروق دالة
13	هل تستفسرون عن وجود قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تؤثر على سير عملها	2.69	0.672	2	10.411	0.000	فروق دالة
14	هل أنتم على اطلاع حول كل تغيير في التشريعات السياسية والحكومية يخص الشركة، والذي يمكن أن يعرقل سير عملها	2.59	0.692	5	8.683	0.000	فروق دالة
15	هل تدرسون الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية، التي تؤثر على مقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط	2.50	0.670	6	7.651	0.000	فروق دالة
16	هل تتأكدون من وجود أي ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع الشركة في عجز مالي	2.27	0.795	13	3.472	0.001	فروق دالة
17	هل تُدققون في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للشركة	2.59	0.692	5	8.683	0.000	فروق دالة
18	هل تُوسعون نطاق الفحص في حال شعرتهم بوجود ما يهدد استمرارية الشركة	2.67	0.632	3	10.753	0.000	فروق دالة
19	هل تُقدّمون النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية الشركة محل التدقيق	2.44	0.763	8	5.813	0.000	فروق دالة
	المجموع	2.401	0.396	-	10.269	0.000	فروق دالة

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج الإجابة على الاستبانة وبرنامج spss.

تُشير الأرقام في الجدول رقم (31) إلى أن اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابي نحو جميع العبارات المتعلقة بالالتزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (2.401) وهو محصور في المجال [2.34 - 3]، وهو

يشير إلى الإجابة "دائماً"، كما بلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (0.39) وهي تُشير إلى التقارب في إجابات أفراد عينة الدراسة.

وقد قامت الطالبة بترتيب العبارات المقترحة للفرضية الأولى من الدراسة حسب توجه استجابات أغلبية أفراد عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، لذا سنتناول العبارات حسب ترتيبها كما يلي:

• **العبرة رقم (5): "هل تُعطون أهمية لمؤشر ارتفاع الخسائر التشغيلية وتكرارها"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه العبارة (2.71)، وهي محصورة في المجال [3-2.34] والتي تعبر عن الإجابة "دائماً"، مما جعل العبارة (رقم 5) تحتل المرتبة الأولى لحصولها على المتوسط الحسابي الأكبر للمحور الأول، وتعود هذه النتيجة إلى أن هدف أي شركة هو تحقيق أكبر عائد ممكن من الأرباح، وأن الخسائر المتتالية تؤدي إلى عجز مالي لديها، وإذا استمرت في هذا الوضع فإنه يضعف قدرتها على الاستمرار ويفقدها سمعتها لدى المساهمين، بالإضافة إلى أن القوانين الجزائرية المتعلقة بمهنة التدقيق نصت على ضرورة أخذ المدقق الخسائر المتتالية التي لحقت بالشركة محل التدقيق في الاعتبار أثناء تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وذلك وفقاً للمادة رقم 832 من القانون التجاري الجزائري المتعلقة بالمخالفات الخاصة بحل شركة المساهمة، والتي جاء فيها أنه يعاقب بالسجن من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 100.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها إذا أصبح المال الصافي للشركة بسبب الخسائر الثابتة بمستندات الحساب أقل من ربع رأس المال:

- إذا امتنعوا متعمدين عن استدعاء الجمعية العامة في الأربعة أشهر التي تلي المصادقة على الحسابات المثبتة للخسائر لأجل البت عند الاقتضاء في حل الشركة مسبقاً؛

- إذا تعدوا عدم الإيداع بكتابة المحكمة القرار المصادق عليه من الجمعية العامة بعد نشره في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية وفضلاً عن ذلك في جريدة مختصة بقبول الإعلانات القانونية وتقييده بالسجل التجاري.

كما جاء في المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري أنه إذا تم تخفيض الأصل الصافي للشركة بفعل الخسائر الثابتة في وثائق الحسابات إلى أقل من ربع رأس مال الشركة، فإن مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، ملزم في خلال الأشهر الأربعة التالية للمصادقة على الحسابات التي كشفت عن هذه الخسائر، باستدعاء الجمعية العامة غير العادية للنظر فيما إذا كان يجب اتخاذ قرار حل الشركة قبل حلول الأجل. وإذا لم يتقرر الحل، فإن الشركة تلزم في هذه الحالة، بعد قفل السنة المالية الثانية على الأكثر التي تلي السنة التي تم فيها التحقق من الخسائر -مع مراعاة أحكام المادة 594- بتخفيض رأس مالها بقدر يساوي على الأقل مبلغ الخسائر التي لم تخصم من الاحتياطي، إذا لم يجدد في هذا الأجل الأصل الصافي

بقدر يساوي على الأقل ربع رأس مال الشركة. وفي كلتا الحالتين، تنتشر اللائحة المصادق عليها من الجمعية العامة حسب الكيفيات المقررة عن طريق التنظيم. وإذا لم يعقد اجتماع الجمعية العامة ولم تعقد هذه الجمعية اجتماعا صحيحا بعد استدعاء أخير، فإنه يجوز لكل معني أن يطالب أمام العدالة بحل الشركة؛

- **العبارة رقم (13):** "هل تستفسرون عن وجود قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تؤثر على سير عملها"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.69)، وهي محصورة في المجال [3-2.34]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم دائما ما يستفسرون عن وجود قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تؤثر على سير عملها، ويفسر ذلك بأنهم يدركون بأنّ الدعاوى القضائية المرفوعة ضد الشركة قد يسفر خسارة الشركة لها إلى دفع التزامات، أو تعويضات قد لا تستطيع الشركة الوفاء بها، أو قد تؤدي إلى حجز على أصولها، أو التعرّض للتصفية لتسديد الالتزامات. ويصل المدقق إلى ذلك من خلال محامي الشركة، أو مستشارها القانوني؛
- **العبارة رقم (18):** "هل تُوسِّعون نطاق الفحص في حال شعرتم بوجود ما يهدد استمرارية الشركة"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.67) وهي محصورة في المجال [3-2.34]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم دائما ما يوسعون نطاق الفحص في حال الشك أو ظهور ما يهدد استمرارية الشركة محل التدقيق؛
- **العبارة رقم (1):** "هل تعطون أهمية لمعرفة قدرة الشركة على سداد الذمم الدائنة بتاريخ الاستحقاق"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.63) وهي محصورة في المجال [3-2.34]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم دائما ما يعطون أهمية لمعرفة قدرة الشركة على سداد الذمم الدائنة بتاريخ الاستحقاق، ويفسر ذلك بإدراكهم أنّ عجز السيولة لدى الشركة يدفعها للمزيد من الاقتراض، وبالتالي تحميل الشركة بأعباء الدين الذي يمكن أن يؤثر على سير عملها؛
- **العبارة رقم (17):** "هل تُدقِّقون في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للشركة"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.59) وهي محصورة في المجال [3-2.34]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم دائما ما يدقِّقون في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للشركة، ويدل ذلك على أنهم يهتمون بالاطّلاع على القوائم المالية السابقة للشركة، وذلك لما لها من أهمية في تنبيه المدقق لاكتشاف مؤشرات أخرى، سواء كانت مالية، أو غير مالية؛
- **العبارة رقم (14):** "هل أنتم على اطلاع حول كل تغيير في التشريعات السياسية والحكومية يخص الشركة، والذي يمكن أن يعرقل سير عملها"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.59) وهي محصورة في المجال [3-2.34]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على

هذه العبارة كانت بأنهم على إطلاع دائم حول كل تغيير في التشريعات السياسية والحكومية يخص الشركة، والذي يمكن أن يعرقل سير عملها، ويدل ذلك على أنهم يدركون أن بعض التغييرات في التشريعات السياسية والحكومية التي تخص الشركة يمكن أن تعرقل سير عملها، ومثال ذلك القوانين التي تختص بإنتاج سلعة ما، أو القوانين الجمركية التي تؤثر على التكلفة والأسعار، والقوانين الخاصة بالقوى العاملة واستيراد مستلزمات الإنتاج؛

- العبارة رقم (15): "هل تدرسون الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية، التي تؤثر على مقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.50) وهي محصورة في المجال [3-2.34] والتي تعبر عن الإجابة "دائما"، ويرجع ذلك لأهمية الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية وما لها من تأثير على استمرارية الشركة محل التدقيق؛
- العبارة رقم (9): "هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة تعاني من نقص في المواد الأولية والتجهيزات"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه العبارة (2.44)، وهي محصورة في المجال [3-2.34]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم دائما ما يحاولون أن يعرفوا إذا كانت الشركة محل التدقيق تعاني من نقص في المواد الأولية والتجهيزات، ويرجع ذلك لإدراكهم بأن نقص المواد الأولية، والمعدات الأساسية اللازمة لتسيير نشاط الشركة، وعدم قدرة الشركة على إصلاحها، أو تعويض المتوقف منها، تشكل مؤشراً مهماً لضعف قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار في النشاط؛
- العبارة رقم (19): "هل تُقدّمون النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية الشركة محل التدقيق"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة (2.44)، وهي محصورة في المجال [3-2.34]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم دائما ما يقدمون النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية الشركة محل التدقيق، مما يدل على إدراكهم لأهمية تقديم النصائح للحلول للمشاكل التي قد تعرقل استمرارية الشركة محل التدقيق، وعدم الاكتفاء بإدراج التحفظات، والمساهمة مع المسيرين في إيجاد الحلول المناسبة. وقد أضاف القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات في فقرته المتعلقة بالملاحظات إمكانية إدراج المدقق لملاحظات منفصلة يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي تهدف إلى لفت انتباه مستخدم تقرير المدقق لملاحظات حول الحسابات السنوية؛
- العبارة رقم (12): "هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة تعتمد بشكل كبير على قروض قصيرة الأجل لتمويل موجودات ثابتة"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة (2.43)، وهي محصورة في المجال [3-2.34] وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم دائما ما يحاولون أن يعرفوا إذا كانت الشركة تعتمد بشكل كبير على قروض

قصيرة الأجل لتمويل موجودات ثابتة، ويرجع ذلك إلى إدراكهم أن اعتماد الشركة محل التدقيق بشكل كبير على قروض قصيرة الأجل لتمويل موجودات ثابتة من الأمور التي يمكن أن تعرقل سير عملها؛

• العبارة رقم (11): "هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة التي تدققون حساباتها تلتزم بمتطلبات رأس المال"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.41) وهي محصورة في المجال [3-2.34] وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم دائماً ما يحاولون أن يعرفوا إذا كانت الشركة محل التدقيق تلتزم بمتطلبات رأس المال، ويرجع ذلك إلى إدراكهم بأن عدم الالتزام بالاشتراطات القانونية الخاصة برأس المال يدل على صعوبات مالية، وهذا يؤدي إلى عدم تمكن الشركة من الاستمرار في أعمالها، حيث ترجع أهمية مؤشر الالتزام بمتطلبات رأس المال إلى أنه لا بدّ من تحقيق التوازن بين مصادر التمويل الداخلي والخارجي، وعدم الإخلال بهذا التوازن، الذي قد يؤدي إلى أعباء مالية كبيرة لخدمة الدين المتمثل بالفائدة والأقساط إذا اختلّ التوازن بسبب زيادة حجم القروض، وانخفاض رأس المال المدفوع، وحتى تستمر الشركة يجب أن لا تزيد نسبة القروض إلى حقوق الملكية عن الحد المقبول في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة؛

• العبارة رقم (10): "هل تستفسرون عن وجود صعوبات مع العمال ونقص في العمالة لدى الشركة محل التدقيق"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه العبارة (2.38)، وهي تنتمي إلى المجال [3-2.34]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم دائماً ما يستفسرون عن وجود صعوبات مع العمال ونقص في العمالة لدى الشركة محل التدقيق، وبذلك على إدراكهم بأن نقص العمالة المؤهلة والماهرة فنياً وعملياً مؤشر مهم لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛

• العبارة رقم (4): "هل تتحققون من قدرة الشركة على الوفاء بشروط اتفاقيات القروض"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.27) وهي محصورة في المجال [2.33-1.67] وتشير إلى أنّ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم أحياناً ما يتحققون من قدرة الشركة على الوفاء بشروط اتفاقيات القروض -على الرغم من أهمية ذلك- لأن عدم وفاء الشركة محل التدقيق بشروط اتفاقيات القروض يُشير إلى وجود مشكلة في السيولة، كما أنّ عدم قدرة الشركة على الوفاء بتسديد القروض في تاريخ استحقاقها يُعرض الشركة لمشاكل مع المقرضين، وعند عدم استطاعة الشركة الوفاء باتفاقيات القروض والاستمرار في ذلك يؤدي إلى مضاعفة هذه الديون وتراكم الفوائد، وبالتالي تصبح قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط موضع شك لعدم قدرتها على تمويل عملياتها إلى أن يتم إنجاز الإجراءات اللازمة لتبديد الشك أو إثباته؛

• العبارة رقم (16): "هل تتأكدون من وجود أي ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع الشركة في عجز مالي"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.27)

وهي محصورة في المجال [1.67-2.33]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم أحيانا ما يتأكدون من وجود أي ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع الشركة في عجز مالي؛

• العبارة رقم (8): "هل تحاولون أن تعرفوا إذا فقدت الشركة سوق رئيسي"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.24) وهي محصورة في المجال [1.67-2.33]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم أحيانا ما يحاولون أن يعرفوا إذا فقدت الشركة سوق رئيسي-على الرغم من أهمية ذلك- لأنه عندما تواجه الشركة مشاكل في تسويق إنتاجها محلياً، وخارجياً، سواء كان بفعل المنافسة، أو ارتفاع الأسعار، أو عدم تناسبها مع مستوى الجودة، أو عدم وجود جهاز تسويق قوي، وعدم القدرة على إيجاد الحلول المناسبة والفعّالة لهذه المشاكل تكون نتيجتها سلبية على استمرارية الشركة؛

• العبارة رقم (3): "هل تحاولون معرفة إذا كانت الشركة تعاني من صعوبة في الحصول على تمويل للتطور والاستثمار"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.12)، وهي محصورة في المجال [1.67-2.33]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم أحيانا ما يحاولون معرفة إذا كانت الشركة محل التدقيق تعاني من صعوبة في الحصول على تمويل للتطور والاستثمار -على الرغم من أهمية ذلك- لأن عجز السيولة، وتناقص إمكانيات التمويل الداخلي يؤدي إلى دفع الشركة إلى التمويل الخارجي عن طريق الاقتراض، ومن ثمّة تحميل الشركة بأعباء الفوائد التي قد تفوق أرباحها، ويُعدّ ذلك مؤشراً على عدم قدرتها على الاستمرار، وبالتالي لا تستطيع الشركة الحصول على تمويل آخر لتطوير منتج جديد أو قائم أو استثمار ضرورية لأسباب المنافسة أو غيرها؛

• العبارة رقم (2): "هل تدققون في أسباب عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاقها"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.12) وهي محصورة في المجال [1.67-2.33]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم أحيانا ما يدققون في أسباب عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاقها، ويمكن تفسير ذلك بأنهم يعتبرون أن التأخر في توزيع الأرباح أو عدم توزيعها لا يشكل دائماً تهديداً لاستمرارية الشركة، وقد توجد العديد من الأسباب الأخرى لتأخر الشركات في توزيع الأرباح أو عدم توزيعها منها: أن بعض الشركات لا توزع أرباحاً أحياناً لغايات النمو، أو التوسع بأعمالها أو لإعادة استثمارها، أو لغايات تعزيز وتقوية الموقف المالي لها، أو لهدف مواجهة أية خسائر في المستقبل. وأن عدم توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة، لا يشير دائماً إلى وجود مشكلة في السيولة؛

- العبارة رقم (6): "هل تهتمون بمعرفة أسباب تحول الشركة من التعامل بالأجل إلى التعامل النقدي مع الموردين"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.10) وهي محصورة في المجال [1.67-2.33]، وتشير إلى أن متوسط إجابات المدققين عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم أحيانا ما يهتمون بمعرفة أسباب تحول الشركة من التعامل بالأجل إلى التعامل النقدي مع الموردين، ويرجع ذلك إلى أنهم يعتبرون أن إصرار موردي الشركة محل التدقيق على التّعامل نقداً بدل الأجل لا يُشير دائما إلى ضعف السيولة لدى الشركة؛
 - العبارة رقم (7): "هل تحاولون أن تعرفوا إذا فقدت الشركة مدراء أساسيين وأكفاء دون إحلال غيرهم"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.04) وهي محصورة في المجال [1.67-2.33]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم أحيانا ما يهتمون بمعرفة إذا فقدت الشركة مدراء أساسيين وأكفاء دون إحلال غيرهم.
- كما تظهر لنا نتائج التحليل الإحصائي باستخدام اختبار (T-test) للفرضية الأولى المتضمنة في الجدول رقم (31) أن قيمة الدلالة المعنوية لكل عبارات الفرضية الأولى بلغت (0.00) وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية (0.05)، كما بلغت قيمة (T) المحسوبة لكل عبارات هذه الفرضية أيضا (10.269)، وهي بذلك دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)، لذلك يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة. وعليه نؤكد صحة الفرضية الأولى كما يلي:

يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

2.2. اختبار (T-test) للفرضية الثانية

- بهدف اختبار الفرضية الثانية من الدراسة والتي مفادها "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية"، قامت الطالبة بإجراء اختبار (T-test) على عبارات المحور الثاني من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة كما يلي:
- **فرضية العدم H_0 :** لا يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية؛
 - **الفرضية البديلة H_1 :** يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية.
- والجدول الموالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم(32): نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثانية

مستوى الالتزام	القرار	مستوى الدلالة	قيمة t المحسوبة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
تدقيق	فروق دالة	0.000	17.563	1	0.466	2.81	20 هل تتأكدون من عمليات التسوية الجردية والتي لها تأثير هام على الأرباح
	فروق دالة	0.015	2.486	6	0.793	2.19	21 هل تُرسلون مصادقات لطرف ثالث حول أرصدة السجلات المحاسبية
	فروق دالة	0.000	8.977	2	0.637	2.56	22 هل تُعدّلون خطة التدقيق في حالة ظهور دلائل على وجود أخطاء أو غش، بحيث تتضمن إجراءات إضافية لتحديد تأثير هذه الأخطاء أو الغش
	فروق دالة	0.001	3.475	5	0.737	2.25	23 بعد قيامكم بالتخطيط لإجراءات تدقيق معينة فهل تُقدّرون فيما إذا كان إجمالي المعلومات الخاطئة المشخصة والتي لم يتم تصحيحها ذا أهمية نسبية
	فروق دالة	0.003	3.084	4	0.863	2.26	24 هل تستفسرون من الإدارة عن أي خطأ مهم أو غش تم اكتشافه
	فروق دالة	0.000	6.566	3	0.765	2.50	25 في حالة التأكد من وجود أخطاء أو غش بعد صدور تقريركم، فهل تقومون ببحث الأمر مع الإدارة وتطلبون منها تعديل القوائم المالية حسب الظروف الجديدة المكتشفة
	فروق دالة	0.000	11.152	—	0.390	2.428	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج الإجابة على الاستبانة وبرنامج spss.

تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتجاه إجابات فئة الدراسة إيجابي نحو جميع العبارات المتعلقة بالتزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي الكلي (2.428) وهي محصورة في المجال [2.34-3] وتشير إلى الإجابة "دائماً". كما بلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (0.39) وهي تشير إلى التقارب في إجابات أفراد عينة الدراسة.

كما يظهر لنا أن أكثر إجراء يتبعه أفراد عينة الدراسة هو الإجراء المتضمن في العبارة رقم (20)، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه العبارة (2.81)، وهي محصورة في المجال [2.34-3] والتي تعبر عن الإجابة "دائماً"، مما جعل هذه العبارة تحتل المرتبة الأولى لحصولها على المتوسط الحسابي الأكبر لهذا المحور. كما يتبين من الجدول رقم (32) بأن أقل متوسط حسابي بلغ (2.19) وكان للعبارة رقم (21) التي تتضمن إرسال المدقق الخارجي مصادقات لطرف ثالث حول أرصدة السجلات المحاسبية، وهو محصور في المجال [1.67-2.33]، وهو يشير إلى الإجابة "أحياناً" رغم أن ذلك يعتبر وسيلة جيدة للتحقق من صحة الأرصدة الختامية المتعلقة بالزبائن والموردين التي تتضمنها القوائم المالية.

كما تظهر لنا نتائج التحليل الإحصائي باستخدام اختبار (T-test) للفرضية الثانية أن قيمة الدلالة المعنوية لكل عبارات المحور الثاني بلغت (0.000) وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية (0.05)، كما بلغت قيمة (T) المحسوبة لكل عبارات هذا المحور أيضاً (11.15)، وهو بذلك دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)، لذلك يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة. وعليه نؤكد صحة الفرضية الثانية كما يلي:

يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية.

3.2. اختبار (T-test) للفرضية الثالثة من الدراسة

تم صياغة هذه الفرضية في بداية الدراسة كما يلي: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات"، وقد تم تجزئتها إلى أربع فرضيات فرعية، وبهدف اختبار الفرضية الثالثة، نقوم باختبار الفرضيات الفرعية لها.

1.3.2 اختبار (T-test) للفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة

بهدف اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة، والتي مفادها "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي"، قامت الطالبة بإجراء اختبار (T-test) على العبارات (من العبارة رقم 26 إلى العبارة رقم 28) من المحور الثالث من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة كما يلي:

- فرضية العدم H_0 : لا يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي؛
 - الفرضية البديلة H_1 : يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي.
- والجدول الموالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (33): نتائج اختبار (T-test) للفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة

مستوى الالتزام	القرار	مستوى الدلالة	قيمة t المحسوبة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
إيجابي	فروق دالة	0.000	71.770	1	0.139	2.98	26 هل تتحققون من أن الشركة تفصح عن كافة البيانات المتعلقة بأمرها، بما في ذلك الموقف المالي، الأداء، الملكية، والرقابة على الشركة
	فروق دالة	0.000	11.237	2	0.614	2.68	27 هل تتحققون من كفاية المعلومات المفصح عنها في التقارير المالية للشركة محل التدقيق
	فروق دالة	0.000	4.765	3	0.765	2.36	28 هل تتحققون من أن الشركة تفصح عن المعلومات في التوقيت المناسب وبشكل يضمن وصول المعلومات إلى جميع الأطراف المعنية وبطريقة تتسم بالعدالة
	فروق دالة	0.000	22.589	—	0.302	2.673	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة وبرنامج spss.

تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابي نحو جميع العبارات المتعلقة بالالتزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (2.673) وهو محصور في المجال [2.34-3] ويشير إلى الإجابة "دائماً". كما بلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (0.302) وهي تُشير إلى التقارب في إجابات أفراد عينة الدراسة. كما تظهر لنا نتائج التحليل الإحصائي باستخدام اختبار (T-test) للفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة أن قيمة الدلالة المعنوية للعبارات (من العبارة رقم 26 إلى العبارة رقم 28) من الاستبيان بلغت (0.000) وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية (0.05)، كما بلغت قيمة (T) المحسوبة (22.589)، وهو بذلك دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)، لذلك يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة. وعليه نؤكد صحة الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة كما يلي:

يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي

2.3.2. اختبار (T-test) للفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة

يهدف اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة، والتي مفادها "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة"، قامت الطالبة بإجراء اختبار (T-test) على العبارات (من العبارة رقم 29 إلى العبارة رقم 32) من المحور الثالث من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة كما يلي:

- فرضية العدم H_0 : لا يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة؛
 - الفرضية البديلة H_1 : يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة.
- والجدول الموالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (34): نتائج اختبار (T-test) للفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة

مستوى الالتزام	القرار	مستوى الدلالة	قيمة t المحسوبة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
التزام	فروق دالة	0.00 0	6.53	4	0.55	2.36	29 هل تجتمعون مع مجلس الإدارة بشكل دوري
	فروق دالة	0.00 0	6.94	3	0.65	2.45	30 هل تناقشون الأمور المتعلقة بعملية التدقيق مع مجلس الإدارة
	فروق دالة	0.00 0	10.04	2	0.62	2.62	31 هل تقومون بقراءة تقريركم على مجلس الإدارة
	فروق دالة	0.00 0	11.99	1	0.56	2.67	32 هل تقومون بتقديم النصائح التي تساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه
	فروق دالة	0.00 0	13.51	—	0.39	2.52	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة وبرنامج spss.

تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابي نحو جميع العبارات المتعلقة بالتزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (2.52) وهو محصور بين [2.34-3] وهو يشير إلى الإجابة "دائماً". كما بلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (0.39) وهي تُشير إلى التقارب في إجابات أفراد عينة الدراسة.

كما تظهر لنا نتائج التحليل الإحصائي باستخدام اختبار (T-test) للفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة أن قيمة الدلالة المعنوية للعبارات (من العبارة رقم 29 إلى العبارة رقم 32) من الاستبيان بلغت (0.000) وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية (0.05)، كما بلغت قيمة (T) المحسوبة (13.51)، وهو بذلك دل إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)، لذلك يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة.

وعليه نؤكد صحة الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة كما يلي:

يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة.

3.3.2. اختبار (T-test) للفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة

يهدف اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة، والتي مفادها "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية"، قامت الطالبة بإجراء اختبار (T-test) على العبارات (من العبارة رقم 33 إلى العبارة رقم 37) من المحور الثالث من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة كما يلي:

- فرضية العدم H_0 : لا يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
 - الفرضية البديلة H_1 : يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- والجدول الموالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (35): نتائج اختبار (T-test) للفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة

مستوى الالتزام	القرار	مستوى الدلالة	قيمة t المحسوبة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
في	فروق دالة	0.000	8.52	1	0.69	2.58	33 هل تُقيّمون نظام الرقابة الداخلية قبل كل عملية تدقيق
	فروق دالة	0.000	3.64	5	0.81	2.29	34 هل تُقيّمون الأقسام الثلاثة لنظام الرقابة الداخلية (نظام الرقابة الداخلية الإدارية، المحاسبية، الضبط الداخلي)
	فروق دالة	0.000	7.05	4	0.72	2.50	35 هل تُذكرون الإدارة بمسؤولياتها حول نظام الرقابة الداخلية
	فروق دالة	0.000	8.21	2	0.69	2.56	36 هل تُبلّغون عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب
	فروق دالة	0.000	7.90	3	0.71	2.55	37 هل تُقدّمون توصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية
	فروق دالة	0.000	11.24	-	0.45	2.49	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج الإجابة على الاستبانة وبرنامج spss.

تشير الأرقام في الجدول رقم (35) إلى أنّ المتوسط الحسابي لالتزام المدققين عينة الدراسة بدورهم الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية قد بلغ (2.49) وهو محصور في المجال [3-2.34] والذي يشير إلى الإجابة "دائماً"، كما بلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (0.45) وهي تُشير إلى التقارب في إجابات أفراد عينة الدراسة.

كما يظهر لنا أن أكثر إجراء يلتزم به أفراد عينة الدراسة هو الإجراء المتضمن في العبارة رقم (33)، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه العبارة (2.58)، وهي محصورة في المجال [3-2.34] والتي تعبر عن الإجابة "دائماً"، مما جعل هذه العبارة تحتل المرتبة الأولى لحصولها على المتوسط الحسابي الأكبر لهذا الجزء، ويفسر ذلك بإدراك أغلبية أفراد عينة الدراسة لأهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في تسيير عملية التدقيق وتحديد نطاقها وحجم عينة الاختبارات اللازمة.

كما يتبين من الجدول رقم (35) بأن أقل متوسط حسابي بلغ (2.29) وهو خاص بالعبارة رقم (34) التي تتضمن تقييم الأقسام الثلاثة لنظام الرقابة الداخلية (نظام الرقابة الداخلية الإدارية، المحاسبية، الضبط الداخلي)، وهو محصور في المجال [2.33-1.67] ويشير إلى الإجابة "أحياناً"، ويمكن تفسير ذلك بتركيز أغلبية أفراد عينة الدراسة على تقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبي فقط، نظراً لخلفية المهنيين المحاسبية إضافة إلى الفكرة الراسخة أن نظام الرقابة الداخلية يتعلق بالجانب المحاسبي فقط، في حين يهمل الجانب الإداري للرقابة الداخلية وكذلك الضبط الداخلي.

كما نلاحظ من الجدول رقم (35)، أن القيمة الاحتمالية للعبارات (من العبارة رقم 33 إلى العبارة رقم 37) من الاستبيان الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة بلغت (0.00) وهي أصغر من (0.05)، كما بلغت قيمة (T) المحسوبة لكل عبارات هذا الجزء (11.24)، وهو بذلك دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)، لذلك يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة. وعليه نؤكد صحة الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة كما يلي:

يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية.

4.3.2. اختبار (T-test) للفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة

لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة، والتي مفادها "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي"، قامت الطالبة بإجراء اختبار (T-test) على العبارات (من العبارة رقم 38 إلى العبارة رقم 42) من المحور الثالث من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة كما يلي:

- فرضية العدم H_0 : لا يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي؛
- الفرضية البديلة H_1 : يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي.

والجدول الموالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (36): نتائج اختبار (T-test) للفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة

مستوى الالتزام	القرار	مستوى الدلالة	قيمة t المحسوبة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
إيجابي	فروق دالة	0.00 0	5.297	1	0.744	2.39	38 هل يوجد اتصال بينكم وبين المدقق الداخلي بشأن المسائل ذات الاهتمام المتبادل
	فروق دالة	0.00 0	4.204	2	0.797	2.33	39 هل تُبَلِّغون المدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت انتباهكم وتؤثر على عمله
	فروق غير دالة	0.45 9	0.744	5	0.662	2.05	40 هل تتفقون وتتشارون مع المدقق الداخلي على توقيت العمل الذي يخدم مصالحكم المتبادلة
	فروق دالة	0.00 0	4.156	3	0.782	2.32	41 هل تفتحصون عينة من أوراق العمل والتقارير التي يقوم المدقق الداخلي بإعدادها
	فروق غير دالة	0.11 3	1.600	4	0.800	2.13	42 هل تتناقشون مع المدقق الداخلي حول نتائج تقييماتكم لعمله
	فروق دالة	0.00 0	4.433	—	0.555	2.242	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج الإجابة على الاستبانة وبرنامج spss.

نلاحظ من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (36) أن المتوسط العام لعبارات هذا الجزء المتعلق بمدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي بلغت قيمته (2.242) وهي محصورة في المجال [1.67-2.33] وتشير إلى الإجابة "أحيانا"، وقد أرجع ذلك بعض أفراد عينة الدراسة إلى واقع مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر والتي تعاني من عدة نقائص منها: إهمال دور التدقيق الداخلي من قبل الشركات الجزائرية، وعدم استقلاليته عن الإدارة العليا وبذلك فهو يعتبر منفذ فقط، إضافة إلى عدم وجود مدقق داخلي في غالب الأحيان في بعض الشركات خاصة الخاصة منها، نظرا لإلزامية تعيينه قانونا في الشركات ذات الأسهم العمومية. وقد أضاف بعض أفراد عينة الدراسة اعتبار التدقيق مهنة قانونية أكثر من كونها اقتصادية، لسبب أن معظم المؤسسات الخاصة في الجزائر ذات طبيعة عائلية، إذ يمكن لمالك المؤسسة ملاحظة كل ما يجري بمؤسسته دون الاعتماد على أنواع التدقيق كالتدقيق الداخلي، لذا فهم يعتمدون على التدقيق الخارجي فقط لكونه إلزامي بقوة القانون.

كما بلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (0.55) وهي تُشير إلى التقارب في إجابات أفراد عينة الدراسة.

كما نلاحظ من الجدول رقم (36)، أن القيمة الاحتمالية للعبارات (من العبارة رقم 38 إلى العبارة رقم 42) الخاصة بالفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة بلغت (0.00) وهي أقل من (0.05)، كما بلغت قيمة (T) المحسوبة لكل عبارات هذا الجزء (4.433)، وهو بذلك دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05) بمعنى أن متوسط درجة الاستجابة لهذه العبارات قد زاد عن درجة المتوسط (2)، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي (2.242)، لذلك نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.

وعليه نؤكد صحة الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة كما يلي:

يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي.

5.3.2. اختبار (T-test) للفرضية الثالثة ككل

قامت الطالبة بإجراء اختبار (T-test) للفرضية الثالثة ككل، وذلك من خلال إجراء اختبار (T-test) على كل عبارات المحور الثالث من الاستبيان. والجدول الموالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (37): نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثالثة ككل

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار	مستوى الالتزام
جميع عبارات المحور الثالث الخاص بالفرضية الثالثة	2.45	0.277	16.473	0.00	فروق دالة	قوي

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج الإجابة على الاستبانة وبرنامج spss.

تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابي نحو جميع العبارات المتعلقة بالالتزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (2.45) وهو محصور في المجال [2.34-3] ويشير إلى الإجابة "دائماً". كما بلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (0.227) وهي تُشير إلى التقارب في إجابات أفراد عينة الدراسة. كما تظهر لنا نتائج التحليل الإحصائي باستخدام اختبار (T-test) للفرضية الثالثة ككل أن قيمة الدلالة المعنوية لكل عبارات المحور الثالث (من العبارة رقم 26 إلى العبارة رقم 42) بلغت (0.00) وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية (0.05)، كما بلغت قيمة (T) المحسوبة لكل عبارات هذا المحور أيضاً (16.473)، وهو بذلك دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)، وعليه نؤكد صحة الفرضية الثالثة كما يلي:

يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات.

4.2. اختبار (T-test) للفرضية الرئيسية للدراسة

لاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة، والتي مفادها "يساهم التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات"، قامت الطالبة بإجراء اختبار (T-test) على كل عبارات الاستبيان، فيما عدا القسم الأول من الاستبيان والمتعلق بالخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، وتمت صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة كما يلي:

- فرضية العدم H_0 : لا يساهم التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات؛
 - الفرضية البديلة H_1 : يساهم التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات.
- والجدول الموالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (38): نتائج اختبار (T-test) للفرضية الرئيسية للدراسة

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار	مستوى الالتزام
كل عبارات الاستبيان (من العبارة رقم 1 إلى العبارة رقم 42).	2.428	0.256	16.92	0.000	فروق دالة	قوي

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج الإجابة على الاستبانة وبرنامج spss.

تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابي نحو جميع العبارات المتعلقة بمساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (2.428) وهو محصور في المجال [2.34-3]، ويشير إلى الإجابة "دائماً". كما بلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (0.256) وهي تُشير إلى التقارب في إجابات أفراد عينة الدراسة.

كما تُظهر لنا نتائج التحليل الإحصائي باستخدام اختبار (T-test) للفرضية الرئيسية للدراسة أن قيمة الدلالة المعنوية لكل عبارات الاستبيان بلغت (0.00) وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية (0.05)، كما بلغت قيمة (T) المحسوبة لكل عبارات الاستبيان (16.92)، وهو بذلك دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)، لذلك نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة. وعليه نؤكد صحة الفرضية الرئيسية للدراسة كما يلي:

يساهم التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات.

3. تحليل فرضيات الدراسة من خلال متغيرات المراقبة

الهدف من اختبار "كاي تربيع" هو تحديد وجود علاقة ارتباط من عدمها بين متغيرين مصنفيين، وفي هذه الحالة يتم قياس وجود العلاقة من عدمها بين فرضيات الدراسة استناداً إلى الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق)، حيث يتم صياغة فرضيتي العدم والفرضية البديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

- **فرضية العدم H_0 :** لا تُؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على فرضيات الدراسة؛
- **الفرضية البديلة H_1 :** تُؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على فرضيات الدراسة.

1.3 تحليل الفرضية الأولى من خلال متغيرات المراقبة

يهدف تحديد وجود علاقة من عدمها بين الفرضية الأولى من الدراسة والتي مفادها: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط" والخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق)، قامت الطالبة بصياغة فرضيتي العدم والفرضية البديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

- **فرضية العدم H_0 :** لا تُؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الأولى؛
 - **الفرضية البديلة H_1 :** تُؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الأولى.
- والجدول الموالي يلخص نتائج اختبار "كاي تربيع".

الجدول رقم (39): نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الأولى

متغير المراقبة	معامل "كاي تربيع"	مستوى الدلالة (SIG)
المؤهل العلمي	113.789	0.001
التخصص العلمي	129.881	0.000
الشهادات المهنية	35.528	0.061
عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق	139.835	0.002

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة "sig" الخاصة بالشهادات المهنية قدرت بـ 0.061 وهي أكبر من مستوى الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$) عند مستوى ثقة (95%)، وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل فرضية العدم التي تقول بأن الشهادات المهنية لا تؤثر على التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط. في حين أن قيمة مستوى الدلالة "sig" الخاصة بكل من المؤهل العلمي والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق كانت أقل من قيمة الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$) عند مستوى ثقة (95%)، وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بأن كل من المؤهل العلمي والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق تؤثر على التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

2.3. تحليل الفرضية الثانية من خلال متغيرات المراقبة

بهدف تحديد وجود علاقة من عدمها بين الفرضية الثانية من الدراسة والتي مفادها: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية" والخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق)، قامت الطالبة بصياغة فرضيتي العدم والفرضية البديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

- **فرضية العدم H_0 :** لا تؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الثانية؛
 - **الفرضية البديلة H_1 :** تؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الثانية.
- والجدول الموالي يلخص نتائج اختبار "كاي تربيع".

الجدول رقم (40): نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الثانية

متغير المراقبة	معامل "كاي تربيع"	مستوى الدلالة (SIG)
المؤهل العلمي	41.157	0.016
التخصص العلمي	24.051	0.459
الشهادات المهنية	5.574	0.695
عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق	39.365	0.174

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة "sig" الخاصة بالمؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة قدّرت بـ 0.016 وهي أقل من مستوى الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$) عند مستوى ثقة (95%)، وفي هذه الحالة نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بأن المؤهل العلمي يؤثر على التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية. في حين أن بقية المعاملات كانت أكبر من قيمة الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$) عند مستوى ثقة (95%) وبالتالي نقبل فرضية العدم بأن كلا من التخصص العلمي والشهادات المهنية وعدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق لا تؤثر على التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية.

3.3. تحليل الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة من خلال متغيرات المراقبة

يهدف تحديد وجود علاقة من عدمها بين الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة من الدراسة والتي مفادها: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي" والخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق)، قامت الطالبة بصياغة فرضيتي العدم والفرضية البديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

- فرضية العدم H_0 : لا تؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة؛
- الفرضية البديلة H_1 : تؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة.

والجدول الموالي يلخص نتائج اختبار "كاي تربيع".

الجدول رقم (41): نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة

متغير المراقبة	معامل "كاي تربيع"	مستوى الدلالة (SIG)
المؤهل العلمي	6.515	0.687
التخصص العلمي	6.190	0.721
الشهادات المهنية	1.538	0.674
عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق	21.488	0.044

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة "sig" الخاصة بعدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق قدّرت بـ 0.044 وهي أقل من مستوى الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$) عند مستوى ثقة 95% وفي هذه الحالة نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بأن عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق تُؤثر على التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي. في حين أن بقية المعاملات كانت أكبر من قيمة الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$) عند مستوى ثقة 95% وبالتالي نقبل فرضية العدم بأن كلا من المؤهل العلمي والتخصص العلمي والشهادات المهنية مستقلة عن الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة أي لا تؤثر على التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي.

4.3. تحليل الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة من خلال متغيرات المراقبة

يهدف تحديد وجود علاقة من عدمها بين الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة من الدراسة والتي مفادها: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة" والخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق)، قامت الطالبة بصياغة فرضيتي العدم والفرضية البديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

- فرضية العدم H_0 : لا تُؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة؛
- الفرضية البديلة H_1 : تُؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة.

والجدول الموالي يلخص نتائج اختبار "كاي تربيع".

الجدول رقم (42): نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة

متغير المراقبة	معامل "كاي تربيع"	مستوى الدلالة (SIG)
المؤهل العلمي	19.286	0.201
التخصص العلمي	8.363	0.908
الشهادات المهنية	3.115	0.682
عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق	19.850	0.467

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن كل معاملات الارتباط (sig) هي أكبر من قيمة الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$) عند مستوى ثقة (95%) وبالتالي نقبل فرضية العدم بأن كلا من المؤهل العلمي والتخصص العلمي والشهادات المهنية وعدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق لا تُؤثر ومستقلة عن الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة، أي لا تُؤثر على التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة.

5.3. تحليل الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة من خلال متغيرات المراقبة

يهدف تحديد وجود علاقة من عدمها بين الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة من الدراسة والتي مفادها: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية" والخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق)، قامت الطالبة بصياغة فرضيتي العدم والفرضية البديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

- **فرضية العدم H_0 :** لا تُؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة؛
- **الفرضية البديلة H_1 :** تُؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة.

والجدول الموالي يلخص نتائج اختبار "كاي تربيع".

الجدول رقم (43): نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة

متغير المراقبة	معامل "كاي تربيع"	مستوى الدلالة (SIG)
المؤهل العلمي	38.654	0.068
التخصص العلمي	25.471	0.548
الشهادات المهنية	14.569	0.103
عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق	62.656	0.004

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة "sig" الخاصة بعدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق قدّرت بـ 0.004 وهي أقل من مستوى الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$) عند مستوى ثقة (95%) وفي هذه الحالة نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بأن عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق تُؤثر على التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة. في حين أن بقية المعاملات كانت أكبر من قيمة الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$) عند مستوى ثقة (95%) وبالتالي نقبل فرضية العدم بأن كل من المؤهل العلمي والتخصص العلمي والشهادات المهنية هي متغيرات مستقلة ولا تؤثر على التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية.

6.3. تحليل الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة من خلال متغيرات المراقبة

يهدف تحديد وجود علاقة من عدمها بين الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة من الدراسة والتي مفادها: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي" والخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق)، قامت الطالبة بصياغة فرضيتي العدم والفرضية البديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

- فرضية العدم H_0 : لا تُؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة؛
- الفرضية البديلة H_1 : تُؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة.

والجدول الموالي يلخص نتائج اختبار "كاي تربيع".

الجدول رقم (44): نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة

متغير المراقبة	معامل "كاي تربيع"	مستوى الدلالة (SIG)
المؤهل العلمي	71.888	0.000
التخصص العلمي	28.080	0.566
الشهادات المهنية	20.231	0.027
عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق	55.088	0.057

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة "sig" الخاصة بكل من المؤهل العلمي والشهادات المهنية أقل من مستوى الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$) عند مستوى ثقة (95%)، وفي هذه الحالة نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بأن كل من المؤهل العلمي والشهادات المهنية يُؤثران على التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي. في حين أن بقية المعاملات كانت أكبر من قيمة الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$) عند مستوى ثقة 95% وبالتالي نقبل فرضية العدم بأن كل من التخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق مستقلان عن الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة أي لا يُؤثران على التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي.

7.3. تحليل الفرضية الرئيسية للدراسة من خلال متغيرات المراقبة

بهدف تحديد وجود علاقة من عدمها بين الفرضية الرئيسية للدراسة والتي مفادها: "يساهم التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات" والخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق)، قامت الطالبة بصياغة فرضيتي العدم والفرضية البديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

- **فرضية العدم H_0 :** لا تُؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الرئيسية للدراسة؛
- **الفرضية البديلة H_1 :** تُؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الرئيسية للدراسة.

والجدول الموالي يلخص نتائج اختبار "كاي تربيع".

الجدول رقم (45): نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الرئيسية

متغير المراقبة	معامل "كاي تربيع"	مستوى الدلالة (SIG)
المؤهل العلمي	299.765	0.349
التخصص العلمي	285.376	0.582
الشهادات المهنية	100.023	0.396
عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق	408.379	0.229

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن كل معاملات الارتباط (sig) هي أكبر من قيمة الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$) عند مستوى ثقة (95%) وبالتالي نقبل فرضية العدم التي تقول بأن كل من المؤهل العلمي والتخصص العلمي والشهادات المهنية وعدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق هي متغيرات مستقلة ولا تُؤثر على الفرضية الرئيسية للدراسة، أي لا تُؤثر على مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات.

لقد خصصنا هذا الفصل لمختلف جوانب الدراسة التطبيقية، بدءًا بطبيعة الدراسة التطبيقية، والطريقة والإجراءات المتبعة في إعداد الاستبيان ونشره واختبار صدقه وثباته، وكذلك مختلف خطوات الدراسة التطبيقية، ثم قمنا بعد ذلك بعرض ومعالجة البيانات المتحصل عليها وتحليلها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) وذلك من أجل معرفة مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات.

وقد وجدنا أن عبارات الاستبيان اتسمت بالثبات والصدق في تحقيق الهدف الذي وضعت لأجله، وتحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وجدنا أنها تميزت بالتنوع، وهو ما يعطي إجابات أكثر تمثيلا للواقع. كما توصلنا من خلال نتائج التحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة إلى نتيجة عامة مفادها أن التدقيق الخارجي في الجزائر يُساهم بشكل قوي في تطبيق حوكمة الشركات. كما وجدنا أن كل من المؤهل العلمي والتخصص العلمي والشهادات المهنية وعدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق هي متغيرات مستقلة ولا تُؤثر على مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات.

الخاتمة.....

الخاتمة

يعتبر التدقيق الخارجي أحد أهم آليات حوكمة الشركات، لذا فإن تطور ورفع كفاءة مستوى الأداء المهني للتدقيق الخارجي هو مطلب رئيسي من متطلبات التطبيق الكفء لإطار حوكمة الشركات. عالجت هذه الدراسة موضوع دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية، وقد هدفت إلى قياس مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية، وبغية الوصول إلى تحقيق هذا الهدف ارتأينا الانطلاق من ثلاث فرضيات، بحيث تم توجيه كل فرضية نحو قياس متغير من متغيرات الدراسة، والتي تتعلق أساساً بـ: مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، ومدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية، ومدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات. باعتبار أن هذه المتغيرات تعد من أبرز الأدوار الحوكمية للتدقيق الخارجي.

ومن أجل الإحاطة بإشكالية الدراسة وبلوغ أهدافها، فقد احتوت الدراسة على أربعة فصول، ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي. حيث تمت الإحاطة بالإطار العام لحوكمة الشركات في الفصل الأول، والذي خلصنا من خلاله إلى أن تطبيق حوكمة الشركات في أي دولة لا يعتمد فقط على الأنظمة والتشريعات بل يتجاوز ذلك إلى فعالية آلياتها، وهو ما أثبتته الممارسات العالمية التي لها من الآليات الداخلية والخارجية ما يسهم في حوكمة جيدة لشركاتها، إلا أن الواقع أظهر انهيارات في كبرى شركاتها، مما يؤكد على أن تعزيز تطبيق حوكمة الشركات لا يعتمد فقط على الأطر التشريعية المؤيدة لممارساتها من خلال تبني مبادئ حوكمة الشركات بقدر ما يعتمد على فعالية تطبيق هذه الآليات، لذا فقد ركزت جل الموثيق والتقارير التي وضعتها الدول المتقدمة من أجل حوكمة شركاتها (والتي كان من أهمها قانون "SOX" في الولايات المتحدة الأمريكية) على دور التدقيق في تعزيز نظم حوكمة الشركات، من خلال دور لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والتأكيد على تعزيز الدور الذي يمارسه المدقق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات. أما في الفصل الثاني فقد عمدنا إلى دراسة أساسيات التدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات، من خلال الإحاطة بالجوانب المفاهيمية المرتبطة بالتدقيق الخارجي، أهميته، معايير، وتقديره مع التركيز في كل ذلك على حالة الجزائر. وبالنسبة للفصل الثالث فقد عالج إسهامات التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات، وقد تضمن الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وكذا اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية، بالإضافة إلى الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات. كما قامت الطالبة بقياس مدى الالتزام بهذه الأدوار الحوكمية من قبل عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر في الفصل الرابع من الدراسة، حيث تم جمع البيانات التي نحتاجها في دراستنا عن طريق توزيع استمارة استبانة على عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المزاولين لمهنة التدقيق في الجزائر، وتم استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لمعالجتها إحصائياً.

1. نتائج الدراسة

سمحت لنا عملية اختبار فرضيات الدراسة التوصل إلى النتائج التالية:

- الفرضية الأولى: " يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط". تم تأكيد صحة هذه الفرضية بعد إجراء اختبار (One Sample T-test)، الذي تبين من خلاله أن مستوى التزام المدققين عينة الدراسة بتقييم قدرة الشركة على الاستمرار كان قوي في مجمله، مع وجود تأثير لكل من المؤهل العلمي والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق على مستوى التزام المدققين عينة الدراسة بهذا الدور وهذا ما بينته نتائج اختبار (كاي تربيع)؛
- الفرضية الثانية: " يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية". تم تأكيد صحة هذه الفرضية بعد إجراء اختبار (One Sample T-test)، الذي تبين من خلاله أن مستوى التزام المدققين عينة الدراسة بدورهم الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش كان قوي في مجمله مع وجود تأثير للمؤهل العلمي على مستوى التزام المدققين عينة الدراسة بهذا الدور وهذا ما بينته نتائج اختبار (كاي تربيع)؛
- الفرضية الثالثة: " يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات"، تم تأكيد صحة هذه الفرضية بعد اختبار فرضياتها الفرعية التالية:
 - الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي". تم تأكيد صحة هذه الفرضية بعد إجراء اختبار (One Sample T-test)، الذي تبين من خلاله أن مستوى التزام المدققين عينة الدراسة بدورهم الحوكمي اتجاه ترقية الإفصاح المحاسبي كان قوي في مجمله مع وجود تأثير لعدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق على مستوى التزام المدققين عينة الدراسة بهذا الدور وهذا ما بينته نتائج اختبار (كاي تربيع)؛
 - الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة". تم تأكيد صحة هذه الفرضية بعد إجراء اختبار (One Sample T-test)، الذي تبين من خلاله أن مستوى التزام المدققين عينة الدراسة بدورهم الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة كان قوي في مجمله؛
 - الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية". تم تأكيد صحة هذه الفرضية بعد إجراء اختبار (One Sample T-test)، الذي تبين من خلاله أن مستوى التزام المدققين عينة الدراسة بدورهم الحوكمي اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية كان قوي في مجمله مع وجود تأثير لعدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق على مستوى التزام المدققين عينة الدراسة بهذا الدور وهذا ما بينته نتائج اختبار (كاي تربيع)؛

- الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة: "يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي". تم تأكيد صحة هذه الفرضية بعد إجراء اختبار (One Sample T-test)، الذي تبين من خلاله أن مستوى التزام المدققين عينة الدراسة بدورهم الحوكمي اتجاه التنسيق مع المدقق الداخلي كان قويا في مجمله مع وجود تأثير للمؤهل العلمي والشهادات المهنية للمدقق الخارجي على مستوى التزام المدققين عينة الدراسة بهذا الدور وهذا ما بينته نتائج اختبار (كاي تربيع). من ثمة وبناءً على هذه النتائج المتحصل عليها من خلال قيامنا بتحليل مختلف فرضيات الدراسة، وباعتبار التزام آلية التدقيق الخارجي بأدوارها الحوكمية والتي حددناها سابقا في: تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية، ترقية الإفصاح المحاسبي، التنسيق مع مجلس الإدارة والمدقق الداخلي، تقييم نظام الرقابة الداخلية، مع غياب التنسيق مع لجنة التدقيق وذلك لغياب لجنة التدقيق في معظم الشركات الجزائرية، فإننا توصلنا إلى نتيجة عامة مفادها أن التدقيق الخارجي الذي يمارسه الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات عينة الدراسة يساهم بشكل قوي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية.

2. مقارنة نتائج الدراسة الحالية بنتائج الدراسات السابقة

- توصلت بعض الدراسات السابقة إلى بعض النتائج التي نجدها تتوافق مع ما تم التوصل إليه في هذه الدراسة، نعرضها فيما يلي:
- تتفق نتائج دراستنا مع نتائج الدراسة التي أجراها (نبيل حمادي)، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية: دراسة حالة الجزائر) حول مساهمة المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وتوضيح أي أخطاء أو غش تم اكتشافهم، وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث أجاب ما نسبته 55% من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات عينة دراسته أنهم يضعون تقريرا حول أي تهديد محتمل لاستمرار الاستغلال للشركة محل التدقيق، كما أكد ما نسبته 92% منهم أنهم يوضحون الأخطاء والمخالفات الموجودة بالقوائم المالية للشركات محل التدقيق، بالإضافة إلى أن ما نسبته 84.8% من المدققين الخارجيين عينه دراسته قد أكدوا على اطلاعهم على نظام الرقابة الداخلية المعتمد في الشركة محل التدقيق لتحديد مدى فعاليته وتقييمهم لمدى الالتزام بإجراءاته؛
 - تتفق نتائج دراستنا مع نتائج الدراسة التي أجراها (عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية: دراسة نظرية تطبيقية) فيما يخص وجود علاقة تفاعلية بين الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات والمدقق الخارجي، حيث بينت دراسته التي أجراها على عينة من شركات الاتصالات في الجزائر وجود قنوات اتصال بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة، بالإضافة إلى وجود احتكاك بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بما يمكن المدقق الداخلي من تدارك نقاط الضعف المكتشفة من قبل المدقق الخارجي؛

• تتفق نتائج دراستنا مع نتائج الدراسة التي أجرتها (نسرين كرمية، دراسة تحليلية لمدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية) حول أهمية تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية للشركات محل التدقيق، حيث وافق أفراد عينة دراستها من ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر (الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات) على أن قيام المدقق الخارجي في الجزائر بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية من بين العناصر التي تُدعم دوره ومسؤولياته كآلية من آليات حوكمة الشركات.

في حين اختلفت دراستنا مع الدراسات السابقة لها في كون الدراسات السابقة اکتفت فقط بالإشارة إلى بعض الأدوار الحوكمية التي يقوم بها المدقق الخارجي، حيث نجدها اکتفت بسؤال واحد يلخص كل دور من هذه الأدوار الحوكمية للتدقيق الخارجي. كما نجد أنه لا توجد دراسة ضمن هذه الدراسات السابقة عالجت هذه الأدوار الحوكمية مجتمعة، وهي: التزام المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، والتزامه بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية، والتزامه بدوره الحوكمي اتجاه التنسيق مع الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات. كما أن هذه الدراسات السابقة لم تهتم بقياس مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات.

3. الاقتراحات

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها، نقترح الطالبة ما يلي:

- ☞ تفعيل دور لجنة التكوين المنبثقة من المجلس الوطني للمحاسبة، من خلال قيامها بتكوين المدققين الخارجيين حول آخر المستجدات المتعلقة بحوكمة الشركات؛
- ☞ استكمال إصدار معايير التدقيق الجزائرية، وخاصة المعيار الخاص بمسؤوليات المدقق المتعلقة باكتشاف الغش في التقارير المالية؛
- ☞ ضرورة تكوين لجنة التدقيق ك لجنة فرعية لمجلس الإدارة، تُساهم في التحقق من كفاءة واستقلالية المدقق الخارجي والتزامه بالقواعد القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، مع وضع إطار مفاهيمي يحكم عمل لجان التدقيق فيما يخص:
 - وجود لائحة واضحة تضمن جميع الضمانات التي تكفل عمل لجان التدقيق؛
 - تحديد شروط تشكيلها، سواء من حيث وجود الأعضاء غير التنفيذيين أو من حيث التخصصات اللازمة، بالإضافة إلى ضرورة اعتماد التشكيل من إحدى الجهات الوصية أو الرقابية كبورصة الجزائر أو مجلس مساهمات الدولة مثلاً؛
 - تحديد المسؤوليات المنوطة بها؛
 - تحديد عدد مرات اجتماعاتها وعدد التقارير الدورية المطالبة بها؛
 - وجود عقوبات مشددة على أعضاء اللجنة في حالة إثبات تورطهم في أي فساد؛

- تحديد أتعاب اللجنة.

☞ عقد المزيد من الملتقيات والندوات والمؤتمرات في مجال مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في تطبيق حوكمة الشركات؛

☞ إصدار قوانين تُلزم الشركات الجزائرية باعتماد إدارة التدقيق الداخلي، مع تحسين شروط ممارستها كتخصيص موظف له تأهيل علمي وعملي في المجال المالي والمحاسبي للقيام بها، بالإضافة إلى تكليفها بمهام ترتبط بتطبيق حوكمة الشركات كتنظيم عمل إدارة المخاطر بالشركة، وذلك من أجل ضمان السير الحسن لنظام الرقابة الداخلية لها، مما سيؤدي إلى تسهيل عمل المدقق الخارجي؛

☞ ضرورة سن وتطوير القوانين والأنظمة والتعليمات التي تعمل على تنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين المزاولين للمهنة في الجزائر؛

☞ إصدار عدد من القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بتطبيق حوكمة الشركات التي تفرض على المدققين الخارجيين الاهتمام بها وعدم الاكتفاء بميثاق لا يعلم بوجوده إلا القليل؛

☞ وجوب تعزيز إدراك المدققين الخارجيين في الجزائر بأهمية استخدام المؤشرات المالية والفنية في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وتعريفهم بمزايا وأثر ذلك الاستخدام في التقرير والإفصاح عن قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار في المستقبل المنظور، وذلك عبر تحفيزهم على الالتحاق بالدورات التدريبية المتخصصة لاستخدام النماذج الإحصائية الكمية المتقدمة أثناء عملية التدقيق؛

☞ سن قوانين صارمة فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية، تُلزم المدقق الخارجي إلزاماً واضحاً وصريحاً بتقييمه، مع إلزام المؤسسات بإعداد تقرير داخلي عن الرقابة الداخلية يُعده إن أمكن المدقق الداخلي كما هو الحال بالنسبة لقانون "SOX" في الولايات المتحدة الأمريكية؛

☞ ينبغي استمرار البحوث في مجال التدقيق للتوصل إلى أساليب أفضل:

- للتنبؤ بالفشل المالي للشركات وتقييم قدرتها على الاستمرار في النشاط؛

- لاكتشاف غش الإدارة والتضليل في التقارير المالية.

4. آفاق الدراسة

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية، وبيّنا مدى مساهمة المدقق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية، وهذا باعتبار الجزائر مازالت في بداياتها الأولى فيما يخص تطبيق حوكمة الشركات وتوفير البيئة اللازمة لها ولعمل مهنة التدقيق بصورتها الحديثة، وبالتالي فإن الدراسة الحالية ونتائجها تُبرز بعض القضايا التي يمكن أن تكون مجالاً لدراسات قادمة وذلك على النحو التالي:

☞ إجراء دراسة حول المعوقات التي تواجه تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر؛

☞ إعداد دراسة معمقة حول الظروف والشروط اللازمة لإنشاء لجان التدقيق في الشركات الجزائرية؛

الخاتمة.....

لإعداد دراسة حول دور حوكمة الشركات في تطوير مهنة التدقيق؛
لإمداد فعالية لجان التدقيق في تدعيم استقلال المدقق وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات.

المصادر والمراجع

أولاً: المصادر والمراجع باللغة العربية

I. الكتب

1. اتحاد الشركات الاستثمارية، حوكمة الشركات، مكتبة آفاق، الكويت، سبتمبر 2011.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2005.
3. أحمد على خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2012.
4. أحمد محمد نور وحسين أحمد عبيد وشحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
5. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
6. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
7. أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة في محاربة الاحتيال والفساد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014.
8. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
9. جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014.
10. حاتم محمد الشينيثي، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007.
11. حاكم محسن الربيعي وحمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
12. حسن أحمد دحدوح وحسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
13. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط5، 2010.
14. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية، عمان الأردن، 2009.
15. سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
16. شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتكاملة: مدخل المراجع العربي للقرن الواحد والعشرين، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014.

17. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، مصر، 2005.
18. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل، الكويت، 1990.
19. عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
20. عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، **المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2013.
21. عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث المعايير الدولية والأمريكية: مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014.
22. عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
23. عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، ج1، الدار الجامعية، مصر، 2009.
24. عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، ج3، الدار الجامعية، مصر، 2009.
25. عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، 2007.
26. عطا الله وارد خليل ومحمد عبد الفتاح العثماوي، **الحوكمة المؤسسية: المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة**، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، 2008، القاهرة، مصر.
27. عوض لبيب فتح الله الديب وشحاتة السيد شحاتة، **أصول المراجعة الخارجية: مسؤوليات المراجع، مخاطر المراجعة، تخطيط المراجعة وتوثيق أعمالها، مراجعة النفقات والمدفوعات، تقرير مراقب الحسابات**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013.
28. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية**، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006.
29. القانون التجاري، دار بلقيس للنشر، الدار البيضاء، الجزائر، طبعة 2007.
30. كمال خليفة أبوزيد وسمير كامل عيسى ورجب السيد راشد، **دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
31. مأمون حمدان وحسين القاضي، **المحاسبة الدولية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

32. محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة مصر، 2005.
33. محسن حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها، بنك الاستثمار القومي، مصر، جوان 2007.
34. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
35. محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
36. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق: الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002
37. محمد الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2005.
38. محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
39. محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري: دراسة مقارنة، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
40. محمود السيد ناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 2000.
41. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010.
42. المعتصم بالله الغرياني، حوكمة شركات المساهمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2008.
43. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل، عمان، الأردن، 2006.
44. الواردات خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

II. مقالات منشورة في مجلات علمية محكمة

45. إبراهيم خليل حيدر السعدي، أثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، إصدار 20، 2009، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق.
46. إبراهيم شاهين، معايير أداء المراجعة الخارجية في الولايات المتحدة الأمريكية ودورها في تطوير الفكر المهني، مجلة المحاسبون، العدد7، سبتمبر 1996، الكويت.
47. أحمد سعيد قطب حسانين، التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة: دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 1، المجلد 46، يناير 2009، مصر.
48. أحمد لعماري وحكيمة مناعي، ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، مجلة علوم انسانية، جامعة باتنة، الجزائر، السنة السابعة، العدد45، شتاء 2010.
49. أسامة عمر جعارة، أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الاحتيال/الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة: دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن، مجلة دراسات العلوم الإدارية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، المجلد 39، العدد2، 2012.
50. بشرى نجم عبد الله وثائر صبري محمود، تقييم مستوى الالتزام بمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد24، العراق، 2010.
51. حسين أحمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد1، 2008، سوريا.
52. حسين أحمد دحدوح، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الأول، 2006.
53. رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرهما في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، جامعة بزاوية، ليبيا، 2013.
54. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، سوريا، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.

55. زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، العراق، المجلد 4، العدد 7، 2011.
56. سعاد سعيد غزال وفيحاء عبد الخالق يحيى، تفعيل دور مهنة تدقيق الحسابات في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 35، إصدار 112، 2013.
57. سميرة عطوي وفهيمه بديسي، الحوكمة وقاية من الفساد الإداري والمالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية: حالة الشركة الأمريكية لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي Enron، مجلة العلوم الإنسانية، دورية دولية علمية محكمة، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 27، 2012.
58. سناء عبد الكريم الخناق، الإطار المؤسسي والتشريعي لحاكمة المؤسسات المالية التجربة الماليزية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلة دولية محكمة متخصصة في الدراسات والأبحاث الاقتصادية، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، العدد 12، 2012.
59. شريف غياط وفيروز رجال، حوكمة الشركات أداة لرفع مستوى الإفصاح ومكافحة الفساد وأثرها على كفاءة السوق المالي، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، عدد مزدوج 11 و 12، 2012.
60. شيماء محمد سمير إبراهيم، التكامل بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للحد من الفساد المالي: دراسة تطبيقية في جامعة الموصل، مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، مركز الدراسات المستقبلية، 41، 2013.
61. صبري ماهر مشتهى، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين: دراسة حالة قطاع غزة، مجلة جامعة الأزهر، غزة، المجلد 15، العدد 2، 2013.
62. علي حسين الدوغجي وأسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون (ساربينز-أكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86، 2011.
63. علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، 2013.
64. علي حسين الدوغجي، مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن فرض الاستمرارية والفضل المالي للشركات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 2، إصدار 6، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2008.
65. علي عبد القادر ذنبيات وباسل خالد شناق، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610: دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي

- الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2، 2006.
66. عمر إقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها: إطار مقترح، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، الجزائر، 2012.
67. عمر علي عبد الصمد، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر: دراسة مقارنة مع مصر، مجلة الباحث، عدد 12، 2013، ورقلة، الجزائر.
68. عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك بن عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، مجلد 22، عدد 1، جدة، 2008.
69. عوض خلف دلف العيساوي وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، المجلد 4، العدد 11، 2008.
70. عيد بن حامد الشمري، دور المراجعة الخارجية وأثرها على حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية، مجلة آفاق للدراسات التجارية، كلية التجارة بجامعة المنوفية، 2010/10/19.
71. عيسى عبد الله الغنودي، دور قواعد الإدارة الرشيدة (الحوكمة) في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا: دراسة استكشافية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثاني، 2011.
72. فريد محرم فريد إبراهيم الجارحي، أثر تطبيق حوكمة الشركات على أداء الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية، مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد خاص، 25 نوفمبر 2010.
73. فهيم سلطان محمد الحاج، آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية، العدد الأول، يوليو 2012.
74. محمد فوزي أبو الهيجاء وأحمد فيصل خالد الحايك، خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، يونيو 2012.
75. مؤيد الفضل علي ونول حربي راضي، العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة: دراسة حالة الأردن، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلة دورية فصلية علمية محكمة، تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 13، العدد 1، 2011، جامعة القادسية، العراق.

76. ناظم شعلان جبار التميمي وصلاح صاحب شاكر، دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات: دراسة تحليلية للقوائم المالية للشركة العامة للصناعات المطاطية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد 3، العدد9، جامعة بغداد، العراق، 2009.
77. يحيى سعيدي ولخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد5، 2012.
- .III مدخلات في ملتقيات علمية**
78. أحمد بن عبد الله آل الشيخ، المتطلبات القانونية والإجرائية لحوكمة الشركات، بحث مقدم في منتدى الحوكمة السعودي، هيئة السوق المالية، يومي 29 و30 يناير 2011.
79. أحمد جميل ومحمد سفير، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المنعقد يومي 6-7 ماي 2012.
80. أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطراف في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات: تدقيق الشركات، تدقيق المصارف والمؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 24-26 سبتمبر 2005.
81. بتول محمد نوري وعلي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة: دراسة وتحليل تجارب وطنية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، 18-19 ماي 2011.
82. بلعزوز بن علي وعبد الرزاق حبار، الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية: مدخل للوقاية من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة لحالة الجزائر، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية: السياسات والاستراتيجيات البديلة لعلاج الأزمة المالية والاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20-21 أكتوبر 2009، منشورات مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو-مغاربي.
83. حسين مصطفى هلاي، من أجل إستراتيجية وطنية للحوكمة من منظور إدارة الدولة والمجتمع والحكم الرشيد، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007.

84. حكيم بن جروة وعبلة مخرمش، الحوكمة في المؤسسات المصرفية: محدداتها، معاييرها، وتطبيقاتها مع الإشارة لحالة الجزائر، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013.
85. خضرة صديقي خضرة وسمية موري، التأصيل النظري لماهية حوكمة الشركات والعوائد المحققة من جراء تبنيها، مداخلة مقدمة في المؤتمر الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، المنعقد بجامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، يومي 30-31 أكتوبر 2012.
86. زينب حوري، التدقيق بين الماضي والحاضر، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي: 11-12 أكتوبر 2010.
87. شهيرة عبد الشهيد، قواعد إدارة الشركات تصبح سعياً دولياً: ماذا يمكن عمله في مصر؟، سلسلة أوراق عمل إدارة البحوث وتنمية الأسواق، بورصة القاهرة والإسكندرية بالتعامل مع مركز المشروعات الدولية، سبتمبر 2001.
88. عبد الرحمان العايب، ميكانيزمات تحفيز المسيرين كأحد محددات حوكمة الشركات وتأثيرها في الأزمة الاقتصادية العالمية الراهنة: حالة المؤسسات المالية والمصرفية المتضررة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالتعاون مع مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورومغاربي، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، الجزائر، يومي 20 و21 أكتوبر 2009.
89. عبد الرحمان العايب، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، ملتقى وطني حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، يومي 11 و12 أكتوبر 2010.
90. عبد الغني دادن وسعيدة تلي، فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي: 06-07 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
91. عبد القادر بريش ومحمد حمو، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة المالية العالمية، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية: السياسات والاستراتيجيات البديلة لعلاج الأزمة المالية والاقتصادية، كلية العلوم

- الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، منشورات
مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو-مغربي.
92. عمار بلعادي ورضا جاوحدو، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، مداخلة
مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، كلية العلوم
الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، الجزائر، يومي 7-8 ديسمبر
2010.
93. عمر شريقي، لجان التدقيق كأحد متطلبات إرساء نظام الحوكمة ومحاربة الفساد في الشركات،
مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق
التمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013.
94. العياشي زرار، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية
للشركات، مداخلة بالملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع ورهانات وآفاق،
جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، أم البواقي، يومي 07
و08 ديسمبر 2010.
95. عيد بن حامد الشمري، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية
السعودية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود،
المملكة العربية السعودية، 2010.
96. غالم عبد الله، المبادئ الأساسية لتطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسة، مداخلة مقدمة ضمن
أعمال الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن
مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، أم البواقي، 07-08 ديسمبر 2010.
97. كمال بوعظم وعبد السلام زايدي، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في
الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات، مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات
الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، الجزائر، يومي 18 و19 نوفمبر 2009.
98. ليلي ريمة هيدوب وباهية زعيم، التكامل بين مهنة التدقيق وآليات الحوكمة لمواجهة الفساد المالي
والإداري في ظل معايير المراجعة الدولية، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى العلمي الدولي حول
آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013.
99. محمد براق وعمر قمان، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية
للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات
كألية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

100. محمد زرقون وجميلة العمري، دور المسؤولية الاجتماعية في تفعيل حوكمة المؤسسات، مداخلة مقدمة ضمن أعمال المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، قسم العلوم المالية والمصرفية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، أربد، الأردن، يومي: 17-18 أبريل 2013
101. محمد عشاوي، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، ورقة بحثية ضمن أعمال المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، 14-16 سبتمبر 2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر.
102. محمد فلاق ورضوان أنساع، التدقيق الداخلي ودوره في ضبط الجودة في إطار حوكمة الشركات، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلوي، الشلف، الجزائر، يومي: 19 و20 نوفمبر 2013.
103. محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى العلمي الدولي حول: عولمة الإدارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012.
104. مسعود صديقي وخالد دريس، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهدي، أم بواقي، الجزائر، يومي 7-8 ديسمبر 2010.
105. ناريمان بن عبد الرحمان و سارة بن الشيخ، واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013.
106. نعيمة يحيوي وحكيمة بوسلمة، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الدولي الأول حول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لمسيلا، الجزائر، يومي: 4-5 ديسمبر 2012.
107. نوال صبايحي، واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلوي بالشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013.

IV. دراسات

108. الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، طبعة أبريل 2010، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
109. كاترين ل.كوشتا هلبلينج وجون د.سوليفان، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والانتقالية، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، مارس 2002.
110. مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 13، صيف 2008، القاهرة.
111. مركز المشروعات الدولية الخاصة، قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات، القاهرة، 2003.
112. نرمين أبو العطا: حوكمة الشركات...سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2003.
113. وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية، 2009، الجزائر.

V. رسائل جامعية

114. أسماء شافع عبد العفو عساف، تطوير نموذج للتحليل المالي يستخدمه مدقق الحسابات في مرحلة التخطيط من عملية التدقيق للكشف عن احتمال وجود تضليل في القوائم المالية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، كلية الدراسات المالية والإدارية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 4حزيران 2006.
115. أنس محمود الطرمان، دور النظم والمعايير المحاسبية في تحقيق شروط ومتطلبات الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.
116. حمزة ضويفي، فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي: دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2014/2015.
117. ديالا جميل الرزي، مدى إمكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية والمالية وحاجتها للأنظمة والقوانين: دراسة حالة الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه

- في المحاسبة (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2013/2012.
118. سعاد شكري معمر، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية: حالة تقرير المراجع حول سونلغاز، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، شعبة علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015/2014.
119. شادي كراز، دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة: دراسة في سورية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2012.
120. شوقي بورقية، الكفاءة التشغيلية للمصارف الإسلامية: دراسة تطبيقية مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، الجزائر، 2011/2010.
121. عبد الحفيظ مازري، دور الحوكمة المالية في مواجهة مشكلة عدم تناظر المعلومات: دراسة قياسية على مستوى بورصة NASDAQ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015/2014.
122. عبد الحميد حسياني، أهمية وجود لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الاتجاه الدولي نحو تعزيز حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2015/2014.
123. عبد الرحمان العايب، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2011/2010.
124. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية لتعزيز الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2016/2015.
125. عبد القادر أحمد محسن بابقي، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في القوائم المالية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2007.

126. عبد المطلب عثمان محمود، نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات في كفاءة سوق الأوراق المالية: دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه (منشورة)، الدار الجزائرية للنشر والطبع والتوزيع، 2015.
127. علي عمر أحمد سويبي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه علوم (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011.
128. علي مناد، دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي: دراسة قياسية حالة SPA الجزائر، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2013/2014.
129. عمر أحمد محمد، مسؤولية مدققي الحسابات ودورهم في تقييم مخاطر احتيال الإدارة في ضوء معايير التدقيق الدولية: دراسة تحليلية، أطروحة دكتوراه في تدقيق الحسابات (غير منشورة)، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2013.
130. عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012.
131. عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية: دراسة نظرية تطبيقية، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية (غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2013.
132. عيد بن حامد معيوف الشمري، نموذج رقابي مقترح لقياس جودة أداء الحوكمة في الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2011.
133. محمد بشير غوالي، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010/2011.
134. محمد سفير، أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في إرساء مبادئ حوكمة الشركات: دراسة ميدانية لحالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2014/2015.

135. محمد محمود دائل الهاشمي: مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية: دراسة مقارنة تطبيقية في اليمن والجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014/2013.
136. مراد سكاك، دور التدقيق الاجتماعي في بناء إستراتيجية المؤسسة: دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011/2010.
137. مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر: على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2004.
138. نبيل حمادي، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012.
139. نسرين كرمية، دراسة تحليلية لمدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015/2014.
140. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية: دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، تخصص التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015/2014.
141. يونس عليان سليمان الشوبكي، أثر المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان: دراسة ميدانية على عينة من البنوك التجارية المتداول أسهمها في بورصة عمان، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، 2006.

VI. القوانين والتشريعات

142. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، الصادرة بتاريخ 12 يناير 1988.
143. القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27/04/1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 20.
144. القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29/06/2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 11/07/2010، العدد 42.

145. القرار المؤرخ في 1994/11/7 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 14، 1994.
146. القرار الوزاري رقم 30، المؤرخ في 2013/06/24 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014.
147. القرار المؤرخ في 2014/01/12 المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، صادرة في 2014/04/30.
148. المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، جريدة رسمية عدد 27 مؤرخة في 1993/04/27، المعدل والمتمم للأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري المؤرخ في 1975/09/26.
149. المرسوم التنفيذي رقم 96-136 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 1996/04/15، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24.
150. المرسوم رقم 96-431، المؤرخ في 1996/11/30، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74.
151. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ 2011/2/2، العدد 7.
152. المرسوم التنفيذي رقم 11-25، مؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، الصادرة بتاريخ 2011/2/2.
153. المرسوم التنفيذي رقم 11-26، مؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد تسييره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، الصادرة بتاريخ 2011/2/2.
154. المرسوم التنفيذي رقم 11-202، المؤرخ في 2011/05/26 الذي يحدد معايير تقارير محافظي الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، سنة 2011.
155. المقرر المؤرخ في 1999/03/24، يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تُحوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32.

VII. المواقع الإلكترونية

156. المقرر الوزاري رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (700-510-500-300NAA)، متوفر على الموقع: http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf
157. قرار وزارة المالية رقم 85 المؤرخ في 16 جوان 2014. متوفر على الموقع: <http://www.cnc.dz>
158. مركز المشروعات الدولية الخاصة: من شركات مستدامة إلى اقتصاديات مستدامة-حوكمة الشركات كأداة تنموية، دون تاريخ. متوفر على الموقع: www.cipe-arabia.org/files/pdf/Corporate_Governance/Corp...www.enpi-info.eu/mainmed.php?id=34108
159. <http://www.enpi-info.eu/mainmed.php?id=34108>
160. <http://www.undp-aci.org/arabic/resources/ac/news.aspx?nid=1128>

ثانياً: المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

I. الكتب

161. ALVIN Arens et al, **Auditing and Assurance Services: an integrated approach**, 14th ed, Upper Saddle River, New Jersey, Pearson Education.
162. Benoît PIGE, **Audit et contrôle interne**, Edition EMS, 2ème édition, Paris, France, 2001.
163. Eustache EBONDO Wa. MANDZILA, **La gouvernance de l'entreprise: une approche par l'audit et le contrôle interne**, Harmattan, Paris, 2005.
164. Gérard KOENIG, **De Nouvelles Théories pour Gérer l'entreprise de XXI^e siècle**, Economica, Paris, 1999.
165. Louis BRAIOTTA et al, **The Audit Committee Handbook**, Fifth Edition, Published by John Wiley & Sons, Inc. Hoboken, New Jersey, 2010.
166. PARRAT Frédéric, **Le gouvernement d'entreprise**, Maxima, 1999.
167. Steven K. Thompson, **Sampling**, John Wiley & Sons, third édition, New Jersey, USA, 2012.

II. المقالات

168. Adrian Cadbury, **Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance**, Burgess Science Press, London, december, 1992.
169. AICPA, **SAS N° 99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit**, Journal of Accountancy, Vol.195, Issue 1, Jan 2003.
170. AICPA, **SAS N°16: The Independent Auditor's Responsibility for the Detection of Errors and Irregularities**, The Journal of Accountancy, April 1977, Vol 143, Issue 4.
171. Benoît PIGÉ, **Enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires**, revue de finance-contrôle-stratégie, vol1, N°3, septembre 1998.

172. Cristina Boța-Avram, **Investigation of External Audit's Good Practices in the Context of Corporate Governance: Evidence from Romania**, Journal of Knowledge Management Economics and Information Technology, Issue 8, February 2012.
173. Hervé Alexandre et Mathieu Paquerot, **efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants**, finance- contrôle- stratégie, N°2, volume 3, juin 2000.
174. Jeffrey Cohen, **Corporate Governance and Audit : An Empirical Study**, International Journal of Governance, Volume1, Issue N°2, September 2011.
175. John C. Coates IV, **The Goals and Promise of the Sarbanes-Oxley Act**, The Journal of Economic Perspectives, Vol 21, N°1, Winter 2007.
176. Michael C. Jensen and Clifford W. Smith Jr, **Stockholder, Manager, and Creditor Interests: Application of Agency Theory**, Harvard University Press, december, 2000.
177. Michael C. JENSEN and William H. MECKLING, **Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure**, journal of financial Economics, vol3, N°4, October 1976.
178. Oliver WILLIAMSON, **Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications**, The Free Press, New York, 1975.
179. Oliver Williamson, **The Economic Institutions Capitalisms: Firms, Markets and Relational Contracting**, Free press, New York, 1985.
180. Philmore Alleyne and Michael Howard and Dion Greenidge, **The role of audit committees in Barbados**, Managerial Auditing Journal, Vol 6, N° 5, 2006.
181. Rebecca.L.RONCER, **Earnings Manipulation in failing firms**, Contemporary Accounting Research, vol20, N°2, Summer2003, Long Island University, School of Professional Accountancy, United States.
182. Shawver Todd and Shawver Tara, **Predicting Management Fraud in IPO Companies**, Management accounting quarterly, Vol 11, N°1, 2009.
183. Steven A. Harrast and Lori Mason-Olsen, **Can Audit Committees Prevent Management Fraud?**, The CPA Journal, Jan 2007, vol 77, N°1.
184. The Institute Of Internal Auditors, **The Lessons that Lie Beneath**, Tone at the Top, USA, February 2002.
185. Yves. Simon and Henri. Tezenas du Montcel, **Théorie de la firme et réforme de l'entreprise**, Revue économique, vol 28, N°3, 1977.

.III مداخلات في ملتقيات علمية

186. Alamgir.M, **Corporate Governance : A Risk Perspective**, paper presented to Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, Conference organized by the Egyptian Banking Institute, May 7 – 8, 2007, Cairo.
187. Daniel Bouton, **Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées**, Conférence de presse, rapport du groupe de travail: MEDEF et AFEP, 23/09/2002.
188. David CARASSUS et Nathalie GARDES, **Audit légal et gouvernance d'entreprise: une lecture théorique de leurs relations**, Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, Bordeaux, 29-30 septembre 2005.
189. Samuel MERCIER, **L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique: une synthèse de la littérature**, Xième Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, 13-14-15 juin 2001, Faculté des Sciences de l'administration, Université Laval, Québec, Canada.
190. Tariq HASSAN, **Corporate Governance and Rôle of Auditors**, Speech made at the ACCA Centenary Conference on corporate responsibility, in Lahore University of Management Sciences on, May10, 2004.

.IV دراسات، تقارير

191. AICPA, **AICPA Professional Standards**, Volume1, New York,1997.
192. Committee Of Sponsoring Organization (COSO), **Report Internal Control: An Integrated Framework**, USA, 1992.
193. Hermanson Dana and Rittenberg Larry, **INTERNAL AUDIT AND ORGANIZATIONAL GOVERNANCE**, The Institute of Internal Auditors, Florida, USA, 2003.
194. Higgs, D, **Review of the Rôle and Effectiveness of Non-executive Directors**, The Department of Trade and Industry, London, 2003.
195. Institute of Internal Auditors UK and Ireland (IIA), **Recommendations for Improving Corporate Governance**, Aposition paper presented by the US Congress, April, 2002.
196. Institute of Internal Auditors, **International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing**, 2012.
197. Institute of International Finance (IIF), **Equity advisory group: polices for Corporate Governance and Transparency in Emerging Markets**, February2002.
198. International Federation of accountants (IFAC), **Enterprise governance: getting the balance Right**, New York, USA, February 2004 .
199. International finance corporate (IFC), **corporate governance: why corporate governance**, 2005.

200. Marc Vienot, **Le conseil d'administration des sociétés cotées**, Rapport du groupe de travail: l'association Française des Entreprises Privées et le Conseil National du Patronat Français, juillet 1995.
201. Marc Vienot, **Rapport du comité sur le gouvernement d'entreprise**, Rapport du groupe de travail: l'association Française des Entreprises Privées et le Mouvement des entreprises de France, juillet 1999.
202. New York stock Exchange (NYSE), **Final NYSE corporate governance rules**, Nov 2003.
203. NYSE, **Corporate Governance Rule Proposals Reflecting Recommendations from the NYSE Corporate Accountability and Listing Standards Committee**, Approved by NYSE Board of Directors, August1, 2002.
204. Organisation for Economic Co-Operation And Development : **OECD Principles of Corporate Governance**, Paris, 2004.
205. Organization for Economic Co-Operation And Development, **Using the OECD Principles of Corporate Governance a boardroom perspective**, Paris, 2008.
206. Public oversight board (pob), **issues conforming the accounting profession standrnd**, 1993.
207. Ronnie Hampel, **The Committee on Corporate Governance: Final Report**, Gee, London, Great Britain, January1998.
208. Samiha FAWZY, **Assessment of Corporate Governance in Egypt** ,Working Paper N°82 , April 2003, The Egyptian Center for Economic Studies, Egypt.
209. The Committee on Corporate Governance, **The Combined Code on Corporate Governance: Principles of Good Governance and Code of Best Practice**, Financial Reporting Council, UK, may2000.
210. The Committee on Corporate Governance, **The Combined Code on Corporate Governance: Principles of Good Governance and Code of Best Practice**, Financial Reporting Council, UK , july2003.
211. The Committee on Corporate Governance, **The Combined Code on Corporate Governance: Principles of Good Governance and Code of Best Practice**, Financial Reporting Council, UK , 2009.
212. Turnbull Report, **Internal Control: Guidance for Directors of listed Companies Incorporated in the United Kingdom**, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London, 1999.

.V رسائل جامعية

213. Benoît de Courcelles, **L'application des recommandations des principes de bonne gouvernance d'entreprise en France en 2003**, Mémoire de recherche, HEC Paris, France, 2004.

214. Olivier HERRBACH, **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier: une approche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université des Sciences Sociales, Toulouse I, France, 2000.

215. SMAILI Nadia, **La gouvernance comme moyen de prévention et de détection des irrégularités comptables pouvant mener à la fraude**, Thèse présentée en vue d'obtention du grade de philosophiae Doctor (PH. D) en administration, l'Université de Montréal, Décembre 2006.

.VI المواقع الإلكترونية

216. Hoitash Rani and Hoitash Udi, **The Role of Audit Committees in Managing Relationships with External Auditors after SOX: Evidence from the US**, December 5, 2008, Available at: <file:///C:/Documents%20and%20Settings/Administrateur/Mes%20documents/Downloads/SSRN-id1312024.pdf>.

217. <http://www.ifac.org>.

218. La Banque d'Algérie, **Contrôle interne des banques et établissements financiers**, Règlement de la Banque d'Algérie N°2002-03 du 14 novembre 2002, disponible sur le site internet. <http://www.droit-afrique.com/images/textes/Algerie/Banque/Algerie%20-%20R.2002-03%20controle%20interne%20banques.pdf>.

219. Laurent Cappelletti, **La normalisation du contrôle interne: esquisse des conséquences organisationnelles de la loi de sécurité financière**, Institut d'Administration des Entreprises (IAE), Université Jean Moulin , Lyon III, 2004. disponible sur le site internet: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00592976/document>.

الملاحق

الملحق رقم (01): قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة
AAA	The American Accounting Association
AACIA	Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens
AFEP	Association Française des Entreprises Privées
AGREF	Association des Grandes Entreprises Françaises
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
APB	Auditing Practices Board
ASB	Audit Standard Board
CARE	Cercle d'Action et de Réflexion autour de l'Entreprise
CICA	The Canadian Institute of Chartered Accountants
CIPE	Center for International Private Enterprise
CNPF	le Conseil National du Patronat Français
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
GCGF	Global Corporate Governance Forum
IAPCIFA	International Auditing Practices Committee of the International Federation of Accountants
IAS	International Accounting Standards
IFAC	International Federation of Accountants
IFC	International Finance Corporation
IIA	Institute of Internal Auditors
IIF	Institute of International Finance
IMA	Institute of Management Accountants
ISA	International Standards Audit
MEDF	le Mouvement des Entreprises de France
NYSE	New York Stock Exchange

OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
POB	Public Oversight Board
SAS	Statements on Auditing Standards
SEC	Securities and Exchange Commission
SPSS	Statistical Package for Social Sciences
UFAI	Union Francophone de l'audit Interne.
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

الملحق رقم (02): الاستبيان باللغة العربية

جامعة - سطيف 1-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم تجارية

تخصص: محاسبة، مالية وتدقيق

استمارة استبيان في إطار تحضير أطروحة دكتوراه طور ثالث تحت عنوان:
دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية
-دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-

استبيان موجه للمدققين الخارجيين في الجزائر (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات)

في إطار تحضير أطروحة دكتوراه طور ثالث تحت عنوان: دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية، والتي نهدف من خلالها لمعرفة إلى أي مدى يساهم التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية. يسعدنا سيدتي، سيدي، اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هذا الموضوع الأكاديمي، لذلك نرجوا من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، مع العلم بأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم. والطالبة تُقدّر لكم تعاونكم، وتؤكد لكم أن هذا الاستبيان قد صُمّم لأغراض البحث العلمي فقط، كما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، فضلا على أن الاستبيان لا يشتمل على أي بيانات تُحدّد شخصية القائم بالإجابة.

أرجو أن تتقبلوا مني فائق التحية والاحترام

الطالبة: حسينة تريش

Email : terrlichehasna@yahoo.fr

ملاحظة: الاستبيان يتكون من أربع صفحات

أولاً: بيانات عامة

1. المؤهل العلمي:

ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه

2. التخصص العلمي:

مالية	اقتصاد	محاسبة وتدقيق	تسيير	تخصصات أخرى يُرجى تحديدها
				-
				-
				-

3. الشهادات المهنية:

خبير محاسبي	محافظ حسابات

4. عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق:

أقل من 5 سنوات	من 6 إلى 10 سنوات	من 11 إلى 15 سنة	من 16 إلى 20 سنة	21 سنة فأكثر

ثانياً: محاور الدراسة

المحور الأول: يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

- إلى أي مدى تلتزمون بالإجراءات الواردة في العبارات التالية عند تقييمكم لقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؟
(ضع علامة (X) في الخانة الموافقة لإجابتك).

نادرا	أحيانا	دائما	العبارة
			1 هل تعطون أهمية لمعرفة قدرة الشركة على سداد الذمم الدائنة بتاريخ الاستحقاق
			2 هل تدققون في أسباب عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاقها
			3 هل تحاولون معرفة إذا كانت الشركة تعاني من صعوبة في الحصول على تمويل للتطور والاستثمار
			4 هل تتحققون من قدرة الشركة على الوفاء بشروط اتفاقيات القروض
			5 هل تعطون أهمية لمؤشر ارتفاع الخسائر التشغيلية وتكرارها
			6 هل تهتمون بمعرفة أسباب تحول الشركة من التعامل بالأجل إلى التعامل النقدي مع الموردين
			7 هل تحاولون أن تعرفوا إذا فقدت الشركة مدراء أساسيين وأكفاء دون إحلال غيرهم
			8 هل تحاولون أن تعرفوا إذا فقدت الشركة سوق رئيسي
			9 هل تحاولون معرفة إذا كانت الشركة تعاني من نقص في المواد الأولية والتجهيزات

10	هل تستفسرون عن وجود صعوبات مع العمال ونقص في العمالة لدى الشركة محل التدقيق		
11	هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة التي تدققون حساباتها تلتزم بمتطلبات رأس المال		
12	هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة محل التدقيق تعتمد بشكل كبير على قروض قصيرة الأجل لتمويل موجودات ثابتة		
13	هل تستفسرون عن وجود قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تؤثر على سير عملها.		
14	هل أنتم على اطلاع حول كل تغيير في التشريعات السياسية والحكومية يخص الشركة، والذي يمكن أن يعرقل سير عملها		
15	هل تدرسون الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية، التي تؤثر على مقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.		
16	هل تتأكدون من وجود أي ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع الشركة في عجز مالي		
17	هل تدققون في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للشركة		
18	هل توسعون نطاق الفحص في حال شعرتم بوجود ما يهدد استمرارية الشركة		
19	هل تقدمون النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية الشركة محل التدقيق		
ملاحظات وإضافات أخرى يرجى ذكرها:			
-			
-			
-			

المحور الثاني: يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية.

- إلى أي مدى تلتزمون بالإجراءات الواردة في العبارات التالية ؟ (ضع علامة (X) في الخانة الموافقة لإجابتك).

نادرا	أحيانا	دائما	العبرة
			20 هل تتأكدون من عمليات التسوية الجردية والتي لها تأثير هام على الأرباح.
			21 هل ترسلون مصادقات لطرف ثالث حول أرصدة السجلات المحاسبية.
			22 هل تعدلون خطة التدقيق في حالة ظهور دلائل على وجود أخطاء أو غش، بحيث تتضمن إجراءات إضافية لتحديد تأثير هذه الأخطاء أو الغش.
			23 بعد قيامكم بالتخطيط لإجراءات تدقيق معينة فهل تقدرون فيما إذا كان إجمالي المعلومات الخاطئة المشخصة والتي لم يتم تصحيحها ذا أهمية نسبية.
			24 هل تستفسرون من الإدارة عن أي خطأ مهم أو غش تم اكتشافه.
			25 في حالة تأكدكم من وجود أخطاء أو غش بعد صدور تقريركم، فهل تقومون ببحث الأمر مع الإدارة وتطلبون منها تعديل القوائم المالية حسب الظروف الجديدة المكتشفة.
ملاحظات وإضافات أخرى يرجى ذكرها:			
-			
-			
-			

المحور الثالث: يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات.

- إلى أي مدى تلتزمون بالإجراءات الواردة في العبارات التالية؟ (ضع علامة (x) في الخانة الموافقة لإجابتك).

نادرا	أحيانا	دائما	العبرة
			26 هل تتحققون من أن الشركة تفصح عن كافة البيانات المتعلقة بأمورها، بما في ذلك الموقف المالي، الأداء، الملكية، والرقابة على الشركة
			27 هل تتحققون من كفاية المعلومات المفصح عنها في التقارير المالية للشركة محل التدقيق
			28 هل تتحققون من أن الشركة تفصح عن المعلومات في التوقيت المناسب وبشكل يضمن وصول المعلومات إلى جميع الأطراف المعنية وبطريقة تتسم بالعدالة
			29 هل تجتمعون مع مجلس الإدارة بشكل دوري
			30 هل تناقشون الأمور المتعلقة بعملية التدقيق مع مجلس الإدارة
			31 هل تقومون بقراءة تقريركم على مجلس الإدارة
			32 هل تقدمون التوصيات والاقتراحات لمجلس الإدارة
			33 هل تقيمون نظام الرقابة الداخلية قبل كل عملية التدقيق
			34 هل تقومون بتقييم الأقسام الثلاثة لنظام الرقابة الداخلية (نظام الرقابة الداخلية الإدارية، المحاسبية، الضبط الداخلي)
			35 هل تذكرون الإدارة بمسؤولياتها حول نظام الرقابة الداخلية
			36 هل تبلغون عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب
			37 هل تقدمون توصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية
			38 هل يوجد اتصال بينكم وبين المدقق الداخلي بشأن المسائل ذات الاهتمام المتبادل.
			39 هل تبلغون المدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت انتباهكم وتؤثر على عمله.
			40 هل تتفقون وتتعاونون مع المدقق الداخلي على توقيت العمل الذي يخدم مصالحكم المتبادلة.
			41 هل تفحصون عينة من أوراق العمل والتقارير التي يقوم المدقق الداخلي بإعدادها.
			42 هل تتناقشون مع المدقق الداخلي حول نتائج تقييماتكم لعمله
			ملاحظات وإضافات أخرى يرجى ذكرها:
			-
			-
			-

وفي الأخير نشكركم على الوقت الذي خصصتموه للإجابة على الاستبيان.

الملحق رقم (03): الاستبيان باللغة الفرنسية

Université de Sétif
Faculté de Sciences économique et de la Gestion
Département: Sciences Commerciales
Spécialisation: Comptabilité, Finance et Audit

Questionnaire portant sur:

Le rôle de l'audit externe dans l'application de la gouvernance des entreprises Algériennes

Ce questionnaire est destiné aux professionnels activant dans le domaine de l'audit externe (experts comptables et commissaires aux comptes)

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat (L.M.D) intitulée : **Le rôle de l'audit externe dans l'application de la gouvernance des entreprises Algériennes**, et à travers laquelle, nous tenons à déterminer le degré de contribution de l'audit externe en Algérie dans l'application de la gouvernance des entreprises Algériennes.

Madame, Monsieur, nous serions heureux de vous choisir comme échantillon d'étude pour l'enrichissement de ce sujet académique. Ainsi, nous vous prions de bien vouloir répondre précisément à nos questions. En effet, la validité de nos résultats dépend fortement de vos réponses.

L'étudiante vous serait très reconnaissante pour votre collaboration, et vous rassure que ce questionnaire est fait uniquement pour des fins de recherche scientifique. Par ailleurs, nous nous engageons à respecter la confidentialité de vos réponses, d'autant plus le questionnaire ne renferme aucune donnée concernant la personne répondante.

L'étudiante: TERRICHE Hassina

Email : terrichehasna@yahoo.fr

Section1: Données Personnelles

S'il vous plait mettez signal (×) dans la case appropriée.

1. Qualification scientifique:

Licence	Master	Magister	Doctorat

2. Spécialisation scientifique:

Finance	Economie	Comptabilité et Audit	gestion	Autre (veuillez préciser)
				- - -

3. Certification professionnelle:

Expert-comptable	Commissaire aux comptes

4. Nombre d'années d'expérience pratique dans la profession de l'audit :

moins de 5 ans	De 6 à 10 ans	De 11 à 15 ans	De16 à 20 ans	21ans et plus

Section 2 : Axes d'études

Axe1: l'auditeur externe en Algérie tient à respecter son rôle dans l'évaluation de la capacité de l'entreprise à continuer son activité.

- A quel point appliquez vous les procédures décrites dans les expressions suivantes? (S'il vous plait mettez signal (×) dans la case appropriée).

Expression		toujours	parfois	rarement
1	Est-ce que vous donnez de l'importance pour déterminer la capacité de l'entreprise à payer les créanciers à l'échéance			
2	Est-ce que vous identifiez les raisons du retard ou l'arrêt de la distribution des bénéfices			
3	Est-ce que vous essayez de connaitre s'il y a des difficultés d'obtenir un financement pour le développement et l'investissement.			
4	Est-ce que vous vérifiez la capacité de l'entreprise à respecter les termes des contrats de prêt			
5	Est-ce que vous donnez de l'importance à l'augmentation et la récurrence des pertes d'exploitation lorsque vous évaluez la continuité de l'entreprise.			
6	Etes vous intéressés d'identifier les raisons du passage de l'entreprise du paiement à terme vers le paiement monétaire avec les fournisseurs			
7	Est-ce que vous inspectez si la société a perdu des directeurs principaux et compétents sans			

	l'instauration d'autres			
8	Est-ce que vous vérifiez si la société a perdu un marché principal ou un fournisseur important			
9	Est-ce que vous essayez de savoir si l'entreprise a un manque de matières premières et d'équipements			
10	Est-ce que vous essayez de voir s'il y a des difficultés avec les travailleurs et de la pénurie de main- d'œuvre			
11	Est-ce que vous essayez de savoir si l'entreprise respecte des exigences de capital			
12	Est-ce que vous essayez de savoir si l'entreprise s'appuie fortement sur les prêts à court terme pour financer des immobilisations			
13	Est-ce que vous vous renseignez s'il y a des affaires juridiques contre la société affectant son fonctionnement.			
14	Etes-vous au courant de tous changements dans les lois et les politiques gouvernementales touchant l'entreprise et qui peuvent entraver son fonctionnement			
15	Est-ce que vous examinez les événements postérieurs à la date d'établissement des états financiers, qui affectent la capacité de l'entreprise à continuer.			
16	Est-ce que vous confirmez l'existence de n'importe quel régime juridique avec d'autres parties pour maintenir le financement de l'entreprise pour ne pas souffrir d'un déficit			
17	Est-ce que vous examinez les raisons de la dégradation continue de la situation financière de la société			
18	Est-ce que vous élargissez la zone d'examen dans le cas où vous avez senti une menace pour la continuité de l'entreprise			
19	Est-ce que vous donnez des conseils et proposé des solutions aux problèmes concernant la continuité de l'entreprise			
Notes et autres extras s'il vous plaît préciser:				
-				
-				
-				

Axe2: l'auditeur externe en Algérie s'engage à respecter son rôle dans la détection des erreurs et de la fraude dans les rapports financiers.

- A quel point vous appliquez les procédures décrites dans les expressions ci-dessous? (S'il vous plaît mettez signal (×) dans la case appropriée).

Expression		toujours	parfois	rarement
20	Est-ce que vous vérifiez les processus de règlement de l'inventaire, qui ont un impact important sur les bénéficiaires			
21	Est-ce que vous envoyez une authentification à d'autres parties sur les soldes des registres comptables.			
22	Est-ce que vous modifiez le plan de vérification en cas d'apparition de signes de fraude ou d'erreur, pour qu'il inclue des procédures supplémentaires afin de déterminer l'impact de la fraude ou l'erreur.			
23	Après que vous ayez planifié des procédures d'audit spécifiques, constatez-vous que l'ensemble des informations erronées et non rectifiées était d'une importance relative			
24	Est-ce que vous vous renseignez auprès de l'administration si des signes de fraude ou d'erreur ont été repérés.			
25	En cas d'erreurs ou de fraude après la publication de votre rapport, est-ce que vous discutez la question avec l'administration, en leur demandant de modifier les états financiers selon les nouvelles circonstances			
Notes et autres extras s'il vous plaît préciser:				
-				
-				
-				

Axe3: L'auditeur externe en Algérie s'engage à respecter son rôle envers les mécanismes de contrôle internes pour la gouvernance des entreprises.

- A quel point appliquez-vous les procédures décrites dans les expressions suivantes? (S'il vous plaît mettez signal (×) dans la case appropriée).

Expression		toujours	parfois	rarement
26	Est-ce que vous vérifiez que l'entreprise divulgue toutes les données relatives à ses affaires, incluant la situation financière, la performance, la propriété et le contrôle de l'entreprise			
27	Est-ce que vous vérifiez la pertinence des informations divulguées dans les rapports financiers			
28	Est-ce que vous vérifiez que l'entreprise divulgue toutes les informations au bon moment et de manière à assurer l'accès de l'information à toutes les parties concernées et de façon équitable			
29	Est-ce que vous vous réunissez avec le conseil d'administration de manière cyclique			
30	Discutez-vous des questions relatives au processus de vérification avec le conseil d'administration			
31	Est-ce que vous soumettez votre rapport à l'avis des membres du conseil d'administration			

32	Faites vous des recommandations et des suggestions au conseil d'administration afin d'assurer une bonne gestion et rattraper les erreurs			
33	Est-ce que vous évaluez le système de contrôle interne durant chaque vérification			
34	Est-ce que vous évaluez les trois sections du système de contrôle interne (le système de contrôle interne administratif, le Système de contrôle interne comptable, le contrôle interne)			
35	Est-ce que vous faites rappeler à l'administration de sa responsabilité sur le système de contrôle interne			
36	Est-ce que vous signalez les points faibles fondamentaux dans le système de contrôle interne dans le moment convenable			
37	Proposez-vous des recommandations pour améliorer le système de contrôle interne			
38	Y a-t-il un contact entre vous et l'auditeur interne concernant les questions d'intérêt mutuel.			
39	Est-ce que vous informez l'auditeur interne de toute chose importante ayant retenu votre attention et influençant sur son travail			
40	Vous êtes vous mis d'accord avec l'auditeur interne sur les horaires de travail qui serviront vos intérêts mutuels.			
41	Examinez-vous un échantillon de documents de travail et des rapports préparés par l'auditeur interne.			
42	Entretenez-vous avec l'auditeur interne sur les résultats de vos évaluations de son travail			
Notes et autres extras s'il vous plaît préciser:				
-				
-				
-				

Merci pour votre participation.

الملحق رقم (04): قائمة بأسماء محكمي الاستبيان

أولاً: الأساتذة

الاسم واللقب	مكان العمل
أ.د. بن فرحات ساعد	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير -جامعة سطيف1-
د. شريقي عمر	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير -جامعة سطيف1-
د. تريش نجود	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير -جامعة سطيف1-
أ.بلموهوب خديجة	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير -جامعة سطيف1-

ثانياً: المهنيين

الاسم واللقب	مكان العمل
جويمعة العمري	ولاية سطيف
حربوش ينيس	ولاية سطيف
بلال عبد الحليم	ولاية سطيف

الملحق رقم (05): النتائج الإحصائية – مخرجات spss-

1. نتائج اختبار معامل الثبات "ألفا كرونباخ"

1.1. نتائج اختبار الثبات "ألفا كرونباخ" للاستبيان ككل ماعدا البيانات المتعلقة بالمعلومات الشخصية.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,886	42

2.1. نتائج اختبار الثبات "ألفا كرونباخ" لعبارات المحور الأول من الاستبيان والمتعلق بالفرضية الأولى من الدراسة.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,899	19

3.1. نتائج اختبار الثبات "ألفا كرونباخ" لعبارات المحور الثاني من الاستبيان والمتعلق بالفرضية الثانية من الدراسة.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,694	6

4.1. نتائج اختبار الثبات "ألفا كرونباخ" لعبارات المحور الثالث من الاستبيان والمتعلق بالفرضية الثالثة من الدراسة.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,834	17

2. صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبانة

Corrélations

		total	axe3	axe2	axe1
total	Corrélation de Pearson	1	,708**	,574**	,848**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000
	N	103	103	103	103
axe3	Corrélation de Pearson	,708**	1	,184	,266**
	Sig. (bilatérale)	,000		,062	,007
	N	103	103	103	103
axe2	Corrélation de Pearson	,574**	,184	1	,459**
	Sig. (bilatérale)	,000	,062		,000
	N	103	103	103	103
axe1	Corrélation de Pearson	,848**	,266**	,459**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,007	,000	
	N	103	103	103	103

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

3. نتائج اختبار التوزيع الطبيعي "كولموغروف-سميرنوف"

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		axe1	axe2	axe3	total	
	N	103	103	103	103	
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	2,4016	2,4288	2,4510	2,4282	
	Ecart-type	,39695	,39024	,27786	,25683	
	Différences les plus extrêmes	Absolue	,084	,132	,053	,066
		Positive	,066	,131	,038	,044
		Négative	-,084	-,132	-,053	-,066
	Z de Kolmogorov-Smirnov	,855	1,335	,534	,668	
	Signification asymptotique (bilatérale)	,457	,057	,938	,763	

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

4. نتائج اختبار (One Sample T-test):

1.4. نتائج اختبار (One Sample T-test) للفرضية الأولى:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المحور الأول	103	2,4016	,39695	,03911

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المحور الأول	10,269	102	,000	,40164	,3241	,4792

2.4. نتائج اختبار (One Sample T-test) للفرضية الثانية:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المحور الثاني	103	2,4288	,39024	,03845

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المحور الثاني	11,152	102	,000	,42880	,3525	,5051

3.4. نتائج اختبار (One Sample T-test) للفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الفرضية الفرعية الأولى	103	2,6731	,30243	,02980

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الفرضية الفرعية الأولى	22,589	102	,000	,67314	,6140	,7322

4.4. نتائج اختبار (One Sample T-test) للفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الفرضية الفرعية الثانية	103	2,5243	,39375	,03880

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الفرضية الفرعية الثانية	13,513	102	,000	,52427	,4473	,6012

5.4. نتائج اختبار (One Sample T-test) للفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الفرضية الفرعية الثالثة	103	2,4990	,45060	,04440

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الفرضية الفرعية الثالثة	11,240	102	,000	,49903	,4110	,5871

6.4. نتائج اختبار (One Sample T-test) للفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الفرضية الفرعية الرابعة	103	2,2427	,55565	,05475

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الفرضية الفرعية الرابعة	4,433	102	,000	,24272	,1341	,3513

7.4. نتائج اختبار (One Sample T-test) للفرضية الثالثة ككل:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الفرضية الثالثة ككل	103	2,4510	,27786	,02738

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الفرضية الثالثة ككل	16,473	102	,000	,45099	,3967	,5053

8.4. نتائج اختبار (One Sample T-test) للفرضية الرئيسية:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
total	103	2,4282	,25683	,02531

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
total	16,921	102	,000	,42820	,3780	,4784

5. نتائج اختبار "كاي تربيع"

1.5. نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الأولى

الفرضية الأولى * المؤهل العلمي

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	113,789 ^a	72	,001
Rapport de vraisemblance	84,329	72	,152
Association linéaire par linéaire	2,165	1	,141
Nombre d'observations valides	103		

a. 97 cellules (97,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,05.

الفرضية الأولى *التخصص العلمي

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	129,881 ^a	72	,000
Rapport de vraisemblance	101,441	72	,013
Association linéaire par linéaire	3,144	1	,076
Nombre d'observations valides	103		

a. 98 cellules (98,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,03.

الفرضية الأولى *الشهادات المهنية

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	35,528 ^a	24	,061
Rapport de vraisemblance	41,352	24	,015
Association linéaire par linéaire	10,390	1	,001
Nombre d'observations valides	103		

a. 47 cellules (94,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,21.

الفرضية الأولى * عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	139,835 ^a	96	,002
Rapport de vraisemblance	145,825	96	,001
Association linéaire par linéaire	3,596	1	,058
Nombre d'observations valides	103		

a. 125 cellules (100,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,10.

2.5. نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الثانية

الفرضية الثانية *المؤهل العلمي

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	41,157 ^a	24	,016
Rapport de vraisemblance	42,279	24	,012
Association linéaire par linéaire	1,414	1	,234
Nombre d'observations valides	103		

a. 28 cellules (77,8%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,24.

الفرضية الثانية *التخصص العلمي

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	24,051 ^a	24	,459
Rapport de vraisemblance	27,582	24	,278
Association linéaire par linéaire	3,922	1	,048
Nombre d'observations valides	103		

a. 29 cellules (80,6%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,15.

الفرضية الثانية *الشهادات المهنية

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	5,574 ^a	8	,695
Rapport de vraisemblance	6,777	8	,561
Association linéaire par linéaire	3,569	1	,059
Nombre d'observations valides	103		

a. 9 cellules (50,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 1,07.

الفرضية الثانية * عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	39,365 ^a	32	,174
Rapport de vraisemblance	51,767	32	,015
Association linéaire par linéaire	1,718	1	,190
Nombre d'observations valides	103		

a. 41 cellules (91,1%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,49.

3.5. نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة

الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة *المؤهل العلمي

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	6,515 ^a	9	,687
Rapport de vraisemblance	9,069	9	,431
Association linéaire par linéaire	1,399	1	,237
Nombre d'observations valides	103		

a. 13 cellules (81,3%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,24.

الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة * التخصص العلمي

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	6,190 ^a	9	,721
Rapport de vraisemblance	7,410	9	,595
Association linéaire par linéaire	,002	1	,967
Nombre d'observations valides	103		

a. 10 cellules (62,5%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,15.

الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة * الشهادات المهنية

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	1,538 ^a	3	,674
Rapport de vraisemblance	2,579	3	,461
Association linéaire par linéaire	,465	1	,495
Nombre d'observations valides	103		

a. 2 cellules (25,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 1,07.

عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق * الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	21,488 ^a	12	,044
Rapport de vraisemblance	20,840	12	,053
Association linéaire par linéaire	2,750	1	,097
Nombre d'observations valides	103		

a. 10 cellules (50,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,49.

4.5. نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة

الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة * المؤهل العلمي

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	19,286 ^a	15	,201
Rapport de vraisemblance	20,729	15	,146
Association linéaire par linéaire	,277	1	,599
Nombre d'observations valides	103		

a. 18 cellules (75,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,34.

الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة * التخصص العلمي

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	8,363 ^a	15	,908
Rapport de vraisemblance	8,937	15	,881
Association linéaire par linéaire	,079	1	,779
Nombre d'observations valides	103		

a. 16 cellules (66,7%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,20.

الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة * الشهادات المهنية

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	3,115 ^a	5	,682
Rapport de vraisemblance	2,969	5	,705
Association linéaire par linéaire	,348	1	,555
Nombre d'observations valides	103		

a. 5 cellules (41,7%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 1,50.

الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة * عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	19,850 ^a	20	,467
Rapport de vraisemblance	20,224	20	,444
Association linéaire par linéaire	,260	1	,610
Nombre d'observations valides	103		

a. 22 cellules (73,3%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,68.

5.5. نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة

الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة * المؤهل العلمي

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	38,654 ^a	27	,068
Rapport de vraisemblance	37,728	27	,082
Association linéaire par linéaire	6,136	1	,013
Nombre d'observations valides	103		

a. 33 cellules (82,5%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,05.

الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة * التخصص العلمي

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	25,471 ^a	27	,548
Rapport de vraisemblance	30,212	27	,305
Association linéaire par linéaire	,041	1	,839
Nombre d'observations valides	103		

a. 31 cellules (77,5%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,03.

الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة * الشهادات المهنية

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	14,569 ^a	9	,103
Rapport de vraisemblance	18,508	9	,030
Association linéaire par linéaire	2,266	1	,132
Nombre d'observations valides	103		

a. 12 cellules (60,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,21.

الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة * عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	62,656 ^a	36	,004
Rapport de vraisemblance	61,585	36	,005
Association linéaire par linéaire	7,750	1	,005
Nombre d'observations valides	103		

a. 46 cellules (92,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,10.

6.5. نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة

الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة * المؤهل العلمي

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	71,888 ^a	30	,000
Rapport de vraisemblance	52,212	30	,007
Association linéaire par linéaire	1,115	1	,291
Nombre d'observations valides	103		

a. 38 cellules (86,4%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,15.

الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة * التخصص العلمي

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	28,080 ^a	30	,566
Rapport de vraisemblance	31,425	30	,395
Association linéaire par linéaire	,093	1	,761
Nombre d'observations valides	103		

a. 36 cellules (81,8%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,09.

الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة * الشهادات المهنية

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	20,231 ^a	10	,027
Rapport de vraisemblance	23,631	10	,009
Association linéaire par linéaire	1,990	1	,158
Nombre d'observations valides	103		

a. 16 cellules (72,7%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,64.

الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة * عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	55,088 ^a	40	,057
Rapport de vraisemblance	68,308	40	,003
Association linéaire par linéaire	15,606	1	,000
Nombre d'observations valides	103		

a. 53 cellules (96,4%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,29.

7.5. نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الرئيسية

الفرضية الرئيسية * المؤهل العلمي

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	299,765 ^a	291	,349
Rapport de vraisemblance	157,325	291	1,000
Association linéaire par linéaire	4,327	1	,038
Nombre d'observations valides	103		

a. 392 cellules (100,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,05.

الفرضية الرئيسية*التخصص العلمي

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	285,376 ^a	291	,582
Rapport de vraisemblance	205,945	291	1,000
Association linéaire par linéaire	2,080	1	,149
Nombre d'observations valides	103		

a. 392 cellules (100,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,03.

الفرضية الرئيسية*الشهادات المهنية

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	100,023 ^a	97	,396
Rapport de vraisemblance	104,075	97	,293
Association linéaire par linéaire	11,708	1	,001
Nombre d'observations valides	103		

a. 196 cellules (100,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,21.

الفرضية الرئيسية*عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	408,379 ^a	388	,229
Rapport de vraisemblance	312,453	388	,998
Association linéaire par linéaire	12,016	1	,001
Nombre d'observations valides	103		

a. 490 cellules (100,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,10.

الفهارس

1. فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
--------	---------	-------

27	الأطر القانونية لأنظمة حوكمة الشركات	1
34	أصحاب المصالح في الشركة وأهدافهم	2
52	خصائص الشركات الجزائرية من منظور هيكل ملكية الشركات	3
75	مراحل تطور أهداف التدقيق	4
76	العلاقة بين عناصر نظرية التدقيق	5
94-93	المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والفحص وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة	6
185	بعض أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	7
200	عدد المهنيين (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات) بالجزائر في 2014/06/16	8
201	الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان	9
202	توزيع فئة الدراسة عبر بعض ولايات الجزائر	10
207	درجات مقياس سلم "ليكرت الثلاثي"	11
210	معاملات الثبات لعبارات الاستبيان	12
211	صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الأولى	13
212	صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الثانية	14
213	صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة	15
213	صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة	16
214	صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة	17
215	صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة	18
215	معامل الارتباط بين معدل كل فرضية من فرضيات الدراسة والمعدل الكلي لعبارات الاستبيان	19
217	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي	20
219	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	21
220	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية	22
221	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق	23
224-223	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الأولى	24
225	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الثانية	25
226	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة	26
227	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة.	27

228	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة	28
229	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة	29
230	اختبار التوزيع الطبيعي (Sample Kolmogrov-Smirnov).	30
232-231	نتائج اختبار (T-test) للفرضية الأولى	31
239	نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثانية	32
241	نتائج اختبار (T-test) للفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة	33
242	نتائج اختبار (T-test) للفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة	34
243	نتائج اختبار (T-test) للفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة	35
245	نتائج اختبار (T-test) للفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة	36
246	نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثالثة ككل	37
247	نتائج اختبار (T-test) للفرضية الرئيسية للدراسة	38
249	نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الأولى	39
250	نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الثانية	40
251	نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة	41
252	نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة	42
253	نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة	43
254	نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة	44
255	نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الرئيسية	45

2. فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	نظام حوكمة الشركات	13

16	الانعكاسات المترتبة عن نظرية الوكالة	2
24	مزايا حوكمة الشركات	3
29	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. 2004	4
49	محددات حوكمة الشركات	5
72	الإطار العام لنظرية التدقيق	6
92	معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً	7
117	أنواع الرأي في تقرير التدقيق	8
146	العلاقة بين حوكمة الشركات واحتمال وجود غش في التقارير المالية	9
152	مصادر المعلومات التي تستخدم في تقييم خطر الغش	10
169	علاقة لجنة التدقيق بالأجهزة الرقابية على الشركة	11
179	خطوات التدقيق في تقييم نظام الرقابة الداخلية	12
190	مجالات التعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي	13
191	أفضل ممارسات التدقيق الداخلي والخارجي لمساهمة أقوى في حوكمة الشركات	14
199	دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات	15
201	الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان	16
203	توزيع فئة الدراسة عبر بعض ولايات الجزائر	17
218	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي	18
219	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	19
221	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية	20
222	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق	21

3. فهارس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
------------	--------------	--------

287-286	قائمة المختصرات	1
291-288	الاستبيان باللغة العربية	2
296-292	الاستبيان باللغة الفرنسية	3
297	قائمة بأسماء محكمي الاستبيان	4
307-298	النتائج الإحصائية – مخرجات spss-	5

4. فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	البسمة
	إهداء
	شكر وتقدير
أ - خ	المقدمة.....
الفصل الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات	
2	تمهيد.....
25-3	المبحث الأول ماهية حوكمة الشركات.....
13-3	المطلب الأول حوكمة الشركات: المفهوم، النشأة والتطور، النظام.....
22-13	المطلب الثاني النظريات المفسرة لحوكمة الشركات.....
25-22	المطلب الثالث أهمية وأهداف حوكمة الشركات.....
50-26	المبحث الثاني متطلبات تطبيق حوكمة الشركات
34-26	المطلب الأول مبادئ حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها.....
47-35	المطلب الثاني النماذج الدولية لحوكمة الشركات.....
50-48	المطلب الثالث المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات.....
63-51	المبحث الثالث واقع حوكمة الشركات في الجزائر.....
53-51	المطلب الأول نموذج حوكمة الشركات المتبع في الجزائر.....
60-53	المطلب الثاني بؤادر، ميثاق، ومراحل تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر.....
63-60	المطلب الثالث معوقات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر.....
64	خلاصة الفصل الأول.....
الفصل الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات	
66	تمهيد.....
84-67	المبحث الأول ماهية التدقيق الخارجي.....
72-67	المطلب الأول مفهوم التدقيق الخارجي.....
76-72	المطلب الثاني الإطار العام لنظرية التدقيق.....
84-77	المطلب الثالث أهمية التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات.....
108-85	المبحث الثاني معايير التدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات.....
90-85	المطلب الأول المنظمات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الخارجي.....

96-90	..... دور معايير التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات.....	المطلب الثاني
108-96	..... المعايير الدولية للتدقيق الخارجي وما يقابلها في الجزائر.....	المطلب الثالث
127-109	..... تقرير المدقق الخارجي في ظل حوكمة الشركات.....	المبحث الثالث
112-109	..... ماهية تقرير المدقق الخارجي.....	المطلب الأول
	الدور الحوكمي لتقرير المدقق الخارجي اتجاه أصحاب المصالح في الشركة.....	المطلب الثاني
116-112	.....
127-116	..... الأبعاد الحوكمية لتقرير المدقق الخارجي.....	المطلب الثالث
128	..... خلاصة الفصل الثاني.....	
الفصل الثالث: إسهامات التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات		
130	..... تمهيد.....	
	الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.....	المبحث الأول
141-131	.....
134-131	مفهوم استمرارية الشركة وتطور مسؤولية المدقق الخارجي اتجاهها	المطلب الأول
	أهمية وفاء المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.....	المطلب الثاني
136-134	.....
	متطلبات وفاء المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.....	المطلب الثالث
141-136	.....
	الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية.....	المبحث الثاني
154-142	.....
147-142	..... ماهية الخطأ والغش في التقارير المالية.....	المطلب الأول
	تطور مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية.....	المطلب الثاني
151-147	.....
	متطلبات وفاء المدقق الخارجي بدوره الحوكمي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية.....	المطلب الثالث
154-151	.....
	الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات.....	المبحث الثالث
194-155	.....
160-155	..... الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه الإفصاح المحاسبي.....	المطلب الأول
172-160	..... الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه مجلس الإدارة ولجنة التدقيق	المطلب الثاني
	الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية والتدقيق	المطلب الثالث

194-172	.....الداخلي
195	.....خلاصة الفصل الثالث
الفصل الرابع: دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر	
197	.....تمهيد
205-198	.....المبحث الأول طبيعة الدراسة التطبيقية
199-198	.....المطلب الأول منهج وبيانات الدراسة
203-200	.....المطلب الثاني مجتمع وعينة الدراسة
205-203	.....المطلب الثالث حدود الدراسة ومتغيراتها
215-206	.....المبحث الثاني الطريقة والإجراءات
208-206	.....المطلب الأول إعداد الاستبيان وطرق توزيعه
215-208	.....المطلب الثاني اختبار صدق وثبات الاستبيان
255-216	.....المبحث الثالث التحليل والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة التطبيقية
	.....المطلب الأول الأساليب الإحصائية المستخدمة وتحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
222-216	.....المطلب الثاني عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة
229-222	.....المطلب الثالث اختبار فرضيات الدراسة
255-230	.....خلاصة الفصل الرابع
256	.....الخاتمة
263-258	.....المصادر والمراجع
284-265	.....الملاحق
307-286	.....الفهارس
315-309	.....

الملخص

يُعد التدقيق الخارجي آلية هامة من آليات تطبيق حوكمة الشركات ينص عليه القانون الجزائري بهدف إضفاء طابع المصداقية والشرعية على حسابات الشركات الجزائرية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات، وقد اعتمدنا في ذلك على استبيان موجه إلى عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، حيث بلغت عينة الدراسة 103 محافظ حسابات وخبير محاسبي، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

وقد تم التوصل إلى أن المدققين الخارجيين عينة الدراسة يساهمون بشكل قوي في مجمله في تطبيق حوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، التدقيق الخارجي، استمرارية الشركة، الغش في التقارير المالية، الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات.

Résumé

L'audit externe est un outil primordial dans l'application de la gouvernance des entreprises. Il est établi par la loi Algérienne afin de conférer de la crédibilité et de la légalité aux comptes des entreprises Algériennes.

L'objectif de cette étude est de déterminer l'étendue de contribution de l'audit externe en Algérie dans l'application de la gouvernance des entreprises, en se basant sur un questionnaire adressé aux auditeurs externes en Algérie. L'échantillon d'étude avait compris 103 commissaires aux comptes et experts comptables, l'analyse des données procédées d'échantillon d'étude a été réalisée en utilisant le programme statistique «spss».

Nous avons conclu que l'échantillon étudié d'auditeurs externes en Algérie contribue de façon considérable dans l'application de la gouvernance des entreprises.

Mots clés: gouvernance des entreprises, audit externe, continuité d'entreprise, fraude dans les rapports financiers, mécanismes de contrôle internes pour la gouvernance des entreprises.

تَعْمِدُ بِحَمْدِ اللَّهِ