وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

العنوان

التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية

من إعـــداد:

نقاز نورالهدى

إشـــراف:

الأستاذ الدكتور: طرشي محمد

المناقشة بتاريخ: 14/ 2022/12 من طرف اللجنة المكونة من:

	اللقب و الاسم	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
1	قورين حاج قويدر	أستاذ	جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف–	رئيساً
2	طرشي محمد	أستاذ	جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف–	مقرراً
3	عيادي عبد القادر	أستاذ	جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف–	ممتحناً
4	خليفة أحمد	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف–	ممتحناً
5	سيد محمد	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة خميس مليانة	ممتحناً
6	بوركايب محمد عبد الماجد	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة خميس مليانة	ممتحناً

السنة الجامعية: 2023/2022

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

الحمد لله حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، الحمد لله قولاً وفعلاً وشكراً ورضا، الحمد لله شكراً للذي قال في محكم تنزيله ﴿ وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ وَلَئِن كَفَرْتُمْ إِنَّ عَذَابِي لَشَدِيدٌ﴾ [سورة إبراهيم: 7]، ثم الصلاة على الحبيب المصطفى محمد ابن عبد الله صلاةً وسلاماً دائمين سرمدين إلى يوم الدين.

بعد شكري لله وحمده على توفيقه لإنجاز هذا العمل العلمي، أتوجه بشكري وامتناني لكل أفراد عائلتي وعلى رأسهم **أبي** و**أمي** على صبرهم وتشجيعهم غير منقطع النظير في سبيل الوصول إلى هدفي المنشود، كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل العلمي، وأخص بالذكر أستاذي المشرف **أ.د طرشي محمد** الذي لم يتوانى في تقديم مختلف التوجيهات والنصائح القيمة التي ساعدت في إتمام هذا العمل، كما أشكر رئيس المشروع **أ.د قورين حاج قويدر** على دعمه المتواصل لنا، وأشكر كل عمال مكتبات جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف على رأسهم أمينة مكتبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير **عاشور ربيعة**، ومسؤولة مكتبة الإعارة الداخلية **هني حومري أمينة** على توفيرهم الجو الملائم للبحث، وتأمينهم لمختلف المراجع البحثية، كما لا يفوتني شكر كل من قام بتحكيم أداة الدراسة أو شارك بالإجابة عن مختلف أسئلتها، والمتمثلين في كوكبة من الأساتذة والمهنيين "**محافظي حسابات وخبراء محاسبيين**"، والذين لولاهم لما وصلت إلى هذه النتائج. بالإضافة إلى شكري الموصول للأستاذ **ترقو محمد** والأستاذة **أسماء الميرغني** اللذان كانا سبباً في إجادتي لاستخدام برنامج SPSS في معالجة بيانات الدراسة، كما أتقدم بجزيل الشكر لأعضاء لجنة المناقشة على تكرمهم بقبول مناقشة هذا العمل العلمي.

جزاكم الله عني خير الجزاء.

وختاماً أسأل الله أن يجعل من هذا العمل عملاً صالحاً، وعلماً نافعاً، وأن يكتبه لنا ولوالدينا كصدقة جارية.

إهداء

أهدي ثمرة جهدي:

إلى منبع قوتي ودافعي للعلم والمعرفة أمي، ثم أمي، ثم أمي، ثم أبي، حفظهما الله ورعاهما.

إلى أخواتي وسندي في الحياة.

إلى روح جدي الطاهرة رحمها الله وأسكنها فسيح جنانه، وإلى أجدادي الغالين أطال الله في أعمارهم.

إلى كل أفراد عائلتي.

إلى روح صديقتي **لزعر سامية** رحمها الله وأسكنها فسيح جنانه، وإلى كل صديقاتي وزميلاتي الغاليات.

وإلى كل زملائي، وطلبتي الغالين.

إلى كل المعلمين، والأساتذة، والمدراء، والعمال الذين تعلمت منهم وتعاملت معهم في كل أطواري الدراسية، وعلى رأسهم معلمي في الطور الابتدائي **سعيدي قدور** الذي كان ولا يزال معلمي وقدوتي أطال الله في عمره.

الملخص

التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية

1. الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يقوم به التدقيق الخارجي في سبيل تعزيز حوكمة الشركات، ومدى مساهمته في إرساء مبادئها داخل الشركات الجزائرية، في ظل إطار مرجعي متكامل من المعايير **(ISA. NAA)**، وذلك لحاجة الشركات الجزائرية الملحة إلى محيط رقابي فعال، يضمن لها الكفاءة في تطبيق السياسات والإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها، والمحافظة على أصولها، ومساعدته لأصحاب المصالح ومستخدمي القوائم المالية للحصول على كل المعلومات التي يحتاجونها وبكل شفافية. فالتدقيق الخارجي يضمن مصداقية المعلومات المالية ما يزيد من جودة القوائم المالية التي تحتويها، باعتباره من أهم الأدوات الرقابية الخارجية لحوكمة الشركات.

ولتحقيق أهداف الدراسة وبالنظر إلى طبيعتها فقد اعتمدنا "المنهج الاستنباطي" بأداتيه الوصف والتحليل، لبناء الخلفية النظرية للموضوع، وتحديد مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي، وحوكمة الشركات، مع تسليط الضوء على مبادئها الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OECD**، بالإضافة إلى التعريف بمعايير التدقيق الجزائرية والدولية **(ISA. NAA)**. ولتحقيق أهداف الدراسة الميدانية تم استخدام "المنهج الاستقرائي" لتحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها من أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان، الذي أعد ووزع على عينة – من المدققين الخارجيين الجزائريين– مكونة من 72 محافظ حسابات وخبير محاسب، والذي تمت معالجة بياناته باستخدام برنامج **SPSS**.

وتوصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي يساهم وبشكل كبير في تعزيز حوكمة الشركات، عن طريق دوره الرقابي المحوري الذي يسعى من خلاله لضمان التطبيق السليم لمبادئها باعتباره آلية من آلياتها الرقابية، كما توصلنا إلى أن هناك علاقة طردية متوسطة تربط التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات، هذا ما بينته القيمة الإيجابية لمعامل الارتباط لبيرسون والتي قدرت ب **0,453**، وما أكدته قيمة بيتا البالغة **0,641**، والتي توضح العلاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، حيث أنه كلما تحسنت جودة مهمة التدقيق الخارجي في الشركة بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات بمقدار **0,641** وحدة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، حوكمة الشركات، معايير التدقيق الجزائرية، معايير التدقيق الدولية، مبادئ حوكمة الشركات، القوائم المالية، تقرير التدقيق، أصحاب المصالح.

تصنيف JEL: M41، M42 ,G34.

The External Audit and its Role in Strengthening Corporate Governance under the Algerian and International Auditing Standards.

2. Abstract

This thesis entitled the External Audit and its Role in Strengthening Corporate Governance under the Algerian and International Auditing Standards, attempts to demonstrate the role of external audit in promoting corporate governance, and the extent of its contribution for establishing its principles within Algerian companies under an integrated reference framework of standards (**NAA, ISA**). This is due to the Algerian companies' urgent need for an effective control environment, which guarantees them efficiency in applying the policies and procedures necessary to achieve their goals, preserve their assets, and assist stakeholders and users of financial statements to obtain all the information they need in a transparent manner. Hence, external auditing ensures the credibility of financial information, which increases the quality of the financial statements it contains, as it is one of the most important external control tools for corporate governance.

To fulfill the objective of the study, a deductive approach and its descriptive analysis method were applied to reach reliable and credible results by building a theoretical background of the topic, identifying the various concepts related to external auditing and corporate governance, highlighting the principles issued by the **OECD**, as well as publicizing Algerian and International Auditing Standards (**NAA, ISA**). To achieve the objectives of the field study, the inductive approach was used to analyze and interpret the results obtained from the study tool represented in the questionnaire, which was prepared and distributed to a sample of Algerian external auditors consisting of 72 accountant experts and an account governor, whose data was processed using the **SPSS** program.

The findings of this study reveal that: first, the external audit significantly contributes to enhancing corporate governance through its pivotal oversight role, which seeks to ensure the proper application of its principles as one of its control mechanisms. Second, there is a positive correlation between the external audit and corporate governance, as seen in the positive value of Pearson's correlation coefficient, which was estimated at 0.453, and what was confirmed by the Bêta value of 0.641, which illustrates the correlation between external audit and corporate governance: the better the quality of the company's external audit function by one unit, the more Algerian companies apply the principles of corporate governance by 0.641 units.

Keywords: External audit, Corporate governance, Algerian auditing standards NAA, International Auditing Standards ISA, Principles of corporate governance, Financial Statements, Audit report, Stakeholders.

JEL classification codes: M41, M42, G34.

L'audit externe et son rôle dans le renforcement de la gouvernance d'entreprise à la lumière des normes algériennes et internationales d'audit.

3. Résumé

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle joué par l'audit externe afin d'améliorer la gouvernance d'entreprise, et l'étendue de sa contribution à l'ancrage de ses principes au sein des entreprises algériennes, à l'ombre d'un cadre référentiel intégré des normes (**NAA, ISA**), en raison du besoin urgent des entreprises Algériennes pour un environnement de contrôle efficace, veille à ce qu'elles appliquent efficacement les politiques et procédures nécessaires pour atteindre ses objectifs, préserver ses actifs, et aider les parties prenantes et les utilisateurs des états financiers à obtenir de façon transparente. L'audit externe assure la crédibilité de l'information financière, ce qui augmente la qualité des états financiers qu'elle contient, car il s'agit de l'un des outils de contrôle externe les plus importants pour la gouvernance d'entreprise.

Afin d'atteindre les objectifs de l'étude, et étant donné de sa nature, nous avons adopté "l'approche déductive" avec ses outils (description et d'analyse), pour construire la base théorique du sujet, et pour définir les différents concepts liés à l'audit externe et gouvernance d'entreprise, de mettre en évidence ses principes émis par **l'OCDE** et à faire connaître les normes algériennes et internationales d'audit (**NAA, ISA**). Pour atteindre les objectifs de l'étude de terrain "l'approche inductive" ont été utilisés pour analyser et interpréter les résultats obtenus à partir de l'outil d'étude représenté dans le questionnaire, qui a été préparé et distribué à un échantillon - d'auditeurs externes algériens - composé de 72 commissaires aux comptes et expert-comptable, et ont été traitées ses données à l'aide du logiciel **SPSS**.

À travers cette étude, nous avons conclu que l'audit externe contribue de manière significative au renforcement de gouvernance d'entreprise, par son rôle central de contrôle, qui vise à assurer la bonne application de ses principes en tant que l'un de ses mécanismes de contrôle. Nous avons également conclu qu'il existe une corrélation positive entre l'audit externe et la gouvernance d'entreprise. Ce qui a été montré par la valeur positive du coefficient de corrélation de Pearson, qui a été estimé à 0,453, et ce qui a été confirmé par la valeur du Bêta de 0,641, qui illustre la relation entre l'audit externe et la gouvernance d'entreprise, Plus la qualité de la mission d'audit externe de l'entreprise est élevée par 1 unité, plus les entreprises algériennes appliquent les principes de gouvernement d'entreprise par 0,641 unité.

Mots clés : L'audit externe, La gouvernance d'entreprise, Les normes algériennes d'audit NAA, Les normes internationales d'audit ISA, Les principes de gouvernance d'entreprise, Les états financiers, Le rapport d'audit, Les parties prenantes.

Classification JEL codes : M41, M42, G34.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
البسملة	I
شكر وعرفان	II
الإهداء	III
الملخص	IV
1. الملخص	V
2. Abstract	VI
3. Résumé	VII
فهرس المحتويات	IX
فهرس الجداول	XVII
فهرس الأشكال	XII
فهرس الملاحق	XXIV
قائمة المختصرات	XXVII
مقدمة عامة	أ
1. السؤال الرئيسي	ت
2. الأسئلة الفرعية	ت
3. فرضيات الدراسة	ث
4. أهمية الدراسة	ج
5. أهداف الدراسة	ج
6. أسباب اختيار موضوع الدراسة	ح
7. حدود الدراسة	ح
8. المنهج المتبع في الدراسة	خ
9. صعوبات الدراسة	خ
10. الدراسات السابقة	د
11. هيكل الدراسة	ض
الفصل الأول: البناء النظري لحوكمة الشركات ومبادئها	1
تمهيد	2
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول حوكمة الشركات	3
المطلب الأول: التأصيل العلمي والشرعي لحوكمة الشركات وأسباب ظهورها	3
1. التطور التاريخي لأدبيات حوكمة الشركات	3

2. منظور الشريعة الإسلامية لحوكمة الشركات	8
3. أسباب ودوافع ظهور وانتشار حوكمة الشركات	10
المطلب الثاني: الأساس النظري والسياق الفلسفي لمصطلح حوكمة الشركات	11
1. النظريات المفسرة لحوكمة الشركات	12
2. المضامين اللفظية لمصطلح Governance	20
3. مداخل دراسة حوكمة الشركات	20
المطلب الثالث: تعريف حوكمة الشركات، أهميتها وأهدافها	21
1. تعريف حوكمة الشركات	21
2. أهمية حوكمة الشركات	23
3. أهداف حوكمة الشركات	28
المبحث الثاني: خصائص حوكمة الشركات وترتيباتها التنظيمية	30
المطلب الأول: حوكمة الشركات كمجال متعدد الضوابط (خصائص، ومحددات، ونماذج)	30
1. خصائص حوكمة الشركات	30
2. محددات حوكمة الشركات	33
3. نماذج حوكمة الشركات	36
المطلب الثاني: ركائز ومكونات حوكمة الشركات	36
1. ركائز حوكمة الشركات	37
2. مكونات نظام حوكمة الشركات	39
المطلب الثالث: آليات وأدوات حوكمة الشركات ومجالات اختصاصها	40
1. آليات وأدوات حوكمة الشركات	40
2. مجالات اختصاص آليات وأدوات حوكمة الشركات	48
المبحث الثالث: المبادئ والقوانين المنظمة لحوكمة الشركات	49
المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات	49
1. ماهية مبادئ حوكمة الشركات	50
2. مبادئ حوكمة الشركات وفق منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD	50
3. اقتراحات "نحو إصدار جديد لمبادئ حوكمة الشركات"	67
4. مبادئ الحوكمة في الفكر الإسلامي	68
المطلب الثاني: المدخل القانوني لحوكمة الشركات ومختلف المشاكل والتحديات المتعلقة بتطبيقها	69
1. الجانب القانوني لحوكمة الشركات في الجزائر	69
2. مشاكل وتحديات تطبيق حوكمة الشركات	72
المطلب الثالث: الأطراف الشريكة والمؤثرة في التطبيق السليم لمفهوم ومبادئ حوكمة الشركات.	73
1. الأطراف الشريكة في نظام حوكمة الشركات	73

2. الهيكل الأمثل للعلاقات التي تربط الشركة بالأطراف الشريكة الداخلية والخارجية في ظل نظام كفء لحوكمة الشركات	78
المطلب الرابع: متطلبات نجاح نظام حوكمة الشركات وفعاليته	80
1. ضوابط النظام الفعال لحوكمة الشركات	80
2. مميزات النظام الناجح والفعال لحوكمة الشركات	81
3. العناصر الأساسية التي تحدد كفاءة وفعالية نظام حوكمة الشركات	82
4. قياس مدى الفعالية في تطبيق حوكمة الشركات	83
خلاصة	84
الفصل الثاني: الإطار النظري والقانوني للتدقيق الخارجي	85
تمهيد	86
المبحث الأول: أساسيات التأصيل العلمي والتاريخي للتدقيق الخارجي	87
المطلب الاول: عموميات حول التدقيق	87
1. التطور التاريخي للتدقيق	87
2. العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق	89
3. تعريف التدقيق	89
4. أهمية التدقيق	90
5. أهداف التدقيق	91
6. أنواع التدقيق	92
7. فروض التدقيق	95
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي وطبيعته القانونية والأخلاقية	96
1. تعريف التدقيق الخارجي	97
2. أهمية التدقيق الخارجي	97
3. أنواع التدقيق الخارجي في الجزائر	98
4. التدقيق الخارجي بين الإلزامية القانونية والحاجة الرقابية	98
5. فجوة التوقعات في مهنة التدقيق الخارجي	99
6. قواعد السلوك المهني للمدققين الخارجيين	100
7. الحالات التي تتنافي مع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي، وموانع عن ممارسيها	103
المطلب الثالث: علاقة التدقيق الخارجي بكل من التدقيق الداخلي، ولجنة التدقيق	105
1. علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي	105
2. علاقة التدقيق الخارجي بلجنة التدقيق	107
المبحث الثاني: مفهوم ومتطلبات المدقق الخارجي	108
المطلب الاول: المدقق الخارجي – وإجراءات تعيينه، وعزله، واستقالته – وكل ما يتعلق بأتعابه	108

1. تعريف المدقق الخارجي	108
2. إجراءات تعيين، وعزل، واستقالة المدقق الخارجي	110
3. أتعاب المدقق الخارجي	114
المطلب الثاني: صفات المدقق الخارجي، وحقوقه وواجباته، وعواقب ممارسته غير الشرعية للمهنة	115
1. صفات المدقق الخارجي	115
2. حقوق المدقق الخارجي وواجباته	117
3. المدقق الخارجي كممارس غير شرعي للمهنة وما يترتب عن ذلك من عقوبات	119
المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات المدقق الخارجي ومختلف الخدمات التي يقدمها	120
1. مهام المدقق الخارجي وما يتعلق بتنفيذها	120
2. مسؤوليات المدقق الخارجي	121
3. الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي	127
المبحث الثالث: سيرورة مهمة التدقيق الخارجي داخل الشركة محل التدقيق	129
المطلب الأول: الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي	130
1. مراحل عملية التدقيق الخارجي	130
2. ملفات عمل المدقق الخارجي	131
3. الإجراءات الأولية (التمهيدية) لمهمة التدقيق الخارجي	133
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق	136
1. تقييم نظام الرقابة الداخلية	136
2. إعداد برنامج التدقيق	140
المطلب الثالث: فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير	142
1. فحص حسابات الشركة محل التدقيق	142
2. إعداد التقرير	151
المطلب الرابع: تقرير المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)	154
1. ماهية تقرير المدقق الخارجي	154
2. أنواع ومكونات تقرير المدقق الخارجي	158
3. متطلبات ومعايير إعداد التقرير	164
4. التقارير التي يعدها المدقق الخارجي	166
5. كيفية تسليم تقرير المدقق الخارجي	167
خلاصة	169
الفصل الثالث: الربط النظري للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات ضمن إطار مرجعي متكامل من المعايير	170
تمهيد	171
المبحث الأول: علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات	172

المطلب الأول: التدقيق الخارجي كآلية من آليات حوكمة الشركات	172
1.النظريات التي تفسر علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات	172
2.التدقيق الخارجي أحد آليات حوكمة الشركات	174
3.العلاقات التكاملية بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية الرئيسية لحوكمة الشركات	175
المطلب الثاني: دور المدقق الخارجي وتقريره في تعزيز مكانة حوكمة الشركات	179
1. دور التدقيق الخارجي في تدعيم حوكمة الشركات	179
2. دور تقارير التدقيق في تعزيز نظام حوكمة الشركات	184
المطلب الثالث: أثر معايير وإجراءات التدقيق الخارجي على تبني مبادئ حوكمة الشركات	186
1.الخدمات التي تقدمها معايير التدقيق الخارجي لحوكمة الشركات	186
2.التأثير المتبادل لإجراءات التدقيق الخارجي ومبادئ حوكمة الشركات	188
المطلب الرابع: التدقيق الخارجي كمهمة رقابية ضمن نظام حوكمة الشركات ومدى ارتباطها بأجهزة الإدارة	189
1. المهمة الرقابية للمدقق الخارجي ضمن هيكل نظام حوكمة الشركات	189
2. أثر متطلبات الحوكمة في التوفيق بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة	192
المبحث الثاني: الإطار المرجعي لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر (قراءة في معايير التدقيق الجزائرية والدولية)	193
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول معايير التدقيق	193
1. مفهوم معايير التدقيق	194
2. أهمية وأهداف معايير التدقيق	195
3. أنواع معايير التدقيق	196
المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية NAA	197
1. الهيئات المصدرة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA	197
2. إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA	200
المطلب الثالث: معايير التدقيق الدولية ISA	207
1. الهيئات المصدرة لمعايير التدقيق الدولية ISA	207
2. عرض معايير التدقيق الدولية ISA	209
المبحث الثالث: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية NAA بالدولية ISA، وعرض أهم المعايير التي أشارت إلى حوكمة الشركات	219
المطلب الأول: المقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA	219
1. المقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA	220
2. أوجه التوافق والاختلاف بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA	224
3. التعديلات المقترحة لتطوير معايير التدقيق الجزائرية لتواكب جودة معايير التدقيق الدولية	226
المطلب الثاني: معايير التدقيق الدولية التي أشارت إلى حوكمة الشركات	226
1. المعيار رقم 210 الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق	227

2. المعيار رقم 260 الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	227
3. المعيار رقم 265 الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	229
4. المعيار رقم 570 المنشأة المستمرة	230
5. المعيار رقم 580 الإقرارات الخطية	230
6. المعيار رقم 610 استخدام عمل المدققين الداخليين	231
7. المعيار رقم 505 المصادقات الخارجية	231
8. المعيار رقم 550 الأطراف ذات العلاقة	231
خلاصة	235
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية	236
تمهيد	237
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	238
المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية	238
1. منهج ونموذج الدراسة	238
2. مجتمع وعينة الدراسة	241
المطلب الثاني: مصادر وأدوات جمع البيانات والمعلومات	244
1. مصادر الحصول على البيانات والمعلومات	244
2. أدوات جمع البيانات والمعلومات	244
المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان	251
1. اختبار صدق الاستبيان	251
2. اختبار ثبات الاستبيان	254
المبحث الثاني: تحليل البيانات الإحصائية	255
المطلب الأول: أدوات وأساليب التحليل الإحصائي	255
1. أدوات التحليل الإحصائي للبيانات	255
2. أساليب التحليل الإحصائي للبيانات	256
المطلب الثاني: خصائص أفراد عينة الدراسة	257
1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة المهنة	257
2. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	258
3. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع الشركات المدققة	259
المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة	261
1. التحليل الإحصائي لبيانات المحور الأول	261
2. التحليل الإحصائي لبيانات المحور الثاني	277

3. التحليل الإحصائي لبيانات المحور الثالث	286
4. التحليل الإحصائي لبيانات محاور الاستبيان	287
المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة مختلف نتائج الدراسة الميدانية	288
المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة باستخدام التكرارات والنسب المئوية	288
1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى	289
2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية	299
3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	307
4. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة وعرض نتائجها	310
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبارات (التباين، الارتباط، الانحدار)	311
1. اختبار فرضيات الدراسة باستخدام تحليل التباين الأحادي	311
2. اختبار فرضيات الدراسة باستخدام الارتباط الخطي البسيط	313
3. اختبار فرضيات الدراسة باستخدام الانحدار الخطي البسيط	316
المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة الميدانية	332
1. مناقشة نتائج اختبار الفرضيات	332
2. استنتاج صحة الفرضية الرئيسية من عدمها، والإجابة على السؤال الرئيسي	341
خلاصة	342
الخاتمة	343
1.نتائج الدراسة	344
2.اقتراحات الدراسة	347
3.آفاق الدراسة	349
قائمة المصادر والمراجع	350
الملاحق	367
الحمدلة	399

فهرس الجداول

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	الإصدارات المهنية التي ساهمت في تطوير مفهوم حوكمة الشركات	8
(1-2)	مختلف المفاهيم المتعلقة بمصطلح أصحاب المصالح	17
(1-3)	أهداف حوكمة الشركات	29
(1-4)	خصائص حوكمة الشركات	33
(1-5)	أهم الاختلافات بين نماذج حوكمة الشركات (الأنجلو أمريكي والألماني الياباني)	36
(1-6)	مهام وصلاحيات الهيئات الممثلة للأطراف الشريكة الداخلية	76
(2-1)	علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي	106
(2-2)	الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي	128
(2-3)	التأكيدات التي تقدمها الإدارة للمدقق الخارجي	146
(2-4)	أهمية تقرير المدقق الخارجي لمختلف الأطراف والفئات	156
(2-5)	المواد القانونية المنظمة لكيفية تسليم تقرير المدقق الخارجي	168
(3-1)	الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية NAA	200
(3-2)	الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية NAA	202
(3-3)	الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية NAA	204
(3-4)	الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية NAA	205
(3-5)	معايير التدقيق الدولية ISA	210
(3-6)	معايير التدقيق الجزائرية NAA والدولية ISA	221
(3-7)	تواريخ نفاذ معايير التدقيق الجزائرية NAA، والمعايير المتعلقة بكل معيار	222
(3-8)	تواريخ نفاذ معايير التدقيق الدولية ISA، والمعايير المتعلقة بكل معيار	223
(3-9)	أوجه الاختلاف بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA	225
(4-1)	عدد أفراد مجتمع الدراسة وتصنيفاتهم	241
(4-2)	تقسيمات عبارات المحور الأول حسب البعد	246
(4-3)	تقسيمات عبارات المحور الثاني حسب البعد	247
(4-4)	أقسام البعد الأول والثاني الخاصة بالمحور الثاني	247
(4-5)	تقسيمات عبارات المحور الثالث "معايير التدقيق الجزائرية والدولية"	247
(4-6)	ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي	248
(4-7)	ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي	248
(4-8)	مقياس درجة الالتزام	249
(4-9)	ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي	249
(4-10)	الاحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان الموزعة على عينة الدراسة	250

(4-11)	نتائج الاتساق الداخلي لعبارات لمحور الأول "حوكمة الشركات"	252
(4-12)	نتائج الاتساق الداخلي لعبارات لمحور الثاني "التدقيق الخارجي"	253
(4-13)	نتائج الاتساق الداخلي لعبارات لمحور الثالث "معايير التدقيق الجزائرية والدولية"	253
(4-14)	معامل ألفا كرومباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة	254
(4-15)	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لطبيعة المهنة	257
(4-16)	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للخبرة المهنية	258
(4-17)	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لنوع الشركات المدققة	259
(4-18)	التحليل الإحصائي لعبارات البعد الأول	262
(4-19)	التحليل الإحصائي لعبارات البعد الثاني	265
(4-20)	التحليل الإحصائي لعبارات البعد الثالث	267
(4-21)	التحليل الإحصائي لعبارات البعد الرابع	269
(4-22)	التحليل الإحصائي لعبارات البعد الخامس	271
(4-23)	التحليل الإحصائي لعبارات البعد السادس	274
(4-24)	التحليل الإحصائي لأبعاد المحور الأول	276
(4-25)	التحليل الإحصائي لعبارات البعد الأول	278
(4-26)	التحليل الإحصائي لعبارات وأقسام البعد الثاني	279
(4-27)	التحليل الإحصائي لعبارات وأقسام البعد الثالث	281
(4-28)	التحليل الإحصائي لأبعاد المحور الثاني	285
(4-29)	التحليل الإحصائي لعبارات المحور الثالث	286
(4-30)	التحليل الإحصائي لمحاور الاستبيان	287
(4-31)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (1.1)	290
(4-32)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (2.1)	291
(4-33)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (3.1)	293
(4-34)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (4.1)	294
(4-35)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (5.1)	295
(4-36)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (6.1)	296
(4-37)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أبعاد الفرضية الفرعية الأولى	298
(4-38)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (1.2)	300
(4-39)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (1.2.2)	301
(4-40)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (2.2.2)	302
(4-41)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أبعاد الفرضية رقم (2.2)	302
(4-42)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (1.3.2)	304

(4-43)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (2.3.2)	305
(4-44)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أبعاد الفرضية رقم (3.2)	306
(4-45)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أبعاد الفرضية الفرعية الثانية	307
(4-46)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (1.3)	308
(4-47)	مقارنة نتائج الفرضية الجزئية رقم (1.3) مع نتائج الفرضية الفرعية الثانية	309
(4-48)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على سؤال الفرضية الفرعية الرابعة	310
(4-49)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية الفرعية الخامسة	311
(4-50)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية الفرعية السادسة	312
(4-51)	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية الفرعية السابعة	313
(4-52)	معاملات ارتباط أبعاد محور التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات	314
(4-53)	معامل ارتباط المحور الأول بمحور الثاني	316
(4-54)	تحليل انحدار الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات	318
(4-55)	تحليل انحدار تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق مع حوكمة	320
(4-56)	تحليل انحدار فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير مع حوكمة الشركات	323
(4-57)	تحليل انحدار التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات	325
(4-58)	تحليل انحدار إعداد التقرير مع الإفصاح والشفافية	327
(4-59)	تحليل انحدار التدقيق الخارجي وحقوق المساهمين	330

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	علاقات نظرية الوكالة	13
(2-1)	علاقة أصحاب المصالح بالشركة	18
(3-1)	تضارب المصالح "المساهمين والإدارة"	19
(4-1)	محددات حوكمة الشركات	35
(5-1)	ركائز حوكمة الشركات	39
(6-1)	الأطراف الشريكة الداخلية وهيئاتهم الإدارية الخاصة	75
(7-1)	علاقات الشركة مع الأطراف الشريكة الداخلية في ظل حوكمة الشركات	77
(8-1)	علاقات الشركة مع الأطراف الشريكة الخارجية في ظل حوكمة الشركات	78
(9-1)	الهيكل الأمثل للعلاقات التي تربط الشركة بالأطراف الشريكة الداخلية والخارجية في ظل نظام كفء لحوكمة الشركات	79
(1-2)	أنواع التدقيق	93
(2-2)	المسؤولية المدنية للمدقق الخارجي	123
(3-2)	المسؤولية الجنائية (الجزائية) للمدقق الخارجي	124
(4-2)	المسؤولية التأديبية (المهنية) للمدقق الخارجي	125
(5-2)	مراحل عملية التدقيق	130
(6-2)	مقومات نظام الرقابة الداخلية	137
(7-2)	خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	139
(8-2)	الفرق بين استراتيجية التدقيق وبرنامج التدقيق	141
(9-2)	سيرورة مهمة التدقيق الخارجي	153
(10-2)	أنواع تقارير المدقق الخارجي	159
(11-2)	العناصر الأساسية المكونة لتقرير المدقق الخارجي	164
(1-3)	دور المدقق الخارجي في ضمان كفاءة نظام حوكمة الشركات	183
(2-3)	العلاقات التي تربط المساهمين بالإدارة، والمدقق الخارجي داخل الشركة في ظل نظام حوكمة الشركات	191
(3-3)	النقاط الأساسية التي تعتمد عليها معايير التدقيق	195
(4-3)	نسبة معايير التدقيق الجزائرية من معايير التدقيق الدولية	220
(1-4)	النموذج الافتراضي لمتغيرات الدراسة	239
(2-4)	نسبة الخبراء المحاسبيين من محافظي الحسابات (الأشخاص الطبيعيين)	242
(3-4)	نسبة الخبراء المحاسبيين من محافظي الحسابات (الأشخاص المعنويين)	242
(4-4)	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لطبيعة المهنة	258
(5-4)	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للخبرة المهنية	259

(4-6)	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لنوع الشركات المدققة	260
(4-7)	منحنى خط الانحدار للفرضية الجزئية رقم (9-1)	319
(4-8)	منحنى خط الانحدار للفرضية الجزئية رقم (9-2)	322
(4-9)	منحنى خط الانحدار للفرضية الجزئية رقم (9-3)	324
(4-10)	منحنى خط الانحدار التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات	326
(4-11)	منحنى خط الانحدار للفرضية الفرعية العاشرة	329
(4-12)	منحنى خط الانحدار للفرضية الفرعية الحادية عشر	331

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
(1)	نماذج عن الملاحظات المشار إليها في إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA	368
(2)	نموذج عن أداة الدراسة "النسخة العربية"	369
(3)	نموذج عن أداة الدراسة "النسخة الفرنسية"	375
(4)	قائمة محكمي أداة الدراسة	382
(5)	معاملات ثبات أداة الدراسة "ألفا كرومباخ"	382
(1-5)	معامل ثبات المحور الأول "حوكمة الشركات"	382
(2-5)	معامل ثبات المحور الثاني "التدقيق الخارجي"	382
(3-5)	معامل ثبات المحور الثالث "معايير التدقيق الجزائرية والدولية"	383
(4-5)	معامل ثبات أداة الدراسة ككل "الاستبيان"	383
(6)	الفرضية الفرعية الأولى "تطبق الشركات الجزائرية مبادئ حوكمة الشركات"	383
(1-6)	الفرضية الجزئية رقم (1.1) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات"	383
(2-6)	الفرضية الجزئية رقم (2.1) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية"	384
(3-6)	الفرضية الجزئية رقم (3.1) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء"	385
(4-6)	الفرضية الجزئية رقم (4.1) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات"	386
(5-6)	الفرضية الجزئية رقم (5.1) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ الإفصاح والشفافية"	387
(6-6)	الفرضية الجزئية رقم (6.1) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة"	388
(7)	الفرضية الفرعية الثانية "يطبق المدقق الخارجي معايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي"	390
(1-7)	الفرضية الجزئية رقم (1.2) "يطبق المدقق الخارجي الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي"	390
(2-7)	الفرضية الجزئية رقم (2.2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق"	390
(1-2-7)	الفرضية رقم (1.2.2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية"	390
(2-2-7)	الفرضية رقم (2.2.2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات إعداد برنامج التدقيق"	391
(3-7)	الفرضية الجزئية رقم (3.2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير"	391
(1-3-7)	الفرضية رقم (1.3.2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة"	391

(2-3-7)	الفرضية رقم (2.3.2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات إعداد التقرير"	392
(8)	الفرضية الفرعية الثالثة "إن ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر واعون تماماً بتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية"	394
(1-8)	الفرضية الجزئية رقم (1.3) يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الجزائرية والدولية.	394
(9)	الفرضية الفرعية الرابعة "يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر"	394
(10)	الفرضية الفرعية الخامسة "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير طبيعة المهنة"	394
(11)	الفرضية الفرعية السادسة "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية"	394
(12)	الفرضية الفرعية السابعة "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير نوع الشركة"	395
(13)	الفرضية الفرعية الثامنة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات	395
(14)	الفرضية الجزئية رقم (1.8) "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات"	395
(15)	الفرضية الجزئية رقم (2.8) "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق مع حوكمة الشركات"	395
(16)	الفرضية الجزئية رقم (3.8) "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير مع حوكمة الشركات"	396
(17)	الفرضية الفرعية التاسعة "يؤثر التدقيق الخارجي في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"	396
(18)	الفرضية الجزئية رقم (1.9) "تؤثر الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"	396
(19)	الفرضية الجزئية رقم (2.9) "يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"	397
(20)	الفرضية الجزئية رقم (3.9) "يؤثر فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"	397
(21)	الفرضية الفرعية العاشرة "يؤثر إعداد تقرير التدقيق الخارجي في الإفصاح والشفافية لدى الشركات محل التدقيق"	398
(22)	الفرضية الفرعية الحادية عشر "يضمن التدقيق الخارجي حقوق المساهمين"	398

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الاختصار	اللغة الأجنبية	اللغة العربية
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
EUEA	European Union of Economists and Accounting	الاتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة
AUA	American University of Accountancy	الجامعة الامريكية للمحاسبة
FLO	French Labor Organization	منظمة العمل الفرنسية
FCPAA	French Certified Public Accountants Association	هيئة الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسية
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي
IIA	The Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس مَعايير المحاسبة المالية
TC	The Treadway Commission	لجنة تريدواي
CFACG	Committee on the Financial Aspects of Corporte Governance	لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات
FSF	Financial Stability Forum	منتدى الاستقرار المالي
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية
OECD	The Organisation for Economic Cooperation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
WB	The World Bank	البنك الدولي
IMF	The International Monetary Fund	صندوق النقد الدولي
BIS	Bank for International Settlements	بنك التسويات الدولية
BCBS	The Basel Committee on Banking Supervision	لجنة بازل للرقابة المصرفية
IOSCO	The International Organization of Securities Commissions	المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية
G20	The Group of Twenty (20)	مجموعة العشرين

BCCI	Bank of Credit and Commerce International	بنك الاعتماد والتجارة الدولي
UN	The United Nations	الأمم المتحدة
UNDP	United Nations Development Programme	برنامج الأمم المتحدة الإنمائي
DAC	Development Assistance Committee	لجنة المساعدة من اجل التنمية
IFC	International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية
CIPE	Center for International Private Enterprise	مركز المشروعات الدولية الخاصة
CMA	The Capital Markets Authority	هيئة السوق المالية
NAA	Les Normes Algériennes d'Audit	معايير التدقيق الجزائرية
ISA	The International Standards on Auditing	معايير التدقيق الدولية
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً

مقدمة عامة

توطئة

لقد وضعت الأحداث التي مر بها الاقتصاد العالمي مفهوم حوكمة الشركات في مقدمة اهتمامات مختلف الهيئات والدول، وحتى الشركات التي تسعى لمواكبة تطورات العصر، خاصة بعد سلسلة الأزمات المالية التي حدثت في العديد من دول العالم، والتي ترجع في كثير من الحالات إلى الفساد المالي والإداري، الذي يرجع بدوره إلى مختلف المشاكل التي تنشأ بين مسيري الشركات ومساهميها أو ما يدعي بمشكل تضارب المصالح. وعلى إثر الانهيارات المالية التي كانت نتيجة لتلك الأزمات، والتي أودت بالعديد من الشركات العملاقة – مثل إنرون، وورلد كوم – فقد أجريت عدة دراسات وبحوث، خلصت إلى أن السبب الرئيسي لتلك الانهيارات يعود لغياب نظام رقابي قوي من شأنه الوقوف على مدى الالتزام بالأنظمة الداخلية والقوانين المنظمة لنشاطات الشركات، بالإضافة إلى اكتشافه للاختلالات، وإطلاع من يهمهم الأمر بما تم اكتشافه من اختلالات بهدف تصويبها قبل تفاقم الوضع.

ومن هنا زاد الاهتمام بالتدقيق الخارجي كآلية خارجية تضمن نوع من الرقابة المستقلة، وتسعى للحد من مشكل تضارب المصالح، من خلال القضاء على مشاكل عدم تماثل المعلومات بين مسيري الشركات ومساهميها، باعتبار أن التدقيق الخارجي من أهم أنواع التدقيق وأكثرها مصداقية، وذلك لما يتميز به من استقلالية، وما يميز ممارسيه من تأهيل علمي ومهني عالي المستوى، يساعدهم في اكتشاف مختلف الانحرافات والتقرير عنها. ويقوم بهذا النوع من التدقيق شخص مهني مؤهل ومستقل، حيث أنه يبدي رأيه حول المعلومات المعروضة في القوائم المالية للشركات محل التدقيق بكل موضوعية.

وبالعودة إلى السبب الرئيسي وراء بروز كل من حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي على حد سواء، فإن دورهما الحالي يتمثل وبشكل رئيسي في الحد من الأزمات وما ينتج عنها من اختلالات قد تطال النسيج الاقتصادي لأي دولة، لهذا فقد توجهت العديد من الدول العظمى لتبني مجموعة من المعايير والمبادئ التي من شأنها تدعيم هذا الدور. وقد تسابقت مجموعة من الهيئات على رأسهم منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لضبط مفهوم حوكمة الشركات وإصدارها لمجموعة من المبادئ التي تتسم بالجودة العالية ما جعلها تأخذ الصبغة الدولية، كما تسابقت هيئات أخرى كالاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC نحو إصدار معايير تدقيق دولية ISA تحقيقاً للغرض نفسه، فيما سايرت الجزائر ركب الدول المتقدمة في هذا المجال، من خلال زيادة اهتمامها بموضوع الحوكمة بإصدارها لميثاق الحكم الراشد سنة 2009، بالإضافة إلى زيادة اهتمامها بتطوير مهنة التدقيق الخارجي وضبط مختلف جوانبها، من خلال إصدارها لترسانة من القوانين المنظمة للمهنة، حيث كان من أهمها القانون رقم 10 – 01، بالإضافة إلى سعيها نحو إنشاء إطار مرجعي خاص بها يضبط ممارسات القائمين بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، بإصدارها لمعايير تدقيق جزائرية NAA تحاكي بذلك معايير التدقيق الدولية.

ونظراً لأهمية الحوكمة كنظام قائم بذاته والتدقيق الخارجي كآلية تعمل لحساب هذا النظام، فإنه ومن الضروري إيلاؤهما بمزيد من العناية بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة منهما، وذلك لأن نظام حوكمة الشركات يعمل لخدمة أهداف الشركات، كما يعمل التدقيق الخارجي كآلية رقابية تسهر على حماية تلك الأهداف، ومن المتوقع حالياً أن يكون للتدقيق الخارجي دور فعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات وتعزيز نظام الحوكمة السائد داخل الشركات.

1. السؤال الرئيسي

انطلاقاً مما سبق يمكن صياغة السؤال الرئيسي الذي سنحاول الإجابة عليه من خلال هذه الدراسة على النحو التالي:

ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية؟

2. الأسئلة الفرعية

للإجابة على السؤال الرئيسي قمنا بتقسيمه إلى أسئلة فرعية، حيث قمنا بتصنيفها حسب الجوانب التي ستتطرق لها هذه الدراسة إلى صنفين، الصنف الأول خصص للأسئلة الفرعية الخاصة بالجانب النظري (والتي لا تحتاج إلى فرضيات)، فيما خصص الصنف الثاني للأسئلة الفرعية الخاصة بالجانب التطبيقي، والتي يمكننا عرضها على النحو التالي:

2. 1 الأسئلة الفرعية الخاصة بالجانب النظري: تتمثل في ما يلي:

1.1.2 ماذا نعني بحوكمة الشركات؟ وفيما تتمثل مبادئها؟

2.1.2 ما هو التدقيق الخارجي؟ وفيما تتمثل إجراءاته؟

3.1.2 ماذا نعني بمعايير التدقيق؟ وفيما تتمثل معايير التدقيق الجزائرية والدولية؟

4.1.2 هل توجد علاقة نظرية تربط التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات؟

2. 2 الأسئلة الفرعية الخاصة بالجانب التطبيقي: تتمثل في ما يلي:

1.2.2 ما مدى تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات؟

2.2.2 ما مدى تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي؟

3.2.2 ما مدى وعي ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر بتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية؟

4.2.2 هل يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر؟

5.2.2 هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير طبيعة المهنة؟

6.2.2 هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية؟

2.2. 7 هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير نوع الشركة؟

2.2. 8 هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (**a = 0.05**) بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات؟

2.2. 9 هل يؤثر التدقيق الخارجي في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات؟

2.2. 10 هل يؤثر إعداد تقرير التدقيق الخارجي في الإفصاح والشفافية لدى الشركات محل التدقيق؟

2.2. 11 هل يضمن التدقيق الخارجي حقوق المساهمين؟

3. فرضيات الدراسة

بناءً على السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية يمكن صياغة فرضيات الدراسة التي يمكن إثباتها أو نفيها من خلال معالجتنا لهذا الموضوع تطبيقياً، والمتمثلة فيما يلي:

3. 1 الفرضية الرئيسية: تتمثل في ما يلي:

- **يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية.**

3. 2 الفرضيات الفرعية: تتمثل في ما يلي:

2.3. 1 تطبق الشركات الجزائرية مبادئ حوكمة الشركات.

2.3. 2 يطبق المدقق الخارجي معايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي.

2.3. 3 إن ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر واعون تماماً بتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية.

2.3. 4 يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر.

2.3. 5 توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير طبيعة المهنة.

2.3. 6 توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية.

2.3. 7 توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير نوع الشركة.

2.3. 8 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (**a = 0.05**) بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات.

2.3. 9 يؤثر التدقيق الخارجي في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات.

2.3. 10 يؤثر إعداد تقرير التدقيق الخارجي في الإفصاح والشفافية لدى الشركات محل التدقيق.

2.3. 11 يضمن التدقيق الخارجي حقوق المساهمين.

4. أهمية الدراسة

ترجع أهمية موضوع هذه الدراسة إلى حاجة الشركات الملحة لمحيط رقابي يضمن لها الكفاءة في تطبيق السياسات والإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها، والمحافظة على أصولها، ومساعدته لأصحاب المصالح ومستخدمي القوائم المالية للحصول على كل المعلومات التي يحتاجونها وبكل شفافية.

في حين أن أهمية هذه الدراسة تكمن في قياس مدى تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات، ومدى تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهامه، بالإضافة إلى تأكيدها على الدور الذي يقوم به التدقيق الخارجي في سبيل تطبيق مختلف الشركات لمبادئ الحوكمة، من خلال التأكد من إمكانية وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، ومن ثم قياس مدى تأثير التدقيق الخارجي على تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ الحوكمة، وإبراز أهميته في تحسين وتطوير مستوى هذه الشركات على كافة الأصعدة.

5. أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في الإجابة على السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية المنبثقة عنه، واختبار صحة الفرضيات المرافقة لهم، بالإضافة إلى مجموعة من الأهداف الفرعية والمتمثلة أساساً في النقاط التالية:

- اكتساب مجموعة من المعارف الخاصة بحوكمة الشركات ومبادئها؛
- معرفة مدى تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات؛
- التعمق في فهم مراحل وإجراءات التدقيق الخارجي؛
- التأكد من مدى احترام المدققين الخارجيين لإجراءات مهمة التدقيق الخارجي؛
- التعرف على مختلف المعايير المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي المحلية منها والدولية؛
- التأكد من مدى تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية؛
- التأكد من مدى وعي ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر بتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية؛
- التأكد من إمكانية تحسن جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر بعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية.
- التأكد من إمكانية وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير طبيعة المهنة، أو إلى متغير الخبرة المهنية.
- التأكد من إمكانية وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير نوع الشركة.
- إبراز العلاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات؛
- إبراز تأثير التدقيق الخارجي على الشركات الجزائرية لتقوم بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات؛

- تسليط الضوء على الدور الذي يقوم به التدقيق الخارجي في سبيل تعزيز حوكمة الشركات، ومدى مساهمته في إرساء مبادئها داخل الشركات الجزائرية، في ظل إطار مرجعي متكامل من المعايير **(ISA. NAA)**.
- إبراز مدى تأثير تقرير المدقق الخارجي على الإفصاح والشفافية لدى الشركات محل التدقيق.
- التأكد من مدى ضمان المدقق الخارجي لحقوق المساهمين.

6. أسباب اختيار موضوع الدراسة

تعود أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى مجموعة من الأسباب الذاتية منها والموضوعية، والتي يمكن ذكرها في العناصر التالية:

6. 1 الأسباب الذاتية: تتمثل في:

- الارتباط الوثيق لموضوع الدراسة بالتخصص؛
- الحصول على التكوين العلمي الجيد والمؤهل لممارسة مهنة التدقيق بصورة سليمة مستقبلا.
- الاحتكاك بالمهنيين والنهل من خبراتهم العملية؛
- كون التدقيق الخارجي والحوكمة موضوعين ذا أهمية كبيرة على المستويين العلمي والعملي.

6. 2 الأسباب الموضوعية: تتمثل في:

- الاهتمام المتزايد بالتدقيق الخارجي من قبل المهنيين والباحثين والهيئات العالمية، وذلك لإيجاد أفضل السبل لتطبيقه والاستفادة منه؛
- الأهمية الكبيرة لحوكمة الشركات في إدارة ومراقبة نشاطات الشركات، وهذا ما جعلها محط اهتمام العديد من الهيئات.

7. حدود الدراسة

نظراً لطبيعة الموضوع وبغرض تحقيق أهداف الدراسة، فقد أعدت هذه الدراسة ضمن الحدود التالية:

7. 1 الحدود المكانية: تقتصر هذه الدراسة على الكيفية التي يمارس بها ممتهني مهنة التدقيق بالجزائر لمهنة التدقيق الخارجي داخل الشركة محل التدقيق، في ظل إطار متكامل من القوانين والمعايير (معايير التدقيق الجزائرية والدولية)، ودور هذه الممارسة في تعزيز تطبيق تلك الشركات لمبادئ حوكمة الشركات.

وبهدف معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، فقد حصرنا دراستنا في عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين الناشطين في جميع ولايات الوطن الجزائري.

7. 2 الحدود الزمنية: قمنا بإجراء الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة ما بين 20 أكتوبر 2020 إلى غاية 9 أوت 2022.

7. 3 الحدود الموضوعية: قصد الوقوف على الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي في سبيل تعزيزه لحوكمة الشركات في ظل إطار متكامل من المعايير، ركزنا في دراستنا على:

- مفهوم حوكمة الشركات ومبادئها الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD؛
- كل ما يخص التدقيق الخارجي والإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي أثناء أدائه لمهمته؛
- معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA؛
- العلاقة التي تربط التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات؛
- الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي لتعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية.

8. المنهج المتبع في الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة ولمعرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي لتعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية، وبالنظر إلى طبيعة الدراسة فقد تم استخدام "المنهج الاستنباطي" بأداتيه الوصف والتحليل، لبناء الخلفية النظرية للموضوع بالاعتماد على مجموعة من المراجع والدراسات السابقة، بالإضافة إلى النصوص التنظيمية والقانونية المتعلقة بمتغيرات الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة الميدانية تم استخدام "المنهج الاستقرائي" لتحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها من أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان.

9. صعوبات الدراسة

اعترضت دراستنا مجموعة من الصعوبات كان من شأنها عرقلة السير الحسن لمجريات وأحداث عملية البحث، وكان لها تأثير على نتائج الدراسة، حيث اعترض الجانب النظري للدراسة مجموعة من الصعوبات كان من أهمها:

- كثرة المراجع النظرية لمتغيرات الدراسة.

أما الجانب التطبيقي للدراسة فقد اعترضته هو الآخر العديد من الصعوبات تمثلت أساساً في:

- قلة المراجع التطبيقية التي تربط متغيرات الدراسة ربطاً إحصائياً؛
- قلة استجابة أفراد عينة الدراسة (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين)، وهذا يرجع إلى الأمور التالية:

✓ عينة الدراسة جد حساسة خاصة فيما يخص عامل الوقت، حيث يختلف عدد المجيبين من فترة إلى أخرى، خاصة فيما يخص فترة أعمال نهاية السنة، وفترة التصريحات الجبائية، وفترة تقديم تقارير التدقيق، حيث أنها في تلك الفترة تنقص حتى تكاد تنعدم الردود، هذا ما جعلنا نختار بعناية الوقت المناسب قبل إرسال الاستبيان.

✓ عزوف العديد من المستقصين عن الإجابة على الاستبيان، وذلك راجع إلى:

- ضغط العمل، وعامل الوقت؛
- عدم إلمامهم بجوانب الموضوع وخاصة فيما يتعلق بمتغير حوكمة الشركات؛
- عدم اهتمامهم بالبحث العلمي والأمور الأكاديمية؛
- عدم وجود أي تحفيز مادي أو معنوي يدفعهم للإجابة على الاستبيان؛

- عدم تحيين معلومات الاتصال الخاصة بالمستقصين لدى CNC.

رغم كل هذه المعيقات إلا أننا لم ندخر أي جهد في جمع المعلومات ومعالجتها بغية إتمام هذه الدراسة، وتحضيرها في نسختها المقبولة.

10.الدراسات السابقة

لقد كان هذا الموضوع مجالاً خصباً للعديد من البحوث والدراسات، ولقد اهتمت به العديد من الهيئات العلمية والمهنية حول العالم، بالإضافة إلى مجموعة من الكتاب والأكاديميين الذين قدموا الكثير من الأعمال التي تناولت التدقيق الخارجي و/أو حوكمة الشركات، فمنهم من تطرق لكل متغير على حدى، ومنهم من جمع بينهما في بحث واحد، كما وقد تطرقوا إلى دراسات تقترب من الإشكالية التي سنتناولها في دراستنا ونذكر على سبيل المثال:

10. 1 الدراسات العربية: تتمثل فيما يلي:

10.1. 1 دراسة بن زازة منصورية سنة 2016، مقال علمي منشور بمجلة دفاتر بوادكس، العدد الخامس، بعنوان: "**التدقيق المحاسبي ودوره في إرساء مفهوم الحوكمة في ظل قانون «SOX»**"، هدفت هذه الدراسة إلى تبيان العلاقة الموجودة بين التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات في ظل صدور القانون الأمريكي المرتبط بالحوكمة "SOX" الذي يوضح الحوكمة الجيدة لمهنتي المحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد توصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة تفاعلية وتكاملية بين كل من مهمة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، وهذا ما ينعكس على تحسين جودة مهمة التدقيق الخارجي بما يتوافق مع مبادئ حوكمة الشركات، ومن ثم تفعيل تلك المبادئ، وتحقيق الأهداف التي تصبو إليها الشركة.

10.1. 2 دراسة بوفاتح بلقاسم، وبلعربي عبد القادر سنة 2016، مقال منشور في بمجلة الباحث الاقتصادي، العدد السادس، بعنوان: "**التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات – دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الأغواط غرداية، ورقلة)–**"، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يمكن أن يلعبه التكامل بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات (التدقيق الداخلي، مجلس الإدارة، ولجان التدقيق) ومهمة التدقيق الخارجي في دعم وإرساء مبادئ الحوكمة داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث كان من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة وجود علاقة تكامل بين التدقيق الخارجي وباقي أطراف الحوكمة – أي الجهات المعنية بتطبيقها المتمثلة في (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، والتدقيق الداخلي) – تساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة، التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

1.10. 3 دراسة نساب عائشة سنة 2017: أطروحة دكتوراه من جامعة البليدة 2 بعنوان: **مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين (دراسة حالة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر)**، هدفت هذه الدراسة إلى بيان مقدرة التدقيق الخارجي في تفعيل التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة من خلال إسهامه في التقليل من الخلل الأخلاقي الناشئ بين الإدارة والمساهمين بالشركة، وقد توصلت هذه الدراسة في الأخير إلى أن تبني الشركة للتدقيق الخارجي في ظل احترام المعايير المهنية للتدقيق من قبل محافظي الحسابات يمكن أن يسهم بدرجة عالية في إرساء مبادئ الحوكمة بها، كما أن للتدقيق الخارجي المقدرة على حل مشكلة الخلل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين، لكن هذه المقدرة تكون بدرجة متفاوتة إذ تفوق مقدرة محافظي حسابات الشركات الخاصة في تفعيل تطبيقات الحوكمة مقدرة محافظي حسابات الشركات العمومية.

1.10. 4 دراسة تريش حسينة سنة 2017: أطروحة دكتوراه من جامعة فرحات عباس – سطيف 1- بعنوان: **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية – دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر–**، هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية، وقد تم التوصل في نهاية هذه الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يلتزم بدور حوكمي يضم (تقييمه لقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، اكتشافه للأخطاء والغش في التقارير المالية، التزامه بدوره الحوكمي اتجاه الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات، عمله على التنسيق مع مجلس الإدارة ومع المدقق الداخلي، تقييمه لنظام الرقابة الداخلية).

1.10. 5 دراسة حميدي أحمد سعيد سنة 2018، مقال علمي منشور بالمجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد التاسع، بعنوان: **"مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات"**، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في تعزيز حوكمة الشركات، والتعرف على واقع التدقيق الخارجي والحوكمة في الجزائر، حيث خلصت هذه الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي كونه أداة من أدوات حوكمة الشركات فهو يساهم في إرساء مبادئها من خلال الزيادة في مصداقية وموثوقية المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، وزيادة مستوى الإفصاح عن هذه المعلومات، بالإضافة إلى أنه يساهم في حل مشكلة الوكالة بين المسيرين والمساهمين، وهذا ما تسعى إليه في الأساس حوكمة الشركات.

1.10. 6 دراسة سعيدي عبد الحليم، ولقويرة سمير سنة 2018، مداخلة ضمن أعمال الملتقى الوطني الأول حول: تطور الإطار المفاهيمي للمحاسبة كدعامة لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية، تحت عنوان: **"التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات ودوره في تعزيز جودة القوائم المالية"**: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات، بالإضافة إلى تحديد الخصائص النوعية الواجب توفرها في القوائم المالية، وإبراز أهمية هذه الأخيرة واستخداماتها، والتعرف على مدى

مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز جودة المعلومات المالية التي تحتويها هذه القوائم، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي آلية هامة من آليات حوكمة الشركات، حيث تسمح بالحصول على قوائم مالية دقيقة وذات جودة عالية تتضمن معلومات مالية تسمح بترشيد القرارات التي يتخذها جميع مستخدمي تلك القوائم.

1.10. 7 دراسة بن زعمة سليمة، وبصري ريمة، وتقرارت يزيد سنة 2018، مقال منشور في مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد الأول، بعنوان **"التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية –دراسة نظرية تحليلية–"**، تهدف هذه الدراسة إلى تبيان العلاقة الناشئة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات لدعم الخصائص النوعية لمخرجات المحاسبة، وكان من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هو أن حوكمة الشركات موضوع حديث نسبيا ومتجدد على الساحة الأكاديمية والمهنية ظهر نتيجة الأزمات الاقتصادية والمالية المتعاقبة وكان الاهتمام أكثر بالموضوع مع ظهور أزمة آسيا سنة 1997، إذ أصبح لحوكمة الشركات آليات محاسبية- التدقيق الخارجي - لتفعيلها مما يجعل مخرجات النظام المحاسبي تكسب ثقة أصحاب المصالح، وهذا انطلاقا من مخرجات مهمة التدقيق الخارجي.

1.10. 8 دراسة بوغازي إسماعيل، وتغليسية لمين سنة 2019، مقال منشور في مجلة العلوم التجارية والتسيير، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، بعنوان: **"مساهمة التدقيق الخارجي في دعم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات دراسة ميدانية لآراء المدققين بمكاتب التدقيق في ولاية عين تموشنت"**، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز تأثير الخدمات المقدمة من طرف التدقيق الخارجي على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن هناك علاقة تأثير دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05 للخدمات المقدمة من طرف التدقيق الخارجي على دعم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

1.10. 9 دراسة مالطي سناء سنة 2020: أطروحة دكتوراه من جامعة الجيلالي اليابس –سيدي بلعباس- بعنوان: **جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية في السياق الجزائري،** هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كان لجودة التدقيق الخارجي أثر على آليات حوكمة الشركات، وقد تم التوصل إلى أن لجودة التدقيق الخارجي أثر على التدقيق الداخلي في القطاع العام فقط، في حين أنه تم استبعاد وجود أثر لجودة التدقيق الخارجي على كل من مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية في كلا القطاعين العام والخاص.

1.10. 10 دراسة مزيش أسماء وشريقي عمر سنة 2020، مقال منشور في مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الخامس، العدد الأول، بعنوان **"التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"**، هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية باعتباره أحد أهم الآليات الخارجية لحوكمة الشركات، وقد

توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي يلعب دور هام في كشف الأخطاء والتلاعبات المحاسبية ومختلف أشكال الفساد المالي والإداري في الشركات، وذلك من خلال توظيف المدقق الخارجي لخاصيتي الاستقلالية والحياد بالإضافة إلى كفاءته في الكشف عن أي ممارسة يشتبه فيها أن تكون من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن ثم الإبلاغ عنها في تقريره.

1.10. 11 محاد عريوة، وطلال زغبة سنة 2020، مقال منشور في مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد الرابع عشر، العدد الثالث، بعنوان **"مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفاعلة لحوكمة الشركات"**، تهدف هذه الدراسة إلى إبراز العلاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، ومن ثم معرفة مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفاعلة لحوكمة الشركات، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية قوية بين مهنة التدقيق الخارجي والممارسة الفاعلة لحوكمة الشركات، أي أنه كلما تحسن التدقيق الخارجي بوحدة واحدة تتحسن مختلف الممارسات الفاعلة في حوكمة الشركات بما نسبته 85.5%.

1.10. 12 دراسة بن يوسف خلف الله، وزبير عياش، ومعاش قويدر سنة 2021، مقال منشور في مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، بعنوان: **"دور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس–"**، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تفعيل نظام الحوكمة بمؤسسة ميناء تنس، ومعرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($a\leq0.05$) لدور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات بمؤسسة ميناء تنس، وأن التدقيق الخارجي يساهم بما قيمته 26% من التغيرات التي تطرأ على حوكمة الشركات.

2.10 الدراسات الأجنبية: تتمثل فيما يلي:

2.10. 1 دراسة David Carassus وNathalie Gardes سنة 2005، مداخلة ضمن أعمال ملتقى دولي خاص بالتعليم والبحث في المحاسبة، تحت عنوان: **"Audit légal et gouvernance d'entreprise: une lecture théorique de leurs relations"**: هدفت هذه الدراسة إلى إبراز العلاقة التي تربط بين كل من التدقيق الخارجي "القانوني" وحوكمة الشركات وتعميق تحليل هذه العلاقة نظرياً، ومن ثم تحديد طبيعة العلاقات القائمة بين التدقيق الخارجي وآليات الحوكمة الأخرى، بالإضافة إلى إبراز الأدوار المختلفة للتدقيق الخارجي في حوكمة الشركات، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن للتدقيق الخارجي علاقة وثيقة بحوكمة الشركات من خلال زيادة جودة المعلومات المالية التي تعدها إدارة الشركة، إلى جانب دوره المحوري في الحد من آثار مشكلة الخطر الأخلاقي من

جانب المديرين، فالتدقيق الخارجي يكمل آليات الحوكمة الأخرى، نظرًا لأن هذه الأخيرة قاصرة للتصدي لمشكلة المخاطر الأخلاقية والحد من عدم التماثل في المعلومات.

2.10. 2 دراسة Fodil Adjaoud وChokri Mamoghli وFatma Siala سنة 2007، مداخلة ضمن أعمال المؤتمر الثامن والعشرون لجمعية المحاسبة الفرنكوفونية، تحت عنوان: **"La réputation de l'audit externe et les mécanismes de gouvernement d'entreprise: Interactions et effet sur la performance"**: هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير تفاعل سمعة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة الشركات وخاصة الداخلية منها على أداء الشركات، ومعرفة ما إذا كان الطلب على سمعة أفضل للتدقيق الخارجي يكمل أو يحل محل آليات الحوكمة المختلفة للتخفيف من مشاكل الوكالة وبالتالي ينتج عنها أداء جيد، وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة أن السمعة الأفضل للتدقيق الخارجي قد لا تكون امتيازًا لكل من المساهمين والمديرين، وذلك من خلال تأثير التفاعل بين فعالية الرقابة التي تمارسها آليات الحوكمة الداخلية واختيار مدقق حسن السمعة، وعلى هذا النحو، فقد دعمت نتائج هذه الدراسة الفكرة التي تفيد بأن الشركات ذات هياكل الحوكمة الداخلية القوية يمكنها الاستغناء عن الحوكمة الخارجية.

2.10. 3 دراسة Elisabeth Bertin وChristophe Godowski سنة 2010، مداخلة ضمن أعمال ملتقى دولي خاص بالأزمات والقضايا الجديدة ذات القيمة، تحت عنوان: **"Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une étude exploratoire"**: هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الدقيق لكل فاعل من الجهات الفاعلة في نظام حوكمة الشركات، وتحديد ما إذا كانت هناك أشكال مختلفة من التفاعل بين الفاعلين الثلاثة (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، لجنة التدقيق)، ومن ثم توصيف تفاعلهم بالمعنى المقصود في تعريف Morin (1977) وفقاً لهذا التصنيف: التعايش البسيط، التشاور، التكامل، التنسيق، التعاون، الإشراف، ومن ثم تحليل الفوائد المتصورة لهذا التفاعل والتي تعود إلى الحوكمة (تبادل المعرفة، وتكامل المهارات والأدوار، وتعزيز الاستقلالية، وتحسين جودة التدقيق، وزيادة مستوى الضمان لأصحاب المصالح)، وقد سلطت الدراسة الضوء على مجالات التحسين لجعل عملية التدقيق الشاملة هذه أكثر كفاءة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن كل فاعل يدخل ضمن هذا الثالوث فهو يشارك بنشاط معين في عملية الحوكمة، وأن التفاعل الذي يحدث بينهم هو أمر جيد للحوكمة، كما توصلت هذه الدراسة إلى أن لجنة التدقيق لها دور قوي في تمكين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين من التفاعل على أساس التكامل أو التنسيق.

2.10. 4 دراسة Lal Balkaran سنة 2013، مقال علمي منشور بمجلة :EDPACS The EDP Audit, Control, and Security Newsletter، العدد الثمانية والأربعون، بعنوان: **" Auditing the Corporate Governance Effort in an Organization"**: هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تدقيق نظام الحوكمة المطبق في أي شركة وتقييم بنيتها التحتية المتمثلة في آلياتها من أجل تعزيز هيكلها الحوكمي، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن قيام المدقق بصفة عامة والمدقق الخارجي بصفة خاصة بتدقيق نظام الحوكمة المطبق في الشركات، بما فيه من آلياته واجراءاته وسياساته...إلخ، فإنه يؤكد على فعالية سياسات حوكمة الشركات، بالإضافة إلى تقديمه فيما بعد لخدماته الاستشارية والتي تعزز من قوة ومتانة هيكلها الحوكمي.

2.10. 5 دراسة Riadh Manita وNajoua Elommal وPatricia Baudier و Lubica Hikkerova سنة 2020، مقال علمي منشور بمجلة Technological Forecasting & Social Change، العدد المائة والخمسون، بعنوان: **"The digital transformation of external audit and its impact on corporate Governance"**: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير الرقمنة على أعمال التدقيق الخارجي، وفهم كيف يمكنها تحسين دور التدقيق الخارجي كآلية للحوكمة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الرقمنة والتطور التكنولوجي للتدقيق سيؤدي إلى تحسين حوكمة الشركات على مجموعة من مستويات (توفير الوقت، الإبقاء على المهام ذات القيمة المضافة، تحليل الكامل للبيانات، وضمان مستوى أعلى من الجودة مع القدرة على اكتشاف الانحرافات والأخطاء أو الاختلاس في البيانات المالية.

وقد جاءت دراستنا كامتداد للدراسات السابقة التي عالجت موضوع التدقيق الخارجي والعلاقة التي تربطه بحوكمة الشركات من الجانب النظري تارة، ومن الجانب التطبيقي تارة أخرى، حيث جاءت هذه الدراسة لتبين الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، كدراسة تطبيقية على أرض الواقع الجزائري من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين.

كما جاءت دراستنا لتظهر أن التدقيق الخارجي يشكل – وفقاً للدراسة النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع – آلية من آليات حوكمة الشركات، والتي تساعدها على تحقيق أهم هدف لها ألا وهو القضاء على مشكلة التضارب في المصالح، من خلال ضمان التقليل من عدم تماثل المعلومات.

ويكمن الفرق بين دراستنا والدراسات السابقة في:

- **اختلاف الموقع الجغرافي الذي طبقت فيه الدراسة:** يؤثر الموقع الجغرافي الذي تطبق فيه الدراسة على نتائجها، لأنه بتغير الموقع الجغرافي تتغير القوانين والأنظمة، بالإضافة إلى الظروف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، وحتى والثقافية، والتي تؤدي إلى تغير نتائج الدراسة.

- **اختلاف عينة الدراسة:** اختلفت عينة الدراسة بين دراستنا التي استخدمت عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين الجزائريين على طول القطر الوطني، والدراسات الأخرى التي استخدمت:
  - عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الأغواط غرداية، ورقلة)؛
  - عينة من شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر؛
  - عينة من المدققين الخارجيين الجزائريين؛
  - عينة من المدققين الموظفين بمكاتب التدقيق في ولاية عين تموشنت؛
  - عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة؛
  - عينة من مدققين خارجيين؛
  - عينة من موظفي مؤسسة ميناء تنس؛
- **اختلاف أبعاد الدراسة: لاحظنا** من خلال الدراسات السابقة أن هناك عشر دراسات عالجت موضوع التدقيق الخارجي والعلاقة التي تربطه بحوكمة الشركات من الجانب النظري، ركزت في ذلك على الطرح القانوني والربط المفاهيمي المبني على تعدد المراجع التي تربط بين المتغيرين (التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات)، فيما كانت هناك سبع دراسات عالجت موضوع التدقيق الخارجي والعلاقة التي تربطه بحوكمة الشركات من الجانب التطبيقي، مركزة في ذلك على: آليات حوكمة الشركات، الأدوار الحوكمية للتدقيق الخارجي، الخدمات المقدمة من طرف التدقيق الخارجي، الممارسة الفاعلة لحوكمة الشركات....إلخ.

فيما جاءت دراستنا بربط معمق للمتغيرين من الجانب النظري، ركزنا في ذلك على طرح قانوني مفصل، وربط مفاهيمي، مع تركيز مقصود على مختلف المعايير (NAA . ISA)، والمبادئ (مبادئ حوكمة الشركات)، مع الوقوف على مختلف النقائص التي تشوب معايير التدقيق الجزائرية واقتراح تعديلات لها، بالإضافة إلى الكشف عن مختلف النقائص الموجودة في مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ومن ثم اقتراح جملة من التعديلات.

فيما جاء الجانب التطبيقي لدراستنا بربط ممنهج لإجراءات مهمة التدقيق الخارجي التي تأخذ الصبغة القانونية وتندرج ضمن إطار متكامل من المعايير (NAA . ISA)، وما يقابلها من مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD سنة 2015، من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين الجزائريين.

11. هيكل الدراسة

بغرض الإحاطة بكل جوانب الموضوع، والإلمام بتفصيلاته النظرية والتطبيقية، ارتأينا تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول يمكن توضيح أهم ما جاء فيها في العناصر التالية:

الفصل الأول : البناء النظري لحوكمة الشركات ومبادئها

خصص هذا الفصل لدراسة شاملة ودقيقة للمتغير التابع والمتمثل في حوكمة الشركات، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مختلف المفاهيم العامة التي تخص حوكمة الشركات، أما المبحث الثاني فخصص لخصائص حوكمة الشركات وترتيباتها التنظيمية، في حين أن المبحث الثالث جاء لسرد مختلف المبادئ والقوانين المنظمة لحوكمة الشركات.

الفصل الثاني: الإطار النظري والقانوني للتدقيق الخارجي

وقد خصص الفصل الثاني لدراسة الإطار النظري للمتغير المستقل والمتمثل في التدقيق الخارجي، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى أساسيات التأصيل العلمي والتاريخي للتدقيق الخارجي، أما المبحث الثاني فقد خصص لمفهوم ومتطلبات المدقق الخارجي، فيما خصص المبحث الثالث لتتبع سيرورة مهمة التدقيق الخارجي داخل الشركة محل التدقيق.

الفصل الثالث: الربط النظري للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات ضمن إطار مرجعي متكامل من المعايير

فيما خصص هذا الفصل للربط بين متغيرات الدراسة "التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات" ربطاً نظرياً، بالإضافة إلى التطرق إلى معايير التدقيق الجزائرية والدولية، حيث أننا ربطنا في المبحث الأول بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات مبينين نوع العلاقة التي تربطهما، فيما تطرقنا في المبحث الثاني إلى الإطار المرجعي الذي ينظم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، أما المبحث الثالث فقد قمنا فيه بمقارنة معايير التدقيق الجزائرية NAA بمعايير التدقيق الدولية ISA، وقد عرضنا فيه أهم المعايير التي أشارت إلى حوكمة الشركات.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية

خصص الفصل الرابع لدراسة هذا الموضوع دراسة ميدانية وعلى أرض الواقع الجزائري، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى منهجية الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فقد قمنا فيه بتحليل البيانات الإحصائية، فيما خصص المبحث الثالث لاختبار فرضيات الدراسة ومناقشة مختلف نتائج الدراسة الميدانية.

الفصل الأول: البناء النظري لحوكمة الشركات ومبادئها

تمهيد

برزت حوكمة الشركات كنظام قائم بذاته يسعى للحد من السلوكيات السلبية لمسيري الشركات، عقب الأزمات التي أودت بالعديد من الشركات العملاقة، والذي أرجعه البعض للخلل أخلاقي مس التركيبة البشرية لتلك الشركات، كسببٍ واقعيٍ نتج عما يسمى بنظرية الوكالة والمشاكل المتعلقة بها (مشكل التضارب في المصالح).

وقد تسابقت عدة هيئات لتضبط مفهوم حوكمة الشركات، ولتصدر مبادئ خاصة بها، وتعطيها الصبغة الدولية، فيما نادت هيئات أخرى بضرورة تبني تلك المبادئ وتطبيقها على أرض الواقع، لتضمن الإفصاح والشفافية لكل العمليات التي تدور داخل وخارج الشركات، حفاظاً على استمراريتها، واستمرارية منافعها الاقتصادية التي تعود على المساهمين ومختلف أصحاب المصالح.

وعلى هذا الأساس فقد ارتأينا أن نغوص في مفهوم حوكمة الشركات، ونبحث عن الأسباب الحقيقية التي أدت إلى ظهورها، وانتشار مبادئها بهذا القدر، هذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال العناصر التالية:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول حوكمة الشركات؛

المبحث الثاني: خصائص حوكمة الشركات وترتيباتها التنظيمية؛

المبحث الثالث: المبادئ والقوانين المنظمة لحوكمة الشركات.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول حوكمة الشركات

بعد أن راج مصطلح حوكمة الشركات وذاع صيته في الأوساط العلمية والمنابر السياسية والاقتصادية، كان لزاماً على مستخدميه معرفة أصوله التاريخية، أو على الأقل البحث في أسباب ظهوره، والأسباب التي جعلته على هذا القدر من الأهمية، بالإضافة إلى المنظور الشرعي الذي أيد فكره، ليتسنى لهم الإحاطة بكل جوانب هذا المصطلح، وذكره في سياقه الصحيح.

المطلب الأول: التأصيل العلمي والشرعي لحوكمة الشركات وأسباب ظهورها

إن التطور المتنامي في أدبيات حوكمة الشركات يعزى إلى مختلف التغيرات والأحداث الديناميكية التي شهدها العالم منذ القدم إلى يومنا هذا، فبالنظر إلى ما وصلت إليه حتى الآن من أفكار ومفاهيم، ومبادئ، فقد قطعت شوطاً كبيراً في زرع ثقافتها في مختلف دول العالم، والتي من خلالها استطاعت فرض نفسها كنظام قائم بذاته.

1. التطور التاريخي لأدبيات حوكمة الشركات

مر مصطلح حوكمة الشركات في تكوينه الفكري والفلسفي بالعديد من المراحل التاريخية، والتي يمكن سردها من خلال الطرح المرحلي والتاريخي التالي:

1. 1 من ما قبل الميلاد إلى 1776: بالعودة إلى الجذور التاريخية لمصطلح حوكمة الشركات نجد أنه يضرب في عمق التاريخ ليصل إلى الحضارة الإغريقية، وذلك كتعبير منه عن قدرة ربان السفينة ومهارته في القيادة وسط الأمواج والأعاصير والعواصف، وما يتميز به من قيم وأخلاق نبيلة، وسلوكيات نزيهة وشريفة، ومستخدماً إياها في الحفاظ على الأفراد والممتلكات، وعنايته بالأمانة التي عُهدت إليه، وإيصالها لأصحابها، فإذا ما وصل بها إلى الميناء سالماً – أي قام بمهمته على أكمل وجه – أطلق عليه اسم GOOD GOVERNER أي المتحوكم الجيد،[1] كما وأن الفراعنة بدورهم قد ساهموا في تطوير مفهوم الحوكمة من خلال إرساء التعاليم الحاكمة والمتحكمة في سلوك الأفراد والتجار والمشروعات آنذاك.[2]

1. 2 من 1776 إلى 1939: كان لتنبؤات Smith أثر كبير وغير مباشر على بروز حوكمة الشركات من خلال تلميحه للمفهوم الذي تدور حوله هذه الأخيرة، حيث ذكرها في كتابه "ثروة الأمم" سنة 1776، والذي قال فيه "إنه من غير المتوقع لمديري شركات المساهمة أن يشرفوا على الشركات كما لو أنهم أصحابها، وذلك لأن المدراء يقومون بإدارة أموال غيرهم وليس أموالهم الشخصية، ومن المتوقع أن يكون هناك إهمال

[1] بوقصة سليمة، تعزيز دور حوكمة الشركات للتصدي لمخاطر الأزمات المالية العامية، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة بليدة2، العدد15، ديسمبر2016، ص150.

[2] مليكة زغيب وسوسن زريق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي06و07ماي2012، ص3.

بشكل أو بآخر في إدارة شؤون هذه الشركات، وفي تدقيق حساباتها، فيتواطأ كل من مكاتب المحاسبة والتدقيق مع الإدارة التنفيذية لإخفاء انحرافاتهم، وذلك بالتلاعب في حسابات الشركة"[1] – وهذا ما تفطن له كل من Means وBerle – وفي نفس السياق يعود الأساس النظري لحوكمة الشركات إلى ظهور بوادر نظرية الوكالة، والتي تعود في الأساس إلى مبدأ فصل الملكية عن الإدارة، وكان من أوائل من تحدث عنها فرانك نايت Frank Knight سنة 1921، كما قد لاحظها كل من Means وBerle سنة 1932، فكانوا بذلك من أوائل الكتاب الذين تطلعوا إلى عدم اتساق المصلحة بين الملاك والمسيرين، أين تناولا هاذين الأخيرين فكرة فصل ملكية الشركة عن إدارتها وتأثير ذلك على مستوى أدائها، حيث أرجعا سبب هذا التأثير إلى تعارض مصالح الملاك والمسيرين، كما أكدا على التكلفة التي تولد في ظل ذلك التعارض، وقد ناقشا مختلف المخاطر المتعلقة بهذا الأخير.[2]

1. 3 من 1939 إلى 1945: اتفق العديد من الباحثين على أن تنظيم العلاقة بين الأطراف المكونة لمشروع ما أمر ضارب في جذوره التاريخية، يبدأ ببدء النزاع بين أطراف العلاقة التعاقدية مما حتم على هذه الأطراف وضع شروط وترتيبات تنظيمية مسبقة، غير أنهم يرجعون ظهور بوادر هذا المفهوم بمقاربته الحديثة إلى ما بعد الحرب الثانية – من 1939 إلى 1945 – حيث شهدت الولايات المتحدة الأمريكية طفرة اقتصادية هائلة، تجاوزت فيها حدودها الجغرافية، فظهرت على إثرها نزاعات بين الشركات، والعديد من المشاكل التي كان من أسبابها سوء استغلال الشركات الاقتصادية العملاقة لنفوذها.[3]

1. 4 من 1945 إلى 1980: يرجع تنظيم هذه العلاقة في إطارها التشريعي الحديث إلى الربع الأخير من القرن الماضي وبالتحديد سنة 1970، أين أدرجت اللجنة الفدرالية الأمريكية للأوراق المالية والمبادلات **SEC** موضوع حوكمة الشركات ضمن خطتها الإصلاحية، وفي سنة 1974 تم تداول مصطلح حوكمة الشركات بدلالته القانونية في حل بعض النزاعات التي حدثت بين شركات السكك الحديدية والشركات العقارية وغيرها من الشركات، [4] ثم بعد ذلك جاء دور الأمريكيين صاحبا جائزة نوبل للاقتصاد Jensen وMeckling اللذان اهتما بمفهوم حوكمة الشركات، وأبرزا أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي تنتج عن الفصل بين الملكية والإدارة، والتي تمثل أساساً في الآثار التي تنشأ عما يسمى بنظرية الوكالة،[5] حيث أنهما اعتبرا الشركة على أنها (مجموعة من العلاقات التعاقدية بين أطراف متعددة ذات مصالح متعارضة "الملاك والمسيرين")، وقد قدما سنة 1976 تعريفا مختصراً وواضحاً عن هذه النظرية الشهيرة، حيث عرفاها على أنها

[1] تكواشت رانية، دور حوكمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة الراصد العلمي، المجلد 07، العدد 02، سبتمبر 2020، 250.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة ومحاربة الاحتيال والفساد، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر،2014، ص- ص282- 284.

[3] سعيد بوهراوة وحليمة بوكروشة، حوكمة المؤسسات المالية الاسلامية: تجربة البنك المركزي الماليزي، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد2، جوان2015، ص106.

[4] المرجع السابق، ص106.

[5] بوقصة سليمة، مرجع سبق ذكره، ص151.

(عقد يلجأ بموجبه شخص أو أكثر "الأصيل"* لخدمات شخص آخر أو أكثر "الوكيل"** ليقوم بدلاً عنه ببعض المهام، وهذه المهام تستوجب نيابته في السلطة، كما تتضمن تخويله صلاحية اتخاذ بعض القرارات)، كما وقد أكد Fama على الفكرة نفسها سنة 1980، حيث أشار جميعهم إلى حتمية حدوث صراع بين الملاك والإدارة نتيجة هذا الفصل بينهما، ويرجع ذلك لاختلاف الطبيعة السلوكية والتكوينية وأهداف كل طرف، فالمسير من هذا المنطلق سيسعى إلى وضع استراتيجيات تحفظ له حقوقه وتعظم منفعته دون الأخذ بعين الاعتبار المصلحة العامة للشركة، معتمداً في ذلك على قدرته في الحصول على المعلومات المتعلقة بها من الداخل وبالسرعة المطلوبة، الأمر الذي يؤدي فيما بعد إلى عدم تماثل تلك المعلومات بين الملاك والمسيرين، ولمواجهة هذا الاختلال كان لابد من توفير آليات وأدوات رقابية فعالة، ولهذا السبب بالتحديد تم تقديم حوكمة الشركات كعلاج فعال للحد من هذه التصرفات السلبية للمسيرين، وحفاظاً على استمرارية الشركة ومختلف المصالح المشتركة.[1]

وسرعان ما توسع نطاق حوكمة الشركات ليمس أطرافاً أخرى لم تكن تؤخذ بعين الاعتبار، ولم تبق قضية الصراع والتضارب في المصالح تشمل طرفين فقط (المالك والمسير)، بل امتدت لتشمل أطراف أخرى لهم مصالح مع الشركة، ومن هنا ظهرت نظرية أصحاب المصالح، سواء في الشركات أو في الأوساط العلمية، وكان أساس هذه النظرية يتمثل في المساهمة في توسيع الرؤية التعاقدية للشركة، بحيث يمكن أن تكون على شكل عدد من العقود بين المدراء وأصحاب المصلحة، حيث لم يقتصر الأمر على المساهمين فقط، بل توسعت لتدمج أصحاب المصلحة الآخرين كالموظفين، أو العملاء، الموردين، وغيرهم من أصحاب المصالح.[2]

1. 5 من 1980 إلى 2008: قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سنة 1987 بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية COSO المعروفة باسم لجنة تريدواي TC، والتي أصدرت تقريرها المتضمن لمجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز مهنة التدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة الشركات، ولقد كانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات CFACG والمسمات بلجنة كادبوري Cadbury Committee في ديسمبر 1992 تقريرها المعنون "الأبعاد المالية لحوكمة الشركات" برئاسة أدريان

*الأصيل: هو المالك أو صاحب رأس المال.

**الوكيل: هو المسير أو المدير.

[1] مليكة زغيب وسوسن زريق، مرجع سبق ذكره، ص4.

[2] رياض عيشوش وفواز واضح، حوكمة تكنولوجيا المعلومات: ميزة استراتيجية في ظل اقتصاد المعرفة، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، 6 و7 ماي 2012، ص4.

كادبوري، والذي يحدد مجموعة من التوصيات التي تعكس أفضل الممارسات التي من شأنها ترتيب مجالس إدارة الشركات، والأنظمة المحاسبية للتخفيف من مخاطر الفشل المالي والإداري.[1]

ولقد أخذت حوكمة الشركات بعداً آخر بعد حدوث سلسلة من الاختلاسات والرشاوي سنة 1997، والتي كانت سبباً وراء تفجير الأزمة المالية الآسيوية وانهيار بورصتها، حيث جاء على إثرها العديد من التأكيدات على أهمية إثارة موضوع حوكمة الشركات من خلال وضع معايير ومبادئ تسهم في ضبطه، فبادرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD سنة 1999 بإصدار مبادئ حوكمة الشركات*، حيث صارت هذه المبادئ مرجعاً رئيساً لحوكمة الشركات عموماً والمؤسسات المالية على وجه الخصوص، فقد تمت الموافقة عليها من قبل منتدى الاستقرار المالي FSF، وصارت هذه المبادئ أساساً لعنصر حوكمة الشركات في تقارير كل من (البنك الدولي WB، وصندوق النقد الدولي IMF، وبنك التسويات الدولية BIS، ولجنة بازل للرقابة المصرفية BCBS، والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية IOSCO)، وعلى إثر تلك الأزمات التي حدثت بعد انهيار بورصة آسيا، مثل فقاعة دوت كوم أو فقاعة تكنولوجيا المعلومات سنة 2000، وفضيحة شركتي إنرون**وورلد كوم*** الأمريكيتين، اللتان تورط فيهما محاسبو ومدققو الشركتين، فقد صدر قانون ساربينز أوكسلي Sarbanes-Oxley Act الذي صادق عليه الكونجرس الأمريكي في 30 جويلية 2002، كما وقد عاودت الجهات المضطلعة بموضوع حوكمة الشركات بما فيها منظمة التعاون الاقتصادي للتنمية OECD مراجعة تلك المبادئ لزيادة ضبط بعض جوانبها، فأصدرت نسخة معدلة عن تلك المبادئ سنة 2004، كما وقد أصدرت لجنة بازل للرقابة المصرفية BCBS بدورها معيار "تعزيز حوكمة شركات الرقابة المصرفية" سنة 2006.[2]

1. 6 من 2008 إلى يومنا هذا: أما بعد الأزمة المالية العالمية التي حدثت سنة 2008، فقد انتقل النقاش إلى مرحلة متقدمة منه، وذلك بسبب تورط من كان يفترض أن يُسْهِمُوا في ضبط موضوع الحوكمة والمساءلة في الأزمة وهم كل من المحاسبين والمدققين ووكالات التصنيف، الذين ساهموا في تغطية حقائق وضعيات

[1] مسعود دراوسي وضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، ملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري يومي 06-07 ماي 2012، جامعة بسكرة، ص، ص3،4.

*أعتبر التقرير الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لسنة 1999 تحت عنوان "مبادئ حوكمة الشركات" أول اعتراف دولي رسمي بحوكمة الشركات.

** إنرون: هي من أكبر شركات الطاقة الأمريكية، أعلنت إفلاسها في ديسمبر 2001، عقب إقرارها بممارسات محاسبية مريبة، ويعد هذا الإفلاس الأكبر في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية وعُرفت بفضيحة إنرون، حيث أصبحت إنرون منذ ذلك الوقت مثالاً معروفًا على الفساد والاحتيال المتعمد للشركات، أدت إلى تغيير العديد من المفاهيم وكانت من بين أهم العوامل التي أدت إلى سن قانون ساربنز أوكسلي لعام 2002.

***ووردلد كوم: هي ثاني أكبر شركة للاتصالات في أمريكا، أعلنت إفلاسها في جويلية 2002، بعد اكتشاف هيئة الأوراق المالية الأمريكية لاحتيالها بعد جملة التحقيقات التي قامت بها، وصنفت هذه الفضيحة كأكبر عملية غش محاسبي بتاريخ الولايات المتحدة الأمريكية.

[2] سعيد بوهراوة وحليمة بوكروشة، مرجع سبق ذكره، ص،ص106،107.

المؤسسات المالية بسبب المصالح المحققة من تلك المؤسسات، فنادى بعض المتخصصين بنهاية مبادئ حوكمة الشركات كون القائمين على هذه الحوكمة هم من تسبب في عدم الالتزام بها، فيما تم التأكيد على ضرورة الاهتمام بموضوع المسؤولية الاجتماعية للشركات، أي الدافع الداخلي* الأخلاقي والقيمي الذي يجب أن يسبق موضوع الحوكمة النمطية،[1] فبعد هذه الانتهاكات والفضائح الأخلاقية التي فجرت هذه الأزمة تفطنت معظم الشركات والدول إلى أن الأخلاق هي أساس كل العلاقات التي تربط الشركة بمختلف أصحاب المصالح، والمبنية على مجموعة المعاملات والعقود التي تخوض فيها الشركة بغية إدارة أعمالها، فإذا لم تحترم أخلاقيات الأعمال التي تؤطر هذه العلاقات ستأتي على بنيان هذه الشراكة مهما كانت تتصف بالصلابة.

وعلى إثر هذه الأزمة فقد أُجري ثاني تنقيح لمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي للتنمية OECD، والتي قُدمت إلى مؤتمر قمة مجموعة العشرين G20 في 15 و16 نوفمبر 2015 بأنطاليا، حيث تم إقرارها باسم مبادئ ال OECD/G20 لحوكمة الشركات (G20/OECD Principles of Corporate Governance).

بالإضافة إلى كل ما ذكر فقد ساهمت العديد من الإصدارات المهنية في تطور مفهوم حوكمة الشركات منها ما تم ذكره في التطور التاريخي ومنها ما سيتم ذكره في الجدول التالي:

* تم تأطيره من خلال وضع بعض القوانين واللوائح والتعليمات التي يمكن قياسها، ومن خلال جعله مطلباً رئيسياً يضاف إلى متطلبات وضع مبادئ الحوكمة.

[1] سعيد بوهراوة وحليمة بوكروشة، مرجع سبق ذكره، ص،ص107،106.

الجدول رقم (1-1): الإصدارات المهنية التي ساهمت في تطوير مفهوم حوكمة الشركات

السنة	الجهة المصدرة	أهم ما جاء به الإصدار
1992	Cadbury	إصدار القواعد البريطانية لحوكمة الشركات، والتي احتواها تقرير Sir Cadbury Adrian حيث ألزم الشركات بالإفصاح عن الالتزام بقواعد الحوكمة مع تقديم تفسير عما لم يتم الالتزام به.
1995	Greenbury	صدور تقرير لجنة Greenbury الذي ركز على مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، والذي أوصى بالإفصاح الكامل عن المدفوعات للإدارة من رواتب ومكافآت.
1998	Hample	جاء إصدار تقرير Hample ليعيد النظر في نظام حوكمة الشركات في المملكة المتحدة من خلال شمول القانونين السابقين Cadbury 1992، وGreenbury 1995.
1999	OECD	الإصدار الأول لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لحوكمة الشركات، التي أصبحت حجر الأساس، ومعيار دولي لواضعي السياسات والمستثمرين والشركات وأصحاب المصالح الآخرين، مع مختلف الشركات في جميع أنحاء العالم.
2002	Sarbanes Oxley Act	إصدار قانون Sarbanes Oxley Act استجابةً للأزمات التي حدثت في العديد من الشركات الأمريكية، وهذا بعد ما أقره الكونغرس الأمريكي كتشريع وتم فيه تحديد متطلبات جديدة للحوكمة بما في ذلك تكوين لجان التدقيق وتحديد مسؤولياتها.
2004	OECD	إصدار النسخة الثانية لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لحوكمة الشركات، والتي اشتملت على مراجعة وتنقيح النسخة السابقة لمراعاة التطورات الأخيرة والاستفادة من خبرات الدول الأعضاء في المنظمة، حيث خلصت في هذا الإصدار إلى إحداث بعض التعديلات في النسخة السابقة من بينها إضافة مبدأ جديد "ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات".
2015	OECD	إصدار النسخة الثالثة لمبادئ لحوكمة الشركات، والتي أخذت اسم مبادئ OECD/G20 لحوكمة الشركات، وهذه النسخة بدورها جاءت لمراعاة مختلف التطورات، واشتملت على تنقيح مختلف بنود النسخة التي سبقتها والخبرات في دول المنظمة وخارجها.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: تكواشت رانية، دور حوكمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة الراصد العلمي، المجلد 07، العدد 02، سبتمبر 2020، ص250.

2. منظور الشريعة الإسلامية لحوكمة الشركات

إن النظرة الشاملة لحوكمة الشركات ليست أحادية البعد وإنما هي ثلاثية الأبعاد، حيث تتمثل أبعادها في: [1]

- **البعد الاقتصادي**: من حيث المعلومات المالية وغير المالية وأثرها على الاقتصاد؛
- **البعد البيئي**: من حيث إنتاج السلع وبيعها أو تقديم الخدمات إلى طالبيها وأثر ذلك على البيئة؛

[1] أحمد خليفة، وهلال درهون، جودة المراجعة وآليات حوكمة الشركات، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 04، العدد 01، 2018، ص116.

- **البعد الاجتماعي**: من حيث القيم والمبادئ، ومستويات السلوك، والعلاقات المتبادلة مع أصحاب المصالح المختلفة.

فمفهوم حوكمة الشركات في الغالب يدور حول وضع الضوابط التي تضمن حسن إدارة الشركات بما يحافظ على مصالح الأطراف ذات الصلة بها، وتفعيل دور مجالس ادارتها، وهذا المعنى يتفق مع ما جاءت به الشريعة الإسلامية في الأصل، وليس كحالة طارئة أو استعجالية نادى بها أهل الاختصاص لعلاج أزمات حدثت، أو للوقاية من أخرى قد تحدث، فالمال وملكيته يعتبر من أحد المقومات الخمس التي أعتبر حفظها وحمايتها بكل الطرق والسبل المشروعة، من خلال تحقيق النفع منها ومنع الفساد – جلب منفعة ودرء مفسدة – عنها أحد المقاصد* الأساسية للشريعة الإسلامية،[1] ومما هو معلوم أن الدين الإسلامي يدعم كل ما هو وسيلة إلى الخير شرط ألا تخالف الشرع، فإن الغايات لا تبرر الوسائل حسب المنظور الإسلامي، ويكاد يجمع الباحثون والكتاب على أن حوكمة الشركات تقوم على أربعة أسس رئيسية هي: العدالة وتحديد المسؤولية بدقة، والمساءلة والمحاسبة، وأخيراً الشفافية، كما أننا لسنا في حاجة إلى التأكيد على موقف الإسلام من قيم العدالة والصدق والأمانة والحث عليهم بشكل عام، إضافة إلى موقفه من الكذب وشهادة الزور فهي من الكبائر، فتعد العدالة من أهم الأسس التي تقوم عليها العقود الشرعية، وذلك ما نجده في آيات عديدة في القرآن الكريم،[2] منها قول الله عز وجل: ﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ بِالْقِسْطِ شُهَدَاءَ لِلَّهِ وَلَوْ عَلَىٰ أَنفُسِكُمْ أَوِ الْوَالِدَيْنِ وَالْأَقْرَبِينَ إِن يَكُنْ غَنِيًّا أَوْ فَقِيرًا فَاللَّهُ أَوْلَىٰ بِهِمَا فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَن تَعْدِلُوا وَإِن تَلْوُوا أَوْ تُعْرِضُوا فَإِنَّ اللَّهَ كَانَ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرًا﴾ (135 سورة النساء).[3]

كما أنه ومن نفس المنظور، فإن تحديد المسؤوليات بدقة أمر بالغ الأهمية، ولهذا السبب بالتحديد فقد حددتها الشريعة الإسلامية بشكل دقيق، ويساند ذلك عند الفرد المسلم دافعه الديني، لأن أي مسؤولية قد يتحملها المسلم بناء على تعاقده مع غيره لا يكون مسؤولا فقط أمام من تعاقد معه، إنما هو مسؤول أولا أمام الله عز وجل، الذي أمر بالوفاء بالعقود، وأما المساءلة فقد وضعت الشريعة الإسلامية في تنظيمها لعقود المعاملات أسساً لمحاسبة كل طرف على مدى التزامه بأداء ما عليه من واجبات في العقد، وقررت عقوبات صارمة لمن يخل بها، الأمر الذي لا يقتصر على الجزاء الشرعي أو الإداري أو القضائي، بل يستشعر المسلم الجزاء من الله عز وجل، خاصة في الحالات التي يتمكن فيها الفرد من الإفلات من رقابة الأفراد والعقوبات الإدارية، أما فيما يخص الشفافية فهي تعني صدق وأمانة ودقة وشمول المعلومات التي تقدم عن أعمال الشركة للأطراف الذين لا تمكنهم

*مقاصد الشريعة الإسلامية: يقصد بها الحِكم التي وُجد من أجلها الخَلقْ وأُنزِلت بها الشرائع، وكُلِف من أجلها العقلاء بالعمل والترك، وتتمثل في خمسة مقاصد (حفظ الدين، حفظ النفس، حفظ العقل، حفظ العرض أو النسل، وحفظ المال).

[1] سليمة بن حسين، الحوكمة...دراسة في المفهوم، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد10، جانفي2015، ص188.

[2] عبد الصبور عبد القوي على المصري، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، مكتبة القانون والاقتصاد، المملكة العربية السعودية، 2012، ص، ص76، 77.

[3] القرآن الكريم.

ظروفهم من الإشراف المباشر على أعمال الشركة التي تربطهم بها مصالح، للتعرف على مدى أمانة وكفاءة الإدارة في تسيير وإدارة أموالهم، والمحافظة على حقوقهم وتمكينهم من اتخاذ القرارات السليمة في علاقاتهم بالشركة.[1]

3. أسباب ودوافع ظهور وانتشار حوكمة الشركات

وضعت الأحداث التي مر بها الاقتصاد العالمي مفهوم حوكمة الشركات على قمة اهتمامات مجتمع الأعمال والمؤسسات المالية الدولية خلال السنوات الأخيرة الماضية، كما أبرزت تلك الأحداث أهمية الحوكمة كمنهاج أمثل للمعالجة والوقاية من الأزمات، [2] حيث أنه كان من أبرز العوامل التي دفعت لظهور حوكمة الشركات كمصطلح علمي واستخدامه كوسيلة للرقابة على تصرفات الإدارة هو عدم كفاءة الطاقم الإداري، وسوء استخدامه للسلطة في العديد من الشركات، على الصعيد الدولي عموماً وفي الولايات المتحدة الأمريكية خصوصاً، ناهيك عن القناعة التي تولدت من الدلالة الميدانية لحوكمة الشركات التي توضح تأثيرها على الشركات بصفة خاصة وعلى المجتمعات بصفة عامة،[3] وإلى جانب هذه الدوافع فقد وجد عدد من المختصين والكتاب العديد من الدوافع والأسباب التي أدت إلى بروز وانتشار مفهوم حوكمة الشركات والإلحاح في تطبيق مبادئها، والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- بروز مبدأ فصل الملكية عن الإدارة أو ما يعرف بنظرية الوكالة، وما ترتب عنها من آثار سلبية على المستوى الجزئي والكلي (مستوى الشركات والدول)؛ [4]
- ضعف النظم القانونية في الدول ذات الديموقراطيات الناشئة، وصعوبة حل المنازعات وتنفيذ العقود. [5]
- تحرير التجارة والاستثمار العالميين، [6] أو ما يعرف بالعولمة، والتي تعبر الحدود حاملة معها كل ما هو إيجابي وسلبي لمختلف بلدان العالم،[7] حيث كان من مخلفاتها نشأة الشركات المتعددة الجنسيات، والتي كانت تقوم بممارسات الاستحواذ والاندماج على مستوى اقتصاديات الدول بهدف السيطرة على الأسواق، حيث تبين أن هناك 100 شركة فقط على مستوى العالم تسيطر على مقدرات التجارة الخارجية من خلال الاحتكار؛[8]

---

[1] عبد الصبور عبد القوي على المصري، مرجع سبق ذكره، ص، ص76،77.

[2] شوقي عشور بورقبة وعبد الحليم عمار غربي، أثر تطبيق حوكمة الشركات في أداء المصارف الإسلامية دراسة تطبيقة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد1، ديسمبر 2014، ص112.

[3] بن أعمارة منصور وحولي محمد، دور الحوكمة وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة القوائم المالية، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، يومي04،05ديسمبر2012، ص،ص4،3.

[4] عمر شقيري، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد7، 2015، ص124.

[5] بن ثابت علال وعبدي نعيمة، الحوكمة في المصارف الاسلامية، يوم دراسي حول التمويل الاسلامي: واقع وتحديات، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 9ديسمبر2010، ص5.

[6] حكيمة بوسلمة ونجوى عبد الصمد، دور الحوكمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة، ملتقى علمي دولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 26 – 25 نوفمبر 2013، ص387.

[7] مليكة زغيب وسوسن زريق، مرجع سبق ذكره، ص4.

[8] بن ثابت علال وعبدي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص5.

- ظهور فكر الخوصصة وبالتحديد في الدول النامية، ما نتج عنه من ضرر ألحقته عمليات الخوصصة التي أديرت بشل سيء، حيث تمخض عن هذه الأخيرة سلوكيات سلبية سمحت بتفشي الفساد وسوء الإدارة، ما خفض وبشكل كبير من قيمة الشركات التي تمت خوصصتها. [1]
- ظهور سلسلة الفضائح والأزمات المالية التي طالت كبريات الشركات العالمية كأزمة الأسواق المالية في آسيا عام 1997، والتي أدت إلى انهيار العديد من الأسواق المالية في العديد من الدول مثل ماليزيا وسنغافورا وإندونيسيا والفلبين، ونتجت عنها أزمة ثقة في مكونات الإدارة المالية للشركات والتشريعات التي تنظم العمال والعلاقات بين الشركات والحكومة،[2] بالإضافة إلى الفضيحة الشهيرة لبنك الاعتماد والتجارة الدولي BCCI 1991، وكارثة بنوك الادخار والإقراض في الولايات المتحدة الأمريكية 1986 - 1995، والفجوة الكبيرة بين مرتبات ومكافآت المسؤولين التنفيذيين في الشركات وبين أداء تلك الشركات، وقد كانت للفضائح والأزمات المالية الكبرى والانهيارات المؤسسية في شرق آسيا وروسيا والولايات المتحدة في نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي من الأسباب الرئيسية التي أتت بموضوع حوكمة الشركات إلى مركز الصدارة في الدول النامية، والأسواق الصاعدة والاقتصاديات الانتقالية.[3]
- تصاعد قضايا الفساد في العديد من الشركات الكبرى – مثل شركة إنرون وورلد كوم – ما أدى إلى إفلاسها، والتي قد تبين أن تقاريرها المالية لا تعبر عن موقفها المالي الحقيقي، هذا كنتيجة لتواطؤ الإدارة مع مدققي الحسابات؛[4]

للإشارة فإنه لتجنب حدوث أي أزمة، أو على الأقل تجنب إلقاء المسؤولية على الآخرين في حالة ما إذا حدثت فعلا يجب:

- تقسيم المهام والمسؤوليات؛
- توفر هيكل تنظيمي كفء يضمن السير الحسن للأعمال؛
- توفر نظام جيد للحوافز يخص القائمين على الإدارة.

وهذه النقاط الثلاثة تتوفر في النظام الجيد لحوكمة الشركات.

المطلب الثاني: الأساس النظري والسياق الفلسفي لمصطلح حوكمة الشركات

إن لكل موضوع أو ظاهرة معينة نظريات أو نظرية على الأقل مفسرة لها، وحوكمة الشركات كغيرها من المواضيع قد فسرتها العديد من النظريات على اختلاف سياقها الفلسفي ومداخل دراستها.

[1] حكيمة بوسلمة ونجوى عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص387.

[2] بن ثابت علال وعبدي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص5.

[3] عمر شقيري، مرجع سبق ذكره، ص124.

[4] بن ثابت علال وعبدي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص5.

1. النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

إن الدارس لموضوع حوكمة الشركات والمتعمق في تفاصيله الفكرية، يجد أنه قد بني على العديد من الأسس النظرية التي قامت بتوضيح معالمه، فمن بين أهم النظريات المفسرة لحوكمة الشركات – على سبيل المثال لا الحصر– ما يلي:

1.1 نظرية الوكالة Agency Theory: إن اقتصاديات حوكمة الشركات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنظرية الوكالة، التي تأسست على مبدأ الفصل بين المساهمين والإدارة، أو في ظل مصطلح أكثر معيارية "فصل الملكية عن الإدارة أو الرقابة"، وعلى الرغم من المفاهيم الأساسية وراء التحليل الرئيسي لهذه النظرية التي تم ارتيادها مبكرا – 1921 – عن طريق فرانك نايت Frank Knight، والذي يعتبر أول من تكلم عن انفصال الملكية عن الإدارة،[1] وتلاه كل من Berle وMeans سنة 1932، فكانا من أوائل الكتاب الذين تطلعوا إلى تضارب وتعارض مصالح المساهمين والمديرين – بعد إشارة Smith لها في 1776 – كما أنهما أكدا على التكلفة التي تُولد تلك التعارضات، وقد كان عملهما موجهاً أساساً نحو تطوير الشركة وسوق رأس المال، حيث تم تحديد ملكية الشركة على أنها تتكون من مساهمين فرديين مختلفين، كما توصلا لاحقاً إلى نتيجة مؤداها ضرورة فصل وظائف الملكية والرقابة داخل الشركات،[2] ورغم العمل المكثف في ذلك المجال إلا أنه لم يتم الحصول على نتائج مهمة إلا في أوائل السبعينات بعد نشر أبحاث Aichian وDemse سنة 1972، بالإضافة إلى Jensen وMecking سنة 1976 عن نظرية المنشأة، وبداية من عمل Jensen وMecking فإن مشكلة الوكالة قد سلطت الضوء على الأدبيات التجريبية والنظرية لاقتصاديات الشركات،[3] حيث تعتبر هذه النظرية إطار فكري استخدم كأداة بحث لتفسير ظاهرة العلاقات التعاقدية التي عرفت في عدة ميادين، بحيث تمثل هذه النظرية إحدى أهم النقاشات التي أثريت منذ بداية القرن الثامن عشر حول كفاءة تسيير الشركات الكبيرة التي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة.[4]

اعتمدت هذه النظرية في الأساس على التمييز بين كل من الملاك (أصحاب الأسهم، أو أصحاب رأس المال) في الشركة، أو ما يطلق عليهم بالأطراف الرئيسية (الموكلين)، وما يقابلهم في الطرف الآخر من مدراء أو ما يطلق عليهم بالوكلاء، وطبقاً لهذه النظرية فإن الأطراف الرئيسية تعين الوكلاء (المدراء)، وتفوضهم لإدارة الشركة نيابة عنهم، ويتوقع الملاك من الوكلاء التصرف واتخاذ مختلف القرارات لصالحهم، باعتبارهم مسؤولين عن التصرف نيابة عنهم، وعلى العكس من ذلك فإنه ليس من الضروري أن يتخذ الوكيل قرارات لصالح الأطراف الرئيسية، فمن المحتمل أن يقوم الوكيل بإعطاء الأولوية لمنفعته الذاتية مخالفاً بذلك توقعات موكليه، ويسلك سلوكاً انتهازياً للفرص،

[1] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة ومحاربة الاحتيال والفساد، مرجع سبق ذكره، ص291.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر،2013، ص،ص36،37.

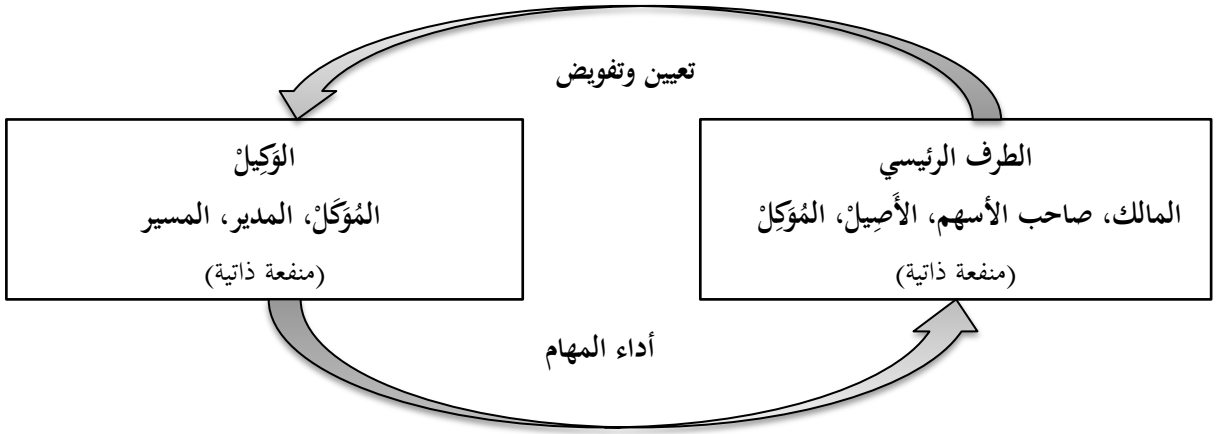
[3] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة ومحاربة الاحتيال والفساد، مرجع سبق ذكره، ص291.

[4] كردوسي أسماء، مطبوعة بعنوان "محاضرات في حوكمة الشركات، جامعة قالمة، الجزائر، 2019، ص30.

كما افرضت هذه النظرية أن أهداف الطرف الرئيسي مختلفة عن أهداف الوكيل، لذا يحقق الطرف الرئيسي هنا عائداً أقل على الاستثمار نظراً لعدم قيامه مباشرةً بإدارة الشركة، كما تفترض هذه النظرية أن الحوافز المالية المقدمة للمدراء التنفيذيين يمكنها المساعدة في تحفيزهم على بذل كل الجهود لتعظيم أرباح الملاك، وفي ضوء هذه نظرية يميل مجلس الإدارة إلى ممارسة الرقابة والإشراف والمتابعة الصارمة من أجل حماية مصالح الطرف الرئيسي أو المؤَكِل، ويعني ذلك أن يكون مجلس إدارة الشركة نشطاً، وأن يشارك في معظم عمليات صنع القرار، ومسؤولاً أمام حملة الأسهم،[1] كما تستند هذه النظرية على المساهمة في توسيع الرؤية التعاقدية للشركة، والعمل على سد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مسيري ومالكي الشركة جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة، كما تطرقت هذه النظرية إلى مختلف المشاكل المترتبة عن انفصال الملكية عن التسيير، وناقشت ضرورة تعيين المدقق الخارجي لسد تلك الفجوة والقضاء على مختلف المشاكل الناتجة عن فصل الملكية عن الإدارة.[2]

الشكل التالي يلخص كل ما سبق ويوضح مختلف العلاقات التي تنتج بين طرفي عقد الوكالة، ومختلف العلاقات والآثار التي تنتج في ظل نظرية الوكالة:

الشكل رقم (1-1): علاقات نظرية الوكالة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: نبيل محمد مرسي خليل، نظريات الحوكمة أطلع عليه في الموقع: https://shms-prod.s3.amazonaws.com/media/editor/149920/%D9%86%D8%B8%D8%B1%D9%8A%D8%A7%D8%AA_%D8%A7%D9%84%D8%AD%D9%88%D9%83%D9%85%D8%A9.pdf على الساعة 20:10، بتاريخ 3 جويلية 2021، ص2.

[1] نبيل محمد مرسي خليل، نظريات الحوكمة أطلع عليه في الموقع: https://shms-prod.s3.amazonaws.com/media/editor/149920/%D9%86%D8%B8%D8%B1%D9%8A%D8%A7%D8%AA_%D8%A7%D9%84%D8%AD%D9%88%D9%83%D9%85%D8%A9.pdf على الساعة 20:10، بتاريخ 3 جويلية 2021، ص1.

[2] كردوسي أسماء، مرجع سبق ذكره، ص ،ص30، 31.

1.1. 1 تعريف نظرية الوكالة: تعرف الوكالة بصفة عامة بأنها "عقد بمقتضاه يكلف شخص أو أكثر (الأصيل) شخص آخر(الوكيل) بالقيام بخدمة (عمل) نيابةً عنه (لحسابه)، تتضمن تفويض بعض من سلطة اتخاذ القرار لهذا الوكيل".[1]

كما وقد جاء في نص المادة 571 من القانون المدني الجزائري التي تنص على أن الوكالة "عقد بمقتضاه يُفَوِض شخصٌ شخصاً آخر للقيام بعمل شيء لحساب المؤَكِل وباسمه". [2]

وعُرفت أيضا بأنها عقد بموجبه يقوم الوكيل بجميع الأعمال الإدارية لصالح المؤَكِل وذلك بتفويض منه.[3]

كما وتصف نظرية الوكالة الشركة بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية، وأن وجود الشركة يتحقق من خلال إبرام عقد أو عدد من العقود والاتفاقيات، 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، وعلى هذا الأساس تعرف نظرية الوكالة على أنها "علاقة تعاقدية بين طرفين بحيث يتراضى الطرفان على أن يقوم أحدهما (الوكيل) بتمثيل الآخر (المؤَكِل) بشكل كلي أو جزئي".[4]

انطلاقا من التعريفات السابقة يمكن تعريف نظرية الوكالة على أنها "مجموعة العلاقات التعاقدية التي تنشأ عن العقود المبرمة بين أصحاب رأس المال باعتبارهم الملاك (الأصيل) والمديرين أو المسيرين (الوكيل)، والتي يتم خلالها تفويض المهام والمسؤوليات للوكيل لينوب عن المؤَكِل".

1.1. 2 أطراف الوكالة: للوكالة طرفين أساسيين يتمثلان في:

1.2.1.1 المُؤَكِلْ (الأصيل): هو الطرف الرئيسي في التعاقد، بصفته المالك "صاحب الأسهم" والطالب للتعاقد، أي أنه الذي يطلب خدمة النيابة، وهو من يفوض مهامه ومسؤولياته للوَكْيلْ بمقابل.

2.2.1.1 الوَكْيلْ (المُوَكَلْ): يتمثل في المدير أو المسير الذي فوضت له مجموعة من المهام والمسؤوليات للقيام بها بالنيابة عن المؤَكِلْ.

1.1. 3 فرضيات نظرية الوكالة: تتصف نظرية الوكالة بوجود العديد من الصراعات بين الأطراف المكونة لها حيث:[5]

- يتميز كل من المؤَكِل والوكيل بالرشد الاقتصادي والسعي إلى تعظيم منفعته الذاتية؛

[1] المعتصم بالله الغرياني، حوكمة شركات المساهمة دراسة في الاسس الاقتصادية والقانونية، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2008، ص50.

[2] أبو عبد الله رمضان، أحكام عقد الوكالة في التشريع الجزائري، الدار الخلدونية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008، ص8.

[3] بيار إميل طوبيا، الوكالة غير القابلة للعزل في تطبيقاتها العملية، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 1998، ص14.

[4] زياد عبد الحليم الذيبة وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الاردن، 2011، ص189.

[5] المرجع السابق، ص190.

- اختلاف أهداف وأفضليات كل من المؤَكِل والوكيل، فبينما يسعى الأول إلى الحصول على أكبر قدر من الأرباح، وعلى أكبر قدر من جهد وعمل الوكيل مقابل أجر معقول، فإن الوكيل يسعى إلى تعظيم منفعته من خلال الحصول على أكبر قدر من المكافآت والحوافز والمزايا مع بذل درجة أقل من الجهد؛
- اختلاف المخاطر التي يتحملها كل من المؤَكِل والوكيل، ويرجع ذلك إلى:

– عدم قدرة المؤَكِل على متابعة وملاحظة أداء وقرارات وتصرفات الوكيل بصورة مباشرة، فيما يلم هذا الأخير بكل المعلومات والخصائص المتعلقة بالشركة نتيجة لمعايشته لظروف العمل ومشاكله، هذا ما ينتج عنه عدم تماثل أو تساوي فرص التوصل إلى المعلومات الخاصة بالشركة لدى كل من المؤَكِل والوكيل؛

– اختلاف الخلفية التدريبية والخصائص الشخصية لكل من المؤَكِل والوكيل.

1.1. 4 مشاكل الوكالة: تنبع كل مشاكل الوكالة من حقيقة انفصال الملكية عن الإدارة، مما يحدث صراعات داخل الشركة، وذلك راجع لاختلاف مصادر إمداد الشركة برأس المال، كما تحدث عادة مشاكل في تحمل المخاطر، ومشاكل في وظائف صنع القرار والمراقبة على أداء الوكلاء، كما تنشأ مشاكل شح المعلومات المقدمة من قبل الوكيل أو كونها مضللة "نقص الشفافية والافصاح بين الوكيل والمؤَكِل" وذلك راجع إلى نقص وسائل الرقابة على الوكيل، مما يولد مشكل المخاطر الأخلاقية،[1] وتعد كل هذه المشاكل بؤرة لتضارب مصالح طرفي الوكالة.

1. 2 نظرية أصحاب المصالح Stakeholder Theory: صحيح أن نظرية الوكالة قد أسست لفكر حوكمة الشركات إلا أن هذا الأخير لم يبقى على حاله، إذ أن نظرية الوكالة تدرس تضارب مصالح* أطراف التعاقد فقط أي المؤَكِل والوكيل، أما حوكمة الشركات فتدرس تضارب مصالح أطراف أخرى تدعى بأصحاب المصالح زيادة على المؤَكِل والوكيل، أي أنها تدرس مصالح كل من لهم علاقة بالشركة من قريب أو من بعيد، حيث أننا نعني بأصحاب المصالح كل من لهم مصلحة مع الشركة كالمساهمين، المستثمرين، المقرضين، العملاء، العمال، والجهات الحكومية.[2]

يرى البعض أن ظهور مصطلح أصحاب المصالح كان في سنوات الثلاثينيات والأربعينيات في الشركات الأمريكية، حيث نادى كل من Means، وBerle، وDodd سنة 1932 بفكرة مفادها أنه (على الشركة أن تدير علاقاتها مع الممثلين الخارجين). فيما يرجع عدد من الباحثين أصل نظرية أصحاب المصالح إلى نهاية سنوات الخمسينات وبداية الستينات، فهم يعتقدون أن الأفكار الأولى حول هذا المفهوم بدأت مع أعمال

[1] زياد عبد الحليم الذيبة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص،ص191،190.

* **تضارب المصالح**: هو مصطلح يطلق على الصراع بين واجبات الشخص ومصالحة الخاصة، بحيث يمكن أن تؤثر هذه المصالح الخاصة في أداء الواجبات والمسؤوليات ذات الطبيعة غير الخاصة (أي يتعدى على مصالح الغير لصالح مصالحه الخاصة)، ومن هنا ينشأ هذا التضارب في المصالح بينه وبين الغير.

[2] زياد عبد الحليم الذيبة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص189.

Penrose سنة 1959 معتبرين أنه أحد رواد هذه النظرية، في حين أن آخرين يعتقدون أن Ansoff سنة 1968 هو من استعمل أول مرة هذا المفهوم في تعريفه للأهداف التنظيمية، أما Sturdivant سنة 1979 فيشير إلى أنه من الصعب التحديد وبدقة أصول نظرية أصحاب المصالح، لكن ظهور هذا المصطلح لم يكن وليداً للصدفة وإنما كان نتيجة لمجموعة من العوامل التي ساعدت على ظهوره نذكر منها:[1]

- التطورات الإدارية التي أدت إلى الانتقال من المفهوم الضيق قصير الأمد إلى المفهوم الأشمل والطويل الأمد، الذي يجعل الإدارة معنية بالأداء متعدد المجالات؛
- الوعي الاجتماعي للمدراء بأن رضا الزبون ورضا المجتمع هو المصدر الحقيقي للكفاءة، وهذا لن يتحقق بدون مسؤولية اجتماعية للشركة من أجل قبول الزبائن والمجتمع لها.

قامت هذه النظرية على افتراض مؤداه أن أصحاب الأسهم ليسوا فقط الفئة الوحيدة التي لها مصلحة مع الشركة، لذا افترضت أن العملاء أو المستهلكين لهم مصلحة مع الشركة المتعامل معها، فيتأثرون بنجاحها أو فشلها، وكذلك الحال مع عاملين في الشركة وإلى غير ذلك من أصحاب المصالح الذين يتأثرون بما يمر بالشركة من ظروف ومتغيرات إيجابية وسلبية، ولهذا السبب بالتحديد يقع على عاتق المدراء التزامات خاصة لتأكيد حصول مختلف أصحاب المصالح على عوائد عادلة من تعاملهم مع الشركة طوال مدة حياتها، ومن جانب آخر تدافع هذه النظرية على شكل من أشكال المسؤولية الاجتماعية للشركة، وتعتبرها ضرورية لتطبيق الأساليب الأخلاقية حتى لو أدى ذلك إلى تخفيض أرباح الشركة، وفي ظل هذه النظرية يتحمل مجلس الإدارة مسؤوليته في أن يكون حارساً لمصالح مختلف أصحاب المصالح والتحقق من ممارسات الشركة.[2]

1.2.1 تعريف نظرية أصحاب المصالح: عرف مصطلح أصحاب المصالح بعدة تعاريف تبناها مجموعة من الباحثين بتعدد توجهاتهم ومقارباتهم، والجدول الموالي يعرض أهم التعريفات التي قدمت لهذا المصطلح:

[1] عقيلة صدوقي، نظرية أصحاب المصالح: البحث عن التوازن بين المسؤولية الاجتماعية والمسؤولية الاقتصادية– حالة مجمع صيدال – ، مجلة المؤسسة، المجلد08، العدد01، 2019، ص18.

[2] نبيل محمد مرسي خليل، مرجع سبق ذكره، ص، ص3، 4.

الجدول رقم (1-2): مختلف المفاهيم المتعلقة بمصطلح أصحاب المصالح

المقاربة	اسم الباحث	التعريف
أصحاب المصالح جماعة ضرورية لاستمرار المؤسسة	Freeman et Reed 1983	جماعة أو أفراد ترتبط بالمؤسسة تضمن استمرارية المؤسسة.
أصحاب المصالح تؤثر وتتأثر بنشاط المؤسسة	Freeman 1984	جماعة من الأفراد تستطيع أن تؤثر وتتأثر بإعداد الأهداف التنظيمية.
أصحاب المصالح جماعة تملك حقوقا على المؤسسة	Evan et Freeman 1993	جماعة أو أفراد لديها منفعة أو حقوق على المؤسسة.
أصحاب المصالح جماعة لها خصائص معينة	Mitchell, Agle et Wood 1997	مجموعة ممثلين تملك على الأقل خاصية من بين الثلاثة خصائص التالي: السلطة، الشرعية، سرعة الاستجابة.

المصدر: عقيلة صدوقي، نظرية أصحاب المصالح: البحث عن التوازن بين المسؤولية الاجتماعية والمسؤولية الاقتصادية- حالة مجمع صيدال - ، مجلة المؤسسة، المجلد08، العدد01، 2019، ص124.

انطلاقا من المعلومات المعروضة في الجدول يمكن تعريف نظرية أصحاب المصالح على أنها "نظرية تقوم على دراسة العلاقات التي تربط مجموعة من الأفراد أو الجماعات - الذين يملكون على الأقل خاصية من بين الثلاث خصائص التالية: السلطة، الشرعية، سرعة الاستجابة- بالشركة، حيث تضمن تلك الأفراد والجماعات استمرارية الشركة ونشاطها، فيما تؤثر وتتأثر بنشاطاتها وأهدافها، كما لهذه الفئة حقوق على الشركة".

كما يمكن أن نستنتج أن نظرية أصحاب المصالح تدرس مجموعة العلاقات التي تنشأ بين الشركة ومختلف أصحاب المصالح، وتسعى إلى تنظيمها لتجنب أي التضارب في المصالح قد ينشأ نتيجة لتداخلها، أو لتداخل أهداف أطراف تلك العلاقات.

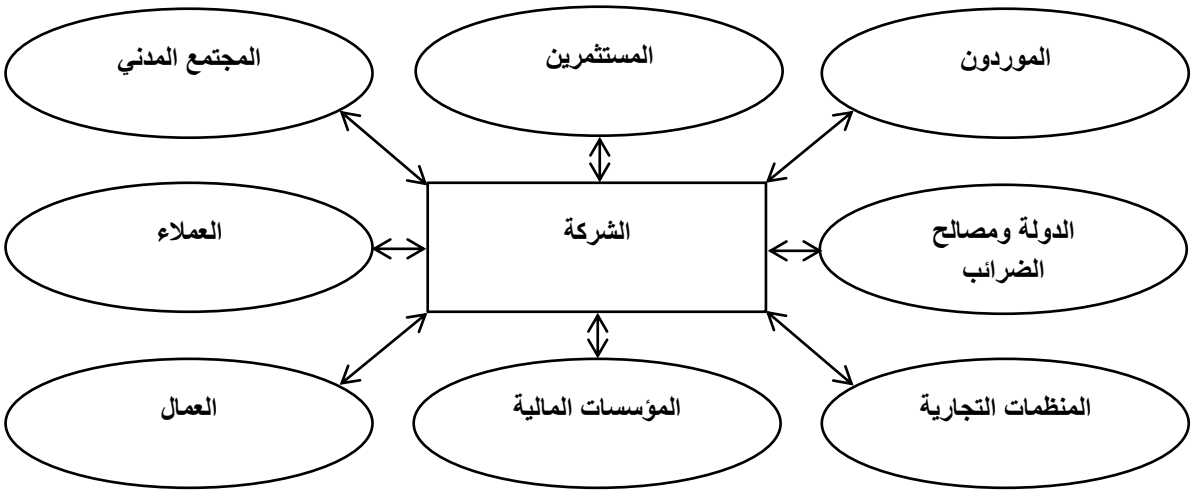
1.2.2 أطراف نظرية أصحاب المصالح: تضم نظرية أصحاب المصالح العديد من الأطراف زيادة على الأطراف المذكورة في نظرية الوكالة (المُوكِل والوكيل)، وهذا راجع إلى عمق هذه النظرية ودراستها للعديد من المتغيرات والأبعاد التي لها علاقة بالشركة (داخلية أو خارجية، مباشرة أو غير مباشرة)، وتركيز هذه النظرية انصب على إبراز مختلف أصحاب المصالح وتوسيع نطاقها لتشمل كل من لهم علاقة بالشركة، حيث يشمل أصحاب المصالح العديد من الأطراف المتمثلين في مختلف متخذي القرارات، سواء كانت قراراتهم على درجة أدنى من الأهمية والخطورة والتأثير على الشركة أو العكس، ويمكن حصر أصحاب المصالح في:

- **المستثمرين**: المستثمر الحالي والمستثمر المحتمل أو المستقبلي؛
- الموردون؛
- الدولة ومصالح الضرائب؛
- المنظمات التجارية؛
- المؤسسات المالية؛
- **العمال**: الموظفين والمستخدمين؛

- العملاء؛
- **المجتمع المدني:** تظهر مصلحة المجتمع المدني وتترجم في المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة، دون أن ننسى المسؤولية الأخلاقية التي تورثها الممارسات وكذلك الثقافة الأخلاقية للشركة وللقائمين عليها، فإذا صَلُحت الشركة كلبنة أساسية من المجتمع صَلُح وتَصَلَّحَ فكر وثقافة المجتمع بأكمله، باعتبار كل عنصر من أصحاب المصالح ينحدر من المجتمع، وهذا ما يدعم فكرة السلسلة المجتمعية "من المجتمع وإلى المجتمع".

الشكل التالي يوضح مختلف أصحاب المصالح والعلاقات التي تربطهم بالشركة، ويعد كترجمة لنظرية أصحاب المصالح.

الشكل رقم (1-2): علاقة أصحاب المصالح بالشركة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: نبيل محمد مرسي خليل، نظريات الحوكمة أطلع عليه في الموقع: https://shms-prod.s3.amazonaws.com/media/editor/149920/%D9%86%D8%B8%D8%B1%D9%8A%D8%A7%D8%AA_%D8%A7%D9%84%D8%AD%D9%88%D9%83%D9%85%D8%A9.pdf على الساعة 20:10، بتاريخ 3 جويلية 2021، ص4.

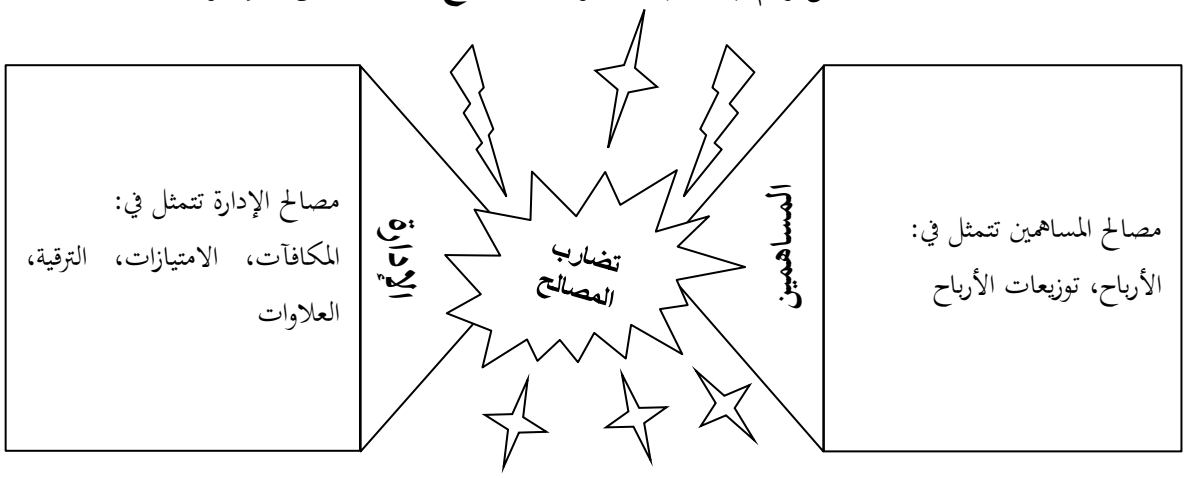
يوضح الشكل السابق مختلف العلاقات التي تنشأ بين الشركة ومختلف أصحاب المصالح ومدى تداخلها وارتدادها، فلا توجد علاقة نفعية بين الشركة وأحد أصحاب المصالح لا يقابلها منفعة متبادلة، ومن هنا نستنتج أنه يوجد تأثير متبادل بين كل فرد من هذه التشكيلة مع الشركة بصفتها أساس هذه العلاقات.

1.2. 3 فرضيات نظرية أصحاب المصالح: تفترض نظرية أصحاب المصالح أن:

- هناك أطراف أخرى لها علاقة بالشركة زيادة على الملاك والمسيرين؛
- من ضروري النظر في البيئة الواسعة لشركة وتحديد مختلف أصحاب المصالح؛
- هناك تضارب في المصالح بين مختلف أطراف هذه النظرية.

والشكل التالي يمثل جانب من التضارب الشائع في المصالح لمختلف أطراف نظرية أصحاب المصالح، والمتمثل في تضارب مصالح المساهمين والإدارة.

الشكل رقم (1-3): تضارب المصالح "المساهمين والإدارة"



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر،2013، ص39.

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن تضارب المصالح ينشأ من عدم تماثل أهداف طرفي العلاقة والمتمثلين في المساهمين والإدارة، فالمساهم عادة ما يكون هدفه تحقيق أكبر قدر من الأرباح، فيما يهدف المدير إلى الحصول على أكبر قدر من المكافآت والعلاوات، فكل طرف يهتم فقط بتحقيق هدفه مهملاً هدف الطرف الآخر ما يزيد من تعميق الفجوة وما يزيد من حدة هذا الصراع.

كما يمكن أن يكون هناك تضارب في المصالح من نوع آخر أو بين أطراف أخرى من أصحاب المصالح على سبيل المثال لا الحصر:

- **أكثرية المساهمين مع أقلية المساهمين:** يظهر ذلك في القرارات الاستراتيجية كحل الشركة، وكل من قرارات الاندماج، وقرارات بيع الأسهم، وفتح رأس المال....إلخ، حيث لا يراعي فيها المساهمين الأكثرية مصالح المساهمين الاقلية وهنا ينشأ نوع من التضارب في المصالح.
- **المساهمين والإدارة ضد العمال أو المستخدمين:** ويظهر أثناء إصدار قرارات بغلق بعض خطوط الإنتاج ما يؤدي إلى تسريح العمال، أو خفض أجورهم ...الخ، ما ينتج عنه تضارب في المصالح يمكن أن يؤدي بالعمال- كرد فعل - إلى التقاعس في قيامهم بأعمالهم وهذا يأتي بالضرر على مصالح المساهمين بصفة مباشرة.

للإشارة فإنه مهما اختلفت النظريات المفسرة لحوكمة الشركات إلا أنها جاءت في الأساس لتجيب على العديد من التساؤلات التي لطالما أرقت المساهمين - باعتباره أول طرف في التعاقد - ومختلف أصحاب المصالح، والتي تتمثل في الأسئلة التالية: [1]

- ما الذي يطمئن المستثمر (المساهم) بأن الشركة التي استثمر فيها مدخراته تعمل لصالح المصلحة العليا للشركة وأهدافها المسطرة مسبقاً، وأنه سيحصل في المقابل على عائد على استثماراته؟

[1] أساسيات الحوكمة: مصطلحات ومفاهيم، سلسلة النشرات التثقيفية لمركز أبو ضبي للحوكمة، بدون سنة نشر، ص7.

- ما الذي يؤكد للمستثمر (للمساهم) بأن التقارير المالية التي تنشرها الشركة تبين الوضع المالي الحقيقي للشركة؟
- ما الذي يضمن للمقرض بأنه سيسترد قيمة قرضه؟
- ما الذي يضمن للموظف بأن الشركة التي يعمل لديها ستستمر في العمل وتؤمن له لقمة عيشه في المستقبل المنظور؟
- ما الذي يضمن للمجتمع بأن هذه الشركة ستستمر في التوظيف، وإنتاج السلع والخدمات، وتوليد القيمة المضافة التي تدعم الوضع الاقتصادي للدولة وتعززه؟
- كيف يحصل جميع أصحاب المصالح على حقوقهم في الشركة؟

كما جاءت لتجيب على تساؤلات الخاصة بالإدارة – باعتبارها الطرف الثاني في التعاقد – بصفتها الوكيل عن أعمال المساهمين وتتمثل هذه التساؤلات في النقاط التالية:

- ما الذي يضمن حقوق الإدارة؟
- ما الذي يضمن للإدارة أن تتناسب مختلف مكافآتهم وعلاواتهم مع الجهد المبذول؟
- وهل يحصل مختلف الممارسين للإدارة على التقدير (المادي والمعنوي) المطلوب لأعمالهم وجهودهم؟

2. المضامين اللفظية لمصطلح Governance

بعد تفشي ظاهرة غزو المصطلحات الهجينة لقواميس معظم لغات العالم والتي كان من أبرزها العولمة والخوصصة، بدأ مصطلح أمريكي جديد بغزو العالم وهو ما يطلق عليه ب Governance،[1] والذي تم تعريبه وبنفس الوزن إلى مصطلح الحوكمة، رغم أن الأمر لم يكن سهلا في البداية فقد تعددت المصطلحات التي أطلقت عليه (حوكمة الشركات، الحكم الراشد، الحوكمة الرشيدة، الحكم الصالح، الإدارة الرشيدة، الحكم الرشيد، إدارة الحكم، التحكم المؤسسي، الحكم الجيد، الحاكمية، الحكامة..... إلخ)، [2] إلى أن رست الآراء على مصطلح موحد **"حوكمة الشركات"** والذي تم اقتراحه من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية سنة 2002، وقد استحسنه عدد من متخصصي اللغة العربية، ومنهم من مركز دراسات اللغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة،[3]وقد تم اعتماده من قبل المجمع المصري للغة العربية فيما بعد.[4]

3. مداخل دراسة حوكمة الشركات

لقد ركزت الدراسات السابقة لعدد من الباحثين على أن هناك مدخلين رئيسيين في دراسة موضوع حوكمة الشركات، والمتمثلين في: [5]

---

[1] بن أعمارة منصور وحولي محمد، مرجع سبق ذكره، ص3.

[2] يزيد صالحي وعبد الله مايو، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة – دراسة ميدانية–، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد4، جوان 2016، ص46.

[3] رياض عيشوش وفواز واضح، مرجع سبق ذكره، ص5.

[4] يزيد صالحي وعبد الله مايو، مرجع سبق ذكره، ص46.

[5] رياض عيشوش وفواز واضح، مرجع سبق ذكره، ص5.

3. 1 المدخل الداخلي (مدخل المساهمين): يركز على ضمان حقوق المساهمين، والعمل على تعظيم ثروتهم والمتمثلة في الربحية، عن طريق إشراف المساهمين وبصفة مباشرة على تحقيق أهداف الشركة، والاهتمام بمصالحهم فقط.

3. 2 المدخل الخارجي (مدخل أصحاب المصالح): يستند هذا المدخل إلى آليات حوكمة الشركات وهياكلها، ويعكس النموذج الرقابي الفعال على الشركات، حيث أنه يهتم بمصالح أطراف متعددة (المساهمين، والمديرين، والدائنين، والعملاء، والعمال والأطراف الأخرى).

وأشارت ذات الدراسات إلى أن المدخل الثاني أعم وأشمل في التعبير عن مفهوم حوكمة الشركات، لأنه يركز على البيئة المحيطة بالشركة والقضايا الاجتماعية المختلفة، علاوة على أنه يهتم بتوصيل البيانات والمعلومات المالية وغير المالية الملائمة لمتخذي القرارات من داخل وخارج الشركة،[1] كما وقد شجعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD على إتباع هذا المدخل لأنه يخدم جميع الأطراف.[2]

المطلب الثالث: تعريف حوكمة الشركات، أهميتها وأهدافها

مما لا شك فيه أن لحوكمة الشركات أهمية بالغة في مختلف القطاعات الاقتصادية منها والاجتماعية والسياسية، وهذا ما نلمسه في تسابق مختلف الهيئات لإيجاد تعريف مناسب لها يشمل كل جوانبها، بالإضافة إلى ضبطها بمجموعة من المبادئ عالية الجودة.

1. تعريف حوكمة الشركات

يعد مصطلح حوكمة الشركات واحداً من بين أكثر المصطلحات تداولاً في الفترة الحالية، بل ومن أشهرها سواءً على محركات البحث أو فيما يخص البحوث الأكاديمية وغيرها، فهو مطلب تفرضه ضرورة وتقتضيه حاجة، أما عن مفهومه فهو ينساق ضمن درجة عالية من التناغم اللفظي مع مصطلحي العولمة والخوصصة اللذان تعرضا للجدل في بداية ظهورهما لكن سرعان ما أصبحا مفهومين، خاصة مع تزايد استخدامهما من طرف هيئات المجتمع الدولي.[3] كما وقد تعددت تعاريف الحوكمة تبعاً لحرص مختلف الهيئات الدولية والمختصين في هذا المجال للخوض في هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، ومن ثم إيجاد تعريف شامل يمس مختلف جوانب هذا المصطلح،[4] وعلى هذا الأساس يمكننا عرض بعض منها على هذا النحو:

- **التعريف الخاص بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD**: حوكمة الشركات هي نظام ينطوي على مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، وتوفر حوكمة

[1] محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الاوراق المالية دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية التي تصدرها كلية التجارة بنها، العدد 01، 2005، ص8.

[2] رياض عيشوش وفواز واضح، مرجع سبق ذكره، ص5.

[3] عبد العزيز سفيان، أخلاقيات الحوكمة المؤسسية، ودخل لمكافحة الفساد في ظل الاقتصاد المعرفي، مجلة البدر، العدد02، فبراير2011، ص30.

[4] تحريشي جمانة، حوكمة الشركات...المفهوم والمبادئ، مجلة البدر جامعة بشار، المجلد 04، العدد 06، 15 جوان 2012، ص126.

الشركات أيضا الهيكل الذي يتيح تحديد أهداف الشركة وأساليب تحقيقها، والرقابة على أدائها، كما ينبغي أن توفر حوكمة الشركات الجيدة الحوافز المناسبة للإدارة ولمجلس الإدارة لتحقيق الأهداف التي تصب في مصلحة الشركة والمساهمين، وينبغي أن تسهل عملية الرقابة الفعالة وبالتالي تشجيع الشركات على استخدام مواردها بكفاءة أكبر.[1]

- **التعريف الخاص بأدريان كاد بوري عام1992**: حوكمة الشركات هي النظام الذي بمقتضاه تدار الشركة وتراقب.[2]
- **التعريف الخاص بمؤسسة التمويل الدولية IFC**: حوكمة الشركات هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها.[3] في حين أنها أعادت تعريفها في دليلها لحوكمة الشركات العائلية كما يلي: "تشير حوكمة الشركات إلى الهياكل والعمليات التي يمكن من خلالها توجيه الشركة والرقابة عليها، وتعنى حوكمة الشركات بالعلاقات بين الإدارة ومجلس الإدارة ومساهمي الأغلبية والأقلية وغيرهم من أصحاب المصالح، وتساهم الحوكمة الرشيدة للشركات في تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة، وذلك من خلال النهوض بأداء هذه الشركات، وزيادة فرص حصولها على رؤوس الأموال من المصادر الخارجية".[4]
- **التعريف الخاص بهيئة السوق المالية CMA**: حوكمة الشركات هي القواعد التي يتم من خلالها قيادة الشركة وتوجيهها، وتشتمل على الآليات التي تنظم العلاقات المختلفة بين مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين وأصحاب المصالح، بالإضافة إلى مجموعة من الإجراءات الخاصة التي تهدف إلى تسهيل عملية اتخاذ القرار، وإضفاء طابع الشفافية والمصداقية عليها، بغرض حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، وتحقيق العدالة والشفافية في السوق وفي بيئة الأعمال.[5]
- **التعريف الخاص بفريق عمل* $GOAL_{08}$**: حوكمة الشركات هي تلك العملية الإرادية والتطوعية للشركة، من أجل إدخال المزيد من الشفافية والصرامة في تسييرها وإدارتها ومراقبتها،[6] بالإضافة إلى أنه اعتبرها فلسفة تسييرية، ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد، بضمان استدامة وتنافسية الشركة بواسطة: [7]

---

[1] خيرة داوي وبولرباح غريب، علاقة كفاءة سوق الأوراق المالية بالمعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية عدد 07، الجزائر، ديسمبر2007، ص3.

[2] يزيد صالحي وعبد الله مايو، مرجع سبق ذكره، ص46.

[3] صلاح سعاد، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على إدارة المخاطر في البنوك التجارية "دراسة ميدانية على عينة من البنوك التجارية الجزائرية"، دكتوراه علوم تسيير ، تخصص إدارة المنظمات، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر،2017، ص18.

[4] دليل مؤسسة التمويل الدولية لحوكمة الشركات العائلية، الطبعة الثانية،2009، ص19.

[5] إسماعيل السبتي وآخرون، دور حوكمة الشركات العائلية في ترشيد القرارات الشرائية لربات البيوت في الجزائر–حالة المواد الغذائية– ، الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات العائلية والتنمية المستدامة في الجزائر، جامعة أحمد زابانة بغيليزان، الجزائر، يومي13-14نوفمبر2018، ص3.

*جاء ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الذي أعده فريق عمل $GOAL_{08}$ متبنياً مصطلح الحكم الراشد بدلاً من مصطلح حوكمة الشركات.

[6] فريق عمل GOAL08، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص14.

[7] المرجع السابق، ص16.

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

من خلال ما سبق يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها: النظام الذي يضمن الإدارة الجيدة والحكيمة لنشاطات الشركة، ومختلف العلاقات التي تربطها بالمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، بما يضمن حماية حقوقهم من جهة، والحفاظ على استمرارية الشركة وتحقيقها لأهدافها من جهة أخرى.

2. أهمية حوكمة الشركات

يضمن التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات تحقيق العديد من المنافع ودرء العديد من المشاكل والأزمات على مختلف الشركات والدول، ولهذا السبب توسعت أهمية حوكمة الشركات لتشمل العديد من الجوانب، والتي سنتطرق إليها في ما يلي:

3. 1 أهمية حوكمة الشركات في تعزيز العدالة والشفافية والنزاهة في التعامل مع مختلف أصحاب المصالح: تعمل حوكمة الشركات على ضمان العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف (المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح)، فهي تسعى من خلال مبادئها ومختلف القوانين والإجراءات التي تتبناها إلى العمل على ضمان سير عمل الشركات، وفقاً لما هو منصوص عليه في لوائحها الداخلية ومختلف القوانين الصادرة عن الجهات التشريعية المختصة.[1]

3. 2 أهمية حوكمة الشركات في تحسين الأداء واستقطاب رؤوس الأموال (جذب المستثمرين): إن اهتمام المستثمرين بمستويات حوكمة الشركات التي يستثمرون أموالهم فيها أمر لا جدال فيه، طالما أن تلك الشركات تتفوق على نظيراتها من ناحية الأداء المؤسسي، لكونها تعمل ضمن أطر شفافة تؤدي إلى حماية حقوق شركائها، فتتوافر لديها عناصر جاذبة للاستثمار،[2] وقد أظهرت دراسة قامت بها مؤسسة ماكينزي Mckinsey عام 2002 عن آراء المستثمرين، أن المؤسسات الاستثمارية لديها استعداد أن تدفع علاوات مرتفعة جداً للشركات ذات الحوكمة الجيدة، وتتراوح هذه العلاوات بين 12 % في المملكة المتحدة، و25 % في أندونيسيا، و27 % في تركيا، و38 % في روسيا، وبرهنت هذه الدراسة على أن الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات أضحى أحد أهم المعايير الأساسية التي يضعها المستثمرون في اعتباراتهم عند القيام باتخاذ قرارات الاستثمار، ولا سيما في ظل النظام الاقتصادي العالمي الحالي، الذي يتسم بالعولمة واشتداد المنافسة بين الشركات من أجل الاستثمار، لذا فإن الشركات التي تطبق الحوكمة تتمتع بميزة تنافسية لجذب رؤوس الأموال عن تلك التي لا تطبق الحوكمة، وذلك لشدة ثقة المستثمرين فيها، ومن هنا تبرز أهمية حوكمة الشركات في كونها دافع قوي لزيادة الاستثمار، وذلك من خلال مبادئها التي تدعو إلى توفير الحماية لحقوق المساهمين

[1] ولد محمد عيسى محمود، قراءة في نظام حوكمة الشركات، مجلة الاستراتيجية والتنمية، 31جويلية2013، ص264.

[2] المرجع السابق، ص255.

ومختلف أصحاب المصالح، والتعامل بشفافية مع المستثمرين (الحاليين والمرتقبين) لحماية مصالحهم وطمأنتهم على أموالهم المستثمرة في الشركة.[1]

وفي الوقت الذي يخلق فيه الاقتصاد العالمي فرصاً وتهديدات تنافسية متزايدة، يعد تبني نظام قوي لحوكمة الشركات شيء إيجابي لأي شركة،[2] لأنه يساعدها على كسب ثقة المستثمر الأجنبي الذي يبحث عن بيئة استثمارية قوية تحمي استثماراته وتنميها، فتأتي حوكمة الشركات لاقتناعه بأن استثماراته وأمواله سوف تدار بالطريقة التي يضمن من خلالها تنمية أرباحه،[3] أي أنها بطريقة أو بأخرى تعمل على جذب الاستثمارات بتكلفة معقولة، لأنها وببساطة تخفض من مخاطر الاستثمار مما ينتج عنه تخفيض تكلفة رأس المال،[4] كما تدعم الأداء الاقتصادي للشركة،[5] وتعظم من قيمتها السوقية، وتدعم قدرتها التنافسية في مختلف الأسواق العالمية.[6]

3. 3 أهمية حوكمة الشركات في مواجهة الأزمات المالية والحد من مظاهر الفساد المالي والإداري: يعد موضوع حوكمة الشركات من الموضوعات التي لاقت قبولاً كبيراً من طرف كبريات الشركات نظراً لأهميتها وللمزايا الإيجابية التي يمكن أن تحقق من ورائها، وخاصة منها ما يتعلق بمواجهة الأزمات المالية والحد من الفساد المالي والأخلاقي،[7] كما تفيد في الحد من التقلبات الكبيرة التي تشهدها أسواق المال بالإضافة إلى تجنب حالات الفشل المالي والإداري،[8] وذلك من خلال تحديد ومعالجة الانهيارات المالية التي أصابت العديد من الشركات ومنع حدوثها مرة أخرى، ومعرفة نقاط الضعف التي تؤدي إلى تقليل كفاءة الإدارة والمحللين، ومن ناحية أخرى فإن غياب الحوكمة قد يعرض الشركة للعديد من المصاعب والمخاطر المالية نتيجة لخطر الغش والتلاعب،[9] وقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن إتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات يؤدي إلى توفير الاحتياطات اللازمة ضد الفساد، ويساهم في تشجيع وترسيخ الشفافية في الحياة الاقتصادية، حيث يساعد المدققين الخارجيين الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة، وبالتالي التقليل من مخاطر الفساد المالي والإداري،

---

[1] الصالحين محمد العيش، حوكمة الشركات بين القانون واللائحة، المجلة الدولية للقانون "جامعة بنغازي ليبيا"، 2016، ص4.

[2] أمال رحمان، نحو حوكمة جديدة للمؤسسات البترولية، الطاقات المتجددة في قلب التغيير، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد1، ديسمبر2014،ص50.

[3] ولد محمد عيسى محمود، مرجع سبق ذكره، ص264.

[4] حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الادارية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، يومي05،04ديسمبر2012، ص6.

[5] مخلوفي عبد السلام وتحريشي جمانة، دور حوكمة الشركات في تفادي الأزمات المالية، مجلة البدر جامعة بشار، العدد7، جويلية2013، ص150.

[6] زياد عبد الحليم الذيبة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص187.

[7] جودي محمد رمزي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، 6و7ماي2012، ص17.

[8] بوعبيدة الشريفة ومحمد يدو، دور الحوكمة في معالجة المخاطر المصرفية، مجلة الإبداع، المجلد 05، العدد 5، 31 ديسمبر 2015، ص252.

[9] مولاي لخضر عبد الرزاق، حوكمة الشركات العائلية، ملتقى دولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر،25و26نوفمبر2013.ص191.

فتعمل حوكمة الشركات على التحكم في أداء الشركة من خلال المساهمة في منع أو الحد من ارتكاب المخالفات والتصرفات غير القانونية، عن طريق التزامها بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمال الشركة والتزامها بالمسؤولية الأخلاقية والبيئية. [1]

كما تساعد حوكمة الشركات على تحقيق التنمية والاستقرار وتجنب الانزلاق في المشاكل المحاسبية والمالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات، ودرء حدوث انهيارات بأسواق المال المحلية والعالمية. [2]

3. 4 أهمية حوكمة الشركات في إدارة المخاطر: إن تأسيس إطار قوي لحوكمة الشركات، يساعد على تقييم المخاطر بصورة أكثر فاعلية، ومن ثم الاستجابة السريعة للتغيرات في بيئة الأعمال،[3]هذا وبالإضافة إلى ما تمثله حوكمة الشركات من آلية لدفع عجلة التنمية ورفع مستوى الأداء وتخفيض درجة المخاطرة المتعلقة بالفساد المالي والإداري على مستوى الشركات والدول على حد سواء.[4]

3. 5 أهمية حوكمة الشركات في إدارة نمو وتوسع الشركة: تساعد حوكمة الشركات على تحديد الرؤية الاستراتيجية للشركة ورسالتها وأهدافها، كما تساعد على تحقيق الأهداف الاستراتيجية التي تم وضعها، وذلك من خلال ضمان تطبيق أفضل الممارسات من حيث الالتزام التنظيمي، وإدارة المخاطر، والإفصاح والشفافية، والمسؤولية الاجتماعية للشركة، بالإضافة إلى كفاءة نظام رقابتها الداخلي، ونظامها المالي والمحاسبي.[5]

كما يساعد – إطار حوكمة الشركات القائم على أسس صحيحة – الشركات على مواجهة متطلبات وتحديات توسعها ونموها، ومن العناصر الأساسية المكونة للنظام الكفء لحوكمة الشركات هو وجود مجلس إدارة قوي يعمل كما ينبغي، الأمر الذي يعد أساسياً في توجيه استراتيجية الشركة للنمو، وضمان أن لا يؤثر النمو على نجاح الشركة واستمرارها، ويجب على المجلس أن يحدد رؤية واضحة لمستقبل الشركة، وأن يتخذ القرارات التي تمكنها من التقدم على هذا الطريق، بأسلوب واضح ومقصود وبفكر استراتيجي.[6]

3. 6 أهمية حوكمة الشركات في ضبط العلاقة بين الإدارة والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح والقضاء على مفهوم تضارب المصالح: بعد التوسع الذي حصل في القاعدة الاستثمارية وزيادة عدد ملاك الشركة الواحدة، وما تمخض عنه من تضارب في المصالح، برزت حوكمة الشركات لمعالجة هذا التضارب في مختلف العلاقات،[7] إذ أن حوكمة الشركات تتضمن مجموعة من العلاقات التي تربط بين الإدارة التنفيذية

---

[1] ولد محمد عيسى محمود، مرجع سبق ذكره، ص264.

[2] زياد عبد الحليم الذبية وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص187.

[3] ولد محمد عيسى محمود، مرجع سبق ذكره، ص265.

[4] شوقي عشور بورقبة وعبد الحليم عمار غربي، مرجع سبق ذكره، ص112.

[5] سعيد بوهراوة وحليمة بوكروشة، مرجع سبق ذكره، ص،ص107.

[6] ولد محمد عيسى محمود، مرجع سبق ذكره، ص265.

[7] بوقرة رابح وعريوة محاد، استشراف تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في البنوك التجارية في اطار معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) لتفعيل رقابتها وتحسين أدائها المصرفي، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، يومي04،05ديسمبر2012،ص4.

للشركة ومجلس إدارتها والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح،[1] فيضمن تفعيل ممارسة حوكمة الشركات سلامة العلاقات التي تربط هذه الأطراف من خلال التحكم المالي واحترام حقوق التصويت للملاك بغض النظر عن عدد أسهمهم،[2] وتأتي أهمية حوكمة الشركات في سد الفجوة التي يمكن أن تكون بين مالك الشركة ومسيرها، جراء رغبة هذا الأخير في تبني الممارسات التي من الممكن أن تحقق رفاهيته الشخصية وليس رفاهية حملة الأسهم.[3]

وتظهر أهمية حوكمة الشركات في تحديدها لمختلف العلاقات التي تربط بين المستثمرين، ومجالس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وغيرهم، وتهدف إلى زيادة قيمة استثمارات حملة الأسهم إلى أقصى درجة ممكنة على المدى الطويل، وذلك عن طريق تحسين أداء الشركات وترشيد اتخاذ القرارات فيها،[4] ويضمن ذلك توفير الهيكل الأمثل الذي يمكن من وضع أهداف الشركة وتقرير الوسائل لبلوغ هذه الأهداف ومراقبة الأداء، كما ينبغي أن توفر حوافز مناسبة وعادلة لمجلس الإدارة ولإدارة الشركة، بغرض العمل على تحقيق تلك الأهداف،[5] التي تخدم مصالح حملة الأسهم وتحترم في الوقت نفسه مصالح غيرهم بالشركة.[6]

3. 7 أهمية حوكمة الشركات في معالجة تعاقب الأجيال في إدارة الشركات العائلية: في بعض البلدان تصل نسبة الشركات العائلية إلى حوالي 90 % من إجمالي الشركات، مساهمةً بذلك وبنسبة كبيرة في النمو الاقتصادي للبلد الذي تنشط فيه، إلا أن هذه الشركات عرضة لمشكل تعاقب الأجيال في إدارتها وما قد ينجر عنه من أزمات، وينشأ هذا المشكل عادة عندما يقترب مؤسس الشركة أو كبير العائلة من التقاعد، أو يصبح لسبب أو لآخر غير قادر على الاستمرار في الإدارة، وإذا لم تناقش وتسوى مسألة تعاقب الأجيال مسبقاً، يمكن أن يتسبب انتقال الإدارة في أزمة شديدة للشركة، حينما يشتد التنافس على السلطة بين أفراد العائلة، وهنا تساعد حوكمة الشركات في معالجة هذا الإشكال، حيث يلعب مجلس الإدارة القوي داخل الشركة العائلية دوراً مهماً للغاية في تلك العملية، حيث أنه يضمن سلاسة تولي أحد المؤهلين من أفراد العائلة إدارة الشركة، كما يعمل على إيجاد بيئة إيجابية داخل الشركة وبين أفراد العائلة، وذلك بتشجيع التواصل المفتوح والشفافية.[7]

3. 8 أهمية حوكمة الشركات في استقطاب أصحاب المواهب والكفاءات: تعود أهمية حوكمة الشركات في هذا الصدد إلى وجود العديد من العوامل التي تتسبب في وجود تباعد بين خصائص الفرد وبين متطلبات

[1] مخلوفي عبد السلام وتحريشي جمانة، مرجع سبق ذكره، ص150.
[2] بوقرة رابح وعريوة محاد، مرجع سبق ذكره، ص4.
[3] حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص6.
[4] حكيمة بوسلمة ونجوى عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص،ص384،383.
[5] مخلوفي عبد السلام وتحريشي جمانة، مرجع سبق ذكره، ص150.
[6] حكيمة بوسلمة ونجوى عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص،ص384،383.
[7] ولد محمد عيسى محمود، مرجع سبق ذكره، ص265.

الوظيفة، ومن بينها نطاق الوظيفة الجغرافي، وموقع الوظيفة في الهيكل التنظيمي، ومختلف التغيرات التي تطرأ على الظروف المحيطة بأداء الوظيفة،[1] حيث تمثل القوى العاملة في هذا الإطار مجموعة أساسية من مجموعات أصحاب المصالح في كل شركة، ويمكن للشركة من خلال شهرتها استقطاب المواهب والاحتفاظ بها، باعتبارها من أثمن وأكبر الأصول قيمة في الوقت الحاضر، ويؤثر صيت وسمعة الشركة في تحديد ما إذا كانت مكان عمل مفضل أم لا، حيث أن الشركة التي تعتبر مكان عمل مفضل ستجذب قوى عاملة تمتاز بمهارات أفضل وإنتاجية أعلى، إلا أن تحقيق تلك السمعة تتطلب مراقبة متواصلة لسياسات الشركة ولبيئتها التنافسية، وحوكمة الشركات تعمل على ذلك.[2]

3. 9 أهمية حوكمة الشركات في دعم الدور الاجتماعي والبيئي للشركات، وفي تعزيز التنمية المستدامة:

تقوم الحوكمة على تشجيع الشركات للقيام بدورها الاجتماعي بأكثر فعالية، حيث أصبحت العديد من الشركات تدرك أنها ليست بمعزل عن المجتمع، وأن المجتمع ليس فقط مستهلك، فاتجهت نحو توسيع أنشطتها لتشمل القيام بالدراسات والبحوث التي تعود بالنفع على الشركة والمجتمع، مع أخذها بعين الاعتبار الأركان الثلاثة للتنمية المستدامة (النمو الاقتصادي والتقدم الاجتماعي وحماية البيئة)،[3] والتي تؤثر بالإيجاب على رفاه الفرد والمجتمع،[4]حيث لا يتعلق التقدم في الاستثمار في أهداف التنمية المستدامة بحشد الأموال وتوجيهها إلى القطاعات ذات الأولوية فحسب، بل يتعلق أيضاً بدمج الممارسات البيئية والاجتماعية وممارسات الحوكمة الجيدة في العمليات التجارية لضمان تأثيرها الإيجابي على الاستثمارات، وتؤدي أسواق رؤوس الأموال العالمية دوراً هاماً في هذه العملية، لأنها تعد منبراً للتمويل المستدام ولتقديم مختلف التوجيهات المتعلقة بتبني مبادئ حوكمة الشركات، حيث يَعرض أكثر من نصف أسواق الأوراق المالية في جميع أنحاء العالم الآن توجيهات على الشركات المسجلة فيها بشأن تقديم التقارير المتعلقة بالاستدامة، ويضغط أيضا منظمو الأوراق المالية وواضعو سياساتها، فضلاً عن المنظمات الدولية كمبادرة أسواق الأوراق المالية المستدامة SSE Initiative التابعة للأمم المتحدة UN، والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية IOSCO، من أجل إدماج المعايير البيئية والاجتماعية ومبادئ حوكمة الشركات. [5]

[1] محمد عبده حافظ، حوكمة القوى العاملة، دار الفجر، الطبعة الاولى، مصر، 2011، ص8.

[2] ولد محمد عيسى محمود، مرجع سبق ذكره، ص266.

[3] المرجع السابق، ص267.

[4] زياد عبد الحليم الذيبة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص188.

[5] تقرير الاستثمار العالمي 2020 "الإنتاج الدولي بعد الجائحة"، منشور الأمم المتحدة صادر عن مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، طبعة الذكرى السنوية الثلاثين، جنيف، 2020، ص19.

3. 10 أهمية حوكمة الشركات في تعزيز كفاءة الأسواق المالية: إن تبني مبادئ ومعايير جيدة لحوكمة الشركات تمتد فوائده إلى الأسواق المالية، فبتطبيق تلك المبادئ سوف تعزز كفاءة الأسواق*، من خلال تقديم المعلومات الملائمة لجميع المستثمرين على حد سواء، وذلك للتعرف على الشركات وأداءها، بحيث تمكنهم تلك المعلومات من إدراك المستوى الحقيقي لتنفيذ استراتيجيات الشركات، وطرق تحديدها للمخاطر، وكذا السبل الكفيلة بإدارتها بشكل أفضل.[1]

عموماً فإن وجود حوكمة الشركات قد ارتبط بإصلاح وتحسين كفاءة الأسواق المالية، وتشغيل الشركات في أغلب دول العالم ويعتبر عامل جذب واستقطاب للاستثمار الأجنبي.[2]

3. 11 أهمية حوكمة الشركات في تعزيز مصداقية النظام الاقتصادي للدولة: بالنسبة للاقتصاد الكلي فإن لحوكمة الشركات أهمية كبيرة تكمن في تلك العلاقة الوثيقة التي تربطها بالنظام الاقتصادي المطبق في كل دولة، فالمشاكل التي تهدد الشركات والتي تنجم عن ضعف نظامها الحوكمي أو عدم تطبيقها لمبادئ حوكمة الشركات لا تؤدي فقط إلى فشل استثماراتها، وإنما تمتد تبعاتها إلى أبعد من ذلك، لتصل إلى هبوط ساحق في مستويات الثقة العامة في أعمال تلك الشركات، كما أن المسألة لا تعد مجرد انهيار لسمعة القليل من الشركات أو ضعف الاحترام للبعض من مدراءها وأعضاء مجالس إدارتها، بل إنها تشير إلى فقدان مصداقية النظام الاقتصادي ككل، باعتبار أن النظام الاقتصادي لدولة ما يتكون من شبكة من الشركات الاقتصادية التي تؤثر – بالإيجاب أو بالسلب – بشكل أو بآخر في النظام الاقتصادي للدولة، وفي الحالات السلبية يكون تأثيرها مدمر، بحيث يأتي على زعزعة نظامها الاقتصادي والتشكيك في نظامها القانوني، وبالتالي تجد نفسها تعاني ويلات نقص الثقة في نظامها الاقتصادي الذي يسبب هروب المستثمرين وعزوفهم عن الاستثمار في الدولة التي تعاني من نظام اقتصادي وقانوني هش، وعليه يجب النظر إلى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وتحسين ممارساتها على أنه مكسب حقيقي لكافة الأطراف ذات الصلة، فهو يعد مكسباً لحملة الأسهم من خلال تعظيم ثروتهم (تعظيم أرباحهم على المدى القصير، وتعظيم قيمة الأسهم في المدى الطويل)، كما يعد مكسباً للاقتصاد الوطني من خلال استقرار النشاط الاقتصادي واستمراره، وزيادة كفاءة الشركات التي تعمل في ظله،[3] بالإضافة إلى كونه حصن منيع من شأنه المحافظة على النسيج الاقتصادي للعالم ككل.

3. أهداف حوكمة الشركات

تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

---

* كفاءة السوق: تتحدد كفاءة السوق من خلال مدى تكافؤ فرص الحصول على المعلومات من حيث الكمية والنوعية ووقت الحصول عليها لكافة المتعاملين في السوق.

[1] حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص6.

[2] بوقرة رابح وعريوة محاد، مرجع سبق ذكره، ص4.

[3] حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص7.

الجدول رقم (1-3): أهداف حوكمة الشركات

أهداف اقتصادية	- تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد، وتشجيع الإنتاجية بما يضمن تحسين الكفاءة الاقتصادية وزيادة معدل النمو الاقتصادي والتنمية المستدامة.
أهداف رقابية	- تسهيل عملية الرقابة والإشراف على أداء الشركة عبر تحديد أطر للرقابة الداخلية وهياكل إدارية تمكن من تقييم أداء الإدارة العليا ومساءلتها أمام المساهمين ومختلف أصحاب المصالح، ومن ثم رفع درجة الثقة فيها، وتشكيل لجان متخصصة لتحقيق رقابة مستقلة وفعالة على التنفيذ. - مراجعة وتعديل القوانين التي تحكم أداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين (مجلس إدارة الشركة والمساهمين ممثلين بالجمعية العامة).
أهداف تمويلية	- تقليل تكلفة رأس المال على الشركة، حيث أن البنوك تمنح قروضا ذات نسب فائدة أقل للشركات التي تطبق مبادئ الحوكمة مقارنة بالشركات غير الملتزمة بها. - تمكين الشركة من التمتع بمركز تنافسي جيد بالنسبة لمثيلاتها في سوق رأس المال بما يؤدي إلى زيادة استقطاب الاستثمارات الخارجية إذ أن المستثمرين الأجانب ينجذبون إلى أسهم الشركة التي تطبق أنظمة الحوكمة، لأن عنصر عدم اليقين يكون أقل مقارنة بالشركات الأخرى. - تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه، وتنمية المدخرات، وتعظيم الربحية. - زيادة ثقة المستثمرين في أسواق رأس المال بما ينعكس على تخفيض تكلفة رأس المال، فضلا عن تشغيل نظام السوق بصورة فعالة. - تعزيز كفاءة أسواق المال، ودعم استقرارها.
أهداف حماية حقوق أصحاب المصالح	- حماية حقوق المساهمين وطمأنتهم على أموالهم المستثمرة، وضمان حقوق مختلف أصحاب المصالح الآخرين كالموظفين – ما يعزز انتماؤهم ويرفع من مردوديتهم– وكل من الموردين والدائنين، ما يعزز من تعاونهم وحرصهم على حسن سير التعامل مع الشركة، بغرض استمرار تدفق المنافع المرجوة منها، والتشجيع على تسهيل الاجراءات وصدق المواعيد والالتزام بالاتفاقيات. - مراعاة مصالح الموظفين، وإتاحة فرص عمل جديدة.
أهداف تنظيمية	- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء؛ - تجنب الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات اعضائه، والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة. - توفير المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب، وضمان سلامة ووضوح قنوات الاتصال بين الأقسام والإدارات المختلفة، وداخل الشركة وخارجها. - ضمان تطبيق الشفافية والإفصاح.
أهداف استراتيجية	- تطوير وتعديل استراتيجية الشركة من خلال مراجعة الخطط الاستراتيجية أول بأول ومعالجة ثغراتها، هذا ما ينمي من الإدارة الاستراتيجية للشركة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على :

1. أساسيات الحوكمة: مصطلحات ومفاهيم، سلسلة النشرات التثقيفية لمركز أبو ضبي للحوكمة، بدون سنة نشر، ص12.
2. زياد عبد الحليم الذبية وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الاردن، 2011، ص- ص191- 193.

3. مولاي لخضر عبد الرزاق، حوكمة الشركات العائلية، ملتقى دولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر،25و26نوفمبر2013.ص192.

4. السنوسي محمد الزوام ومختار محمد إبراهيم، آليات الحوكمة ومتطلبات تطبيقها بالشركات المساهمة، مجلة جامعة سبها(العلوم البحثية والتطبيقية)، المجلد الثالث عشر العدد الأول، ليبيا،2014،ص4.

المبحث الثاني: خصائص حوكمة الشركات وترتيباتها التنظيمية

إن من بين أهم الأمور التي جاءت حوكمة الشركات لمعالجتها هي مشكل تضارب المصالح، الذي ينبع في الأساس من اختلاف أهداف كل من الإدارة والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح الآخرين، ومما يزيد من حدة هذا المشكل مختلف السلوكيات غير الأخلاقية الممارسة من قبل إدارة الشركة، ومجلس إدارتها، ومدققيها، كما كان الحال في شركة إنرون ومثيلاتها من الشركات التي راحت على إثر تلك السلوكيات، من تضليل في القوائم المالية، وايهام الغير بالوضعية الجيدة للشركات، وزيادة على ذلك حالات التواطؤ بين سلسلة القائمين على الإعداد والإفصاح عن القوائم المالية، ومن هذا المنطلق فقد سخرت حوكمة الشركات مجموعة من الآليات والأدوات للقضاء على هذه الظاهرة، ورفع قيمة السلوك الأخلاقي والدفاع عنه باعتباره ركيزة من الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، والتي تضمن اتصاف نظام حوكمة الشركات بخصائصه المعهودة.

المطلب الأول: حوكمة الشركات كمجال متعدد الضوابط (خصائص، ومحددات، ونماذج)

تعتبر حوكمة الشركات نظام متكامل موجه لخدمة أهداف الشركة، لما لها من خصائص وسمات أساسية تساعدها في ضمان فعالية وكفاءة مختلف نشاطات الشركة، بالإضافة إلى محدداتها الداخلية منها والخارجية التي تهدف في الأساس إلى معالجة مشكل تضارب المصالح، كما تساعد مختلف الشركات التي تبحث عن التمويل في الحصول عليه في الوقت المناسب وبتكلفة معقولة، إلى جانب تنظيم المناخ العام للاستثمار حسب النموذج المتبع والطريقة المعتمدة في توجيه ممارسات الحوكمة.

1. خصائص حوكمة الشركات

تتمثل خصائص حوكمة الشركات في السمات الأساسية التي يجب توفرها في النظام الحوكمي السائد داخل الشركة، والتي تمثل الدعائم الأساسية التي يبنى عليها هذا النظام، حيث تساعده في تكامل جوانبه الفكرية، وتحقيق أهدافه المتعددة، التي تعود بالمنفعة على الشركة التي تتبنى حوكمة الشركات كنظام متكامل،[1] ويمكننا عرض خصائص الحوكمة في العناصر التالية:

[1] بحري علي وعسلي نور الدين، أثر تحقيق الحوكمة المحاسبية على جودة نظام المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، يومي04،05ديسمبر2012، ص7.

1. 1 الانضباط: يعني الالتزام بمختلف القوانين واللوائح، وإتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح،[1] وغرس روح الجد والاجتهاد في الإداريين ومختلف العاملين بالشركة، لتشجيعهم على المساهمة الفعالة بكامل الإمكانيات في تحسين أدائها، وتعظيم قيمتها وقدراتها التنافسية وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في الشركة، والعمل على تفعيلها بقدر الإمكان من منطلق أن الشركة هي سفينة التي تحمل جميع الأطراف الشريكة إلى بر الأمان، ومن مصلحة الجميع الحرص على سلامتها والعمل على تحسين قدراتها التنافسية.[2]

1. 2 الشفافية: تعني تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث داخل الشركة من عمليات ونتائج، كما تعني العلنية في مناقشة الموضوعات وحرية تداول المعلومات بشأن مفردات العمل،[3] وبالإضافة إلى الإفصاح عن مختلف المعلومات المتعلقة بالمواضيع المهمة للشركة وبكل شفافية، فإنه على الإدارة ضمان وضوح القوائم المالية والإيضاحات المتعلقة بها لكل الأطراف الشريكة، بما يتيح لها المجال لإعداد تحليل مفيد حول عمليات الشركة وأساسياتها الاقتصادية، ومن ثم اتخاذ القرار المناسب على ضوء هذه المعلومات، ولغرض تحقيق هذا الهدف على مجلس الإدارة وعن طريق لجنة التدقيق أن يتحرى الفهم العام للقوائم المالية.[4]

1. 3 الاستقلالية: وتعني عدم وجود قيود وضغوط في العمل، وتشمل استقلالية مجلس الإدارة ومختلف اللجان المنبثقة عنه،[5] وهي الآلية التي تقلل أو تلغي التضارب في المصالح، وتبدأ من كيفية تشكيل المجالس، وتعيين اللجان، وصولا إلى تعيين مدقق خارجي مستقل عن الشركة وعن إدارتها، يقوم بممارسة عمله بما تقتضيه العناية المهنية والمعايير المتعارف عليها في مهنة التدقيق، ويقدم تأكيدات خارجية بأن القوائم المالية تمثل بصدق الوضعية المالية للشركة.[6]

1. 4 المساءلة: أي إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، من خلال تقديم كشف حساب عن كل تصرف قام به أي فرد في الإدارة، وتشمل المساءلة جانبين هما: التقييم ثم الثواب أو العقاب، ويعني ذلك أن يتم أولا تقييم العمل، ثم محاسبة القائمين عليه.[7]

1. 5 المسؤولية: تعني التحديد الواضح والدقيق للسلطة والمسؤولية في الهيكل التنظيمي الخاص بالشركة، مما يسهل عملية الرقابة على الإدارة ومحاسبة الجميع، كل حسب المسؤولية الملقاة على عاتقه، والتي تترتب على

---

[1] بوحفص محمد رواني وعلي قدور بن ساحة، سبل تطبيق المعايير الاسلامية في ظل مبادئ الحوكمة المصرفية، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، المجلد4، 15جانفي 2012، ص3.

[2] السنوسي محمد الزوام ومختار محمد إبراهيم، آليات الحوكمة ومتطلبات تطبيقها بشركات المساهمة، مجلة سبها للعلوم البحثية والتطبيقية، المجلد31، العدد1، 2014،ص71.

[3] يوسفي رشيد، الإفصاح المحاسبي وأهميته في تفعيل البعد المحاسبي لحوكمة المؤسسات، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، يومي05،04ديسمبر2012، ص4.

[4] ولد محمد عيسى محمود، مرجع سبق ذكره، ص،ص262،261.

[5] بحري علي وعسلي نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص7.

[6] ولد محمد عيسى محمود، مرجع سبق ذكره، ص،ص262،261.

[7] يوسفي رشيد، مرجع سبق ذكره، ص4.

درجته السلطوية ومختلف المهام والصلاحيات التي فوضت له، فضلاً عن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وقوانين ولوائح تنظيمية تعمل الشركة في إطارها، وتتم مراجعتها بشكل دوري، كما تتوفر على نظام فعال يضبط السلوك الأخلاقي ومهني، [1] ما يوضح الخطوط العريضة للمسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة؛ [2]

1. 6 العدالة: وهي توصيف لمبدأ ضمان المعاملة المتساوية للمساهمين – بمن فيهم الأقلية والأجانب – وإدراج نصوص خاصة بحماية مساهمي الأقلية في النظام الأساسي للشركة، والاعتراف بحقوق مختلف أصحاب المصالح التي ينشئها القانون والإفصاح عنها، ومن ثم احترامها.[3]

1. 7 المسؤولية الاجتماعية (الوعي الاجتماعي): النظر إلى الشركة كمواطن جيد أو صالح، [4] حيث تتجه العديد من الشركات في الوقت الراهن إلى تبني سياسات بيئية بجانب تلك السياسات الاقتصادية والاجتماعية، وذلك لبناء نظام متكامل يحمي الموارد الشحيحة ويحافظ عليها في إطار ما يسمى بالتنمية المستدامة.

للإشارة فإنه لا يمكن أن تتحقق هذه الخصائص إلا إذا قامت الشركة ومختلف عناصرها الفاعلة بجملة من الإجراءات والتدابير، بالإضافة إلى توفرها على مجموعة من الشروط التي يمكن توضيحها في الجدول التالي:

[1] ولد محمد عيسى محمود، مرجع سبق ذكره، ص،ص262،261.

[2] بوحفص محمد رواني وعلي قدور بن ساحة، مرجع سبق ذكره، ص3.

[3] ولد محمد عيسى محمود، مرجع سبق ذكره، ص،ص262،261.

[4] بوسالم أبوبكر وصلاح سعاد، التدقيق الداخلي ضمن إطار الحوكمة ودوره في إدارة المخاطر المصرفية، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة المالية، المجلد6، العدد1، 2017، ص197.

الجدول رقم (1-4): خصائص حوكمة الشركات

الخصائص	تتحقق من خلال:
1. الانضباط	• الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح؛ • الحرص على القيام بالمهام والمسؤوليات كما يجب وفي الوقت المناسب؛ • وجود الحافز لدى الإدارة لتحقيق أهداف الشركة؛
2. الشفافية	• الافصاح عن الأهداف المالية بدقة؛ • نشر التقرير السنوي في موعده، والافصاح العادل عن النتائج الختامية؛ • عدم تسريب المعلومات قبل الإعلان عنها؛ • الافصاح الفوري عن المعلومات السوقية الحساسة؛ • توفير امكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا؛ • تحديث المعلومات على شبكة الانترنت. • شفافية وعدالة التعامل في الأسهم من قبل أعضاء مجلس الإدارة.
3. الاستقلالية	• وجود رئيس مجلس الإدارة مستقل عن الإدارة العليا؛ • وجود مجلس إدارة إشرافي مستقل عن مجلس الإدارة التنفيذي، وعدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدور تنفيذي؛ • وجود لجنة تدقيق ولجنة لتحديد المرتبات والمكافآت يترأس كل منهما عضو مستقل من مجلس الإدارة؛ • وجود مدققين خارجيين غير مرتبطين بالشركة.
4. المساءلة	• التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون القوانين واللوائح، والتحقيق الفوري حال إساءة التصرف؛ • وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة؛
5. المسؤولية	• الاجتماعات الكاملة والدورية لمجلس الإدارة، بالإضافة إلى قيامه بالرقابة الفعالة على نشاط الشركة؛ • ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية؛ • وجود لجنة تدقيق تراجع تقارير المدققين الداخليين وتشرف على أعمال التدقيق الداخلي.
6. العدالة	• المعاملة العادلة للمساهمين (الأغلبية والأقلية) من حيث دعوتهم إلى اجتماعات الجمعية العامة والإدلاء بالأصوات، وحماية حقوقهم وإعطائهم الحق في الاعتراض عند الإساءة لحقوقهم؛ • المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة؛ • المعاملة العادلة بين جميع الموظفين فيما يخص العقاب والثواب.
7. المسؤولية الاجتماعية	• وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي؛ • وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة؛ • وجود سياسة واضحة عن المسؤولية البيئية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: يوسفي رشيد، الإفصاح المحاسبي وأهميته في تفعيل البعد المحاسبي لحوكمة المؤسسات، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، يومي04،05 ديسمبر 2012، ص- ص3- 5.

2. محددات حوكمة الشركات

يتجلى دور حوكمة الشركات في تفعيل الرقابة على الأنظمة المالية والمحاسبية بشكل يمكن من زيادة الثقة في مخرجاتها المتمثلة أساساً في المعلومات المالية المستخلصة من القوائم المالية، حيث يتطلب إطار حوكمة الشركات إيجاد محددات تعمل من خلالها الشركة على تصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة يمكنها من مراقبة النظام المعلوماتي للشركة بما يضمن تلبية متطلبات الشفافية والإفصاح، والدقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية،[1] كما وقد

[1] عيادي عبد القادر، دور محددات حوكمة الشركات في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية – مع الإشارة إلى تجربة الجزائر – مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 08، ماي 2013، ص152.

اتفق العديد من الكتاب والمتخصصين في مجال حوكمة الشركات على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات متوقف على مدى توافر مستويات جيدة لمجموعة من المحددات،[1] والمتمثلة في:

2. 1 المحددات الداخلية: تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات، وتوزيع المسؤوليات في الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل تعارض مصالح هذه الأطراف،[2] وعلى هذا الأساس فإن المحددات الداخلية لحوكمة الشركات تتمثل في:

- المساهمين ممثلين بالجمعية العامة؛
- مجلس الإدارة؛
- الإدارة التنفيذية.

2. 2 المحددات الخارجية: تشير إلى مختلف الأطر التنظيمية التي تهدف إلى تنظيم المناخ العام للاستثمار، والتي تشتمل على: [3]

2.2. 1 القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي: تتعلق بطبيعة النظام القانوني الذي ينظم النشاطات الاقتصادية، وتتمثل في (قوانين سوق المال، وقوانين تنظيم الشركات، وقوانين تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية، وقوانين الافلاس...إلخ).

2.2. 2 كفاءة القطاع المالي: تتعلق بمبدأ تكافئ الفرص بالنسبة للتمويل، وتوفير التمويل المطلوب – المصارف وسوق المال – لكافة الشركات التي تتوفر فيها الشروط.

2.2. 3 تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج: تتعلق بدرجة حدة المنافسة في السوق، وتأخذ بعين الاعتبار أخلاقيات المنافسة، والتي تركز على المنافسة الشريفة بين جميع المتعاملين في السوق.

2.2. 4 كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية: تتمثل الأجهزة والهيئات الرقابية في كل من هيئة سوق المال والبورصة، وتتحدد كفاءتهما من خلال التأكد من مدى تطبيق مبدأ تكافئ الفرص بالنسبة لكل المتعاملين في السوق من حيث حصولهم على المعلومات في الوقت المناسب وبالشكل الملائم، مع ضرورة الالتزام بمبدأ الإفصاح والشفافية.

2.2. 5 المؤسسات ذاتية التنظيم (الخاصة): تقوم المؤسسات الخاصة أو ذاتية التنظيم على ضمان عمل الأسواق بكفاءة وفعالية، وتتمثل في مختلف الهيئات والجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في

---

[1] خالد ممدوح ابراهيم، حوكمة الإنترنت، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، مصر، 2011، ص57.

[2] مريم قايد، تفعيل آليات الحوكمة للحد من انشار الرشوة أحد أبرز أوجه الفساد الاداري والمالي، مجلة الشريعة والاقتصاد، المجلد2، العدد4، 31 ديسمبر 2013، ص223.

[3] علاء فرحان طالب وايمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الاولى، دار الصفاء، عمان، 2011، ص46.

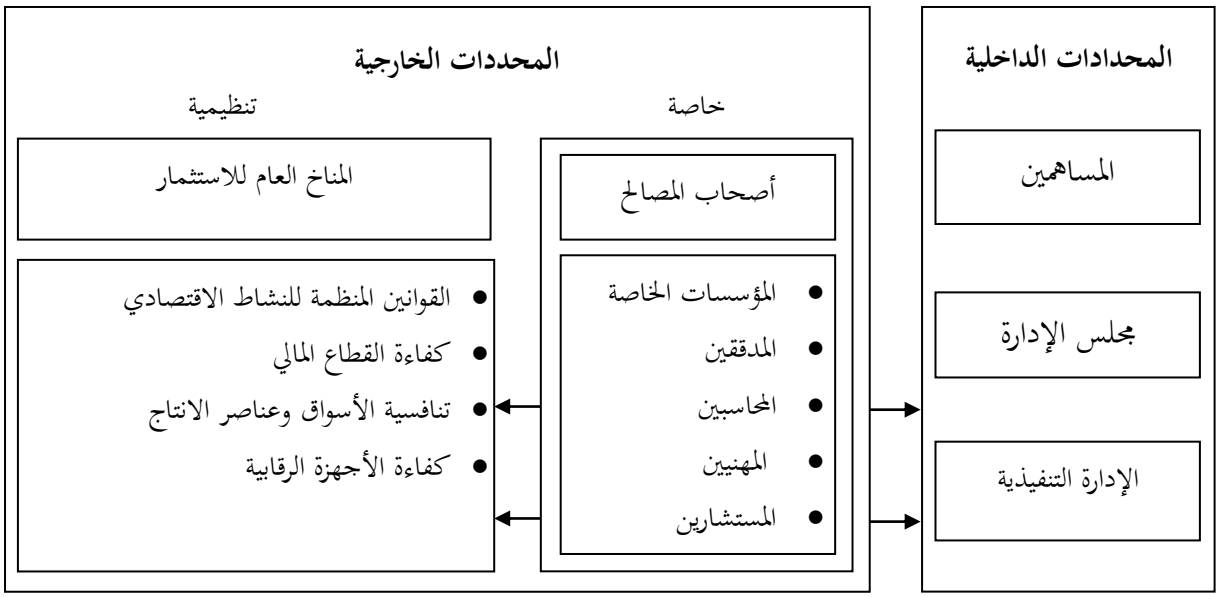
السوق مثل أصحاب المهن الحرة (المدققين، المحاسبين، المحامين ..إلخ)، والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية.

زيادة على كل ما ذكر في المحددات الخارجية، فإن بعض الكتاب يشددون على إلزامية زيادة عنصر أو محدد جديد، والذي يتمثل في الالتزام بالمعايير الدولية (للمحاسبة، والتدقيق، والجودة)، والذي يتعلق بالتقيد بمعايير موحدة تكون ملزمة التطبيق لتعزيز خاصية المقارنة بين المعلومات المالية على المستوى العالمي، ووضع آلية للتقيد بها، وتوحيد المعالجات التي تستخدم لقياس الأحداث المالية وتوصيل النتائج لمستخدمي المعلومات،[1] زيادة هذا المحدد جاء في ضوء العولمة بهدف التوحيد المحاسبي، الذي يسهل من عملية المقارنة بين القوائم المالية للشركات العاملة في نفس النشاط لغرض المنافسة، كما يسهل عملية تجميع حسابات الشركات التي لها فروع في مختلف دول العالم كالشركات متعددة الجنسيات، ولما له من أثر بارز على مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يعتبر من أهم مبادئ حوكمة الشركات.

وتعود أهمية المحددات الخارجية إلى إن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة وتنظيمها مما يقلل من المخاطر.[2]

يمكن تلخيص كل ما تم ذكره في عنصر محددات حوكمة الشركات في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-4): محددات حوكمة الشركات



المصدر: علاء فرحان طالب وايمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الاولى، دار الصفاء، عمان، 2011، ص47.

[1] يوسفي رشيد، مرجع سبق ذكره، ص6.

[2] مريم قايد، مرجع سبق ذكره، ص223.

3. نماذج حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات العديد من النماذج، حيث تختلف باختلاف الموقع الجغرافي والطريقة المعتمدة في توجيه ممارسات الحوكمة، إضافة إلى صفات الشركات، ومحددات الحوكمة الداخلية والخارجية، وسنتطرق إلى أهمها من خلال الجدول الموالي والذي سنوضح من خلاله النموذجين الرئيسيين لحوكمة الشركات (النموذج الأنجلو أمريكي والنموذج الألماني الياباني)، حيث أن النموذج الأنجلو أمريكي يعتمد على توجيهات السوق، بينما النموذج الألماني الياباني يعتمد على الشبكات السوقية، الجدول التالي يعرض أهم الاختلافات بين النموذجين:[1]

الجدول رقم (1-5): أهم الاختلافات بين نماذج حوكمة الشركات (الأنجلو أمريكي والألماني الياباني)

النموذج الأنجلو أمريكي (أنظمة الحوكمة الموجهة بالسوق)	النموذج الألماني الياباني (أنظمة الحوكمة الموجهة بالشبكات السوقية)
الدول التي تعتمد هذا النموذج هي المملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية، والدول المرتبطة بها اقتصاديا.	الدول التي تعتمد هذا النموذج هي ألمانيا، واليابان والعديد من الدول الأوربية، والدول المرتبطة بها اقتصادياً.
الميزة الرئيسية لهذا النموذج هو اعتماده على القواعد واللوائح المنظمة لسوق رأس المال.	الميزة الرئيسية لهذا النموذج هو وجود تدخل كبير من قبل كبار المستثمرين في المصارف والمؤسسات المالية.
الجانب الإيجابي لهذا النموذج هو تسليط الضوء على مصالح المساهمين، والتدخل في انتخاب المدراء التنفيذيين ودرجة استقلالهم.	الجانب الإيجابي لهذا النموذج هو تبني الثقافة اليابانية في الإدارة، وذلك من خلال إشراك المساهمين والعاملين في الشركة في اتخاذ القرار.
الجانب السلبي لهذا النموذج هو ضعف سيطرة صغار المساهمين بسبب تشتتهم من ناحية، واتحاد كبار المساهمين من ناحية أخرى.	الجانب السلبي لهذا النموذج هو عدم وجود حماية قانونية لصغار المساهمين من سياسات الدول الاقتصادية.
يتميز النموذج الألماني الياباني بعلاقته الوثيقة مع المصارف مما يعطي الشركات المتبنية لهذا النموذج الحرية في الوصول إلى رأس المال بتكلفة أقل من نظيراتها من الدول المتبنية للنموذج الأنجلو أمريكي، مما يعني أن المشاريع التي سوف ترفض الممول الأنجلو أمريكي على أساس الربحية، فإنه سوف يوافق على الممول الألماني الياباني بسبب الموثوقية.	

المصدر: ثابت حسان ثابت و سيد أحمد عيسى، دور الحوكمة في تعزيز أداء المؤسسات المالية دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات المالية، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، العدد 6، 15 أفريل 2017، ص،ص56،57.

المطلب الثاني: ركائز ومكونات حوكمة الشركات

تسعى حوكمة الشركات لخدمة مجموعة من الأطراف على اختلاف مصالحهم وعلاقتهم بالشركة، وهذا راجع لكونها نظام متكامل لا يخلو من مجموعة من العناصر الفكرية والتنظيمية الممنهجة، على رأسها السلوك الأخلاقي القويم، الذي ينظم مفردات هذا النظام (المادية والمعنوية والبشرية)، بالإضافة إلى تكوينه الهيكلي والإجرائي الذي يزيد من متانة وفعالية هذا النظام، وقدرته على تحقيق أهدافه.

[1] ثابت حسان ثابت و سيد أحمد عيسى، دور الحوكمة في تعزيز أداء المؤسسات المالية دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات المالية، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، العدد 6، 15 أفريل 2017، ص56.

1. ركائز حوكمة الشركات

ترتكز حوكمة الشركات في بنائها الهيكلي، وفي أبعادها الفكرية على ثلاثة عناصر أساسية، تتمثل في السلوك الأخلاقي، الرقابة والمساءلة، إدارة المخاطر، ويمكن ذكرها بالتفصيل على النحو التالي:

1. 1 السلوك الأخلاقي: حوكمة الشركات هي نظرية أخلاقية،[1] حيث يشكل السلوك الأخلاقي والثقافة الأخلاقية في الشركة جوهر الإطار الفعال لحوكمة الشركات، فهذه الأخيرة تعنى بشكل أساسي بتحقيق مجموعة من الخصائص والقيم الجوهرية المتمثلة في (الانضباط، الشفافية، والاستقلالية، المساءلة والمسؤولية، العدالة والمسؤولية الاجتماعية ....إلخ)، وفي نفس الإطار فهي تسعى لإيجاد هيكل أمثل لصنع القرارات على مستوى مجلس الإدارة ومتابعة تطبيقها، ويأخذ موضوع تلك القيم حيزاً كبيراً ضمن اهتمامات الشركة بالسلوك الأخلاقي لمكوناتها البشرية، فمن خلال تبنيها لنظام كفء لحوكمة الشركات تسعى لبناء الهياكل، والبحث عن الآليات التي يمكن من خلالها بلوغ أقصى درجة من تحقيق تلك القيم، وذلك باعتبار أن الأخلاق هي بمثابة المرشد الفذ للسلوك القويم لمختلف الأفراد التي تعمل في ظل نفس النظام الحوكمي.

وعلى هذا الأساس يمكن تعريف السلوك الأخلاقي على أنه "كل التصرفات والممارسات القويمة التي تنبع من الفرد، والتي تعكس أخلاقه ومعتقداته القيمية".

وتستوجب هذه الركيزة ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاق القويمة وبقواعد السلوك المهني، مع التوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالشركة، بالإضافة إلى ضمان الشفافية في عرض المعلومات المالية على تلك الأطراف. [2]

1. 2 الرقابة والمساءلة: تعتبر كل من الرقابة والمساءلة ركيزتين متلازمتين يقومان على تفعيل دور أصحاب المصالح في الرقابة على أعمال الشركة وعلى إدارتها ومجلس إدارتها، وتقييم أعمالهم، وذلك في ظل مسؤوليتهم أمام مختلف أصحاب المصالح، ومساءلتهم في حال أَخَلُّوا بهذه المسؤوليات. [3]

فالرقابة تعني تتبع مختلف العمليات التي تقوم بها الشركة، وتعنى بالقيام بمهام رقابية من شأنها مراقبة ومتابعة أنشطة مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية، والفريق التنفيذي بأكمله، والوقوف على مدى تنفيذ البرامج والمشاريع والميزانيات التقديرية وتقييم نتائجها، مع الوقوف على مختلف الاختلالات التي قد تكتشف.

---

[1] زياد عبد الحليم الذيبة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص187.

[2] بريش عبد القادر وحمو محمد، البعد السلوكي والاخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الازمة المالية العالمية، ملتقى علمي دولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف،20-21أكتوبر2009، ص- ص4- 7.

[3] المرجع السابق، ص- ص4- 7.

أما المساءلة فهي قاعدة تقضي بمحاسبة كل من لهم السلطة والمسؤولية في اتخاذ مختلف القرارات في الشركة، أو كل من يقوم بمجموعة من المهام أو الأعمال الموكلة إليه، عن نتائج قراراتهم وأعمالهم تجاه الشركة والمساهمين وإيجاد آلية لتحقيقها.[1]

1. 3 إدارة المخاطر: هي من أهم ركائز حوكمة الشركات في ظل بيئة اقتصادية واجتماعية وسياسية مليئة بالمخاطر والتغيرات المتسارعة، ما يجعل من الضروري على مختلف الشركات وضع نظام فعال لإدارة المخاطر، لرصد وتوقع مختلف المخاطر التي قد تصادف الشركة أثناء قيامها بأعمالها، وأثناء اتخاذها لمختلف قراراتها، وقد عرفت إدارة المخاطر على أنها "عبارة عن منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة، عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة، وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل من إمكانية حدوث خسائر أو آثار مالية سلبية".

كما عرفت على أنها "النشاط الذي يهتم بتقييم مخاطر الشركة، ثم يضع مختلف الاستراتيجيات التي تسمح بإبقائها تحت الرقابة"، وتعتبر إدارة المخاطر جزءً لا يتجزأ من حوكمة الشركات، وذلك لأن الحوكمة عبارة عن إجراءات وعمليات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح، للإشراف على مخاطر الشركة، والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية فيها لتجنب الوقوع في المخاطر التي تهدد بقائها واستمراريتها، ومن هذا المنطلق فقد نجد مصطلح آخر يدعم هذه الفكرة، ألا وهو نظام إدارة المخاطر والذي يمثل "مجموعة من الإجراءات التي يُعْتَمَدُ في تنفيذها على كل من مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية، والأفراد الآخرين، بغية تنفيذ استراتيجية الشركة ومن ثم الوصول إلى أهدافها".[2]

وعليه فإن إدارة المخاطر هي "عملية ديناميكية يتم فيها اتخاذ كافة الإجراءات والتدابير التي من شأنها التعرف على كافة المخاطر التي قد تؤثر على أهداف الشركة، ومن ثم التعامل معها".

هذا ويمكن الإشارة إلى أنه بالإضافة إلى ضرورة امتلاك الشركة لنظام كفء لإدارة المخاطر عليها التفكير وبحزم في إنشاء لجنة مختصة بإدارة المخاطر، تتصف بقدر كافٍ من الاستقلالية ما يؤهلها إلى قيادة وإدارة استراتيجية الشركة من حيث التحكم في مخاطرها.

وتختلف أهداف لجنة إدارة المخاطر باختلاف أهداف الشركة وسياستها الاستراتيجية، إلا أنه يمكن إجمال أبرز هذه الأهداف فيما يلي:[3]

- التعرف على الأخطار التي قد تلحق بالشركة ومعالجتها؛
- إضافة أقصى قيمة مضافة ومستدامة لكل أنشطة الشركة؛

[1] ولد محمد عيسى محمود، مرجع سبق ذكره، ص،ص262،261.

[2] هيا بنت دخيل الله المريض، مسؤولية أعضاء مجلس إدارة شركات المساهمة في إطار حوكمة الشركات وفقا للنظام السعودي، الطبعة الأولى، دار الفكر والقانون، مصر، 2016، ص133.

[3] المرجع السابق، ص، ص134، 135.

- المساعدة على فهم الجوانب الإيجابية والسلبية المحتملة لكل العوامل التي قد تؤثر على الشركة؛
- العمل على زيادة احتمال نجاح الشركة، وتخفيض احتمالات فشلها وانهيارها؛
- التعامل بطريقة منهجية مع جميع الأخطار التي تحيط بأنشطة الشركة في الماضي، والحاضر وفي المستقبل على وجه الخصوص؛
- زيادة فهم مجلس الإدارة للمخاطر المحيطة بالشركة، وهو ما ينعكس بدوره على جودة ودقة كافة القرارات التي يتخذها المجلس.

والشكل الموالي يلخص مجمل ركائز حوكمة الشركات:

الشكل رقم (1-5): ركائز حوكمة الشركات

المصدر: بريش عبد القادر وحمو محمد، البعد السلوكي والاخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الازمة المالية العالمية، ملتقى علمي دولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف،20-21أكتوبر2009، ص ص4.

2. مكونات نظام حوكمة الشركات

يعد نظام حوكمة الشركات عنصرًا أساسياً لأي شركة كانت، حيث أنه يساعدها على إظهار تصور إيجابي عنها، من حيث كيفية إدارتها للوفاء بالمتطلبات القانونية والتنظيمية، ويدعم نظام حوكمة الشركات الجيد مسؤوليات الشركة تجاه المستثمرين، كما يساعد على جذب العمال والمدراء الأكفاء والاحتفاظ بهم، ويجعل من

الشركات تبدو كشريك جذاب للتحالف، كما يولد دعماً مجتمعياً ويحفز أداء أصحاب المصالح.[1] وعلى هذا الأساس فإن نظام حوكمة الشركات الجيد يجب أن تتوفر فيه مجموعة من العناصر والمكونات التي تساعده للوصول إلى أهدافه المسطرة مسبقاً، فنظام حوكمة الشركات كغيره من الأنظمة يتكون من مجموعة من المكونات المتمثلة في العناصر التالية: [2]

2. 1 هياكل الحوكمة: وهي الهيئات المشرفة على التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات، ومن أهمها: الجمعية العامة للمساهمين، مجلس الإدارة، المديرية العامة، لجنة التدقيق، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي...إلخ.

2. 2 إجراءات الحوكمة: يقصد بها التنظيمات والتشريعات التي تنظم طريقة الإفصاح عن المعلومات المالية كالنظام المحاسبي المالي ومختلف المعايير المحاسبية، والقانون التجاري، والقوانين التي تحدد كيفية دخول الشركات إلى البورصة وإجراءات التسعير والإصدار، ومختلف القوانين الأخرى واللوائح التي من شأنها ضبط تصرفات الإدارة بما يخدم تفعيل مبادئ الحوكمة داخل الشركة.

2. 3 سلوكيات الحوكمة: تمثل الجانب البشري لحوكمة الشركات، حيث تتضمن تصرفات مختلف الأعوان الطبيعيين والمعنويين المشكلين للجانب المؤسساتي، فتحلي هؤلاء الأعوان بالسلوك الأخلاقي يساعد في تفعيل حوكمة الشركات باعتبارهم جزء لا يتجزأ من هذا النظام.

المطلب الثالث: آليات وأدوات حوكمة الشركات ومجالات اختصاصها

إن لحوكمة الشركات آليات وأدوات تساعدها على القيام بوظائفها ومن ثم تحقيق أهدافها، وعلى اختلاف مجالات اختصاص تلك الآليات فهي تسعى إلى توفير الإطار القانوني والتنظيمي الكفء والفعال الذي يضمن تحقيق أهداف الشركة ومختلف أصحاب المصالح، من خلال القيام بجملة من الإجراءات والتدابير التي تمس كل جوانب نشاط الشركة.

1. آليات وأدوات حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات مجموعة من الآليات التي تفرض نوع من الرقابة الداخلية منها والخارجية، والتي تقلل من تضارب المصالح، كما لها أدوات مصممة خصيصاً لتقييم المسيرين وتحميلهم المسؤولية عن أدائهم وكذا تصرفاتهم، ويسمح الافتقار إلى هذه الآليات والأدوات للمديرين بالانحراف بسهولة أكبر عن مصالح المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح.[3] وقد قام العديد من الكتاب والأكاديميين بتقسيم آليات حوكمة الشركات إلى آليات داخلية وأخرى خارجية، يمكن ذكرها بالتفصيل على النحو التالي:

---

[1] Lal Balkaran, Auditing the Corporate Governance Effort in an Organization, EDPACS: The EDP Audit,Control, and Security Newsletter, 11 September 2013, P12.

[2] شردي معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية حالة تقرير المراجع حول سونالغاز، دكتوراه علوم تسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2014-2015، ص،ص207،206.

[3] Vera Cunha, Lúcia Lima Rodrigues, Determinants of Structure of Corporate Governance Disclosure in Portugal, Review of Business Management, São Paulo, 2018, p2.

1. 1 الآليات الداخلية لحوكمة الشركات: تتضمن كل الآليات التي تتواجد داخل الشركة وتستخدمها الحوكمة في تنفيذ مبادئها ونشر ثقافتها، وتوسيع نطاقها، وتتمثل في:

1.1. 1 مجلس الإدارة* ولجانه: يعتبر مجلس الإدارة أداة قانونية في إدارة وتنظيم شؤون المساهمين بناء على تفويض من الجمعية العامة للمساهمين، كما يعتبر ممثلاً رسمياً لهم أمام أي جهة أخرى، [1]فيقوم ببذل واجبي العناية والولاء** في إدارة الشركة، وكل ما من شأنه صون مصالح المساهمين وتنميتها وتعظيم قيمتها،[2] حيث أنه يتكون من مجموعة من الأعضاء (التنفيذيين وغير التنفيذيين والمستقلين) – ويراعى في تشكيلته توازنه من حيث خبرة ومهارة أعضائه –[3] على أن لا يقل عدد أعضائه عن ثلاثة أعضاء، كما يتكون من مجموعة من اللجان***.

إن قيادة استراتيجية الشركة من أهم المهام التي يقوم بها مجلس الإدارة، بما تحتويها القيادة من معاني (التخطيط، التنظيم، التنفيذ، الإشراف، التوجيه ...إلخ)، كما يقوم بمهمة الرقابة على سير أشغال الشركة والتقدم في بلوغ أهدافها. كما ويدخل ضمن مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة ما يلي:[4]

- رسم الخطط والسياسات والاستراتيجيات والأهداف الرئيسية للشركة؛
- وضع أنظمة وضوابط للرقابة الداخلية والإشراف العام عليها؛
- وضع السياسات والاجراءات التي تضمن تقيد الشركة بالأنظمة واللوائح والتزامها بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين ومختلف أصحاب المصالح؛
- إعداد تقرير مجلس الإدارة؛
- ضمان دقة وسلامة البيانات والمعلومات الواجب الإفصاح عنها؛
- إرساء قنوات الاتصال الفعالة التي تتيح للمساهمين الاطلاع بشكل مستمر ودوري على أوجه الأنشطة المختلفة للشركة وأي تطورات جوهرية فيها؛

*يمكن أن نجد صيغ ومصطلحات أخرى عند الشركات ذات الأسهم، أين تحتوي هذه الأخيرة على مديرية تسييرية ومجلس مراقبة عوض المديرية العامة ومجلس الإدارة، وتبقى الجمعية العامة بنفس الصيغة.

[1] هيا بنت دخيل الله المريض، مرجع سبق ذكره، ص53.

**على عضو مجلس الإدارة أن يلتزم بتحقيق مصلحة الشركة عموماً، وليس تحقيق مصالح المجموعة التي يمثلها أو التي صوتت على تعيينه كعضو في مجلس الإدارة.

[2] حوكمة الشركات، هيئة السوق المالية للمملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر، ص،ص8،9.

[3] فريق عمل GOAL08، مرجع سبق ذكره، ص40.

*** يتحمل مجلس الإدارة مسؤولية الشركة بشكل كامل حتى لو شكل لجاناً أو فوض إلى جهات أو أفراد آخرين القيام ببعض أعماله.

[4] حوكمة الشركات، هيئة السوق المالية للمملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص،ص8،9.

- تشكيل لجان متخصصة منبثقة منه بقرارات يحدد فيها مدة اللجنة وصلاحياتها ومسؤولياتها، وكيفية رقابة المجلس عليها، كما يتضمن قرار التشكيل تسمية الأعضاء وتحديد مهامهم وحقوقهم وواجباتهم، مع تقييم أداء وأعمال تلك اللجان وأعضائها.

كما على مجلس الإدارة ضمان سيولة وتدفق المعلومات بين أعضائه ولجانه، والإدارة، والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح.[1]

يشكل مجلس الإدارة لجاناً متخصصة وفقاً لحاجة الشركة، ما يمكنها من تأدية مهامها بفعالية، ويكون تشكيل اللجان وفقاً لإجراءات عامة يضعها المجلس، تتضمن تحديد مهمة كل لجنة، ومدة عملها، والصلاحيات المخولة لها، وكيفية رقابة مجلس الإدارة عليها، وعلى اللجنة أن تبلغ مجلس الإدارة بما تتوصل إليه من نتائج أو تتخذه من قرارات بشفافية، وعلى مجلس الإدارة أن يتابع عمل هذه اللجان بانتظام للتحقق من ممارستها للأعمال الموكلة إليها، كما يجب أن لا يقل عدد أعضاء اللجان عن ثالثة ولا يزيد على خمسة، ويمكن عرض هذه اللجان وأهم المهام الموكلة إليها فيما يلي:[2]

1.1.1. 1 لجنة الترشيحات: هي لجنة تتشكل بقرار من مجلس إدارة الشركة، من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، على أن يكون من بينهم عضو مستقل على الأقل، وتختص لجنة الترشيحات بما يلي:[3]

- اقتراح سياسات ومعايير واضحة للعضوية في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- إعداد وصف للقدرات والمؤهلات المطلوبة لعضوية مجلس الإدارة وشغل وظائف في الإدارة التنفيذية؛
- المراجعة السنوية للاحتياجات اللازمة من المهارات أو الخبرات المناسبة لعضوية مجلس الإدارة ووظائف الإدارة التنفيذية؛
- وضع وصف وظيفي للأعضاء التنفيذيين والأعضاء غير التنفيذيين والأعضاء المستقلين والرؤساء التنفيذيين؛
- وضع الإجراءات الخاصة في حال شغور مركز أحد أعضاء مجلس الإدارة أو الرؤساء التنفيذيين؛
- التوصية لمجلس الإدارة بترشيح أعضاء فيه وإعادة ترشيحهم وفقاً للسياسات والمعايير المعتمدة، مع مراعاة عدم ترشيح أي شخص سبقت إدانته بجريمة مخلة بالأمانة؛
- تحديد الوقت الذي يتعين على العضو تخصيصه لأعمال مجلس الإدارة؛
- التحقق بشكل سنوي من استقلال الأعضاء المستقلين، وعدم وجود أي تعارض في المصالح إذا كان العضو يشغل عضوية مجلس إدارة شركة أخرى؛
- مراجعة هيكل مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، وتحديد جوانب الضعف والقوة فيه ومن ثم تقديم التوصيات حول التغييرات التي يمكن إجراؤها، أو اقتراح الحلول لمعالجتها بما يتفق مع مصلحة الشركة.

---

[1] دليل مبادئ وقواعد الحوكمة في المستشفيات، جمعية الحوكمة والشفافية في قطاع الصحة، مصر، 2014، ص47.

[2] حوكمة الشركات هيئة السوق المالية للمملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص10.

[3] المرجع السابق، ص،ص12،11.

1.1.1. 2 لجنة المكافآت: هي لجنة تتشكل بقرار من مجلس إدارة الشركة، من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، على أن يكون من بينهم عضو مستقل على الأقل، وتختص لجنة المكافآت بما يلي:[1]

- إعداد سياسة واضحة لمكافآت أعضاء مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه وأعضاء الإدارة التنفيذية، ورفعها إلى مجلس الإدارة للنظر فيها تمهيداً لاعتمادها من الجمعية العامة، على أن يراعى في تلك السياسة إتباع معايير ترتبط بالأداء، والإفصاح عنها، والتحقق من تنفيذها؛
- توضيح العلاقة بين المكافآت الممنوحة وسياسة المكافآت المعمول بها، وبيان أي انحراف جوهري عن هذه السياسة؛
- المراجعة الدورية لسياسة المكافآت، وتقييم مدى فعاليتها في تحقيق الأهداف المتوخاة منها؛
- التوصية لمجلس الإدارة بمكافآت أعضاء مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه والرؤساء التنفيذيين بالشركة وفقاً للسياسة المعتمدة.

للإشارة فإن أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الهيئات المهتمة بها توصي بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تأكيداً على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية.[2]

1.1.1. 3 لجنة التدقيق*: هي لجنة دائمة منبثقة عن مجلس الإدارة، تتشكل بقرار من الجمعية العامة العادية للمساهمين، وتتكون من الأعضاء غير التنفيذيين لمجلس الإدارة، على أن يكون من بينهم عضو مستقل على الأقل، وأن يكون من بينهم مختص بالشؤون المالية والمحاسبية، وتشمل مهام اللجنة بصفة خاصة ما يلي:[3]

- الإشراف على إعداد التقارير المالية؛
- التنسيق بين كل من (التدقيق الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية)؛
- تعيين المدقق الخارجي مع الحفاظ على استقلالية؛
- ضمان الالتزام بالقوانين واللوائح؛
- ضمان الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

---

[1] حوكمة الشركات، هيئة السوق المالية للمملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص11.

[2] خلف الله بن يوسف، قويدر معاش، قورين حاج قويدر، دور آليات حوكمة الشركات في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية دراسة ميدانية لشركة بيوفارم لصناعة الأدوية بالجزائر، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 06، عدد 01، 2020، ص200.

*تجتمع معظم لجان التدقيق كل ربع سنة.

[3] حوكمة الشركات، هيئة السوق المالية للمملة العربية السعودية،ص10.

4 .1.1.1 لجنة إدارة المخاطر: هي لجنة تنشأ بقرار من مجلس إدارة الشركة، من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، على أن يكون من بينهم عضو مستقل على الأقل شأنها في ذلك شأن مختلف لجان المجلس، يمكن تكوينها من أعضاء لجنة أخرى غير تنفيذية، كلجنة التدقيق أو أي لجنة تتلاءم وظيفتها مع أسلوب الشركة في العمل وتكون قادرة على العمل كراعي لإدارة المخاطر فيها، وتعتبر لجنة إدارة المخاطر "الجهة المسؤولة عن رسم السياسات ووضع الاستراتيجيات التنظيمية في الشركة، وذلك من خلال خطوات محددة تتبعها لتحديد وتقييم المخاطر والرقابة المتكاملة عليها، بهدف تخفيض نسبة الخسائر التي تهدد الشركة"،[1] وتقوم لجنة إدارة المخاطر بعدة مهام وواجبات يمكن إجمالها فيما يلي:[2]

- تتولى لجنة إدارة المخاطر وضع سياسة واستراتيجية لإدارة الخطر، والتأكد من تنفيذها على الوجه المطلوب والقيام بمراجعتها، وإعداد هيكل الخطر؛
- العمل على خلق فرص التعاون على المستوى الاستراتيجي والتشغيلي فيما يخص إدارة الخطر؛
- التنسيق بين أنشطة مختلف الوظائف التي تقدم التوصيات فيما يخص نواحي إدارة الخطر داخل الشركة وخارجها؛
- محاولة تطوير عمليات مواجهة الخطر والتي تتضمن برامج الطوارئ واستمرارية نشاط الشركة؛
- إعداد تقارير دورية عن المخاطر التي من المحتمل حدوثها أو التي تشهدها الشركة فعلاً، وكافة التغيرات والتطورات التي تتعرض لها، وتقوم اللجنة برفعها إلى مجلس الإدارة وأصحاب المصالح؛
- التقييم الدوري والمستمر للسياسات والإجراءات الموضوعة لإدارة المخاطر، والتحقق من استيفائها لكافة أنواع المخاطر؛
- العمل على دمج إدارة الخطر مع ثقافة الشركة، عن طريق سياسة فعالة وبرنامج يتم إدارته بواسطة أكثر المدراء خبرة، والعمل على ترجمة الاستراتيجية إلى أهداف تكتيكية وعملية؛
- يجب على لجنة إدارة المخاطر تحديد المسؤوليات داخل الشركة لكل عضو وموظف مسؤول عن إدارة الخطر كجزء من التوصيف الوظيفي لعملهم.

5 .1.1.1 لجنة الحوكمة: هي لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، تتكون من الأعضاء غير التنفيذيين لمجلس الإدارة، شريطة أن تضم اللجنة أحد أعضاء لجنة التدقيق المستقلين، وأن يترأسها رئيس مجلس الإدارة، حيث يعتبر إنشاء هذه الجنة من أحد الركائز الأساسية لإقامة نظام كفء وفعال حوكمة الشركات، من خلال وضع إطار ودليل واضح حوكمة الشركات، ومراقبة تنفيذه، وتعديله عند الضرورة، وتتولى لجنة الحوكمة ما يلي:[3]

---

[1] هيا بنت دخيل الله المريض، مرجع سبق ذكره، ص- ص131- 134.

[2] المرجع السابق، ص، ص135، 136.

[3] سلام عبد الرزاق، حوكمة المصارف ودورها في الحد من الأزمات المالية، الحقيقة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة أدرار، العدد 27، ديسمبر 2013، ص394.

- الإشراف على إعداد وتطبيق دليل حوكمة الشركات ومراجعته وتحديثه؛
- التنسيق مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق للتأكد من الالتزام بالدليل؛
- تزويد مجلس الإدارة سنوياً على الأقل بالتقارير والتوصيات بناء على النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال عمل اللجنة؛
- التأكد من اعتماد وتطبيق خطط واستراتيجيات سليمة تتلاءم مع المخاطر والعوائد المتوقعة للمساهمين ومختلف أصحاب المصالح؛
- التأكد من الإفصاح الملائم لأصحاب المصالح في الوقت المناسب وبالطريقة الملائمة، وكذلك التأكد من سلامة تنفيذ العقود؛
- مراقبة استخدام الموارد، وتقديم التوصيات المناسبة لمجلس الإدارة حول كيفية استخدامها.

1.1. 2 التدقيق الداخلي: يجب أن يكون لدى الشركة نظام محكم للرقابة الداخلية تضعه إدارة الشركة بالتعاون مع لجنة التدقيق ويقره مجلس الإدارة، وإلا وجب عليه بيان أسباب عدم وجود مثل هذا النظام للجمعية العامة السنوية، ويتولى التدقيق الداخلي مسؤول متفرغ لذلك بالشركة، ويكون من القيادات الإدارية بها، ويتبع إداريا المدير العام، وتكون تبعيته التقريرية إلى لجنة التدقيق (إن وجدت) أو لمجلس الإدارة، ويكون تعيين وعزل مدير إدارة التدقيق الداخلي وتحديد معاملته المالية بقرار من المدير العام بعد موافقة لجنة التدقيق، ولا يجوز تغيير معاملته المالية أو أية مزايا أخرى يحصل عليها دون موافقة لجنة التدقيق، كما يجب أن تكون لمدير التدقيق الداخلي كافة الصلاحيات اللازمة للقيام بعمله على أكمل وجه، كما يجب إمداد إدارة التدقيق الداخلي بالوسائل والأدوات والتجهيزات اللازمة لأداء عملها بكفاءة وفعالية، وفيما يتعلق باجتماعات لجنة التدقيق، فيجب دعوة مدير إدارة التدقيق الداخلي لاجتماعات لجنة التدقيق إذا دعت الحاجة إلى ذلك، ويقدم تقريراً ربع سنوي إلى مجلس الإدارة وإلى لجنة التدقيق عن مدى التزام الشركة بأحكام القوانين، والقواعد المنظمة لنشاطها، وكذلك عن مدى التزامها بمبادئ الحوكمة، كما يصدر مجلس إدارة الشركة قرار واضح ومفصل ومكتوب يتضمن تحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة التدقيق الداخلي وأسماء مديرها ومساعديه، حيث تتضمن مهام التدقيق الداخلي: [1]

- تقييم وسائل ونظم وإجراءات نظام الرقابة الداخلية، أي أنه عليه تقييم مدى كفاءة هذا النظام؛
- تقييم نظام إدارة المخاطر في الشركة؛
- التأكد من تطبيق مبادئ الحوكمة على نحوٍ سليم.

[1] ياسر أحمد محمود محمد، دور أعضاء مجلس إدارة الشركة المساهمة في ضوء مفهوم حوكمة الشركات، دار النهضة العربية، مصر، 2016، ص، ص89، 90.

3.1.1 الآليات التنظيمية العملية: تتضمن العديد من الآليات نبرز أهمها في العناصر التالية:

1.3.1.1 العقود: العقد* هو الاتفاق الذي يربط بين شخصين أو أكثر، ما ينجر عنه إحداث أثر قانوني،[1] والعقود هي من آليات الحوكمة، حيث أنها تتضمن على بنود محددة مسبقاً تجعل من طرفي الاتفاق أو التعاقد مجبرين على تنفيذ هذه البنود، ما يعزز من الحوكمة من حيث الالتزام وضبط العلاقات بشكل جدي.

2.3.1.1 القانون الأساسي أو النظام الأساسي للشركة: يجب أن يشتمل عقد شركة المساهمة على عقدها التأسيسي ونظامها الأساسي، حيث تختص الجمعية التأسيسية بوضع جميع النصوص المتعلقة بهذا النظام، فيعتبر بمثابة الدستور الذي يحكم العلاقات بين الإدارة والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح، ولا يجوز لهذه الجمعية إدخال تعديلات جوهرية عليه إلا بموافقة جميع المكتتبين، وعلى هذا الأساس ينشأ النظام الأساسي للشركة، والذي يترتب عنه مجموعة من واجبات تقع على عاتق مجلس إدارة الشركة وجميع الأطراف ذات الصلة بها، كما يبين فيه اختصاصات رئيس المجلس والمدير العام والمكافأة الخاصة التي يحصل عليها كل منهما، بحيث ينظم مختلف جوانب حياة الشركة حتى يتم حلها وتصفيتها.[2]

3.3.1.1 الميثاق الأخلاقي: هو وثيقة تحتوي على مجموعة من المعايير السلوكية والتوجيهات الأخلاقية المتفق عليها بين مجموعة من العمال أو المهنيين، والتي تهدف إلى تنظم علاقة العاملين في مجال من المجالات، وتكون ملزمة لهم.

للإشارة فإن الميثاق الأخلاقي يمكن أن يكون من الآليات الخارجية، إذا تعلق الأمر بمواثيق أخلاقية تتعلق بمهن خارج إطار عمل الشركة كالميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الخارجي....إلخ.

4.3.1.1 اللوائح: اللائحة هي مجموعة من القواعد العامة والمجردة** والملزمة*** والتي تصدر عن جهة أو هيئة تنظيمية، وتعتبر نصوص اللوائح أحد المصادر المنشئة لواجبات إدارة الشركة عموماً ومجلس إدارتها خصوصاً.[3] غالباً ما تصدرها الجمعية العامة للمساهمين.

2.1 الآليات الخارجية لحوكمة الشركات: تتضمن كل الآليات التي تتواجد خارج الشركة وتعتمد عليها الحوكمة في تنفيذ مبادئها ونشر ثقافتها على أوسع نطاق وخاصة داخل الشركة، والتي تتمثل في:

1.2.1 التدقيق الخارجي: هو وظيفة رقابية مستقلة، ويعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم أدوات وآليات حوكمة الشركات وخاصة الخارجية منها، ويرجع ذلك للدور الرقابي الذي يقوم به داخل الشركة، والذي يهدف من خلاله إلى الحد من التعارض بين الملاك والإدارة الشركة (القضاء على مشكل الوكالة)، و الحد من مشكلة

*تتضمن الشركة على مجموعة من العقود أولها عقدها التأسيسي الذي أنشأت بموجبه.

[1] هيا بنت دخيل الله المريض، مرجع سبق ذكره، ص88.

[2] المرجع السابق، ص، ص88، 89.

** مجردة: لا تختص بفئة معينة أو حالة معينة أو زمن معين.

***ملزمة: يترتب على مخالفها عقوبات.

[3] هيا بنت دخيل الله المريض، مرجع سبق ذكره، ص89.

عدم تماثل المعلومات بين مسيري الشركة مساهميها، بالإضافة إلى القضاء على المشاكل الأخلاقية التي قد تطال الشركة.[1]

2.2.1 الآليات الأكاديمية: يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمحاسبة والتدقيق عبء التطوير المستمر لبرامج التعليم في مرحلتي البكالوريوس (الليسانس) والدراسات العليا، لإنتاج محاسب ومدقق مؤهل تأهيل كافي وملائم لحل مشاكل الممارسة المهنية، ولهذا الغرض وجب تفعيل مجموعة من الآليات الأكاديمية والتي تتمثل في النقاط التالية:[2]

- تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة؛
- تطوير برامج التعليم المهني المستمر؛
- **تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر:** من المتفق عليه مهنياً أن التعليم المهني المستمر يمثل جانباً هاماً في معيار التأهيل العلمي والعملي لمدقق الحسابات، فإن مواجهة التدقيق لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات وتفعيل دور مهنة التدقيق في حوكمة الشركات يتطلب من الهيئات المهنية والأكاديمية اتخاذ الإجراء اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر.[3]
- ضرورة عقد مؤتمرات في مجال التدقيق مع التركيز على دوره إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مع الحرص على إدارة مناقشات واقعية لقضية دور التدقيق في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة، وزيادة اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى، كما يجب التركيز من جهة أخرى على دور معايير التدقيق كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة خدمة التدقيق ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة؛
- يجب تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال حوكمة الشركات، وذلك من خلال عقد ورشات عمل مشتركة بين الجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبة والتدقيق من منظور حوكمة الشركات؛[4]

3.2.1 الآليات (التنظيمية والتشريعية) المهنية: تتضمن العديد من الآليات نذكر منها ما يلي:

1.3.2.1 القوانين والتشريعات: تلعب التشريعات والقوانين دوراً هاماً في مجال الالتزام بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات، ومكافحة الفساد المالي والإداري، بما تمثله من أداة ردع لمن تسول له نفسه الانحراف بالسلطة لتحقيق مآربه الشخصية على حساب الآخرين.[5]

---

[1] هوام جمعة ولعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، ملتقى وطني حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وافاق)، جامعة العربي بن مهيدي بأم بواقي، يومي 7 و8 ديسمبر 2010، ص،ص19،20.

[2] ياسر أحمد محمود محمد، مرجع سبق ذكره، ص، ص49،50.

[3] رأفت حسين مطير آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، أطلع عليه في الموقع https://ebook.univeyes.com/40850 على الساعة 11:05 يوم 23 جويلية 2021، ص، ص5، 6.

[4] ياسر أحمد محمود محمد، مرجع سبق ذكره، ص50.

[5] المرجع السابق، ص50.

1.2.3. 2 المعايير والمبادئ (المنظمات والهيئات المهنية): تعمل مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي قدرات ممتهنيها العلمية والعملية باستمرار، ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وبمستوى أعضائها، وهذا الأمر يمثل تحدياً جدياً للمنظمات والهيئات المهنية، بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور التدقيق الخارجي ومن أهم هذه الآليات:[1]

- **تطوير معايير المحاسبة المالية:** يقع على عاتق الهيئات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية، حتى يتمكن المدقق الخارجي باستمرار من حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية.
- **تطوير معايير التدقيق:** يجب أن يترافق مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مماثل في معايير التدقيق سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.

2. مجالات اختصاص آليات وأدوات حوكمة الشركات

تختص الآليات والأدوات التي تستخدم في تنفيذ وإرساء مبادئ حوكمة الشركات بعدة مجالات، ومن أهمها ما يلي:

2. 1 المجال القانوني: يختص هذا المجال بتطوير الأنظمة القانونية والقواعد الملزمة، بما يتضمن ذلك من توفير الإطار القانوني الملائم لتحقيق أهداف حوكمة الشركات،[2] فهو المسؤول عن تحديد حقوق المساهمين ومختلف أصحاب المصالح، واختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالشركة (بصفة خاصة المؤسسين والجمعية العامة للمساهمين والمساهم الفرد ومجلس الإدارة ولجانه الرئيسية والمدقق الخارجي ...إلخ)، وكذا عقوبات انتهاك هذه الحقوق، والتقصير في المسؤوليات، وتجاوز تلك الاختصاصات، كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهة الحكومية المنوط بها مراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة، ويجب أن لا يترك أمر إدارة هذا النظام والرقابة عليه للشركة بالكامل باعتباره شأن داخلي لها، لأنه لن يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية ولن يحقق أهداف الحوكمة، فالرقابة الداخلية ليست صمام أمان من الغش والاحتيال في الشركات. [3]

2. 2 المجال الرقابي: يقوم هذا المجال على التحديد الدقيق لمسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة بالشركة لتحقيق أعلى مستويات الحوكمة بها. [4]

2. 3 المجال التنظيمي: يتضمن هذا المجال عنصرين أساسيين هما النظام الأساسي للشركة وهيكلها التنظيمي، حيث يختص هذا المجال بتطوير الهيكل التنظيمي للشركة بالشكل الذي يحقق أهداف وغايات الحوكمة، وذلك من خلال التحديد الواضح لاختصاصات مجلس الإدارة ومختلف اللجان المنبثقة عنه، بالإضافة إلى التحديد الدقيق لسلطة ومسؤولية ومهام كل عضو في الإدارة التنفيذية وكافة العاملين بالشركة، كل حسب تسلسله

[1] رأفت حسين مطير، مرجع سبق ذكره، ص، ص5، 6.

[2] بن أعمارة منصور وحولي محمد، مرجع سبق ذكره، ص7.

[3] السنوسي محمد الزوام ومختار محمد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص،ص70،71.

[4] بن أعمارة منصور وحولي محمد، مرجع سبق ذكره، ص7.

السلطوي في هيكلها التنظيمي،[1] والذي يعد إعداده جزء من مسؤوليات مجلس الإدارة،[2] فالهيكل التنظيمي الكفء هو من أهم مميزات البناء التنظيمي والقانوني للرقابة في حوكمة الشركات، والذي يقلل من فرص انتشار الفساد، بحيث يشدد على ضرورة تفعيل صفة الاستقلال للقائمين على الشركة وتجردهم من أي مصلحة معها.[3]

2. 4 المجال المالي والمحاسبي: يختص هذا المجال بالسهر على ضمان وجود نظام فعال لإدارة وإعداد التقارير المالية – يتسم بالشفافية – بحيث يوفر المعلومات الملائمة التي يمكن الاعتماد عليها بصورة متكافئة من قبل جميع المستخدمين في اتخاذ مختلف القرارات.[4]

2. 5 المجال المؤسسي: هو المجال الذي يتضمن المؤسسات والهيئات الحكومية الرقابية التي تنظم عمل الشركات (مثل الهيئة العامة لسوق المال، والرقابة المالية للدولة، والبنوك المركزية ..إلخ)، والهيئات غير الحكومية المساندة للشركات والتي لا تهدف لتحقيق الربح كالجمعيات والهيئات المهنية والعلمية المعنية، والجمعيات أخرى كجمعية حماية المستهلك، وكذلك المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق والمحامات والتصنيف الائتماني والتحليل المالي وشركات الوساطة في الأوراق المالية وغيرها، ولا يقل دور تلك المؤسسات إذ يقع عليها عبء تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها، وينبغي على هذه الهيئات والمؤسسات أن تقوم بأدوارها بكفاءة وشفافية لخدمة أهداف الشركات بصفة خاصة والاقتصاد الوطني عامة.[5]

المبحث الثالث: المبادئ والقوانين المنظمة لحوكمة الشركات

بعد أن أصبحت حوكمة الشركات عالمية التوجه، بسبب مبادئها الداعمة لمصالح الشركات ومختلف أصحاب المصالح، اهتم مصدرو التشريعات والقوانين بسن قوانين تعزز تلك المبادئ، وتقف إلى جانب حوكمة الشركات، وتدرئ عنها المشاكل خصوصاً تلك المتعلقة بمشاكل التضارب في المصالح، وإلى جانب تلك الترتيبات القانونية هناك ترتيبات تنظيمية تساعد على تحقيق كفاءة وفعالية نظام حوكمة الشركات.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات

تمثل مبادئ حوكمة الشركات في مجملها معايير عالية الجودة تصدرها هيئات متخصصة بغرض مواكبة وتفعيل الإصلاحات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، بغية توحيد قوالب قياس الكفاءة والفعالية لمختلف النظم والشركات وحتى البلدان، ومن أهم مبادئ حوكمة الشركات – على تعددها – تلك الصادرة عن منظمة التعاون

[1] المرجع السابق، ص7.

[2] يوسفي رشيد، مرجع سبق ذكره، ص6.

[3] الصالحين محمد العيش، مرجع سبق ذكره، ص4.

[4] بن أعمارة منصور وحولي محمد، مرجع سبق ذكره، ص7.

[5] السنوسي محمد الزوام ومختار محمد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص،ص70،71.

الاقتصادي والتنمية OECD، كما يوجد مبادئ أخرى موافقة للشريعة الإسلامية ومقابلة للمبادئ المنتهجة عالمياً، والتي تنادي بها مختلف الهيئات والدول.

1. ماهية مبادئ حوكمة الشركات

قبل التطرق إلى مبادئ حوكمة الشركات وجب علينا تعريفها، وذكر أهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

1. 1 تعريف مبادئ حوكمة الشركات: يمكن تعريف مبادئ حوكمة الشركات بأنها "مجموعة الأسس والقواعد والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على الشركات المملوكة لقاعدة عريضة من المستثمرين (شركات الاكتتاب العام أو ما يعرف بشركات المساهمة) وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع الشركة مثل مجلس الإدارة، والمساهمين، الدائنين، البنوك، والموردين ..الخ، وتظهر من خلال النظم والقوانين واللوائح المطبقة بالشركة، والتي تحكم اتخاذ أي قرار قد يؤثر على مصلحة الشركة أو المساهمين ومختلف أصحاب المصالح الآخرين"، وتعتبر هذه المبادئ بمثابة الخريطة التوضيحية التي يجب أن تتبعها كل من جهات الرقابة على سوق رأس المال (هيئة سوق المال والبورصة)، وأعضاء مجلس إدارة الشركات وكذا إدارتها التنفيذية، وتوفر مبادئ حوكمة الشركات الإطار التنظيمي الذي يُمَكِّن الشركة من تحديد أهدافها، وتحديد الكيفية التي يمكن من خلالها تحقيق تلك الأهداف، ووسائل تحقيقها، ومتابعة الأداء. [1]

2.1 أهداف مبادئ حوكمة الشركات: تهدف مبادئ حوكمة الشركات إلى: [2]

- تعزيز ودعم الإدارة وكفاءة الأسواق المالية فضلاً عن استقرار الاقتصاد؛
- ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية والمالية والفنية واحترام الضوابط والسياسات المرسومة.[3]
- التأكد من مراعاة مصالح المستثمرين في كل القرارات المتخذة من إدارة الشركة، ليس فقط بتعظيم العائد على الاستثمار بل أيضاً بالتأكد من عدم تورط الشركة في ممارسات غير قانونية أو غير أخلاقية قد تعود على الشركة بالضرر في المستقبل.[4]

2. مبادئ حوكمة الشركات وفق منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD

طلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في أفريل سنة 1998 من المنظمة أن تقوم بالاشتراك مع الحكومات الوطنية وغيرها من المنظمات الدولية والقطاع الخاص، بوضع مجموعة من المعايير والمبادئ الخاصة بحوكمة الشركات، وفي عام 1999 أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD مبادئ

[1] حوكمة الشركات، بورصتي القاهرة والاسكندرية، بدون سنة نشر، ص، ص2، 7.

[2] بوسالم أبو بكر، دور الحوكمة المحاسبية في تعزيز الأداء المالي "دراسة على عينة من المؤسسات الجزائرية"، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، يومي04،05ديسمبر2012، ص8.

[3] مريم قايد، مرجع سبق ذكره، ص221.

[4] حوكمة الشركات، بورصتي القاهرة والاسكندرية، مرجع سبق ذكره، ص4.

الحوكمة في نسختها الأولى* في شكل خمس مبادئ، وتمت إعادة صياغتها وتحديثها في عام 2004،[1] حيث خلصت المنظمة في الأخير إلى وضع ستة مبادئ رئيسية لحوكمة الشركات، يعتبر أولها – الذي أضيف في الإصدار الثاني** "ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات" – الإطار العام الضروري لتطبيق المبادئ الخمسة الأخرى،[2] فيما أُجري التنقيح الثاني لمبادئ حوكمة الشركات، والذي وقعت مسؤوليته على عاتق لجنة حوكمة الشركات التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية برئاسة السيد مارسيلو بيانكي Marcello Bianch ، وقد تم دعوة جميع دول مجموعة العشرين G20 غير المنتسبة إلى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للمشاركة في هذه العملية على قدم المساواة، بالإضافة إلى مشاركة خبراء من المنظمات الدولية ذات الصلة، ولا سيما لجنة بازل للرقابة المصرفية، ومجلس الاستقرار المالي ومجموعة البنك الدولي، وقد ناقش منتدى OECD/G20 لحوكمة الشركات مشروع المبادئ في أفريل 2015، وعقب هذا الاجتماع اعتمد مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مبادئ حوكمة الشركات في 8 جويلية 2015، ثم قُدمت إلى مؤتمر قمة مجموعة العشرين في 15 و16 نوفمبر 2015 بأنطاليا، حيث تم إقرارها باسم مبادئ ال OECD/G20 لحوكمة الشركات (G20/OECD Principles of Corporate Governance)،[3] وقد تم اعتمادها كمبادئ رسمية لحوكمة الشركات، والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء وغير الأعضاء بالمنظمة لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق الحوكمة بكل من الشركات العامة أو الخاصة سواء المتداولة أو غير المتداولة بأسواق المال، من خلال تقديم عدد من الخطوط الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال واستقرار الاقتصاد ككل،[4]ويمكن عرضها على النحو التالي:

2. 1 المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: بعد مراجعة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لمبادئ الحوكمة عام 2004، وجدت أنه من الضروري إضافة مبدأ آخر للمبادئ الخمس التي سبق وأن أصدرتها، وهو **"ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات"**، [5]

*إصدار 1999 احتوى على خمس مبادئ تمثلت في (حقوق المساهمين، المعاملة المتكافئة للمساهمين، دور أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة).

[1] حسام الدين غضبان، دور حوكمة الشركات في تنشيط الأسواق المالية في الدول النامية، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 1، العدد 03، الجزائر، 30 جوان 2012، ص30.

**إصدار 2004 احتوى على ستة مبادئ تمثلت في (ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية، المعاملة المتكافئة للمساهمين، دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة).

[2] أساسيات الحوكمة: مصطلحات ومفاهيم، مرجع سبق ذكره، ص16.

[3] OECD, G20/OECD Principles of Corporate Governance , OECD Publishing, Paris, 2017, P3,4.

[4] نعيمة يحياوي وحكيمة بوسلمة، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، المؤتمر الدولي الاول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، جامعة المسيلة، 04 و05ديسمبر2012، ص16.

[5] ياسر أحمد محمود محمد، مرجع سبق ذكره، ص، ص67، 68.

وقد فصلت فيه من خلال تطرقها للعديد من النقاط، يمكن ذكرها على النحو التالي: [1]

1.1.2 ينبغي وضع إطار لنظام حوكمة الشركات ليكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي العام (الإجمالي)، ولتحقيق نزاهة الأسواق، وخلق الحوافز للمشاركين في السوق، ولتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية، كما تقع على عاتق صانعي السياسات أيضا مسؤولية وضع الإطار الذي يتميز بالمرونة الكافية لتلبية احتياجات الشركات العاملة في ظروف شديدة التباين والاختلاف، فيما وتعمل الأسواق التي تتميز بالشفافية والفعالية على تهذيب المشاركين في السوق وتشجيع المساءلة.

2.1.2 ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسة حوكمة الشركات متوافقة مع حكم القانون (سيادة القانون)، وشفافة وقابلة للتنفيذ، كما ينبغي أن تكون مرنة وسهلة الاستيعاب والتطبيق، فضلاً عن تطبيقها بطريقة تتسم بالكفاءة والعدالة وعدم التحيز بين الأطراف، كما يجب أن تتمتع السلطات العامة بصلاحيات تنفيذ ومعاقبة فعالة لردع السلوك المنافي.

3.1.2 ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات محدداً ومصمماً بشكل واضح لخدمة المصلحة العامة: تتأثر ممارسات ومتطلبات حوكمة الشركات عادة بمجموعة كبيرة من الميادين القانونية مثل: قانون الشركات، واللوائح التنظيمية للأوراق المالية، ومعايير المحاسبة والتدقيق، وقانون الإعسار، وقانون العقود، وقانون العمل وقانون الضرائب...إلخ، وغالبا ما تتأثر ممارسات حوكمة الشركات الفردية أيضا بقوانين حقوق الإنسان والبيئة، وفي ظل هذه الظروف يكون هناك خطر في أن يؤدي تعدد التأثيرات القانونية إلى حدوث تعديات بل وحتى تعارضات غير مقصودة قد تعمل على إحباط القدرة على متابعة الأهداف الرئيسية لحوكمة الشركات، ومن المهم أن يدرك صانعو السياسات هذا الخطر وأن يكونوا على وعي تام به حتى يتخذوا الإجراءات اللازمة للحد منه، ويتطلب التنفيذ الفعال للقوانين السارية أيضا توزيعاً واضحاً لمسؤوليات الإشراف والتنفيذ وتطبيق القوانين بين مختلف الجهات، حتى يتم احترام اختصاصات الهيئات والهيئات المكملة واستخدامها بشكل أكثر فعالية، كما يعتبر التداخل أو التناقض في اللوائح التنظيمية لمختلف البلدان موضوعاً ينبغي مراقبته حتى لا يتم السماح بوجود فراغ تنظيمي (أي الموضوعات التي تنزلق دون أن تكون هناك مسؤولية واضحة لأي سلطة عليها).

للإشارة فإنه من بين أهم نتائج التأثيرات التنظيمية والقانونية السلبية مشكلة ازدواجية المهام (أي أنه إذا قام شخصان بنفس المهمة قد ينشأ خلل في تحميل المسؤولية، في مثل هذه الحالات يجب علينا الإجابة على السؤال التالي: لمن تحمل المسؤولية في هذه الحالة؟).

4.1.2 ينبغي أن تدعم لوائح أسواق الأوراق المالية الحوكمة الفعالة للشركات: إن نوعية قواعد ولوائح سوق الأوراق المالية التي تحدد معايير إدراج الجهات المصدرة والتي ترعى التداول على نظمها هي عنصر هام في

[1] G20/OECD Principles of Corporate Governance, Op.cit, P-P13 - 16

إطار حوكمة الشركات، وهو ما تضمنه أسواق الأوراق المالية من خلال الدور الذي تلعبه في إنشاء وتطبيق متطلبات تعزز الحوكمة الفعالة للشركات المدرجة.

1.2. 5 يجب أن تتمتع السلطات التنظيمية والتنفيذية والرقابية بالصلاحيات الكافية والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة مهنية وموضوعية، وينبغي أن تتخذ الإجراءات الرقابية في الوقت المناسب وأن تكون شفافة وواضحة: ولأجل ذلك يجب التأكيد على حقوق الملكية وقانون العقود فوجود نظام فعال لحقوق الملكية يحدد من يملك، وكيفية التصرف في الملكية، ويهتم بحماية الحقوق وعدم نزع ملكيتها إلا من خلال إجراءات محددة ينص عليها القانون، وتحديد التعويضات المناسبة لنزع الملكية، ومع وجوب تضمين القوانين ببنود تعزز احترام العقود، كما يجب أن يتوفر نظام قضائي مستقل بالإضافة إلى سيادة القانون، فالنظام القضائي القوي والمستقل والذي يتمتع بالشفافية هو أساس فرض القواعد القانونية وحل النزاعات بشكل عاجل وعادل، في حين أنه على القانون أن يحمى الجميع، ويجب إعطاء الحرية للمستثمرين في الدخول للأسواق، فضلاً عن وضع آليات للخروج منها بسن قوانين الإفلاس لأن ذلك يساعد على إعادة توجيه ما تبقى من موارد إلى مشروعات أكثر إنتاجية،[1] وذلك برفع القيود عن نقل رؤوس الأموال.[2]

وينبغي أن يعهد بالمسؤوليات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية إلى أجهزة مستقلة من الناحية التشغيلية وخاضعة للمساءلة في ممارسة وظائفها وسلطاتها، وتتمتع بصلاحيات كافية، وموارد مناسبة، وبالقدرة على أداء وظائفها وممارسة صلاحياتها، بما في ذلك ما يتعلق بحوكمة الشركات، ويجب أن تكون هذه الأجهزة قادرة على القيام بوظائفها بدون تعارض في المصالح، ويجب أن تخضع قراراتها للمراجعة القضائية أو الإدارية.[3]

1.2. 6 ينبغي تعزيز التعاون الممتد عبر الحدود، من خلال الترتيبات والاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف لتبادل المعلومات: تتطلب المستويات المرتفعة للملكية والتداول عبر الحدود تعاون دولي قوي بين المنظمين، حيث أصبح للتعاون الدولي أهمية كبيرة في ظل العولمة.[4]

2. 2 المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية: تضمن هذا المبدأ دمج مبدئين قائمين في الإصدار السابق، ألا وهما "حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية، " و"المعاملة المتكافئة للمساهمين" في محاولة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لجمع حقوق المساهمين وواجباتهم في مبدأ واحد – باعتبار المعاملة المتكافئة للمساهمين كحقوق للمختلف المساهمين– لتجنب التكرار وهذه نقطة إيجابية ظهرت بعد المراجعة الثانية لمبادئ حوكمة الشركات.

---

[1] ياسر أحمد محمود محمد، مرجع سبق ذكره، ص، ص67، 68.

[2] أساسيات الحوكمة: مصطلحات ومفاهيم، مرجع سبق ذكره، ص16.

[3] G20/OECD Principles of Corporate Governance, Op.cit, P16,17.

[4] Ibid, P17.

كما نص هذا المبدأ على ضرورة ضمان إطار حوكمة الشركات الحماية للمساهمين، بالإضافة إلى ضرورة تسهيل ممارسة المساهمين – بما في ذلك المساهمين الأقلية والأجانب – لحقوقهم، ويجب أن يكون لجميع المساهمين فرصة لإنصافهم بشكل فعال في حال تم انتهاك حقوقهم، [1] وبالإضافة إلى كون هذا المبدأ يحمي حقوق المساهمين فهو يضمن في الوقت نفسه المعاملة المتساوية لهم، وذلك من خلال تلقي كل المعلومات المتعلقة بانعقاد الجمعية العامة على قدم المساواة،[2] وقد تضمن هذا المبدأ بدوره عناوين فرعية عالجت العديد من الأمور وتمثلت في ما يلي:

1 .2.2 ينبغي أن تتضمن الحقوق الأساسية للمساهمين الحق في:[3]

- نقل ملكية الأسهم؛
- انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة؛
- تدقيق القوائم المالية؛
- المشاركة الفاعلة في اجتماعات الجمعية العامة بما في ذلك حقوقهم في التصويت.

ويأخذ مجلس الإدارة بعين الاعتبار مصالح وحقوق المساهمين بالدرجة الأولى قبل إصدار أي قرار يخص الشركة، وخاصة إذا كانت هذه القرارات استراتيجية، كما يسهر على تقديم توزيعات الأرباح في وقتها وبالقيمة المتفق عليها في الجمعية العامة العادية، أي أن لهم الحق في نصيب من أرباح الشركة، كما لديهم الحق في توفير الطرق المضمونة لتسجيل الملكية، وفي حصولهم على المعلومات المهمة وذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.[4]

2 .2.2 يجب أن يحصل المساهمين على كافة المعلومات التي تخص أي تغييرات أساسية في الشركة، وأن يكون لهم الحق في الموافقة على والمشاركة في اتخاذ القرارات الخاصة بتلك التغييرات، مثل: [5]

- تعديل النظام الأساسي، أو عقد التأسيس، أو ما يماثلها من المستندات التي تحكم الشركة؛
- الترخيص بإصدار أسهم إضافية؛
- العمليات الاستثنائية، بما في ذلك نقل كل أو تقريباً كل الأصول، بما يؤدي في الواقع إلى بيع الشركة.

3 .2.2 ينبغي أن تكون للمساهمين فرصة المشاركة الفاعلة، بالتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، كما ينبغي أن يحاط المساهمون علماً بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بما في ذلك إجراءات التصويت، بالإضافة إلى:[6]

---

[1] اتحاد هيئات الأوراق المالية، حوكمة الشركات: مبادئ ال OECD/G20 لحوكمة الشركات، مجلة أخبار الاتحاد، الإصدار رقم 11، 2015، ص.4

[2] فريق عمل GOAL08، مرجع سبق ذكره، ص33.

[3] سليمة بن حسين، مرجع سبق ذكره، ص،ص14، 15.

[4] G20/OECD Principles of Corporate Governance, Op.cit, P20.

[5] Ibid, Op.cit, P20.

[6] Ibid, P-P20-24.

- تزويد المساهمين بكل المعلومات المتعلقة بانعقاد الجمعية العامة: التواريخ، الأماكن، جداول الأعمال، والوثائق الكافية والملائمة – في الوقت المناسب –[1] بالإضافة إلى كل المعلومات المتعلقة بالمواضيع التي سيتم مناقشتها في اجتماع الجمعية العامة والتي سيتم اتخاذ القرارات بشأنها؛
- ينبغي أن تسمح العمليات والإجراءات الخاصة باجتماع الجمعية العامة لكافة المساهمين بأن يحصلوا على معاملة متكافئة، وينبغي ألا تؤدي إجراءات الشركة إلى زيادة صعوبة أو زيادة تكلفة الإدلاء بالأصوات بدون مبرر؛
- ينبغي أن تتاح الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة، بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالتدقيق الخارجي السنوي، ووضع بنود على جداول الأعمال الخاصة بالجمعية العامة، واقتراح قرارات، في نطاق حدود المعقول؛
- ينبغي تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية الخاصة بحوكمة الشركات مثل ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، وينبغي أن تكون لدى المساهمين القدرة على التعبير عن آرائهم بما في ذلك التصويت في اجتماعات المساهمين فيما يتعلق بمكافآت أعضاء مجلس الإدارة و/أو كبار التنفيذيين في الشركة، تبعاً للحالة، كما ينبغي أن يخضع القسم الخاص بتقديم أسهم لأعضاء مجلس الإدارة والعاملين كجزء من مكافآتهم لموافقة المساهمين؛
- ينبغي أن يتمكن المساهمون من التصويت سواء شخصياً أم غيابياً، مع إعطاء نفس الأثر للأصوات سواء تم الإدلاء بها حضورياً أو غيابياً؛
- ينبغي إلغاء جميع العوائق التي تعرقل عملية التصويت عبر الحدود (هذا في الشركات متعددة الجنسيات)؛

4 .2.2 ينبغي السماح للمساهمين بما في ذلك المستثمرين من المؤسسات أن يتشاوروا مع بعضهم البعض فيما يتعلق بموضوعات الحقوق الأساسية للمساهمين، وفقاً للتعريف الوارد في المبادئ مع بعض الاستثناءات لمنع إساءة الاستغلال (التلاعب الذي ينتج عنه المساس بكفاءة الأسواق أو الالتفاف حول قانون المنافسة).

5 .2.2 ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة نفس فئة الأسهم معاملة متكافئة، والإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن بعض المساهمين من أن يحصلوا على درجة من التأثير أو السيطرة لا تتناسب مع ملكياتهم من الأسهم:[2] تقوم الحوكمة في هذا الصدد بتهيئة الفرص المتاحة للجميع على قدم المساواة، مما يزيد من الشعور بالعدالة، والإنصاف، وصولاً للإحساس بالأمان، بما يقضي على حالات تضارب في المصالح، التي تنتج عن الطمع، وتُوَلِد الفساد، فضلا عن الظلم الذي قد يقع على أي طرف من الأطراف المرتبطة بالشركة جراء التحيز إلى أي طرف من الأطراف أو إلى مصالح مجموعة معينة، وتنفي أيضا أي استجابة لضغوط داخلية، أو خارجية لإخفاء أي من البيانات، أو المعلومات، أو التلاعب بحقيقتها، كما تمنع الحوكمة

[1] فريق عمل GOAL08، مرجع سبق ذكره، ص33.

[2] G20/OECD Principles of Corporate Governance, Op.cit, P25.

أي انحراف يحدث في أي من المستويات الإدارية العليا أو الوسطى أو التنفيذية،[1] وذلك من خلال توفر الأمور التالية:

- يجب أن يتحقق مبدأ بالمساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الإتجار بالمعلومات الداخلية للشركة، وحقهم في الاطلاع على كافة المعاملات من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين،[2] كما ينبغي أن تتوافر لكافة المستثمرين القدرة على الحصول على المعلومات المتعلقة بكافة سلاسل وفئات الأسهم، وذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم وينبغي أن تكون أية تغييرات في الحقوق الاقتصادية أو حقوق التصويت خاضعة لموافقة تلك الفئات من الأسهم التي تتأثر سلباً نتيجة للتغيير؛[3]
- يجب الإفصاح عن الهياكل الرأسمالية وترتيبات السيطرة على الشركة.[4]

2.2. 6 يجب الموافقة على المعاملات بين الأطراف المرتبطة، وتنفيذها بطريقة تضمن حسن إدارة التعارض في المصالح، وتحمي مصلحة الشركة ومساهميها: [5]

- ينبغي معالجة تعارض المصالح الكامن في المعاملات بين الأطراف المرتبطة؛
- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسيين بالشركة أن يفصحوا لمجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، أو بالنيابة عن طرف ثالث أي مصلحة مهمة في أي عملية أو موضوع يمس الشركة بطريقة مباشرة.

2.2. 7 يجب حماية مساهمي الأقلية من الأفعال التعسفية وإساءة الاستغلال من قبل المساهمين المسيطرين أو لصالحهم سواء كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر، ويجب أن يكون لديهم وسائل فعالة للتعويض، كما يجب حظر إساءة الاستغلال عن طريق التداول الشخصي.[6]

2.2. 8 يجب السماح للأسواق التي تراقب الشركات بالعمل بطريقة تتميز بالكفاءة والشفافية: [7]

- يجب أن يتم بوضوح التحديد والإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم حيازة واكتساب السيطرة على الشركات في الأسواق المالية، وكذلك العمليات الاستثنائية مثل الاندماج، وبيع حصص مهمة وجوهرية من

[1] تحريشي جمانة، مدى استفادة البنوك التجارية من تطبيق حوكمة البنوك "بنك أبو ظبي التجاري نموذجا"، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد1، مارس2017، ص141.

[2] سليمة بن حسين، مرجع سبق ذكره، ص،ص14، 15.

[3] G20/OECD Principles of Corporate Governance, Op.cit, P26.

[4] Ibid, P26.

[5] Ibid, P26,27.

[6] Ibid, P28.

[7] Ibid. P29.

أصول الشركة، حتى يتمكن المستثمرين من أن يفهموا حقوقهم، والملجأ القانوني لهم، وينبغي أن تتم العمليات بأسعار شفافة، وفي ظل شروط عادلة تحمي حقوق كافة المساهمين وفقاً لفئاتهم؛

- ينبغي عدم استخدام آليات مكافحة الاستحواذ لحماية الإدارة ومجلس الإدارة من المساءلة.

كما قد أشار المشرع الجزائري لهذا المبدأ في مجموعة من المواد تحت مسمى "مبدأ المساواة بين المساهمين" مرة – المادة 715 مكرر 4 المعدلة– وفي عديد المرات في سياق الإفصاحات التي يجب على الإدارة القيام بها لصالح المساهمين.

كما نصت المادة 628 من القانون التجاري على أنه "لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقاً بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات*".[1]

2. 3 المبدأ الثالث: المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء: جاء هذا المبدأ الجديد في ثنايا الإصدار الثالث لمبادئ حوكمة الشركات لسنة 2015، برغبة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في إظهار تأثير أزمة 2008 على حوكمة الشركات وتجلياتها على تركيبتها ومبادئها، فقد ارتأت ذات المنظمة في مراجعتها الثانية لمبادئ حوكمة الشركات بعد هذه الأزمة ضرورة إضافة هذا المبدأ، وذلك لتسليط الضوء على ضرورة تنظيم الأسواق المالية، وكل ما يتعلق بالجانب الاستثماري، حيث أن مجمل ما جاء ضمن هذا المبدأ يدور حول ضرورة توفير إطار حوكمة الشركات لسياسة سليمة للحوافز تشمل جميع أنحاء السلسلة الاستثمارية، وأن يسمح لأسواق الأسهم بالعمل بطريقة تساهم في الحوكمة الجيدة للشركات، كما ينبغي وضع الإطار القانوني والتنظيمي لحوكمة الشركات بالنظر إلى الواقع الاقتصادي الذي سيتم تنفيذها فيه، فلم يعد واقع الحوكمة والملكية يتميز بعلاقة مباشرة وغير منقوصة بين أداء الشركة ودخل المستفيدين النهائيين من ملكية الأسهم ، فغالباً ما تكون سلسلة الاستثمار طويلة ومعقدة مع وقوف العديد من الوسطاء بين المستفيد النهائي والشركة، حيث يؤثر وجود وسطاء بوصفهم الصناع المستقلين للقرارات الخاصة بالحوافز بشكل إيجابي في القدرة على المشاركة في مجال حوكمة الشركات.[2]

وبالإضافة إلى كل ما تقدم فقد حرصت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD على الإحاطة بكل جوانب هذا المبدأ، من خلال تفصيله في مجموعة من النقاط التي ينبغي الوقوف عليها، والمتمثلة في:[3]

*يستخدم القانون التجاري الجزائري مصطلح مندوب الحسابات للإشارة إلى المدقق الخارجي.

[1] القانون التجاري الجزائري، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، 2007، ص162.

[2] G20/OECD Principles of Corporate Governance, Op.cit, P29.

[3] Ibid. P-P29-33.

1.3.2 ينبغي على المؤسسات الاستثمارية التي تعمل بصفة ائتمانية أن تفصح عن سياسات حوكمة الشركات والتصويت الخاصة بها فيما يتعلق باستثماراتها، بما في ذلك الإجراءات المعمول بها للبت في استخدام حقوقها في التصويت.

2.3.2 ينبغي أن يتم الإدلاء بالأصوات من قبل أمناء الحفظ أو المرشحين وفقاً لتوجيهات المستفيد من ملكية الأسهم.

3.3.2 ينبغي على المؤسسات الاستثمارية التي تعمل بصفة ائتمانية أن تفصح عن الكيفية التي يتعاملون بها مع التعارض المهم في المصالح الذي قد يؤثر على ممارستهم لحقوق الملكية الرئيسية الخاصة باستثماراتهم.

4.3.2 ينبغي أن يفرض إطار حوكمة الشركات على المستشارين في مجال التصويت بالإنابة (المستشارين الوكلاء)، والمحللين، والوسطاء (السماسرة)، ووكالات التقييم والتصنيف وغيرهم من الذين يقدمون التحليلات أو المشورة المتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون، أن يفصحوا عن التضارب في المصالح الذي قد يضر بنزاهة تحليلهم أو مشورتهم، والتقليل منه إلى أدنى حد ممكن.

5.3.2 ينبغي منع عمليات التداول المستندة إلى المعلومات الداخلية، والتلاعب بالسوق، وينبغي تنفيذ القواعد الواجبة التطبيق.

6.3.2 بالنسبة للشركات المدرجة في ولاية قضائية غير الولاية القضائية التي تأسست فيها (غير اختصاص التأسيس)، يجب الإفصاح بوضوح عن قوانين ولوائح حوكمة الشركات المعمول بها، في حالة إدراج الأسهم في أكثر من سوق (الإدراج المتقاطع) يجب أن تكون المعايير والإجراءات الخاصة بالاعتراف بمتطلبات الإدراج في القائمة الأولية شفافة وموثقة.

7.3.2 ينبغي أن توفر أسواق الأوراق المالية اكتشافًا عادلًا وفعالًا للأسعار كوسيلة للمساعدة على تعزيز الحوكمة الفعالة للشركات.

وقد واكبت الجزائر التعديلات التي حصلت في المبادئ وخاصة إصدار المبدأ الجديد "المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء" من خلال إصدار نظام جديد خاص بالوسطاء في عمليات البورصة، حيث نشرت لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها في الجريدة الرسمية رقم 55 المؤرخة في 21 أكتوبر 2015 النظام رقم 15- 01 المؤرخ في 25 جمادى الثانية 1436، الموافق ل 15 أفريل 2015 والمتعلق بشروط اعتماد الوسطاء في عمليات البورصة وواجباتهم ومراقبتهم، بالإضافة إلى مختلف النصوص المنظمة لبورصة الجزائر (القوانين والمراسيم والأنظمة والأوامر والقرارات)، والمرتبة تحت عناوين:[1]

- النصوص المتعلقة ببورصة القيم المنقولة؛

[1] أطلع عليه في الموقع: https://www.sgbv.dz/ar/?page=rubrique&mod=141، يوم 30 أوت 2021 على الساعة 10:35.

*يمكن الاطلاع على مختلف النصوص المنظمة لبورصة الجزائر من الموقع الرسمي الخاص بها: www.sgbv.dz .

- النصوص المتعلقة بلجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- النصوص المتعلقة بالمؤتمن المركزي على السندات؛
- النصوص المتعلقة بالوسطاء في عمليات البورصة؛
- النصوص المتعلقة بهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة؛
- النصوص المتعلقة بماسك الحسابات وحافظ السندات؛
- النصوص المتعلقة بالمصدرين.

أما بالنسبة للبنى التحتية التي تدعم هذا المبدأ فقد أنشأت الجزائر – قبل صدور هذا المبدأ – بورصة الجزائر المسماة "شركة تسيير بورصة القيم المنقولة" بموجب المرسوم التشريعي رقم 93 – 10 المؤرخ في 23 ماي 1993، [1] وذلك نتيجة لتحول الاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق ما جعل من الضروري إنشاء سوق لرؤوس الأموال، وإحداث تعديلات عميقة على نظام التمويل الذي كان يعتمد على البنوك، وكانت هذه التعديلات تهدف إلى تحقيق الانتقال من نظام تمويلي يرتكز على الإصدار النقدي والجباية إلى نظام تمويلي يعتمد على تأسيس سوق الأوراق المالية، حيث كان من أهم الدوافع التي كانت وراء إنشاء بورصة الأوراق المالية في الجزائر هي تجسيد عملية خوصصة المؤسسات العمومية، باعتبار البورصة إطار مناسب لفتح رأسمال المؤسسات العمومية للمساهمين الخواص، وضمان تحويل دائم للاستثمار بشكل غير تضخمي والسماح للاقتصاد الوطني بالاندماج في الاقتصاد العالمي. [2]

2. 4 المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات: يعالج هذا المبدأ الدور المحوري الذي يؤديه أصحاب المصالح في الشركة في ظل نظام جيد لحوكمة الشركات، والمتمثلين في (المؤسسات المالية، المستثمرين والعمال، والموردين والعملاء ....إلخ)، ومشاركتهم الفعالة في الرقابة على أعمال الشركة، فأصحاب المصالح يدعمون فكرة الإفصاح والشفافية ويشجعون الشركة على تطبيقها، فعلى إدارة الشركة أن تسهر على تطبيق الاتصال الجيد مع أصحاب المصالح من خلال الإفصاح عن المعلومات التي يحتاجونها في الوقت المناسب وبالكيفية الملائمة. [3]

كما يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشيط بين الشركات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة

[1] أطلع عليه في الموقع: https://www.sgbv.dz/ar/?page=rubrique&mod=141، يوم 28 جويلية 2022 على الساعة 20:47.

[2] سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني، دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014 – 2015، ص246.

[3] سليمة بن حسين، مرجع سبق ذكره، ص،ص14، 15.

وفرص العمل، وتحقيق الاستدامة للمشروعات على أسس مالية سليمة، وذلك من خلال الأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية: [1]

4.2. 1 ينبغي احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة لاتفاقات متبادلة: غالباً ما تنشأ حقوق أصحاب المصالح عن القوانين مثل (قوانين العمل، والأعمال، والقانون التجاري، والقانون البيئي، وقانون الإعسار ...إلخ)، أو أن تنشأ عن طريق علاقات تعاقدية يتعين على الشركات احترامها، غير أنه وحتى في النواحي التي لا يتناول فيها التشريع حقوق أصحاب المصالح فإن كثيراً من الشركات تقدم تعهدات إضافية إلى أصحاب المصالح، كما أن الاهتمام بسمعة الشركة وأدائها غالباً ما يتطلب الاعتراف بمصالح أكثر اتساعاً، وبالنسبة للشركات متعددة الجنسيات يمكنها تحقيق ذلك باستخدام إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للشركات متعددة الجنسيات لإجراء العناية الواجبة التي تعالج تأثير هذه التعهدات.

4.2. 2 يكفل القانون حماية حقوق أصحاب المصالح: ينبغي أن تكون لهم فرص الحصول على تعويض مقابل أي انتهاك لتلك الحقوق، فلأصحاب المصالح حق المقاضاة في حالة ما إذا كانت المعلومات المقدمة في القوائم المالية مضللة.

4.2. 3 ينبغي السماح بوضع آليات من أجل مشاركة العاملين: تزيد هذه الآليات من استعداد العاملين لاستثمار مهاراتهم الخاصة في الشركة، ومن أمثلة هذه الآليات: تمثيل العمال في مجلس الإدارة وفي مجالس المصانع التي تنظر في وجهات نظر العمال وآرائهم في بعض القرارات، أما فيما يتعلق بتعزيز الأداء فهناك خطط لملكية الأسهم من قبل العمال أو أية آليات أخرى لاقتسام الأرباح التي توجد في الكثير من الدول، بالإضافة إلى خطط المعاشات التي تربط الشركة بعامليها الحاليين والسابقين.

4.2. 4 عندما يشارك أصحاب المصالح في حوكمة الشركات ينبغي السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة – بالقدر الكافي – والتي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.

4.2. 5 ينبغي لأصحاب المصالح بما في ذلك العاملين الأفراد وهيئات تمثيلهم أن يتمكنوا من التواصل مع مجلس الإدارة والسلطات العامة المختصة للإعراب عن مخاوفهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، وينبغي عدم الانقاص أو الغض من حقوقهم إذا ما فعلوا ذلك.

4.2. 6 ينبغي أن يستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفء للإعسار (الإفلاس)، وإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين: يعتبر الدائنون من أصحاب المصالح الرئيسيين، وتعتمد شروط وحجم ونوع الائتمان المقدم إلى الشركات بصورة كبيرة على حقوقهم ومدى تنفيذها، وغالباً ما تكون الشركات ذات السجل الجيد لحوكمة الشركات أكثر قدرة على اقتراض مبالغ أضخم وبشروط أكثر تميزاً عن تلك الشركات ذات السجلات الضعيفة أو التي تعمل في أسواق أقل شفافية، ويتباين إطار إعسار الشركات تبايناً واسعاً فيما

[1] G20/OECD Principles of Corporate Governance, Op.cit, P-P36-39.

بين الدول، ففي بعض الدول عندما تقترب الشركات من مرحلة الإعسار يفرض الإطار التشريعي على أعضاء مجلس إدارتها واجب العمل لمصلحة الدائنين، الذين قد يلعبون دوراً بارزاً في حوكمة الشركة.[1]

2. 5 المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية: الشركة التي تتمتع بشفافية راسخة يتم تقييمها بطريقة أفضل من النواحي المالية،[2] ويعد الإفصاح والالتزام بالشفافية فيما يتعلق بالمعلومات المالية والإدارية وفقاً لأحكام القانون والنظام الداخلي للشركة من أحد المرتكزات الأساسية لمدى التزام الشركة بمبادئ الحوكمة،[3]حيث يجب أن يتم الإفصاح الدقيق والشفاف وفي التوقيت الملائم عن كافة المعلومات الهامة المتصلة بالشركة، بما في ذلك ما يتعلق بمركزها المالي وأدائها ومختلف الجوانب الأخرى المتصلة بحقوق الملكية وأسلوب ممارسة الحكم في الشركة، وما يتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا،[4] بما يتضمن الوصول العادل للمعلومات المفصح عنها لكافة الملاك وأصحاب المصالح، ومن الضروري ضمان المساواة في تمكين الملاك من الوصول إلى المعلومة،[5] ويكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق كل ما تقدم من خلال مبدأ الإفصاح والشفافية، على أساس تطبيق الأمور التالية:

2.5. 1 ينبغي أن يتضمن الإفصاح – ولا يقتصر على – المعلومات التالية:[6]

- **النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة:** تعتبر المعلومات المالية المعتمدة من قبل المدقق الخارجي والتي تظهر الأداء المالي والوضع المالي للشركة، وتتضمن في معظم الحالات (الميزانية، وبيان الأرباح والخسائر، والتدفقات النقدية، والملاحظات على البيانات المالية) من أكثر المصادر استخداماً للحصول على معلومات حول الشركة، ويرجع البعض فشل الحوكمة غالباً إلى فشل الشركة في الإفصاح عن الصورة الكاملة لوضعيتها المالية.
- **الملكيات الكبرى للأسهم بما في ذلك المستفيدين من الملكية وحقوق التصويت:** الحصول على معلومات تخص هيكل الملكية وحقوق التصويت، ومختلف الحقوق المترتبة عن ملكية الأسهم.
- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين الرئيسيين؛
- المعلومات التي تخص أعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك مؤهلاتهم، وعملية الاختيار، والمديرين الآخرين في الشركة، وما إذا كان يمكن اعتبارهم من قبل المجلس بمثابة أعضاء مستقلين؛
- **المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة:** أي الإفصاح عن المعلومات التي تخص المعاملات التي تربط الشركة كشخص معنوي – بشكل مباشر أو غير مباشر – مع طرف آخر كالمساهمين أو أقاربهم أو كبار العاملين في الإدارة.

---

[1] سعيد بوهراوة وحليمة بوكروشة، مرجع سبق ذكره، ص107.

[2] ميشيل أولسن، القيادة من خلال الحوكمة الرشيدة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2005، ص6.

[3] الدليل الارشادي لحوكمة الشركات العائلية في فلسطين، معهد الحوكمة الفلسطيني، آيار2014، ص- ص25- 27.

[4] محمد أحمد إبراهيم خليل، مرجع سبق ذكره، ص13.

[5] الدليل الارشادي لحوكمة الشركات العائلية في فلسطين، مرجع سبق ذكره، ص- ص25- 27.

[6] G20/OECD Principles of Corporate Governance, Op.cit, P-P41-46.

- **عوامل المخاطرة المتوقعة:** يتم الافصاح عن معلومات كافية وشاملة لإعطاء معلومات كاملة للمستثمرين عن المخاطر الجوهرية (المهمة) المتوقعة بالنسبة للشركة، ويحقق هذا الإفصاح عن المخاطر أكبر قدر من الفعالية عندما يكون مصمماً خصيصاً لشركة أو لصناعة معينة، ويعتبر الإفصاح عن نظام الرقابة وإدارة المخاطر أكثر فأكثر كإحدى الممارسات الجيدة.
- المسائل الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين؛
- هياكل وسياسات الحوكمة بما في ذلك محتويات أي نظام أو سياسة لحوكمة الشركة والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها؛
- **أهداف الشركة والمعلومات غير المالية:** تعنى بالإفصاح عن الأهداف التجارية للشركة، بالإضافة إلى التوجه الجديد الخاص بالأهداف الأخلاقية والبيئية والمسائل الاجتماعية، وأن تفصح عن مختلف المعلومات غير المالية، والتي تكون على قدر كافٍ من الأهمية لبعض المستثمرين والمستخدمين للمعلومات الآخرين في اتخاذهم لمختلف القرارات.

كما يفترض أن تقوم الشركة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، مع التركيز بشكل خاص على الجوانب التالية:[1]

- صافي المساهمة الاجتماعية للشركة، والتي لا تشمل فقط عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للشركة، وإنما أيضا تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية (الاجتماعية) والتي لها تأثير على فئات المجتمع؛
- تحديد ما إذا كانت استراتيجية الشركة وأهدافها تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من جهة، ومع طموح الشركة بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة أخرى؛
- الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها الشركة والتي لها آثار اجتماعية، حيث يتم توضيح أثر قرارات الشركة على صحة العاملين وعلى تلوث البيئة وعلى استهلاك الموارد، ويتطلب تحقيق هذا الهدف توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي للشركة، ومدى مساهمتها في تحقيق تلك الأهداف.

كما يمكن الإفصاح عن:[2]

- عدد اجتماعات مجلس الإدارة، وقائمة أسماء الحاضرين والمتغيبين عن الجلسة؛
- تقرير المدقق الخارجي؛
- معلومات وافية عن أداء الشركة وأية مناقشات بخصوصها.

2.5.2 ينبغي إعداد المعلومات والإفصاح عنها وفقاً للمعايير العالية الجودة للمحاسبة والإبلاغ المالي وغير المالي لتسهل – على المستثمرين ومختلف مستخدمي هذه المعلومات – عملية المقارنة بين معلومات مختلف

[1] الدليل الارشادي لحوكمة الشركات العائلية في فلسطين، مرجع سبق ذكره، ص، ص26، 27.

[2] المرجع السابق، ص- ص25- 27.

الشركات، أو انتهاج معايير محلية ذات جودة عالية بجعلها متناسقة مع أحد المعايير المحاسبية الدولية المعترف بها.[1]

3 .5.2 ينبغي أن يقوم بالتدقيق الخارجي السنوي مدقق مستقل، وكفء ومؤهل وفقاً لمعايير التدقيق عالية الجودة، حتى يتمكن من أن يقدم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن البيانات المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي الهامة.[2]

- ينبغي على المدققين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وهم مسؤولون تجاه الشركة بممارسة كل ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية التدقيق؛
- يجب أن توفر قنوات نشر المعلومات الوصول المتكافئ للمعلومات (تساوي فرص تلقي المعلومات بين كافة المستخدمين لها)، مع توصيلها في الوقت المناسب، وضمان كفاءتها وفعاليتها من حيث التكلفة بالنسبة لمستخدميها.

4 .5.2 الإفصاح والشفافية في القانون الجزائري: وفي محاولة من المشرع الجزائري لحماية حقوق المساهمين، ركز في مضمون المادتين 677، 678 من القانون التجاري – المعدلتين بالمرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 – على الأمور التي يجب أن يفصح عنها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للمساهمين، بحيث أوجب عليهما إبلاغ المساهمين ووضع تحت تصرفهم – قبل ثلاثين يوماً من انعقاد الجمعية العامة – كل الوثائق الضرورية، لتمكينهم من إبداء آرائهم عن دراية، وإصدار قرارات دقيقة فيما يخص إدارة أعمال الشركة وسيرها، كما جعل من الضروري إبلاغ المساهمين ووضع تحت تصرفهم كل من المعلومات التالية:[3]

- أسماء القائمين بالإدارة والمديرين العامين وألقابهم ومواطنهم، أو عند الاقتضاء بيان الشركات الأخرى التي يمارس فيها هؤلاء الأشخاص أعمال التسيير أو الإدارة؛
- نص مشاريع القرارات التي قدمها مجلس الإدارة أو مجلس المديرين؛
- عند الاقتضاء نص مشروع القرارات التي قدمها المساهمين وبيان أسبابها؛
- تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يقدم إلى الجمعية العامة؛
- وإذا تضمن جدول الأعمال تسمية وتعيين القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة أو أعضاء مجلس المديرين، أو عزلهم يجب الإفصاح عن:

– اسم ولقب وسن المرشحين، والمراجع المتعلقة بمهنهم ونشاطاتهم المهنية طيلة السنوات الخمسة الأخيرة، ولا سيما منها الوظائف التي يمارسونها أو مارسوها في شركات أخرى؛

---

[1] G20/OECD Principles of Corporate Governance, Op.cit, P46.

[2] Ibid, P47,48.

[3] القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص، ص172، 173.

– مناصب العمل أو الوظائف التي تقلدها المرشحون في الشركة، وعدد أسهمهم المملوكة فيها.

- أما إذا كان الأمر يتعلق بالجمعية العامة العادية فيجب أن يذكر جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة (القوائم المالية)، والتقرير الخاص بمدققي الحسابات المبين لنتائج الشركة خلال كل سنة مالية من السنوات الخمسة الأخيرة، أو كل سنة مالية مقفلة منذ إنشاء الشركة أو دمج شركة أخرى في هذه الشركة، إذا كان عددها يقل عن خمسة.
- إذا كان الأمر يتعلق بجمعية عامة غير عادية، تقرير محافظي الحسابات الذي يقدم إلى الجمعية عند الاقتضاء.

استنتجنا من هذا المبدأ أن المشرع الجزائري سبق منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في سن تشريعات تحمي المساهم وتتمثل في الإفصاحات الواجبة على مجلس الإدارة أمام المساهمين.

2.5. 5 وسائل الإفصاح: على الشركة أن تصدر تقريراً سنوياً يضم القوائم المالية، بالإضافة إلى كافة المعلومات الأخرى التي قد تهم المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، ويجب أن تتسم لغة التقرير السنوي بالبساطة والسهولة حتى يتمكن القارئ العادي من فهمها، كما يفضل أن يصدر التقرير باللغتين العربية والإنجليزية (أو أي لغة رسمية لبلد تواجد الشركة) ليسهل على كافة المساهمين وأصحاب المصالح مهمة الاطلاع عليه أياً كانت جنسياتهم، كما يجب أن تكون لدى الشركات المقيدة بالبورصة مواقع على شبكة الأنترنيت، كما يفضل أن تكون باللغتين العربية والإنجليزية، ويتم فيها الإفصاح عن معلوماتها المالية وغير المالية بأسلوب سهل للمستخدم، حتى يسهل الوصول إليها، وعلى الشركة أن تعين مسؤول عن علاقات المستثمرين، ويدير وسائل الإفصاح بالشركة، ويرد على استفسارات المستثمرين والمهتمين بالشركة وأدائها،[1] بالإضافة إلى كافة وسائل التواصل المتاحة في عملية الإفصاح، بما في ذلك الصحف اليومية، وذلك لتحقيق إفصاح كامل وسريع عن المعلومات وفي الوقت المناسب.[2]

2. 6 المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة: يقتضي تحقيق أهداف الشركة وجود مجلس إدارة قوي داخلها، وذلك لضمان الإشراف الجيد والدقيق على استخدام مواردها بما يعود بالمنفعة عليها وعلى جميع الأطراف المرتبطة بها مستقبلا، بالإضافة إلى استخدام الأساليب الناجعة لممارسة السلطة لتتمكن الشركة من محاربة الفساد بكل صوره، وتعميق ثقافة الالتزام بالمبادئ وخلق أنظمة للرقابة الذاتية ضمن إطار أخلاقي نابع من العمل بمصداقية والشفافية.[3] وتظهر كفاءة مجلس الإدارة وأعضائه في اختياره للمديرين التنفيذيين واشرافه عليهم.

[1] ياسر أحمد محمود محمد، مرجع سبق ذكره، ص، ص92، 93.

[2] الدليل الارشادي لحوكمة الشركات العائلية في فلسطين، مرجع سبق ذكره، ص27.

[3] مريم قايد، مرجع سبق ذكره، ص222.

وفي هذا الصدد ينبغي أن توفر ممارسات حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه الشركة، وأن تكفل متابعة الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين، وذلك من خلال مراعاة النقاط التالية: [1]

1.6.2 ينبغي على لأعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس العلم التام بحسن نية، ومع بذل العناية الواجبة بما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.

2.6.2 عندما يرى مجلس الإدارة أن قراراته قد تؤثر على مجموعات مختلفة من المساهمين بطرق مختلفة، يتعين عليه أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة.

3.6.2 يتعين على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية، وأن يأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح الآخرين.

4.6.2 يتعين على مجلس الإدارة أن يقوم بوظائف رئيسية معينة، تتضمن: [2]

- رسم ومراجعة وتوجيه استراتيجية الشركة، وخطط العمل الرئيسية، وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر، والموازنات وخطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ، مع الإشراف على المصروفات الرأسمالية الرئيسية لعمليات الاستحواذ وعمليات البيع؛
- الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركة وإجراء التغيرات إذا لزم الأمر؛
- اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين، وتحديد مكافآتهم ومرتباتهم، والإشراف عليهم، وإذا لزم الأمر، استبدالهم، مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب؛
- مراعاة التناسب بين مكافآت المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين وأعضاء مجلس الإدارة، ومصالح الشركة ومساهميها على المدى الطويل؛
- ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة؛
- رصد وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة، وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك من إساءة في استخدام أصول الشركة، وإساءة استغلال المعاملات بين الأطراف المرتبطة؛
- ضمان نزاهة نظم المحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالشركة، بما في ذلك التدقيق المستقل، ووجود نظم سليمة للرقابة، وعلى وجه الخصوص وجود نظم لإدارة المخاطر، والرقابة المالية، ورقابة العمليات، والالتزام بالقانون والمعايير ذات الصلة؛
- الإشراف على عمليات الإفصاح والتواصل؛
- السهر على ضمان استقلال وحياد كل من المدقق الداخلي والخارجي وذلك من خلال لجنة التدقيق المنبثقة عنه، وعلى مراقبة فعالية أدائهم، [1] بالإضافة إلى الإشراف على إعداد القوائم المالية وإيصالها للمساهمين ومختلف

[1] G20/OECD Principles of Corporate Governance, Op.cit, P-P45-54.

[2] Ibid, P-P47-50.

أصحاب المصالح، ومراقبة مدى تنفيذ البرامج والمشاريع والميزانيات وتقييم نتائجها،[2] وينسق بين الإدارة التنفيذية والمساهمين.

5 .6.2 ينبغي أن يكون مجلس الإدارة قادراً على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة، كما ينبغي أن: [3]

- يقوم بإنشاء لجان متخصصة تساعده في أداء وظائفه، ولا سيما في ما يتعلق بالتدقيق، وبالاعتماد على حجم الشركة والمخاطر التي تتعرض لها أيضاً في ما يتعلق بإدارة الشركة والمكافآت، عندما يتم إنشاء لجان لمجلس الإدارة ينبغي على مجلس الإدارة أن يحدد بشكل جيد وأن يفصح عن صلاحياتها، وتشكيلها وإجراءات عملها؛
- يكون أعضاء مجلس الإدارة قادرين على إلزام أنفسهم بمسؤولياتهم بطريقة فعالة؛
- تقوم مجالس الإدارة بعمليات تقييم لتقدير أدائها وتقييم ما إذا كانت تملك المزيج الصحيح من الخلفية والكفاءات؛
- تحدد مسؤوليات مجلس الإدارة بما يضمن تحقيق مبدأ الاستقلالية عن مالكي الشركة، فتنظر مجالس الإدارة في تكليف عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين القادرين على ممارسة الحكم المستقل، للقيام بالمهام التي يحتمل وجود تعارض في المصالح بها، وتتركز مبادئ الحوكمة في تحديد صلاحيات مجلس الإدارة من حيث الحقوق والواجبات، والأجور والمكافآت، وكيفية التواصل، وإدارة الاجتماعات بشكل أكثر فاعلية،[4] مع ضمان نزاهة التقارير المالية وغير المالية، وترشيح أعضاء لمجلس الإدارة والوظائف التنفيذية الرئيسية.[5]

6 .6.2 حتى يتمكن أعضاء مجلس الإدارة من أن يقوموا بمسؤولياتهم ينبغي أن تتاح لهم كافة المعلومات الصحيحة وذات الصلة وفي الوقت المناسب.[6]

7 .6.2 عندما يكون تمثيل العاملين في مجلس الإدارة منصوص عليه، ينبغي وضع آليات لتسهيل حصول ممثلي العاملين على المعلومات وتدريبهم، بحيث يمارس هذا التمثيل على نحو فعال ويساهم بشكل أفضل في تعزيز مهارات مجلس الإدارة ومعلوماته واستقلاله.[7]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة ومحاربة الاحتيال والفساد، مرجع سبق ذكره، ص357.

[2] فريق عمل GOAL08، مرجع سبق ذكره، ص- ص30- 43.

[3] G20/OECD Principles of Corporate Governance, Op.cit, P-P50-53.

[4] مظفر جابر الراوي، تطبيق معايير الحوكمة وأثرها القانوني في ضمان حقوق أقلية المساهمين في الشركات المساهمة "المملكة الأردنية الهاشمية نموذجا"، دفاتر الساسة والقانون، العدد11، جوان2014، ص190.

[5] G20/OECD Principles of Corporate Governance, Op.cit, P53.

[6] Ibid, P53.

[7] Ibid, P54.

بعد أن أسفرت جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD إلى تعريف بعض العناصر المشتركة التي تحدد ماهية الأساليب السليمة لحوكمة الشركات، يمكننا القول أن الهدف الأساسي منها أن تكون نقاط مرجعية يمكن اعتمادها من طرف أصحاب القرار، في إعداد الأطر القانونية والتنظيمية لمبادئ وآليات الحوكمة، والتي تتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لهذه الدول، ولا تعتبر هذه المبادئ ملزمة، كما أنها لا تستهدف تقديم توجيهات تفصيلية للتشريعات الوطنية.[1]

3.اقتراحات "نحو إصدار جديد لمبادئ حوكمة الشركات"

على منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD أن تعيد النظر في عناوين ومحتويات بعض من مبادئها، لتشمل بذلك أهداف الحوكمة الأساسية، ولكي لا تقصي أي طرف من المتعاملين في هذا النظام، أو أن تقصي أي أثر ارتدادي بين أطراف التعامل داخل هذا النظام، في ما يلي بعض الاقتراحات التي من شأنها أن تساعد في مراجعة وتنقيح مختلف مبادئ حوكمة الشركات:

3. 1 المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: (بدون تعديل).

3. 2 المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية: يمكن تعديل هذا العنوان ليقتصر على "حقوق المساهمين وأدوارهم الرئيسية في نظام حوكمة الشركات" وذلك أن المعاملة المتكافئة للمساهمين تعتبر من بين الحقوق التي يفترض أن تكون مكفولة في أي شركة تبتغي صبغة أو صفة الحوكمة، لذا ليس بالضرورة إظهارها في العنوان الرئيسي للمبدأ في حين أنه من الواجب ذكرها في محتوى المبدأ كعنوان ثانوي مع التفصيل فيه.

3. 3 المبدأ الثالث: المستثمرون من المؤسسات وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء: (بدون تعديل).

3. 4 المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات: كما هو معلوم فإن أهداف الحوكمة في الوقت الحالي تشمل ضمان حقوق أصحاب المصالح، بالإضافة إلى ما كانت عليه في الماضي – تقتصر على حقوق المساهمين فقط – ومن هذا المنطلق نرى أنه من الأرجح إظهار هذا الهدف في عنوان المبدأ من خلال إدراج حقوق أصحاب المصالح ليصبح على النحو التالي: "حقوق أصحاب المصالح وأدوارهم الأساسية في حوكمة الشركات"، على أن يتم إدراج هذه الحقوق بشيء من التفصيل في محتوى المبدأ، حيث لا يمكن أن تدعوا الحوكمة لحماية حقوق أصحاب المصالح دون ذكر ذلك في مبادئها بشكل واضح وصريح، وذلك كمحاولة للفت انتباه أصحاب المصالح أن لهم حقوق مكفولة في مبادئ حوكمة الشركات مقابل الأدوار التي يقومون بها، ما يزيد من حماسهم للقيام بتلك الأدوار، بالإضافة إلى زيادة ولائهم للشركة واحترامهم لمبادئ حوكمة الشركات.

3. 5 المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية: (بدون تعديل).

[1] عطية عز الدين، المبادئ الدولية في مجال الحوكمة، المجلة الجزائرية للدراسات السياسية، العدد6، كانون الأول2016، ص،ص142،143

3. 6 المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة: كما لمجلس الإدارة – وأعضائه- مسؤوليات أمام المساهمين ومختلف أصحاب المصالح فإن له حقوقاً ينبغي أن يحصل عليها من بينها مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، وفي نفس السياق فقد اكتشف العديد من المحللين أن من بين أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور العديد من الأزمات هو وجود خلل في نظام مكافآت مجلس الإدارة، وبغرض إيلاء هذا الموضوع بالعناية الكافية ارتأينا أن يحتوي عنوان هذا المبدأ على آثار طرفي العلاقة، أي أن يتضمن حقوق وواجبات أو مسؤوليات مجلس الإدارة، ليصبح عنوان المبدأ إما "حقوق وواجبات مجلس الإدارة" أو "حقوق ومسؤوليات مجلس الإدارة"، على أن يتم تضمين حقوق مجلس الإدارة في متن هذا المبدأ.

4. مبادئ الحوكمة في الفكر الإسلامي

تعتبر المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE الخاصة بحوكمة الشركات في أصلها أسساً للإصلاح الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وتعد بمضمونها مطلب إسلامي أصيل، فلا يستطيع أحد أن ينكر التجربة الإسلامية التي تضمنت نموذج ساطع للحكم الراشد ونظرية سياسية متكاملة أسست له، كما لا ننفي قدرة هذه التجربة على التكرار متى توفرت شروطها، فكتاب الله وسنة رسوله هما بطبيعة الحال الركيزتين الأساسيتين التي بنيت عليها هذه النظرية، وذلك بالتركيز على القيم، والمبادئ العامة، والمقاصد التي ينضبط بها الأشخاص، ويستخرجوا منها ما يصلح لأزمنتهم، وأحوالهم وظروفهم، وقد ترجمت إلى مبادئ موافقة للشريعة الإسلامية ومقابلة للمبادئ المنتهجة حالياً، والتي تنادي بها مختلف الهيئات في شكل أسس ومبادئ تقوم عليها النظرية المتكاملة للفكر الإسلامي حول الحوكمة، والتي يمكن عرضها على النحو التالي:[1]

4. 1 المبدأ الأول: العدل: يعتبر مطلب العدل والمساواة من أهم الأسس والمبادئ التي يقوم عليها النظام الإسلامي، وقد شدد الله سبحانه وتعالى على ضرورة توفر هذا المطلب في كل من يتولى إدارة مصالح الجماعة بشكل صريح وفي آيات كثيرة،[2] في مقدمتها قوله سبحانه وتعالى: ﴿ إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَى أَهْلِهَا وَإِذَا حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ إِنَّ اللَّهَ نِعِمَّا يَعِظُكُمْ بِهِ إِنَّ اللَّهَ كَانَ سَمِيعًا بَصِيرًا ﴾ سورة النساء: الآية 58.[3]

4. 2 المبدأ الثاني: الشورى: لا يمكن للحاكم في المنظور الإسلامي أن يستكمل صفة العدل، وأن يجعلها خصلة يتصف بها نظام حكمه إلا إذا كان قائماً على مبدأ الشورى، فالإنسان مهما اتصف بصفات الكمال – والكمال لله – قد تفوته جوانب أساسية من مدارك العدل لا يدركها إلا برأي غيره، وهذا ما ينطبق أيضا على الوحدات الجزئية من الشركات أياً كان نوعها، فالتشاور وأخذ آراء جميع الأطراف التي لها تأثير على الشركة يساهم في إحداث جو من التعاون والتفاهم يعمل على حل المشاكل بطرق ودية تساهم في إرضاء

[1] بن ثابت علال وعبدي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص9.

[2] المرجع السابق، نفس الصفحة.

[3] القرآن الكريم.

جميع الأطراف ذات المصلحة، فلم يكن أحد على وجه الأرض أكثر مشورة لأصحابه من رسول الله صل الله عليه وسلم،[1] وذلك لأن الله أمره بذلك في كتابه الحكيم ﴿ فَبِمَا رَحْمَةٍ مِّنَ اللَّهِ لِنتَ لَهُمْ وَلَوْ كُنتَ فَظًّا غَلِيظَ الْقَلْبِ لَانفَضُّوا مِنْ حَوْلِكَ فَاعْفُ عَنْهُمْ وَاسْتَغْفِرْ لَهُمْ وَشَاوِرْهُمْ فِي الْأَمْرِ فَإِذَا عَزَمْتَ فَتَوَكَّلْ عَلَى اللَّهِ إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ الْمُتَوَكِّلِينَ ﴾ آل عمران: الآية 195.[2]

4. 3 المبدأ الثالث: المسؤولية: تمثل المسؤولية في الفكر الإسلامي بمعنى العقد الاجتماعي المبرم بالبيعة بين الحاكم والمحكوم، فالحاكم يكون له حق السمع والطاعة من الرعية حينما يلتزم بأمر الله في سياسة البلاد والعباد – وذلك ينطبق تماما على الشركات بين المدير والموظفين– وأساس ذلك كما ذُكر العدل والشورى، وهو مسؤول عن هذا الالتزام بشكل مزدوج أمام الله وأمام الناس، وهذا هو الفرق بين التجربة الإسلامية وغيرها من التجارب،[3] ومما قد ورد في كتاب الله في هذا المقام قوله سبحانه: ﴿ يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا لَا تَخُونُوا اللَّهَ وَالرَّسُولَ وَتَخُونُوا أَمَانَاتِكُمْ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ ﴾ الأنفال: الآية 27.[4]

غير أن المسؤولية في الفكر الإسلامي بين الحاكم والمحكوم لا تنحصر في شقها السياسي الذي يتعلق بالتولية والعزل فحسب، بل هي أوسع وأشمل بكثير، حيث أن الحاكم والمحكوم متحالفان لخدمة الصالح العام وكلاهما مسؤول أمام الله على ذلك، سواء على المستوى الكلي أو على المستوى الجزئي، كل في موقعه وفق القاعدة العامة التي أسس لها الحديث الصحيح المشهور:" كلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته".[5]

المطلب الثاني: المدخل القانوني لحوكمة الشركات ومختلف المشاكل والتحديات المتعلقة بتطبيقها

تتمتع حوكمة الشركات بجانب قانوني قد فرضته عليها مختلف العلاقات التي تكونت في ظلها، باعتبار أن القواعد القانونية هي الضامن الوحيد لحقوق أطراف تلك العلاقات، من خلال مجابهة الممارسات غير السليمة التي تقوم بها الإدارة، وبالرغم من أن حوكمة الشركات قد تسلحت بقواعد قانونية واحتاطت بجملة من المبادئ إلا أنها قد واجهتها العديد من المشاكل والتحديات أثناء تطبيقها.

1. الجانب القانوني لحوكمة الشركات في الجزائر

بالنظر إلى حوكمة الشركات كنظام قائم بذاته يشتمل على مجموعة من الآليات والهياكل، فإنه من الضروري تطويقه بجملة من القواعد القانونية الفعالة والقابلة للتطبيق، وفي هذا السياق قام المشرع الجزائري بصب جل اهتماماته في تأطير الجوانب التنظيمية لحوكمة الشركات من خلال جملة من القوانين والمواد المفسرة لها، حيث وضع

[1] المرجع السابق، نفس الصفحة.

[2] القرآن الكريم.

[3] بن ثابت علال وعبدي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص9.

[4] القرآن الكريم.

[5] بن ثابت علال وعبدي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص9.

في القانون التجاري مختلف الترتيبات والقواعد التي تضبط سير جميع الشركات التجارية، بما فيها شركات المساهمة التي نظمها وفصَّل أحكامها في الفصل الثالث من القانون التجاري تحت عنوان "شركات المساهمة"، والذي احتوى على مجموعة من الأقسام الفرعية، فكان من أهمها القسم الثالث "إدارة شركة المساهمة وتسييرها" والقسم السابع "مراقبة شركات المساهمة" اللذان تضمنا كل من مجلس الإدارة، مجلس المديرين ومجلس المراقبة، بالإضافة إلى جمعيات المساهمين ومندوبو الحسابات في محاولة منه لتسليط الضوء على آليات حوكمة الشركات وهياكلها (الجمعية العامة للمساهمين، مجلس الإدارة، المديرية العامة، لجنة التدقيق، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي...إلخ).

بالإضافة إلى كل القوانين والمواد التي ذكرت في الفصل الثالث من القانون التجاري، وزيادة على كل الأمور التي تم ذكرها وتضمينها في مختلف عناصر الأطروحة مثل حقوق المساهمين التي كفلها المشرع بنصوص تشريعية صريحة، ومنها على وجه الخصوص المعلومات الواجب الإفصاح عنها للمساهمين، والتي جاءت في العديد من مواد القانون التجاري الجزائري (المادة 677، 678...إلخ)، بالإضافة إلى مبدأ المساواة بين المساهمين والذي تطرقت إليه المادة 715 (مكرر 4 المعدلة) من ذات القانون، فقد أبى المشرع الجزائري إلا أن يحمي الشركات ومساهميها ومختلف أصحاب المصالح من خلال مواد قانونية أخرى ردعية في حالة الإخلال بأي حق من الحقوق أو خرق أي مادة نص عليها القانون، حيث أنه يعاقب بعقوبات متفاوتة الحدة بين التغريم والحبس.

فحسب المواد (من المادة 811 إلى المادة 821) يحبس من شهر كحد أدنى إلى سنتين كحد أعلى بالإضافة إلى تغريمه بما قيمته 5.000 دج كحد أدنى إلى 2000.000 دج كحد أعلى أو بأحد العقوبتين:[1]

1. 1 كل من يمنع المساهم عمداً في المشاركة في مجلس المساهمين؛

1. 2 كل من يتقدم زوراً للمشاركة في انتخاب مجلس المساهمين مباشرة أو بواسطة شخص آخر كمالك للأسهم؛

1. 3 كل من حصل على منح أو ضمانات أو سمح له بمزايا الاستفادة من التصويت في اتجاه ما ويمتنع عن المشاركة فيه، وكذلك الأشخاص الذين ضمنوا أو وعدوا بهذه المزايا؛

1. 4 رئيس شركة المساهمة أو القائم بالإدارة:

- الذي يرأس الجلسة ويتخلف عن إثبات مداولات مجلس الإدارة في المحاضر التي تحفظ بمقر الشركة.
- الذي لم يحط علماً المساهمين بموجب رسالة موصى عليها بالتاريخ المحدد لانعقاد الجمعية قبل خمسة وثلاثين يوما على الأقل من التاريخ المحدد للانعقاد.

1. 5 رئيس الجلسة وأعضاء مكتب الجمعية: الذين لم يحترموا أثناء اجتماع جمعية المساهمين الأحكام المتعلقة بحقوق التصويت الملحقة بالأسهم.

[1] القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص- ص240- 243.

1. 6 رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون: [1]

1.6.1 الذين يباشرون عمداً توزيع أرباح صورية على المساهمين دون تقديم قائمة للجرد أو بتقديم قوائم جرد مغشوشة؛

2.6.1 الذين يتعمدون نشر أو تقديم ميزانية للمساهمين غير مطابقة للواقع، لإخفاء حالة الشركة الحقيقية ولو في حالة عدم وجود توزيع للأرباح؛

3.6.1 الذين يستعملون عن سوء نية أموال الشركة أو سمعتها في غايات يعلمون أنها مخالفة لمصلحتها لأغراض شخصية، أو لتفضيل شركة أو مؤسسة أخرى لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

4.6.1 الذين يستعملون عن سوء نية وبهذه الصفة ما لهم من السلطة أو حق في التصرف في الأصوات استعمالاً يعلمون أنه مخالف لمصالح الشركة لبلوغ أغراض شخصية، أو لتفضيل شركة أو مؤسسة أخرى لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

5.6.1 الذين يتخلفون في كل سنة مالية عن وضع حساب الاستغلال العام، وحساب النتائج، والجرد والميزانية، والتقرير الكتابي عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المنصرمة.

6.6.1 الذين يتخلفون في إعداد هاته المستندات عن استعمال نفس الأشكال، وطرق التقدير المتبعة في السنين السابقة مع مراعاة التعديلات المقدمة طبقا للمادة 548.

7.6.1 الذين لم يعملوا على انعقاد الجمعية العامة العادية في ستة الأشهر التي تلي اختتام السنة المالية، أو عند التمديد في الآجال التي تلي اختتام السنة المالية، أو عند التمديد في الأجل المعين بقرار قضائي، أو لم يقدموا المستندات المنصوص عليها في الفقرتين 2 و3 من المادة 545 للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة العادية.

8.6.1 الذين لم يستدعوا لكل جمعية في الأجل القانوني أصحاب الأسهم الحائزين منذ شهر واحد على الأقل على سندات اسمية إما برسالة عادية أو برسالة موصى عليها على نفقتهم، إذا كان قد نص عليها في القانون الأساسي أو بناء على طلب المعنيين بالأمر.

9.6.1 الذين لم يضعوا تحت تصرف كل مساهم بمركز الشركة أو بمديرية إدارتها نموذج وكالة إذا كان قد طلبه بالإضافة إلى:

- الوثائق والسندات الآتي ذكرها في أجل خمسة عشر يوماً السابقة لانعقاد الجمعية العامة العادية السنوية وهي:
  - الجرد وحساب الاستغلال العام، وحساب النتائج، والميزانية، وقائمة عن القائمين بالإدارة؛
  - تقارير مجلس الإدارة ومندوبي الحسابات التي تقدم للجمعية العامة؛
  - نص القرارات المقترحة وبيان أسبابها، كذا المعلومات الخاصة بالمرشحين لمجلس الإدارة عند الاقتضاء؛

[1] المرجع السابق، نفس الصفحات.

- المبلغ الإجمالي المصادق عليه من طرف مندوبي الحسابات والأجور المدفوعة للأشخاص الذين يتلقون أعلى الأجور باعتبار أن عدد الأشخاص يتغير بين 10 أو 5 حسب عدد العاملين الذين يتجاوز أو يقل عن مائتين من ذوي الأجور؛

- نص القرارات المقترحة وتقرير مجلس الإدارة وعن الاقتضاء تقرير مندوبي الحسابات ومشروع الإدماج وذلك في أجل خمسة عشر يوماً السابقة لانعقاد الجمعية العامة العادية؛
- قائمة المساهمين المحددة في اليوم السادس عشر السابق لذلك الاجتماع والمتضمنة أسماء وألقاب وموطن كل صاحب أسهم مقيد في ذلك التاريخ في سجل الشركة، وكذا عدد الأسهم التي يملكها كل مساهم وذلك قبل خمسة عشر يوماً من انعقاد الجمعية العامة؛
- السندات الآتي ذكرها الخاصة بالسنوات المالية الثلاث الأخيرة والمقدمة للجمعية العامة وهي: حساب الاستغلال العام، والجرد، وحسابات النتائج، الميزانيات، وتقارير مجلس الإدارة، وتقارير مندوبي الحسابات، وأوراق الحضور، ومحاضر الجمعيات وذلك في أي وقت من السنة.

10 .6.1 الذين لم يقدموا عمدا أثناء كل اجتماع للجمعية العامة العادية للمساهمين ورقة الحضور موقعة من المساهمين الحاضرين والوكلاء مصادق عليها من مكتب الجمعية، والمتضمنة لأسماء وألقاب وموطن كل مساهم حاضر أو وكيله وعدد أسهمه أو أسهم موكله، وكذلك عدد الأصوات الملحقة بهذه الأسهم، أو عدد التفويضات المسندة لكل وكيل عند عدم وجود هذه الإشارات؛

11 .6.1 الذين لم يلحقوا بورقة الحضور التفويضات المسندة لكل وكيل؛

12 .6.1 الذين لم يقوموا بإثبات قرارات كل جمعية مساهمين بمحضر يوقع من طرف أعضاء المكتب ويحفظ بمركز الشركة في ملف خاص ويثبت فيه تاريخ ومكان انعقاد الجمعية، وكيفية الاستدعاء، وجدول الأعمال، وتشكيل المكتب، وعدد المساهمين المشاركين في التصويت، ومقدار النصاب القانوني، والمستندات والتقارير المقدمة للجمعية مع ملخص المناقشات ونص القرارات المطروحة للتصويت، ونتيجة التصويت.

2. مشاكل وتحديات تطبيق حوكمة الشركات

واجهت حوكمة الشركات مجموعة من المشاكل والتحديات على طول مشوارها الإصلاحي الذي كانت تسعى من خلاله إلى خلق جو من الثقة، ليسهل عليها فيما بعد إقناع الجمهور بضرورة تطبيقهم لمبادئها، حيث كان من أهم تلك المشاكل ما يلي: [1]

- سوء الاستخدام للموارد، وسوء التسيير الواضح والمنتشر في مختلف إدارات الشركات؛
- نقص الاستقلالية والنزاهة والموضوعية الكافية للمدققين الخارجيين؛
- نقص آليات الرقابة الداخلية التي تتسم بالكفاءة والفعالية؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص50.

- الإشراف غير الكافي للهيئات التنظيمية للشركات؛
- وجود مدراء تنفيذيين غير فعالين؛
- وجود عدد كبير من المساهمين السلبيين الذين لا تتوفر لديهم الرغبة في ضبط النظام القائم، بالإضافة إلى عدم قدرتهم على إحداث التغيير، وقبوله، والتكيف معه؛
- ضعف القانون عن مجابهة بعض الممارسات التي يقوم بها المديرين التنفيذيين؛[1]
- تركز القوة الاقتصادية في أيدي عدد قليل، مما يؤدي إلى ضعف الحافز على دعم الإصلاحات الأساسية ذات النطاق الواسع لهيكل العلاقات؛
- سيطرة المسؤول التنفيذي الأول بمجلس الإدارة؛
- التنظيم الهرمي القائم في العديد من الشركات والذي يسمح لكبار الإداريين بالسيطرة على أموال الشركة وإحكام قبضتهم عليها دون ضوابط (المركزية في الحكم)؛
- ضعف النظام القانوني في تحقيق الالتزام بالمعايير (عدم التطبيق الكامل لمعايير المحاسبة والتدقيق المستمدة من المعايير الدولية)؛
- نقص الوعي بمفهوم الحوكمة وفوائد تطبيقها (غياب العمق الثقافي)؛
- صعوبة فرض حوكمة الشركات بالقوانين والضوابط الملزمة، ما يجعلها خاضعة للضوابط الذاتية التي تختلف من شخص لآخر.

المطلب الثالث: الأطراف الشريكة والمؤثرة في التطبيق السليم لمفهوم ومبادئ حوكمة الشركات.

تعتمد حوكمة الشركات في علاقاتها الداخلية والخارجية على مجموعة من الأطراف، والتي تعتبر شريكاً أساسياً في بناء هذا النظام، باعتبار أن هذا الشريك يؤثر ويتأثر بتطور الشركة أو تدهورها، لذلك فهو دائما ما يسعى إلى خلق جو من العلاقات التفاعلية التي تصب في صالح الشركة ومختلف الأطراف التي تربطها علاقة بها، كما تحاول حوكمة الشركات في نفس السياق الوصول إلى الهيكل المثالي للعلاقات التي تربط الشركة بالأطراف الشريكة الداخلية والخارجية في ظل نظامها الكفء والفعال.

1. الأطراف الشريكة* في نظام حوكمة الشركات

تعتبر الشركة نظام مفتوح على بيئته ومحيطه، حيث أنها تؤثر وتتأثر به، وهذا ما أجبرها على السعي لتحسين علاقتها بمحيطها من خلال التعرف على مختلف الأطراف الفاعلة فيها والمؤثرة بها، وانتهاج سياسات تضبط علاقاتها بهذه الأطراف، حيث قسمت تلك الأطراف إلى قسمين يتمثلان في:

[1] أيمن عادل عيد، الإدارة المالية مدخل التفكير المالي، بدون دار نشر، مصر، 2020، ص225.

* الأطراف الشريكة: توافق مجموعة من المصطلحات (الأطراف الفاعلة أو الأطراف ذات العلاقة، الأطراف ذات الصلة، الأطراف المعنية، الأطراف المستفيدة).

1. 1 الأطراف الشريكة الداخلية: حصرهم ميثاق الحكم الراشد في مالكي الشركة، والأشخاص الذين فوضوهم لجزء من حقوقهم وصلاحياتهم مثل الإداريين والمسريين. [1]

1.1. 1 الملاك أو المساهمين: يقصد بالمساهمين بالمعنى الواسع، الحائزين على أسهم في شركات الأسهم، وحاملي الحصص في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، ويتمتعون بحقوق محددة وفقاً للقانون والوثائق التعاقدية الأخرى،[2] فَهُم من يقدم رأس المال للشركة، في سبيل تعظيم الربح وتعظيم ثروتهم من خلال ما سيحصلون عليه من أرباح عند توزيعها.[3]

1.1. 2 الإداريون: يتكون مجلس الإدارة من إداريين يعيّنون من طرف الجمعية العامة، ويمكن أن يضم المساهمين، ومسيري الشركة، والإداريين الخارجيين، على أن يضمن التوازن في تشكيلته من حيث الخبرة والمهارات التي تركبه.[4]

1.1. 3 الفريق التنفيذي: يتمثل في الإداريين الذين يسهرون على اقتراح وتنفيذ الخطط والبرامج والقرارات التي يتم اتخاذها من قبل مجلس الإدارة، وهي الجهة المسؤولة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة، كما أنها تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها في الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها.[5]

كل واحد من هؤلاء يتصرف في حدود إطار هيئة التسيير الخاصة به والتابع لها، طبقاً للأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم الشركة، وتتمثل هذه الهيئات الإدارية في: [6]

- **الجمعية العامة***: تضم المالكين (المساهمين أو أصحاب الحصص)، ويقع على عاتقها واجب اعتماد مبادئ التنظيم والتسيير التي تسمح بضمان الحقوق والامتيازات الخاصة بالمساهمين.
- **مجلس الإدارة:** يضم الإداريين الذين تعينهم الجمعية العامة للمساهمين، ومن صلاحياته قيادة استراتيجية الشركة ومراقبة تنفيذها.

---

[1] حمادي نبيل، الحوكمة المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، يومي04 و05 ديسمبر 2012، ص12.

[2] فريق عمل GOAL08، مرجع سبق ذكره، ص30.

[3] ولد محمد عيسى محمود، مرجع سبق ذكره، ص257.

[4] فريق عمل GOAL08، مرجع سبق ذكره، ص40.

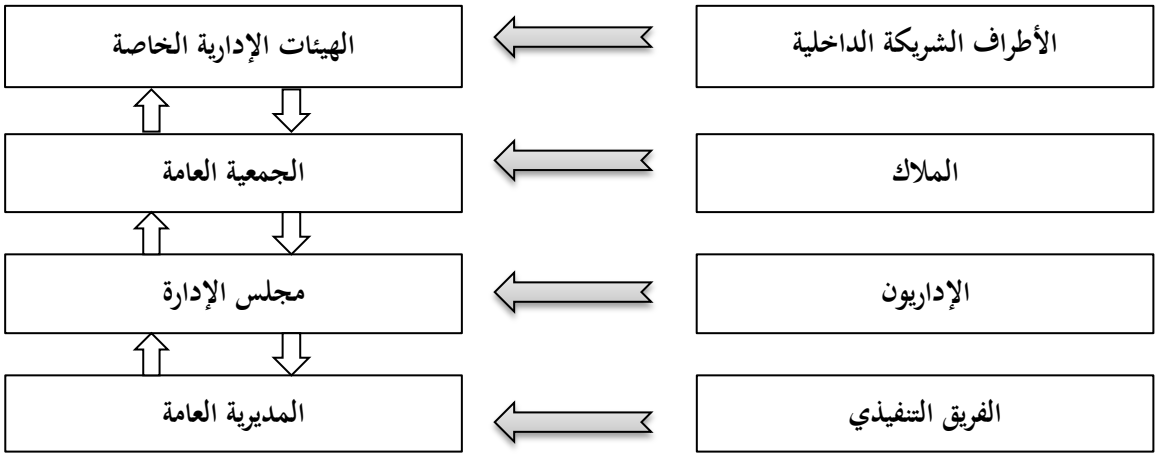
[5] ولد محمد عيسى محمود، مرجع سبق ذكره، ص257.

[6] حمادي نبيل، مرجع سبق ذكره،ص12.

*تجتمع الجمعية العامة العادية مرة في السنة على الأقل، خلال الستة أشهر التي تسبق قفل السنة المالية "حسب المادة 676 من القانون التجاري".

- **المديرية العامة:** تضم الفريق التنفيذي الذي يتم توظيفه وتنصيبه من قبل مجلس الإدارة، باقتراح من لجنة تعين من طرف مجلس الإدارة لهذا الغرض (لجنة الترشيحات)، [1] وتقوم بإعداد واقتراح استراتيجية الشركة وعرضها على مجلس الإدارة، ومن ثم تنفيذها. [2]

الشكل رقم (1–6): الأطراف الشريكة الداخلية وهيئاتهم الإدارية الخاصة



المصدر: فريق عمل GOAL08، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص60.

يوضح الشكل السابق مختلف الأطراف الشريكة الداخلية والهيئات التي تمثلهم في التنظيم بالشركة، حيث أن الملاك أو المساهمين تمثلهم الجمعية العامة، والإداريون يقوم بتمثيلهم مجلس الإدارة، أما الفريق التنفيذي فتمثله المديرية العامة.

مما سبق نستنتج أن للأطراف الشريكة الداخلية هيئات إدارية وتسييريه تمثلها داخل الشركة، وسيترتب على هذا التمثيل مجموعة من المهام التي على ممثلي الأطراف الشريكة الداخلية القيام بها، والجدول التالي يوضح مختلف هذه المهام:

[1] فريق عمل GOAL08، مرجع سبق ذكره، ص43.
[2] حمادي نبيل، مرجع سبق ذكره، ص12.

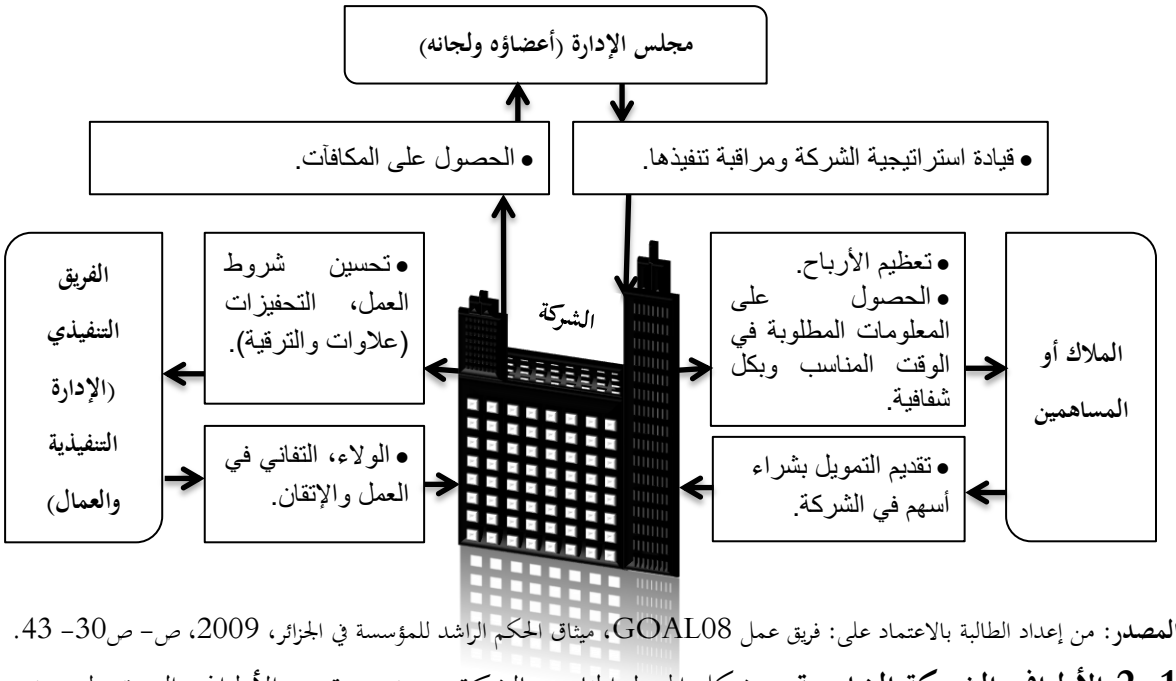
الجدول رقم (1-6): مهام وصلاحيات الهيئات الممثلة للأطراف الشريكة الداخلية

الأطراف الشريكة الداخلية	الهيئات الإدارية الخاصة	مهام وصلاحيات كل هيئة
الملاك	الجمعية العامة للمساهمين	• المصادقة على النظرة الاستراتيجية والقيم الخاصة بالشركة؛ • تحديد بوضوح السلطات المفوضة وسقف الالتزامات المالية المسموحة؛ • تعيين المدققين الخارجيين؛ • المصادقة على الحسابات السنوية؛ • تحديد حصة الأرباح القابلة للتوزيع، وتوزيعها؛ • تعديل القوانين الأساسية للشركة؛ • فتح ورفع رأس المال عن طريق إصدار أسهم جديدة؛ • تعديل هيكل رأس المال؛ • تعيين وعزل أعضاء مجلس الإدارة، وتحديد أجورهم ومكافآتهم.
الإداريون	مجلس الإدارة	1. **القيادة الاستراتيجية للشركة:** على مجلس الإدارة القيام بمهام قيادية، وتتمثل في ما يلي: • وضع استراتيجية للشركة وترجمتها في برامج ومشاريع والميزانيات التقديرية؛ • توظيف وتنصيب أعضاء الفريق التنفيذي واداريه – تحديد انتخاب الإداريين – وتحديد رواتبهم؛ • ضمان الاستقرار والسير الحسن للشركة وفقاً للقوانين واللوائح. 2. **الرقابة:** على مجلس الإدارة القيام بمهام رقابية، وتتمثل في ما يلي: • مراقبة مدى تنفيذ البرامج والمشاريع والميزانيات التقديرية وتقييم نتائجها؛ • تنظيم أنشطة مجلس الإدارة؛ • الإشراف على الفريق التنفيذي؛ • متابعة شروط استقرار الشركة.
الفريق التنفيذي	المديرية العامة	• إعداد واقتراح استراتيجية الشركة وعرضها على مجلس الإدارة؛ • تنفيذ هذه الاستراتيجية – بعد اعتمادها من قبل مجلس الإدارة – وترجمتها في شكل مخططات سنوية وميزانيات معتمدة؛ • الإشراف على أعضاء الفريق التنفيذي (إداريين تنفيذيين وعمال) ومراقبة أعمالهم؛ • تقديم تقارير لمجلس الإدارة بالنتائج المحققة مقارنة مع الأهداف المحددة ضمن الاستراتيجية المعتمدة؛ • تزويد مجلس الإدارة بالمعلومات التي تمكنه من قيادة ومراقبة نشاطات الشركة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: فريق عمل GOAL08، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص- ص30- 43.

تربط الأطراف الشريكة الداخلية بالشركة مجموعة من العلاقات، وهي علاقات أخذٍ ورد يؤطرها نظام حوكمة الشركات، فإذا كان هذا النظام قوي ينعكس ذلك بالإيجاب على تلك العلاقات، ويوضح الشكل التالي مختلف العلاقات التي تربط الشركة مع الأطراف الشريكة الداخلية في ظل نظام قوي لحوكمة الشركات.

الشكل رقم (1-7): علاقات الشركة مع الأطراف الشريكة الداخلية في ظل حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: فريق عمل GOAL08، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص- ص30- 43.

1. 2 الأطراف الشريكة الخارجية: يتشكل المحيط الخاص بالشركة من مجموعة من الأطراف التي تربطهم مجموعة من العلاقات بهذه الشركة، بالرغم من أنهم خارجيين إلا أنهم يعتبرون أطرافاً شريكة وفاعلة في بناء نظامها الحوكمي، وذلك بسبب التأثير المباشر والفوري الذي يمكنهم ممارسته على مسارها ومستقبلها، وخططها وأهدافها، ويتمثلون في: الإدارات العمومية، المؤسسات المالية، المستثمرين، الموردون ومقدمي الخدمات، العملاء، المنافسين....إلخ[1]

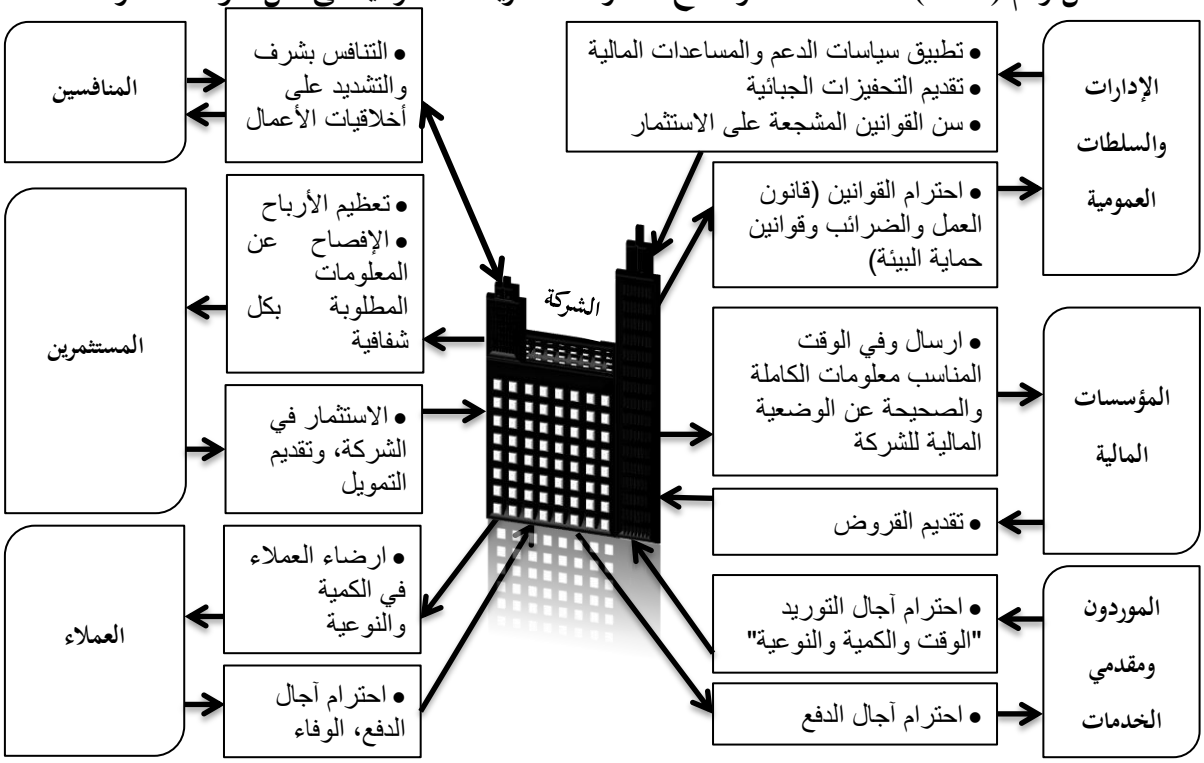
فيمكن القول أن الأطراف الشريكة والفاعلة في نظام حوكمة الشركات هي نفسها الأطراف المعنية بتطبيق مفاهيم ومبادئ الحوكمة، وهي أطراف مهمة جداً في معادلة علاقات الشركة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، فبدونهم لا تستطيع الإدارة وحدها، ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمين تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة، فالعملاء هم الطرف الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة، والمورد من يبيع للشركة المواد الخام والسلع والخدمات الأخرى، أما الممولين فهم الطرف المانح للتسهيلات الائتمانية للشركة، فينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهى الحرص والدقة، فالمعلومات المضللة للممولين مثلا قد تقطع خططاً تمويلية مما يؤثر سلباً على التخطيط المستقبلي للشركة. [2]

[1] فريق عمل GOAL08، مرجع سبق ذكره، ص61.

[2] جودي محمد رمزي، مرجع سبق ذكره، ص5.

ويوضح الشكل التالي مختلف العلاقات التي تربط الشركة مع الأطراف الشريكة الخارجية في ظل نظام قوي لحوكمة الشركات.

الشكل رقم (1-8): علاقات الشركة مع الأطراف الشريكة الخارجية في ظل حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: فريق عمل GOAL08، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص،ص44،45.

2. الهيكل الأمثل للعلاقات التي تربط الشركة بالأطراف الشريكة الداخلية والخارجية في ظل نظام كفء لحوكمة الشركات

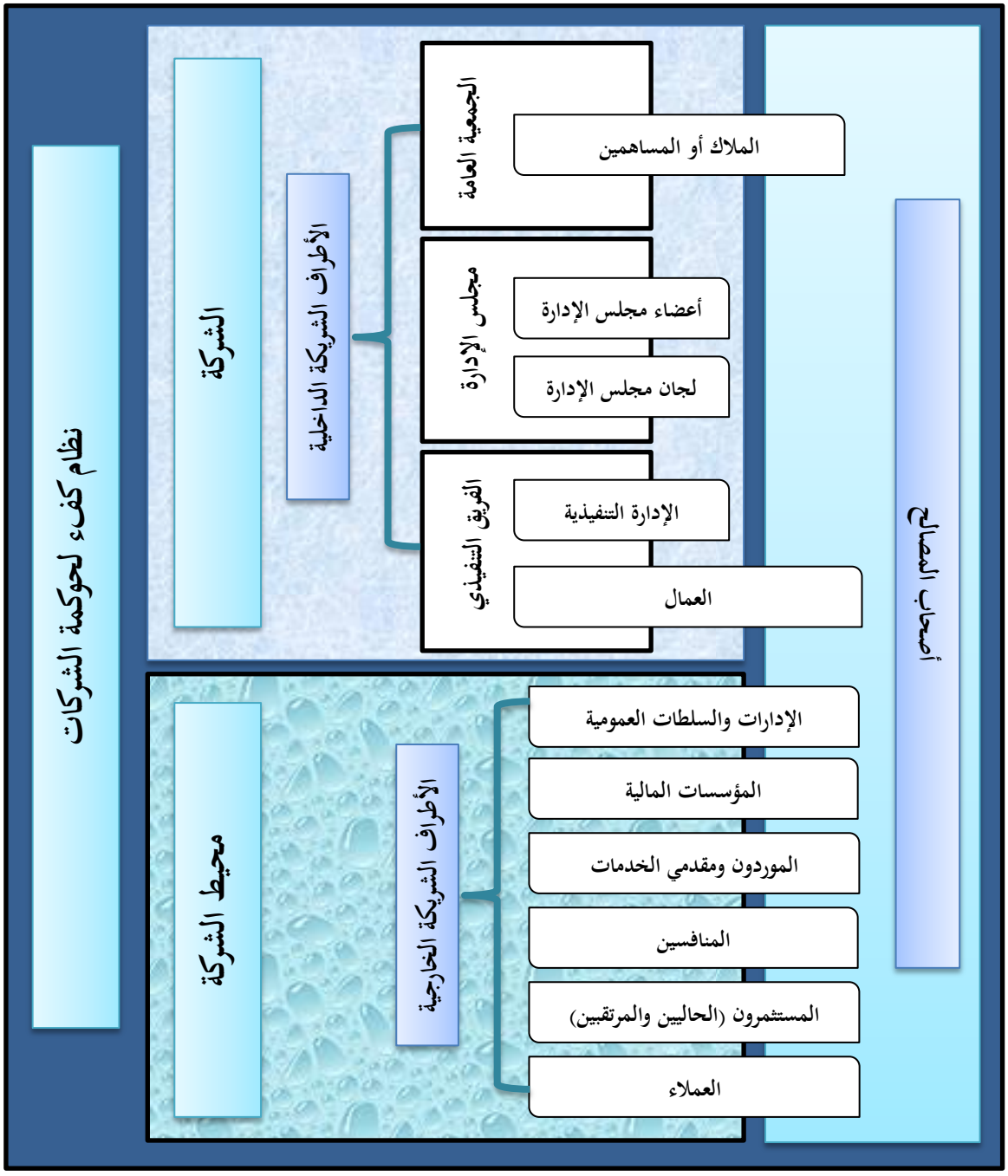
إن الأطراف الشريكة الخارجية ملزمة بالاندماج مع الشركة لإحداث نوع من علاقات التفاعلية التي تصب في صالح جميع الأطراف، وذلك لا يكون إلا بواسطة تحسين الشركة لعلاقاتها مع بيئتها ومع تلك الأطراف، مما يزيد من مصداقيتها وجاذبيتها، وتغيير نظرة الغير لها لتصبح صورتها إيجابية لديهم، وبذلك ستساهم في تغيير محيطها وتؤثر فيه إيجابيا بدلاً من أن تخضع لضغوطاته فقط.[1]

كما أن نجاح نظام حوكمة الشركات يعتمد على تضافر جهود كل الأطراف المرتبطة بتطبيق مبادئها،[2] والمتمثلة في الأطراف الشريكة الداخلية والخارجية، ومن هذا الطرح يمكن اقتراح هيكل أمثل للعلاقات التي تربط الشركة بالأطراف الشريكة الداخلية والخارجية في ظل نظام كفء لحوكمة الشركات ممثلا في الشكل التالي:

[1] فريق عمل GOAL08، مرجع سبق ذكره، ص14.

[2] جودي محمد رمزي، مرجع سبق ذكره، ص17.

الشكل رقم (1–9): الهيكل الأمثل للعلاقات التي تربط الشركة بالأطراف الشريكة الداخلية والخارجية في ظل نظام كفء لحوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

المطلب الرابع: متطلبات نجاح نظام حوكمة الشركات وفعاليته

يتميز النظام الناجح والفعال لحوكمة الشركات بجملة من المميزات والخصائص التي تميزه عن غيره من الأنظمة، كما يحتاج إلى مجموعة من الضوابط والترتيبات، التي من شأنها أن تزيد من كفاءته، حيث أنه وبمجرد توفره على هذه الضوابط سيظهر ذلك على خصائصه ومميزاته كنظام، وينطبق ذلك على عناصره الأساسية التي تحدد كفاءته وفعاليته، ما يسهل عملية قياس مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

1. ضوابط النظام الفعال لحوكمة الشركات

يحتاج نظام حوكمة الشركات إلى مجموعة من الضوابط لضمان نجاحه، وتندرج هذه الضوابط ضمن مجموعتين:[1]

1. 1 الضوابط الداخلية: هي مجموعة من الترتيبات التي تقوم داخل الشركة، وتهدف إلى التقليل من المخاطر عن طريق تحديد مختلف العلاقات التي تقوم بين مجلس الإدارة، والإدارة، والمساهمين، ومختلف أصحاب المصالح، وتتمثل هذه الضوابط في:

- تحسين جودة الممارسات المهنية للمدير المالي والعاملين في الإدارة المالية؛
- بناء نظام رقابي فعال لتقييم دائم ومستمر للإدارة التنفيذية؛
- بناء جهاز إعلامي غرضه التقصي عن تجاوزات الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تجاه المساهمين ومختلف أصحاب المصالح؛
- بناء توجه استراتيجي داعم للتحسين المستمر؛
- بناء ثقافة تنظيمية تشجع على القيام بالمهام كما يجب كممارسة من ممارسات حوكمة الشركات؛
- تبني قيادة إدارية (رشيدة، وواعية، ونزيهة، وشفافة).

1. 2 الضوابط الخارجية: تتمثل في مجموعة من الترتيبات الخارجية المطلوب توافرها وهي:

- الاهتمام بضوابط حقوق الملكية التي تمثل الضمانات التي تحمي الموردين والدائنين ومختلف أصحاب المصالح؛
- بناء قطاع مصرفي جيد التنظيم لدعم سوق الأوراق المالية والحفاظ على أموال المودعين؛
- إنشاء أسواق سليمة للأوراق المالية، تسمح بالتصفية السريعة للاستثمارات وتقليل التكاليف، وتحقيق الإفصاح الدقيق والمنتظم فيما يتعلق بالديون والالتزامات؛
- وضع البورصة لشرط تطبيق مبادئ الحوكمة كشرط أساسي لاستمرار القيد في البورصة وإجراء عمليات تداول على أوراقها المالية؛
- بناء أسواق تنافسية شفافة، باعتبارها مصدر من مصادر الكفاءة ورفع الإنتاجية ودعم الحصة السوقية؛

[1] أيمن عادل عيد، مرجع سبق ذكره، ص – ص225 – 228.

- إنشاء أسواق الاستيلاء (الاستحواذ) على الشركات، وتنطوي عملية الاستيلاء على الاستحواذ على شركة مفلسة بغرض الاستفادة منها وتحويلها إلى شركة ناجحة (وهذه العملية تحتاج لضوابط لعدم إطالة مدة الاستيلاء)؛
- وضع إجراءات خوصصة تتسم بالعدالة والشفافية، وتتضمن الكيفية والتوقيت لأن الخوصصة السيئة تؤدي إلى خلل في الاقتصاد؛
- بناء نظم ضريبية واضحة وشفافة؛
- بناء نظام قضائي مستقل يعمل بشكل جيد داخل الشركة؛
- بناء الاستراتيجيات المناهضة للفساد؛
- إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية، من خلال تبسيط الإجراءات، وتوضيح معايير تقييم الأداء؛
- توفير مجتمع نشط للأعمال قائم على أساس النزاهة، ويحتاج إلى وضع دساتير محلية للسلوك والممارسات الأخلاقية في مجال الأعمال تتسم بالعدالة والوضوح والشفافية والقابلية لمحاسبة المسؤولين؛
- تأطير علاقات سليمة مع أصحاب المصالح لتحقيق مصلحة الشركة، مع ملاحظة أن مراعاة أصحاب المصالح يعطى للشركة ميزة تنافسية، ويحقق المزيد من المنافع في الأجلين – القصير والطويل – فتتزايد قيمة الشركة ومن ثم أرباحها وتقوى قدرتها التنافسية؛
- وضع قوانين وتشريعات داعمة لعمليات التغير الداخلية، بما في ذلك قانون العقود الذي يصمم بغرض حماية الموردين والدائنين والعمال وحتى المساهمين ومختلف أصحاب المصالح؛

2. مميزات النظام الناجح والفعال لحوكمة الشركات

ذكر جون كولي في كتابه "ما هي حوكمة الشركات؟" أن نموذج نظام حوكمة للشركات الناجح يشمل الخصائص والميزات التالية: [1]

- مجلس إدارة قوي وفعال ينفذ مهامه ومسؤولياته بقدر كاف من الفعالية والسلامة؛
- رئيس تنفيذي مؤهل، يتم اختياره من قبل مجلس الإدارة، وتقدم له كل السلطات والصلاحيات لإدارة أعمال الشركة، ويقوم بكل الأعمال الموكلة إليه تحت إشراف وموافقة مجلس الإدارة؛
- نموذج عمل جيد يتم اختياره من قبل الرئيس التنفيذي والفريق الإداري، بإشراف من مجلس الإدارة وبموافقته؛
- إفصاح كاف وملائم عن أداء الشركة للمساهمين والمجتمع المالي.

كما يجب لحوكمة الشركات أن تهتم بالجانب الرقابي وخاصة التدقيق الخارجي، وضمان استقلاليته وموضوعيته.

[1] سلام عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص،ص399،398.

3. العناصر الأساسية التي تحدد كفاءة وفعالية نظام حوكمة الشركات

تعتمد كفاءة حوكمة الشركات وبشكل كبير على توافر العناصر التالية: [1]

3. 1 آليات الرقابة الداخلية: هي مجموعة من القواعد والتعليمات والسياسات المحددة التي يجب على الشركة إتباعها، في حين أنه لا يوجد قوانين ولوائح يمكن أن تؤكد على وجود نظام كاف لحوكمة الشركات دون وجود هيكل ثقافي ومؤسسي مدعم، كما أن فعالية حوكمة الشركات وتطبيقها الناجح داخل الشركة يعتمد إلى حد كبير على الارتباط المعرفي الفعال لكافة الممثلين الاقتصاديين داخل الشركة، والمتمثلين في (مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق، والإدارة، والمدققين الداخليين، والمقققين الخارجيين)، وبصفة عامة توجد ملاحظتين بخصوص حوكمة الشركات الفعالة، وتتمثل في:

- حوكمة الشركات الجيدة لا تكمن في القواعد وإنما في قدرتها على التكامل والتأثير على ثقافة الشركة؛
- حوكمة الشركات الجيدة يجب أن تأخذ في الحسبان القضايا البيئية كما يجب أن تتضمن عمليات مصممة لتحديد وإدارة المخاطر المختلفة المرتبطة بأنشطة الشركة.

3. 2 المساءلة المحاسبية: هي التبرير القانوني لممارسة السلطة، وهي الطريقة الوحيدة للتأكد من أن السلطة التي تم تفويضها لم يساء استخدامها، والتأكد من عدم وجود أي تعارض في المصالح بين من فوضوا السلطة وبين من مارسوها.

3. 3 التقرير المالي: يعد التقرير المالي الذي يأخذ صبغة الشفافية والجودة من بين العناصر الأساسية لبناء نظام حوكمي كفء وفعال، حيث أنه من مسؤوليات الإدارة إعداد تقرير مالي بجودة عالية، في الوقت الذي تتوقع منها كل الجهات المستخدمة له قيامها بذلك فعلا.

إن جودة التقرير المالي تكمن في إفصاحه عن المعلومات المالية وغير المالية الهامة لمجلس الإدارة والمساهمين والمستخدمين الآخرين لتلك المعلومات في الوقت الملائم وبكل شفافية، فكلما تحسنت جودة المعلومات المنتجة كلما زادت أهمية حوكمة الشركات، وهذا ما يمكِّن مستخدمي القوائم المالية من رؤية القيمة الحقيقية للشركة، والتي ستنعكس في أسعار أسهمها. ولوجود المدققين الخارجيين في عملية التقرير المالي إضافة لا يستهان بها، لأن عملية تصديقه على المعلومات المعروضة في القوائم المالية يزيد من قيمتها الجوهرية، فإذا ما تحقق المدقق الخارجي من تلك المعلومات التي يرغب المستخدم في الحصول عليها فإنه بذلك يزيد من جودتها. وتتعاون وتتكامل المجموعات المسؤولة عن إعداد التقرير المالي، من أجل زيادة جودة هذا الأخير من جهة الإعداد، والإشراف، والتقييم (التدقيق) وتتمثل المجموعات المسؤولة عن إعداد التقرير المالي في المجموعات التالية: [2]

[1] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة ومحاربة الاحتيال والفساد، مرجع سبق ذكره، ص، ص297، 298.

[2] المرجع السابق، ص، ص331،332،307.

3.3. 1 مجلس الإدارة: يتضمن الإدارة المالية والمدقق الداخلي، ويقوم بالإشراف على إعداد التقرير المالي، ومن ثم تقييمه، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى تقييمه للمخاطر.

3.3. 2 لجنة التدقيق: تقوم بتقييم جودة التقرير المالي كجزء من مسؤولياتها (الفحص والمراقبة)، كما تقوم بالإشراف على إعداد التقرير المالي، وتضبط العلاقة بين الإدارة ومجلس الإدارة والمدققين الخارجيين، أي أنها تضمن الاتصال بينهم، بالإضافة إلى توفير نوع من الاستقلالية للمدققين الخارجيين.

3.3. 3 المدققين الخارجيين: يقومون بفحص وتقييم القوائم المالية، والتصديق على المعلومات المعروضة فيها.

4. قياس مدى الفعالية في تطبيق حوكمة الشركات

يمكن قياس مدى الفعالية في تطبيق حوكمة الشركات من خلال مجموعة من المعايير، التي تعكس وتوضح بصفة عامة القيم التي تسود الشركات وتؤثر على تطبيق الحوكمة فيها، وتتمثل فيما يلي:[1]

- مدى وجود بيان عن القوانين واللوائح المتضمنة لأفضل الأساليب في ممارسة سلطة الإدارة في مجالس إدارة الشركات، وهل من السهل الحصول عليه؟ وهل نصوصها واضحة وصياغتها سليمة؟
- مدى المشاركة النسبية لغير المديرين التنفيذيين في صنع القرارات، وتوجيه مسار العمل، وتحديد مجالات النشاط وهو أمر بالغ الأهمية، حيث أنه من شأنه أن يوفر أداة جيدة للتوجيه، والرقابة، ولتحسين الإشراف ولتحقيق المزيد من الشفافية، كما أن هذه المشاركة ستوضح الحقائق وتظهرها، وتعمل في الوقت ذاته على معالجة أي قصور أو أي انحراف، بشكل مؤثر وسريع، وإصلاح أي خطأ قد يحدث في الشركة.
- مدى وجود فصل وتقسيم للأعمال والأدوار، وخاصة ما يوجده هذا الفصل من حيوية وفاعلية تتصل بتحديد الرؤية الاستراتيجية للشركة، ورسم السياسات الخاصة بها، وما يتصل أيضا بالإجراءات التنفيذية المختلفة، والتي تتم من وقت إلى آخر في العمل، ومدى توافقه واتساقه مع احتياجات ومتطلبات مصالح الشركة، ومساهميها.
- مدى وجود لجان رئيسية تابعة لمجلس الإدارة، تتناول الأعمال التي تحتاج إلى بحث ودراسة تفصيلية، إلى جانب الأنشطة التي تحتاج إلى تطوير، وعمليات الإصلاح التي تحتاج إليها الشركة، بما يدعم كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف التي تسعى إليها.

[1] حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص، ص8، 9.

خلاصة

خلصنا من خلال هذا الفصل إلى أن السبب الرئيسي وراء الاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات يرجع إلى اكتشاف مشكل تضارب المصالح، والذي يعود في الأساس إلى نظريتين أساسيتين هما: نظرية الوكالة، ونظرية أصحاب المصالح، المعبر عنهما بالمدخلين الرئيسيين لدراسة حوكمة الشركات (مدخل المساهمين، ومدخل أصحاب المصالح)، فقد نودي بانتهاج مبادئ حوكمة الشركات من قبل مختلف الهيئات العالمية الناشطة في مجال الحوكمة، بغرض القضاء على مشكل تضارب المصالح، وسد فجوته بالإضافة إلى ضمان الشفافية والعدالة لجميع الأطراف.

كما وقد خلصنا إلى أن لحوكمة الشركات العديد من (الخصائص، والمحددات، ونماذج، والركائز والمكونات)، بالإضافة إلى امتلاكها لمجموعة من الآليات والأدوات الداخلية منها والخارجية على اختلاف مجالات اختصاصاها، ويعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم الأدوات والآليات الخارجية لحوكمة الشركات، لما يقوم به من دور رقابي محوري داخل الشركة، فهو يساعدها على اكتشاف مختلف الاختلالات والعمل على معالجتها في الوقت المناسب، وتحسين نوعية القوائم المالية ومن ثم زيادة ثقة مستخدميها، وصولاً إلى القضاء على مشكل تضارب المصالح، من خلال الحد من مشكل عدم تماثل المعلومات بين مسيري الشركة ومساهميها، بالإضافة إلى القضاء على الانحرافات والمشاكل الأخلاقية التي تطال الشركة وإدارتها، على اعتبار أن السلوك الأخلاقي من أهم ركائز نظام حوكمة الشركات، فإذا ما غاب أو غُيِّب سينهار النظام برمته.

كما وقد استنتجنا أن لحوكمة الشركات جانب تنظيمي متين، عززته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بحرصها على إيجاد مبادئ عامة لحوكمة الشركات تتميز بالجودة العالية إلى جانب تلك المبادئ التي جاءت بها الشريعة الإسلامية، وهذا ما لمسناه في إصداراتها المنقحة، سعياً منها لجعلها كمعيار لقياس كفاءة وفعالية النظم والشركات وحتى الدول المنتهجة لها. وبالإضافة إلى جانبها التنظيمي فإن لحوكمة الشركات جانب قانوني لا بأس به في النظام التشريعي الجزائري. ورغم هذا الاهتمام الكبير بحوكمة الشركات من الجانب التنظيمي والتشريعي إلا أنها لا تزال تواجه العديد من المشاكل والتحديات في الجانب التطبيقي. وعلى اعتبار أن الشركة نظام مفتوح يؤثر ويتأثر ببيئته، وتربطه علاقة شراكة بعدة أطراف داخل وخارج الشركة، فقد جاءت حوكمة الشركات لضبط علاقة التأثير هذه، من خلال اقتراح هيكل أمثل للعلاقات التي تربط الشركة بالأطراف الشريكة الداخلية والخارجية في ظل نظام كفء لحوكمة الشركات، من خلال دراستها لمتطلبات نجاح هذا النظام وفعاليته.

الفصل الثاني: الإطار النظري والقانوني للتدقيق الخارجي

تمهيد

بعد التغير الجذري الذي أحدثته العولمة في مختلف اقتصاديات العالم، وما خلفته من تبعات سلبية ترجمت إلى أزمات راح على إثرها كبريات الشركات في مختلف دول العالم، فتزعزعت اقتصاديات الدول العظمى وتصدعت أنظمتها، هذا ما أجبر محلليها وخبرائها الاقتصاديين على الإسراع في اكتشاف أسباب تلك الأزمات، والبحث عن ترياق فعال لعلاجها، ووضع خطط وقائية لتجنب أزمات أخرى. وفي خضم هذه الأحداث المتسارعة ظهر إلى السطح مفهوم التدقيق الخارجي على قدر كبير من الأهمية، بعد أن كانت أهميته مغيبة عن الساحة الاقتصادية رغم أنه كان موجوداً من قبل.

وعليه فقد ارتأينا أن نبحث في مفهوم التدقيق الخارجي من خلال الرجوع إلى أصوله التاريخية، ومختلف العوامل التي ساعدته على التطور ليصل إلى ما هو عليه اليوم، مع التطرق إلى الإطار القانوني الذي وضع فيه ليعزز ويحمي ممارسيه، كما سنتتبع المسلك المنهجي لتنفيذ مهمة التدقيق الخارجي ومختلف مجرياتها، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال العناصر التالية:

المبحث الأول: أساسيات التأصيل العلمي والتاريخي للتدقيق الخارجي؛

المبحث الثاني: مفهوم ومتطلبات المدقق الخارجي؛

المبحث الثالث: سيرورة مهمة التدقيق الخارجي داخل الشركة محل التدقيق.

المبحث الأول: أساسيات التأصيل العلمي والتاريخي للتدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي من أهم أنواع التدقيق عبر مختلف الحقب الزمنية، ويرجع ذلك إلى التأهيل العلمي والعملي لممارسيه، وإلى الاستقلالية التي يحظون بها، فهذه الأخيرة معول عليها من قبل جمهور مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة، والمستفيدين من خدمات المدقق الخارجي بصفة خاصة، وقد جاء هذا المبحث ليضع اللبنة الأساسية لبناء معارف أولية حول التدقيق الخارجي والخوض في مختلف أروقته التاريخية منها والقانونية والأخلاقية، معرجين على التدقيق بشيء من التعميم والشمول، وعلى التدقيق الخارجي بشيء من التخصيص والتعمق بالتطرق إلى مفاهيمه وطبيعته القانونية والأخلاقية، دون أن ننسى علاقاته المتجذرة بكل من التدقيق الداخلي الذي يعتبر يده اليمنى، ولجنة التدقيق باعتبارها العميل الحقيقي للمدققين والسلطة المخولة لتعيين وعزل المدقق الخارجي وتحديد أتعابه وضمان استقلاليته.

المطلب الأول: عموميات حول التدقيق

إن الدارس لمصطلح التدقيق والمتعمق في مختلف مفاهيمه وأساسياته، تستوقفه مجموعة من الأسئلة والاستفسارات عما إذا كان هذا المصطلح حديث النشأة، وإذا كان الأمر غير ذلك فمتى كان أول ظهور له؟ وماهي العوامل التي ساعدته على التطور؟ كما تخالجه بعض الشكوك في كون هذا المصطلح مؤسس على قواعد متينة من المفاهيم والفروض، وعليه سنحاول الإجابة عن مختلف أسئلته، ورفع كل غموض يطال هذا الموضوع، وذلك بعرض مختلف الخطوط العريضة للتدقيق كعملية تقوم داخل الشركة محل التدقيق.

1. التطور التاريخي للتدقيق

نظرا للتغيرات التي حدثت في العالم منذ القدم إلى يومنا هذا، والتي أدت إلى حتمية تكييف الأنظمة والوظائف لتساير بذلك هذه التغيرات، والتي ظهرت جلياً في العمليات المحاسبية وزيادة حجم المعاملات- لم يظهر التدقيق إلا بعد ظهور المحاسبة واستخدام قواعدها ونظرياتها في إثبات العمليات المالية [1]- مما أدى إلى تطور مفهوم التدقيق، وكان ذلك عبر المراحل التالية:

1. 1 من ما قبل الميلاد إلى 1769: يعود فضل أول ظهور لمهنة المحاسبة والتدقيق إلى مصر، حيث كان الموظفون بشكل عام فيها يحتفظون بالسجلات لمراقبة الايرادات وتدبير الأموال، وقد سجل التاريخ أن حكومتي مصر واليونان استعانتا بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، حيث كان المدقق في اليونان يتحقق من القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها،[2] فكلمة

[1] رحال سمية ومداحي محمد، مهنة المراجعة بين سلوكيات وآداب العمل وإشكالية التخطيط والإشراف، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، 20،21نوفمبر2013، جامعة الاغواط، الجزائر، ص3.

[2] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الاردن، 2010، ص16.

التدقيق مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire والتي تعني الشخص الذي يتحدث بصوت عالٍ، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والامبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة، حول الايرادات والمصروفات كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة 100% وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنه،[1] فكانت عقوبة الجلد جزاء لمن يكتشف له مدقق الحسابات قيوداً غير سليمة ولا يمكن تبريرها.[2]

1. 2 من 1769 إلى 1905: في أواخر القرن الثامن عشر ومع حلول الثورة الصناعية وازدهار النشاط التجاري، بدأت الوحدات الاقتصادية تتجه نحو كبر الحجم، وزيادة الحاجة إلى الأموال التي يصعب على عدد محدود من الأشخاص توفيرها، وهو ما أدى إلى بروز مبدأ "المسؤولية المحدودة" في تنظيم الشركات خلال المراحل المبكرة للثورة الصناعية، وكان من نتائجه ظهور شركات المساهمة، ما ترتب عنه ظهور مبدأ انفصال الملكية عن الإدارة، والذي بمقتضاه تتنازل جماعة المساهمين عن حقها في الإشراف والإدارة لعدد من المديرين الأجراء- إسناد إدارة الشركة إلى مجموعة من الإداريين للقيام بوظائف الإدارة المختلفة[3]- الذين يجمعهم مجلس الإدارة، على أن يقدموا في نهاية كل فترة معينة تقريراً عن أداء الشركة من خلال مجموعة من التقارير والقوائم المالية، وقد نتج عن هذا الفصل تباعد بين مصدر المعلومات الخاصة بالشركة (الإدارة) ومستخدمي هذه المعلومات (المساهمين)، كما ظهر أيضا تعارض في المصالح بين الإدارة والمساهمين، وهو ما قد يدفع الإدارة لإعداد وتقديم قوائم مالية غير صادقة،[4] ونتيجة لبعد الشقة بين الأطراف التي تتعامل مع الشركة والإدارة، وحتى يحمي المساهمين أنفسهم من التلاعبات وعدم مصداقية معلومات المسيرين، ظهرت الحاجة إلى شخص آخر مستقل- المدقق الخارجي- لا يخضع لسيطرة إدارة الشركة، ولاشك أن خير من يقوم بهذه المهمة يجب أن يتميز بالحياد وأن يكون من خارج الشركة.[5]

1. 3 من 1905 إلى 1960: في هذه الفترة اعتمد المدققون على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية التدقيق، ومن ثم أصبحت عملية التدقيق تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي لا على أساس الحكم الشخصي للمدقق، أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة كان إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الشركات، بدل العمل على اكتشاف الغش والتزوير فالمدقق ليس مسؤولا عن عدم اكتشاف التلاعب أو الغش إذا ما قام بعمله على أكمل وجه.

---

[1] هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، الطبعة الثالثة، عمان، 2006، ص17.

[2] تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة ، دار المنهاج، الأردن،2017، ص18.

[3] المرجع السابق، ص،ص18،19.

[4] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص12.

[5] محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الافصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف، مصر، 2003، ص155.

1. 4 ما بعد 1960 إلى يومنا هذا: كان في هذه المرحلة الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية، وزاد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، كما زاد الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الأساليب الرياضية، والإحصائية، والتحليل المالي، وخرائط التدفق، والعينات الإحصائية، وبحوث العمليات ....إلخ، كما زاد الاهتمام بأسباب الأزمات المالية خاصة مع مطلع الثمانينيات من القرن الماضي (الفساد والرشوة وسوء التسيير).

2. العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق

لا يمكن القول بأن التدقيق كان كما هو عليه اليوم، سواء كان ذلك من حيث مفهومه أو إجراءاته أو مسؤوليات من يقوم به، حيث كانت السمعة هي الأساس في اختيار المدقق وليست المقدرة الفنية،[1] وقد تضافرت العديد من العوامل المساهمة في تطور التدقيق ومفاهيمه، حيث كان من أهمها:[2]

- زيادة حجم الشركات؛
- ظهور شركات الأموال (المساهمة) مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة، وتفويض السلطة للغير، وهذا راجع إلى ما يعرف بنظرية الوكالة؛
- صدور بعض القوانين والتشريعات كقانون ضريبة على الدخل، والقوانين الخاصة بالأسواق المالية وغيرها، مما أدى بالشركات إلى توظيف المدققين وازدياد الطلب على خدماتهم.

3. تعريف التدقيق

تعددت تعريفات التدقيق بتعدد الجهات والتوجهات التي عرفته، حيث عرف بأنه "فحص لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات، والمستندات، والحسابات، والدفاتر الخاصة بالشركة محل التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".[3]

كما عرفته العديد من الهيئات المهنية الناشطة في مجال التدقيق والمحاسبة، نذكر أهمها فيما يلي:

- **التعريف الخاص بلجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق بجمعية المحاسبة الأمريكية AAA:** التدقيق هو عملية منظمة لجمع وتقويم أدلة إثبات- بموضوعية- تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعة، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين.[4]

---

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، دار زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص19.

[2] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، الطبعة الأولى، الاردن، 1998، ص7.

[3] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، 1998، مرجع سبق ذكره، ص7.

[4] حامد طلبة محمد أبو هيبة، مرجع سبق ذكره، ص13.

- **التعريف الخاص بالاتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة UUEA**: إن هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية لآخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة، مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة. [1]
- **التعريف الخاص بالجامعة الأمريكية للمحاسبة AUA**: التدقيق هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.[2]
- **التعريف الخاص بمنظمة العمل الفرنسي FLO**: التدقيق هو مسعى أو طريقة منهجية، مقدمة بشكل منسق من طرف مهني، يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناداً على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.[3]

انطلاقاً من التعريفات السابقة يمكن تعريف التدقيق على أنه: عملية منظمة تقوم على جمع وتقييم أدلة الإثبات بغية إبداء رأي فني محايد حول صحة وشرعية القوائم المالية للشركة محل التدقيق.

4. أهمية التدقيق

للتدقيق أهمية بالغة لدى العديد من الفئات، وتكمن أهميته لدى الشركات في تعزيزه لمصداقية معلوماتها المالية المعروضة في قوائمها المالية، وهذه الأخيرة تساعد متخذي القرارات على اتخاذ القرار الأمثل، معتمدين في ذلك على تقارير المدقق.[4]فيما قسم بعض الكتاب والمختصين أهمية التدقيق حسب الفئات التي تستخدم التدقيق وتعتمد على تقاريره، حيث تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة فئات منها:[5]

4. 1 الإدارة: تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المالية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها، ومن ثم تقييم التنفيذ والأداء، ومن هنا تحرص الإدارة على أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة.

[1] أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الاعصار العلمي، الأردن،2017، ص13.

[2] عبد الرحمان القري وعبد المطلب بيصار، تقنيات المراجعة في المؤسسات الخدمية "دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية"، المؤتمر الدولي الأول :المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، يومي04و05ديسمبر2012، ص2.

[3] بن عمارة منصور وحولي محمد، مرجع سبق ذكره، ص3.

[4] سارة حدة بودربالة وشهرزاد بودربالة، مهنة التدقيق بين الفشل واعادة الثقة: بعض نماذج الاخفاقات العالمية ومحاولة استرجاع التوازن من خلال قانون سارنبس أكسلي (SOX)، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، 20و21 نوفمبر 2013، جامعة الاغواط، الجزائر، ص3.

[5] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، 1998، مرجع سبق ذكره، ص،ص10،11.

4. 2 الملاك والمستثمرين: تلجأ هذه الفئة إلى القوائم المالية المدققة مسترشدين ببياناتها، لمعرفة الوضع المالي للشركة، ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن، وهذا ما يتحتم ويجعل من الضروري أن تكون تلك البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.[1]

4. 3 المستخدمين: تلجأ هذه الفئة إلى القوائم المالية المدققة لمعرفة الوضع المالي للشركة، والتأكد من مدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها (أجور) نحوهم.

4. 4 الموردين: تلجأ هذه الفئة إلى القوائم المالية المدققة لمعرفة الوضع المالي للشركة، والتأكد من قدرتها على السداد.

4. 5 الدائنين (البنوك والمؤسسات المالية): يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي للشركة، ومدى قدرتها على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة مركزها المالي.[2]

4. 6 رجال الاقتصاد: يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

4. 7 الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة: تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقدير الإعانات لبعض الصناعات ..الخ.[3]

4. 8 نقابات العمال: تعتمد على البيانات المالية في القوائم المالية المدققة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسات العامة للأجور.[4]

5. أهداف التدقيق

يستطيع الباحث في التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومضمونه المهني أن يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على الأهداف وبالتالي على المضمون، فقديما كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يكون بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش،[5] وسرعان ما تغيرت هذه النظرة لتصبح عملية التدقيق أداة لتحقيق الرفاهية لفرد والمجتمع.

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص23.

[2] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، 1998، مرجع سبق ذكره، ص11.

[3] المرجع السابق، ص11.

[4] رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص24.

[5] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، 1998، مرجع سبق ذكره، ص،ص8،9.

وعلى هذا الأساس تقسم أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة، يمكن عرضها على النحو التالي:

5. 1 الأهداف التقليدية للتدقيق: في بدايات التدقيق كانت أهدافه تتمثل فيما يلي: [1]

- التأكد من صحة ودقة البيانات المالية المثبتة في دفاتر وسجلات الشركة؛
- الخروج برأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر؛
- اكتشاف ما قد يكون بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش؛
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق للشركة.

5. 2 الأهداف الحديثة للتدقيق: أما في الوقت الحالي فقد توسعت أهداف التدقيق في ظل توسع أهداف الشركات حيث شملت ما يلي: [2]

- مراقبة الخطط والبرامج ومتابعة تنفيذها، والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة للأهداف المحددة مسبقاً؛
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو الشركة محل التدقيق؛
- الهدف الرئيسي من مهمة التدقيق هو التأكد من أن المعايير والمبادئ قد استوفيت.[3]

6. أنواع التدقيق

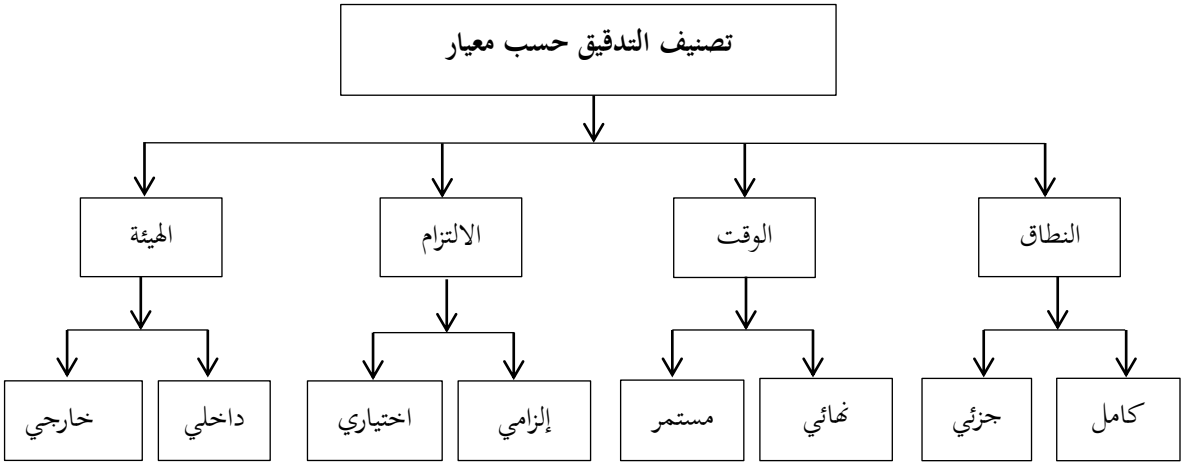
للتدقيق العديد من الأنواع والتصنيفات تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى التدقيق، ويمكن تصنيف التدقيق حسب عدة معايير كما هو موضح في الشكل التالي:

[1] ناصر مراد وعجيلة محمد وبن نوي مصطفى، مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري- رؤية استشرافية- ، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، 20،21نوفمبر2013، جامعة الاغواط، الجزائر،ص7.

[2] أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الاعصار العلمي، الأردن،2016، ص7.

[3] Chiha Khemici, Environnement de l'audit comptable : Mise en œuvre de l'audit du cycle « stocks », La première conférence internationale sur la comptabilité et l'audit à la lumière de l'environnement des affaires internationales, Université Msila, 4 et 5 décembre 2012,P2.

الشكل رقم (2-1): أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص29.

يظهر من خلال الشكل السابق أن للتدقيق أنواع عديدة حيث صنفت حسب مجموعة من المعايير إلى:

6. 1 معيار نطاق عملية التدقيق: حسب هذا المعيار يتفرع التدقيق إلى تدقيق كامل وتدقيق جزئي:[1]

1.1.6 التدقيق الكامل: بموجب هذا النوع يقوم المدقق بفحص القيود والسجلات بنسبة 100%، هذا يحصل في الشركات الصغيرة وما يسمى تدقيقاً تفصيلياً، وقد تطور التدقيق الكامل مع توسع الشركات الصغيرة إلى ما يسمى بالتدقيق الكامل الاختياري، وبموجب هذا النوع يقوم المدقق بفحص عينات من القيود والسجلات والمستندات التي تتناسب مع أنظمة الرقابة الداخلية تناسباً عكسياً، ولا يجوز الحد من سلطة التدقيق بتحديد حجم نطاق التدقيق في كل من التدقيق الكامل والكامل الاختياري.

2.1.6 التدقيق الجزئي: يقتصر عمل المدقق على فحص بعض العمليات أو البنود التي تعهد إليه بتدقيقها فقط، كفحص التقدير أو مخزون السلع، ولا يعطي المدقق رأي فني حول القوائم المالية في هذا النوع من التدقيق.

6. 2 معيار وقت عملية التدقيق: حسب هذا المعيار ينقسم التدقيق إلى تدقيق نهائي وآخر مستمر:[2]

1.2.6 التدقيق النهائي: يكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها، لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقاً، وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق، ولكن يعاب عليه:

- فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما؛
- استغراقه وقتاً طويلاً قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده؛

[1] إيهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات الاطار النظري، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، 2012، ص23 .

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، دار وائل، الطبعة الرابعة، عمان، 2007، ص، ص28،29.

- إرباكه للعمل في كل من مكتب المدقق والعميل، حيث تتوافق تواريخ إقفال الدفاتر في كثير من الشركات العميلة لنفس المكتب، مما يؤدي إلى التضحية ببعض الدقة في الأداء مقابل الإسراع في إنجاز العمل، أضف إلى ذلك أن العمل قد يتوقف لدى العميل بعض الوقت حتى يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن اللازمة.

ومن الواضح أن هذا النوع يصلح للتطبيق في الشركات الصغيرة أو المتوسطة، ويقتصر في غالب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية، وخاصة الميزانية تدقيقاً كاملاً تفصيلياً، وهذا كثيرا ما يطلق عليه بتدقيق الميزانية.

2.2.6 التدقيق المستمر: يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة، حيث يقوم بزيارات متعددة للشركة محل التدقيق طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق الشركات الكبيرة، حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي، ويمتاز هذا النوع من التدقيق بالخصائص التالية:

- وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على الشركة بصورة أفضل ومن التدقيق بشكل أوفى؛
- سرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام؛
- انتظام العمل بمكتب المدقق وفي الشركة أيضا، لوجود المجال الواسع زمنياً للتدقيق؛
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي الشركة؛
- إنجاز الأعمال في وقتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي الشركة، وذلك بسبب تردد المدقق على الشركة.

لكن وبالرغم من هذه المزايا يعاب على التدقيق المستمر ما يلي:[1]

- احتمالية تغيير الأرقام من قبل الشركة بعد أن قام المدقق بتدقيقها؛
- تعطيل أعمال قسم المحاسبة، وذلك نظراً للتواجد المستمر للمدقق وحاجته باستمرار إلى السجلات والبيانات التي يقوم قسم المحاسبة بإعدادها؛
- احتمالية نشوء علاقة ودية بين مدقق الحسابات وموظفي الشركة، مما يؤثر بشكل أو بآخر على استقلالية مدقق الحسابات؛
- قد تؤدي عملية التدقيق المستمر إلى تحويل عملية التدقيق من عمل تحليلي إلى عمل روتيني.

3.6 معيار درجة الالتزام بالتدقيق: حسب هذا المعيار يتفرع التدقيق إلى تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري: [2]

1.3.6 التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي تلتزم به الشركة وفقاً لأحكام القوانين (قوانين الشركات أو القوانين الضرائب وغيرها)، وهذا النوع من التدقيق لابد وأن يكون تدقيق كامل.

2.3.6 التدقيق الاختياري أو التدقيق الخاص: فهو الذي تطلبه الشركة أو أصحابها بطريقة اختيارية دون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به، وهذا النوع من التدقيق قد يكون كامل أو جزئي حسب ظروف الشركة.

[1] إيهاب نظمي وهاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص24 .

[2] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص13.

6. 4 معيار الهيئة القائمة بالتدقيق: حسب هذا المعيار ينقسم التدقيق إلى تدقيق داخلي وآخر خارجي:[1]

4.6. 1 التدقيق الداخلي: هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى الشركة، لها الحرية التامة في الحكم، وتتمتع بالاستقلالية في التصرف، وتخول للمدقق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق، وعمل المدقق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالشركة.

4.6. 2 التدقيق الخارجي: يتم بواسطة طرف من خارج الشركة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى).

7. فروض التدقيق

الفروض هي المعتقدات والمتطلبات الأولية، التي تنطلق منها وتعتمد عليها الأفكار والمقترحات والتوصيات والقواعد الأخرى، وتعتمد نظرية التدقيق بصفة عامة على الفروض الأساسية التالية:[2]

7. 1 فرض عدم التأكد: ويبرز هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد، ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية:

- استخدام غير متكامل للبيانات المحاسبية؛
- عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات؛
- عدم وجود نظام جيد للاتصال في الشركة.

7. 2 فرض استقلال المدقق: وذلك لأن المدقق عندما يمارس عمله يعتبر حكما يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات هما:

2.7. 1 المقومات الذاتية: وهي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العلمية.

2.7. 2 المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات، ويفسر هذا الفرض حق المدقق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وطلب البيانات من إدارة الشركة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

7. 3 فرض توافر تأهيل خاص للمدقق: وذلك لأن المدقق يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة لوظيفته، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في التدقيق، فإن المدقق يتعرض عند الفحص لمشاكل محاسبية أو ضريبية أو فنية كل هذا يتطلب قدر علمي وعملي كاف لأداء مهمته.

---

[1] تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص18.

[2] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص32.

7. 4 فرض توافر نظام كافي للرقابة الداخلية: تشير الرقابة الداخلية إلى نظام متكامل يتكون من بيئة الرقابة، وتقدير المخاطر، وأنشطة الرقابة الداخلية تعتبر بحق نقطة البداية لمهنة التدقيق والتأكيد الخارجي،[1] وتوافر نظام رقابة داخلية جيد يعني إمكانية أكبر في الاعتماد على البيانات والمعلومات المالية المتاحة،[2] لأن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ.[3]

7. 5 فرض الصدق في محتويات التقرير: ويفسر هذا الفرض أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المدقق، ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف. [4]

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي وطبيعته القانونية والأخلاقية

ولما كان التدقيق الخارجي نوعاً من أنواع التدقيق كما سبق وأشرنا، فإن من بين الأسباب المهمة لظهوره هو نقص ثقة جمهور مستخدمي القوائم المالية في المعلومات المالية المعروضة فيها، والذي يعزى إلى العوامل التالية:[5]

- **تعارض المصالح:** وهو التعارض الذي ينتج أساساً من تعارض الأهداف بين كل من معدي القوائم المالية ومستخدمي هذه القوائم، مما قد يجعل من جودة المعلومات التي تحويها هذه القوائم محل شك.
- **الاعتمادية:** اعتماد مستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ قراراتهم على ما يقدم لهم من معلومات، فكلما زادت أهمية هذه القرارات كلما زادت الحاجة إلى توفر المعلومات السليمة التي تبنى عليها هذه القرارات.
- **التعقيد:** التعقيدات المتزايدة في الحياة الاقتصادية وما يترتب عنها من تعقد النظم المحاسبية وصعوبة فهمها لغير المتخصصين، وما قد يرتبط بكل ذلك من تزايد فرص حدوث الأخطاء أو وقوع الغش.
- **البعد:** بعد مستخدمي المعلومات عن أماكن إنتاج هذه المعلومات، وبالتالي صعوبة قيامهم بفحص السجلات والدفاتر بأنفسهم سواء كانوا أفراد أو جماعات، سواء لاعتبارات عملية أو لصعوبات قانونية أو لغير ذلك من أسباب، ولو لمجرد عدم توفر الوقت أو الأموال اللازمة لإتمام هذا الفحص بكفاءة.

وبذلك فقد أصبح ينظر إلى المدققين الخارجيين على أنهم الخط الدفاعي الأول للجمهور ضد الغش والخطأ.[6]

---

[1] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص51.

[2] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص32.

[3] أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي، 2016، مرجع سبق ذكره، ص18.

[4] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سبق ذكره، ص51.

[5] حامد طلبة محمد أبو هيبة، مرجع سبق ذكره، ص،ص155،154.

[6] أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص290.

1. تعريف التدقيق الخارجي

عُرف التدقيق الخارجي منذ ظهوره بالعديد من التعريفات، وذلك لتعدد اختصاصاته، ولاتساع نطاقه، ولزيادة الحاجة إليه، حيث يعتبر التدقيق الخارجي "عملية منظمة تقوم على البحث عن الأدلة والقرائن التي تثبت الأحداث الاقتصادية والتقرير عنها"،[1] وهو "ذلك الفحص الذي يجريه خبير مختص ومستقل بهدف إبداء رأي معلل حول انتظام وصدق الميزانية العمومية للشركة وبيان دخلها".[2]

كما عرفته الهيئة الفرنسية للخبراء المحاسبين المعتمدين FCPAA على أنه "فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأيه حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما".[3]

وعُرف أيضا على أنه "وظيفة يقوم بها أشخاص أو مؤسسات مهنية مستقلة هدفها مراجعة البيانات الختامية وإبداء الرأي المهني حول عدالة تلك البيانات".[4]

من خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف التدقيق الخارجي على أنه: عملية منظمة تنطوي على قيام شخص مهني مؤهل ومستقل بفحص القوائم المالية، وجمع الأدلة والقرائن التي تساعده على إبداء رأيه حول صدق، وعدالة، وانتظام المعلومات التي تعرضها تلك القوائم، ومدى تمثيلها للواقع.

2. أهمية التدقيق الخارجي

إن أهمية التدقيق الخارجي تنبثق من الأهمية الواسعة للتدقيق بصفة عامة – والتي تم ذكرها سابقاً– وما يزيد من أهميته عن الأنواع الأخرى للتدقيق كون التدقيق الخارجي أكثر استقلالية وموضوعية من الأنواع الأخرى، ومن هذه النقطة يمكننا القول أن أهمية التدقيق الخارجي تتمثل في إضفاء المصداقية على القوائم المالية، والتي تكون الإدارة مسؤولة عن إعدادها وعرضها، فمن خلال هذه العملية سيعزز المدقق الخارجي من نفعية وقيمة القوائم المالية، كما أنه يزيد من مصداقية المعلومات الأخرى غير المدققة والمنشورة من قبل الإدارة، أي أنه يزيد من ثقة أصحاب المصالح في الإدارة.[5]

---

[1] مسعود صديقي، دور المراجعة Audit في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث العدد01، 2002، ص65.

[2] Daniéle Batude, L'audit comptable et financier, éditions Nathan, Paris, 1997, p10.

[3] تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص15.

[4] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص437.

[5] عماري سمير وديلمي عمر، دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، الملتقى الوطني الرابع حول: تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، 20و21نوفمبر2013، ص15.

3. أنواع التدقيق الخارجي في الجزائر

ينقسم التدقيق الخارجي في الجزائر إلى ثلاث أنواع تتمثل في:[1]

3. 1 التدقيق القانوني Audit légal: الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات Commissaire aux comptes.

3. 2 التدقيق التعاقدي (الاختياري) Audit contractuel: وهو الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع الشركة، والتي يمكن تجديده سنوياً.

3. 3 الخبرة القضائية Expertise judiciaire: وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

هذا وحسب نص المادة 13 من القانون 10-01 فإنه " يمكن أن يعين محافظ الحسابات بصفة محافظ حصص* طبقاً لأحكام القانون التجاري، وخبير قضائي طبقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية".[2]

4. التدقيق الخارجي بين الإلزامية القانونية والحاجة الرقابية

تصادمت الآراء حول ما إذا كان التدقيق الخارجي ضرورة قانونية وحق يكفله المشرع، أم أنه حاجة رقابية يطلبها كل من المساهمين ومختلف أصحاب المصالح، وفيما يلي توضيح لمختلف الآراء.

4. 1 التدقيق الخارجي ضرورة قانونية: أصبح التدقيق الخارجي ضرورة قانونية وذلك بعد أن فرض المشرع الجزائري على معظم الشركات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة، مكلفة أساساً بالتصديق على صحة ودقة الحسابات السنوية، والتحقق من المعلومات الموجودة في القوائم المالية المقدمة من قبل الإدارة دون التدخل في تسيير الشركة.[3]

كما وقد شدد ذات المشرع على إلزامية تعيين محافظ الحسابات في الشركة باعتباره مدقق خارجي، وذلك في المادة 39 من القانون رقم 10-01 "لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة في الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ الحسابات"،[4] وتم الإشارة إلى ذلك أيضا بشيء من التفصيل في القانون التجاري في القسم السابع تحت عنوان مراقبة شركات المساهمة.

---

[1] عماري سمير وديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، ص،ص8،9.

* محافظ حصص: سواء كان مدقق قانوني أو تعاقدي.

[2] القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادر ب 11 جوان 2010، ص6.

[3] أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي، 2016، مرجع سبق ذكره، ص111.

[4] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص8.

وقد جاء نص المادة 828 من القانون التجاري صريحاً في ذات الشأن "يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها والذين لم يعملوا على تعيين مندوبي الحسابات "محافظي الحسابات" للشركة أو على استدعائهم إلى كل اجتماع لجمعية المساهمين.[1]

4. 2 التدقيق الخارجي أداة رقابية: يبدو من ظاهر المعنى لكلمة التدقيق أنها تنطوي على عمل رقابي يعتمد في جوهره على نشاط الفحص والتحقيق، الذي يتم ممارسته بواسطة شخص معين أو جهة معينة بغرض الحصول على المعلومات اللازمة للتحقق من تنفيذ المهام، والالتزام بالمعايير، والحفاظ على الموارد وانجاز الأهداف، ومن المعروف أن الرقابة التي تخضع لها الوحدات الاقتصادية تنقسم – من حيث مستوى القائم بها– إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية. [2]

أما فيما يتعلق بالرقابة الخارجية فإنها بخلاف الرقابة الداخلية لا تمثل وظيفة إدارية ولكنها تعتبر حق لبعض الأطراف الخارجيين من ذوي المصلحة في نشاط الشركة، لتراقب تصرفات الإدارة فيما يتعلق بالحفاظ على الموارد والالتزام بالقوانين والقواعد الموضوعة، ولا شك أن أهم هذه الأطراف هم المساهمون في رأس مال الشركة، ونظراً لاعتبارات معينة فإن هؤلاء المساهمين لا يمارسون حقهم في الرقابة على الوحدات الاقتصادية بصورة مباشرة، ولكن يمارسون هذا الحق من خلال تقرير معين يعده ويقدمه لهم شخص مؤهل ومحايد يسمى "مراقب أو مدقق الحسابات" في نطاق ما يعرف "بالتدقيق الخارجي"، والذي يعتبر أهم أدوات الرقابة الخارجية على الإطلاق، ويستهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة أن يعمل كأداة من أدوات الرقابة الخارجية من جانب أصحاب المصلحة في الشركة وخاصة الملاك "المساهمين" على الإدارة.[3]

5. فجوة التوقعات في مهنة التدقيق الخارجي

لا يمكننا ذكر التدقيق الخارجي دون التطرق إلى فجوة توقعات التدقيق الخارجي، حيث عرفها Porter بأنها "الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المدققون، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المدققون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم"،[4] حيث أن المجتمع المالي يتوقع من مدققي الحسابات أن يضمنوا في تقاريرهم الكفاية الفنية، والنزاهة والموضوعية، والاستقلال والحياد، كما يتوقعون منهم اكتشاف الأخطاء الجوهرية

[1] القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص245.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص6.

[3] المرجع السابق، ص– ص3– 7

[4] نور الدين مزياني، ابعاد ومشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 14، 2015، ص3.

التي تؤثر على الميزانية وجدول حساب النتائج، ومنع صدور القوائم المالية المضللة،[1]كما وقد قام Porter وآخرون في ذات السياق بتقسيم فجوة التوقعات إلى نوعين أساسيين هما:[2]

5. 1 فجوة المعقولية: وتمثل الفرق بين توقعات المجتمع من خدمات المدققين، وبين ما يستطيع المدققون إنجازه بصورة معقولة، تنشأ هذه الفجوة نتيجة لمغالاة المجتمع في توقعاته، إما بسبب عدم إلمامه بطبيعة التدقيق ومحدداته، أو بسبب رغبته في الحصول على أقصى ما يمكن من المدققين مقابل ما يدفعه لخدماتهم.

5. 2 فجوة الأداء: تتمثل في الاختلاف بين الأداء المتوقع من المدقق من قبل المجتمع، والأداء الفعلي للمدقق. ويمكن القول أن فجوة التوقعات تنتج عن سببين رئيسيين هما:[3]

- أن الجمهور يفترض بأن المدققين في موقع يتيح لهم القدرة على كشف عمليات الغش والتزوير والأعمال غير القانونية الأخرى التي تقوم بها إدارة الشركة محل التدقيق؛
- أن الجمهور يفترض بأن المدققين في موقع يتيح لهم معرفة إمكانية فشل الشركة، وإمكانية استمرارها، وذلك لتوفر السبل اللازمة التي تساعد على اكتشاف أعمال الغش والخطأ مثل نظام الرقابة الداخلية.

6. قواعد السلوك المهني للمدققين الخارجيين

نظراً للأهمية البالغة التي يكتسيها موضوع قواعد السلوك المهني فقد أطنب العديد من الكتاب في الحديث عن هذه القواعد خصوصاً تلك المتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي، والتي يمكننا عرضها على النحو التالي:

6. 1 الاستقلال والموضوعية: يجب على المدقق الخارجي أن يكون واضحاً في رأيه، وأن يتصف بالأمانة والإخلاص، كما يجب عليه أن يكون عادلاً وموضوعياً بما لا تسمح له ولأهوائه الشخصية بالتأثير على عمله ورأيه، وعليه أيضا أن يلتزم بالحياد والاستقلالية، وأن يتجنب كل ما قد يثير الشك حول كل من أمانته وموضوعيته واستقلاله،[4]وذلك لأن معايير التدقيق المتعارف عليها تستلزم اتخاذ موقف مستقل في التفكير الذهني للمدقق الخارجي بعيداً عن أي عوامل قد تؤثر على نوعية عمله أو حكمه الشخصي، وإن من المعايير الأساسية المتعلقة بشخصية المدقق الخارجي والتي ينبغي أن يتصف بها جميع مزاولي هذه المهنة هي الاستقلالية والحياد، وذلك على طول عملية التدقيق، لأن صفة الاستقلالية والحياد هي المعول عليها من قبل جمهور المستخدمين للمدققين الخارجيين وتقاريرهم،[5]ومتى ما تعرضت استقلالية المدقق للشك اهتزت من جهة أخرى

---

[1] يوسف محمد جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد12، العدد2، يونيو2004، ص368.

[2] نور الدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص4.

[3] هاشم حسن التميمي، فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين(دراسة ميدانية في البيئة العراقية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والعشرون،2009، ص194.

[4] محمود محمد عبد السلام البيومي، مرجع سبق ذكره، ص، ص 163،164.

[5] طلال محمد علي الجحاي وعبد الكريم محمد سلمان البقاوي، مرجع سبق ذكره، ص141.

ثقة مستخدمي القوائم المالية المدققة من قبله، وصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة،[1] فتبرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير المدقق الخارجي كمنتج مادي أساسي في عملية التدقيق إنما يعتمد على كونه يتضمن رأي غير متحيز عن المعلومات المالية للشركة محل التدقيق، فرأي المدقق الخارجي لا يكون له قيمة سواء اجتماعية أو اقتصادية إذا ما كان المدقق نفسه غير مستقل ولا حيادي أثناء أدائه لعمله.[2]

1.1.6 الاستقلال: يمثل الأمانة الفكرية والعقلية، أو حالة من الصفاء الذهني التي تسمح للمدقق بإبداء رأيه دون أي ضغوط قد تؤثر على حكمه الشخصي، كما تسمح له بالعمل بنزاهة وموضوعية وممارسة الشك المهني،[3] أي أن يكون للمدقق شخصية ذاتية وأن يكون سيد نفسه، ولا يخضع إلا لسلطان واجبه وضميره، فيؤدي واجبه كاملاً رغم أي ضغط خارجي قد يقع عليه أو تعارض لمصالحه الشخصية،[4] ويرى Richard بأن استقلالية المدقق الخارجي ذات بعدين أساسيين هما:

- **الاستقلالية الحقيقية "الاستقلال الذهني"**: هو بعد نفسي يتعلق بمدى قدرة المدقق على مقاومة كل ضغوط الإدارة، وتجنب جميع ظروف التعارض في المصالح والعلاقات المؤثرة على حياده،[5] وهي الحالة الذهنية التي تسمح بتقديم رأي دون أن يتأثر بمؤثرات تضعف الحكم المهني، وتسمح للفرد أن يتصرف بنزاهة، وأن يمارس الموضوعية ونزعة الشك المهني.[6]
- **الاستقلالية المدركة أو الظاهرية:** هذا البعد يعبر عن مستوى الاستقلالية كما يظهر لمستخدمي القوائم المالية، فهو يتعلق بصورته لديهم ولهذا ينبغي للمدقق إظهار استقلاليته لهم لنيل ثقتهم به وبمهنته،[7] أي تجنب الحقائق والظروف التي لها من الأهمية ما قد يجعل طرفاً ثالثاً عقلانياً ومطلعاً، ولديه معرفة بجميع المعلومات ذات الصلة، بما في ذلك أية ضمانات مطبقة أن يستنتج بشكل معقول أن نزاهة أو موضوعية أو نزعة الشك المهني لمكتب التدقيق أو لعضو في فريق التدقيق قد ضعفت.[8]

فأي اختلاف بين مستويي الاستقلالية الحقيقية والاستقلالية الظاهرية يعني حدوث فجوة توقعات، فإذا شك هؤلاء المستخدمين في استقلالية المدققين فإن آرائهم لا تكون لها قيمة.[9]

---

[1] إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد22، العدد1، 2008،ص260.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة ومحاربة الاحتيال والفساد، مرجع سبق ذكره، ص189.

[3] المرجع السابق، ص190.

[4] إحسان بن صالح المعتاز، مرجع سبق ذكره،ص260.

[5] نورالدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص103.

[6] المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، 2020، ص1253.

[7] نورالدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص103.

[8] المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص1253.

[9] نورالدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص103.

كما يحمي المشرع الجزائري استقلالية المدقق الخارجي من خلال سن قوانين تضبط تصرفاته وعلاقته مع الإدارة، حيث أنه قد تمت الإشارة إلى الاستقلالية في نص المادة 3 من القانون رقم 10-01 " يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة".[1]

فعلى اعتبار أن الاستقلالية من أهم مقومات مهنة التدقيق الخارجي، فيجب على المدقق الخارجي أن يضمن أن لا تكون له أية مصالح مادية مع الشركة التي يقوم بتدقيقها، وأن لا يكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع لأن تلك المصالح قد تؤثر على استقلاليته.[2]

1.6. 2 الموضوعية: تعني قيام المدقق الخارجي بتقديم رأيه حول صحة وعدالة القوائم المالية من خلال أدلة التدقيق التي تحصل عليها وهذا وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق،[3] وهي رؤية الأمور على ماهي عليه دون انحياز وتقديم الرأي على هذا الأساس.

6. 2 الكفاءة والعناية المهنية: يجب على المدقق الخارجي أن يمتلك التأهيل العلمي والخبرة الميدانية الكافية التي تساعده في تأديته لمهامه، ويتمثل التأهيل العلمي في المعارف النظرية التي يكتسبها المدقق الخارجي من خلال الدراسة في الجامعات والمعاهد المتخصصة، أما عن الخبرة الميدانية فتتمثل في المعارف العملية التي يحصل عليها بالتدريب الميداني من خلال ما يصادفه من مشاكل أثناء أدائه لمهامه، والتي لا يتلقى عنها أي تكوين نظري، فالحصول عليها يكون عن طريق الخبرة والممارسة الميدانية،[4] كما يجب عليه أن يبذل العناية المهنية اللازمة على طول مراحل عملية التدقيق، وأن يلتزم بممارسة القدر الملائم من الشك المهني لاكتشاف الأخطاء والمخالفات وفقاً لمفهوم التأكد المعقول.[5]

كما على المدقق الخارجي أن يلتزم بالاستعانة في تأديته لمهمته بأشخاص لديهم الخبرة والكفاءة المناسبة وأن يكونوا قد تحصلوا على التدريب المهني الكافي، وهو ملزم بالسعي المستمر لتطوير معلوماته وأدائه بالاطلاع على ما هو جديد على المستوى المحلي والدولي، وأي متطلبات قانونية تخص المهنة، [6] كما عليه أن يكون ملم بالمعايير

[1] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص4.

[2] يخلف صفية، طرشي محمد، دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي وأثرها على تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، ديسمبر 2020، ص766.

[3] منير زهران، وظيفة مراجعة الحسابات في منظومة الأمم المتحدة، وحدة التفتيش المشتركة للأمم المتحدة، جنيف، 2010، ص،ص52،51.

[4] شريقي عمر، التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي- دراسة مقارنة بين الجزائر ، تونس والمغرب- المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، بجامعة المسيلة، يومي04و05ديسمبر2012،ص4.

[5] أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص292.

[6] محمود محمد عبد السلام البيومي، مرجع سبق ذكره، ص، ص 163،164.

الدولية والمحلية للتدقيق،[1] كما يشترط أن يكون ضمن تأهيل المدقق الخارجي ما يواكب تطورات العصر من أساليب تكنولوجية، والتي من شأنها جعل عملية التدقيق أكثر سهولة وإنتاجية، وأكثر سرعة ودقة.[2]

6. 3 السر المهني: إن الاحتفاظ بالسر المهني يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع الشركات أو العملاء فمن المعلوم أن المدقق الخارجي يطلع على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للتدقيق، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معلومات سرية خاصة بالشركة محل التدقيق، لذا فهو ملزم بكتمانها والمحافظة عليها،[3] وذلك طبقاً لما نص عليه القانون 10-01 في مادته 71، وما أكدته المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 11- 32 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق 27 يناير 2011 والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات "يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات"،[4] ويعاقب القانون من يخالف ذلك بموجب المادتين 301 و302 من قانون العقوبات.

كما يجب على المدققين السهر على مراعاة ضرورة احترام السر المهني من قبل المستخدمين أو المتربصين لديهم.[5]

وذكر ذات القانون الحالات المستثناة من الالتزام بالسر المهني والتي نصت عليها المادة 72 من القانون 10-01 وتتمثل في:[6]

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛
- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بناء على إرادة موكليهم؛
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

7. الحالات التي تتنافي مع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي، وموانع عن ممارسيها

هناك العديد من الحالات التي تعتبر متنافية مع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي، كما هناك حالات تدخل ضمن موانع مزاولة هذه المهنة، وذكرت في القانون بشكل من التفصيل كما يلي:

---

[1] عماري سمير وديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، ص8.

[2] طلال محدونة وعلام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق(التدقيق الإلكتروني) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية) المجلد السادس عشر، العدد الأول، يناير2008، 917ص.

[3] أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي، 2016، مرجع سبق ذكره، ص113.

[4] مرسوم تنفيذي رقم 11- 32 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 07، الصادرة ب 2 فيفري 2011، ص24.

[5] أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي، 2016، مرجع سبق ذكره، ص113.

[6] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص12.

7. 1 حالات تتنافي مع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي: لتحقيق ممارسة مهنة التدقيق الخارجي بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافياً مع مزاولتها كل نشاط من الأنشطة التي نصت عليها المادة 64 من القانون 10- 01، وتشمل هذه الأنشطة المتنافية النقاط التالية: [1]

- كل نشاط تجاري لا سيما 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 القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من ذات القانون؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية، أو 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 (1) من تاريخ مباشرة عهدته، ويتم خلال ذلك تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقا لأحكام المادة 76.

7. 2 حالات الموانع: يمنع المدقق الخارجي "محافظ الحسابات" حسب المواد 65، 67، 68، 70 من نفس القانون من: [2]

- القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة الشركة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته.
- القيام بأية مهمة في الشركات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.
- إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.

بالإضافة إلى حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في المواد (64، 65، 67، 68، 70) من القانون 10- 01، وما نصت عليه المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، فإنه حسب المادة 66 من القانون 10- 01

[1] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص،ص10،11.

[2] المرجع السابق، ص11.

"لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال ثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة"، وتجدر الإشارة إلى أنه "لا تتنافى مع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية".[1]

المطلب الثالث: علاقة التدقيق الخارجي بكل من التدقيق الداخلي، ولجنة التدقيق

باعتبار التدقيق الخارجي عملية تقوم داخل الشركة محل التدقيق، فهي ليست بمعزل عن وظائفها ولجانها، ومن هنا تأتي فكرة علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي الذي يمثل الوظيفة الرقابية في سلسلة الوظائف الإدارية للشركة المزمع تدقيقها، كما تربط لجنة التدقيق بالتدقيق الخارجي علاقة وطيدة لا يمكن إنكارها في الوقت الذي تنادي فيه هذه اللجنة بتوفير الجو الملائم للمدقق الخارجي بغرض قيامه بمهمته بكل استقلالية بعيداً عن كل ضغوط قد تعرقل عمله.

1. علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي

ذكرنا سابقاً بشيء من الإيجاز في أنواع التدقيق وبالتحديد من حيث معيار الجهة التي تقوم به نوعين من التدقيق هما التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، في ظاهر الأمر يتبين أنه لا توجد علاقة تربطهما، لكن في الحقيقة الميدانية وتبعاً للأعراف الدولية فإنه توجد علاقة وطيدة بينهما، لأنه وبالرغم من اختلاف أهداف كل من التدقيق الداخلي والخارجي فإنه قد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في إجراء عملية التدقيق الموكلة إليهما، كما وأنه يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذلك أثره المحتمل على اجراءات التدقيق الخارجي،[2] وذلك طبقاً لما جاء به كل من معيار التدقيق الجزائري والدولي رقم 610 "استخدام اعمال المدققين الداخليين" اللذان عالجا نقطة التقاء أعمال التدقيق الداخلي والخارجي، وإمكانية اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، وعلى الرغم من ذلك يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الحصرية عن تقديم رأيه في عدالة القوائم المالية، حيث أنه لا تقل تلك المسؤولية باستفادته من أعمال المدقق الداخلي.

كما وقد حدد تقرير معايير التدقيق رقم 9 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين AICPA مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي لتحديد نطاق عملية الفحص، حيث يستطيع فحص أوراق عمل المدقق الداخلي بدلا من تكرار العمل، هذا التقرير يمكن أيضاً المدقق الخارجي من الحكم على مدى استقلال وموضوعية وجودة أداء المدقق الداخلي،[3] وعلى هذا الأساس نجد أن التدقيق الخارجي مرتبط بطريقة أو بأخرى بالتدقيق الداخلي وبأعماله، هذا ما سيوضحه الجدول التالي والذي يعرض مختلف العلاقات التي تربطهما.

---

[1] المرجع السابق، ص11.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم:23 المؤرخ في15مارس2017 المتضمن لمعايير جزائرية للتدقيق، ص17.

[3] فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص،ص140،139.

الجدول رقم (2-1): علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي

	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
أوجه الاختلاف	● **الهدف:** يهدف إلى إبداء رأي فني محايد حول قدرة تمثيل القوائم المالية لنتائج أداء الشركة ومركزها المالي. ● **الأسلوب:** يستخدم أسلوب الفحص الحسابي وبصفة خاصة من خلال العينات، ويقوم بطلب ايضاحات من الإدارة لجمع أكبر قدر من أدلة الإثبات التي تمكنه من الحكم على صحة العمليات والأرصدة لدى الشركة. ● **مدى الاستقلال:** المدقق الخارجي شخص (طبيعي أو معنوي) محايد ويعتبر مستقل تماماً عن إدارة الشركة محل التدقيق، تقوم بتعيينه الجمعية العامة للمساهمين وتحدد أتعابه، وذلك لتوفير الاستقلالية الكاملة له من أجل إبداء رأيه بكل موضوعية. ● **المساءلة:** مساءلة المدقق الخارجي من اختصاص الجمعية العامة التي تعينه وكيلا عنها. ● **الوقت:** يتم الفحص بصورة نهائية (غير مستمر). ● **النطاق:** يتحدد نطاق عمل المدقق الخارجي وفق القانون والعرف المحاسبي السائد، وكذلك حسب ما تتطلبه المهمة مع الأخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية في تحديد نطاقها. ● **المستفيد منه:** المستفيد الأساسي منه هم المساهمين.	● **الهدف:** يهدف إلى التأكد من قوة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها وما ينتج عنها من بيانات محاسبية. ● **الأسلوب:** يستخدم أسلوب الفحص الحسابي للدفاتر والسجلات والمستندات والكشوف التحليلية والقوائم المالية وبصورة شاملة. ● **مدى الاستقلال:** المدقق الداخلي موظف بالشركة، يخضع لتعليمات وأوامر الإدارة، فهي من تقوم بتعيينه وتحديد أتعابه وعزله إذا تطلب الأمر. ● **المساءلة:** يخضع المدقق الداخلي للمساءلة من قبل الإدارة. ● **الوقت:** يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية. ● **النطاق:** تحدد الإدارة عمل المدقق الداخلي ونطاق عملية التدقيق. ● **المستفيد منه:** المستفيد الأول منه هي الإدارة.
أوجه التشابه	لمصلحة كل من المدقق الخارجي والداخلي وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، ويهتم كلاهما بالتدقيق المالي للعمليات التي تقوم بها الشركة، ومن مصلحتهما وجود نظام محاسبي ملائم يعمل على توفير المعلومات لإعداد القوائم المالية، كما يقوم كلاهما بفحص السجلات المحاسبية والتحقق من عناصر وقيم الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية.	
أوجه التكامل	عدم الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي تجعل من وجود المدقق الخارجي أمر ضروري لما يتمتع به من استقلالية، أما المدقق الداخلي فيهتم بنظام الرقابة الداخلية من حيث تحسينه ودعمه وتقييم أدواته، وهو ما يحتاجه المدقق الخارجي لتحديد نطاق فحصه وتدقيقه، كما يفيده وجود المدقق الداخلي كأحد العاملين في الشركة على مدار السنة. **"لا يعتبر المدقق الداخلي منافساً للمدقق الخارجي فالشركات بحاجة لمجهوداتهما"**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: فتحي رزق السوافيري وآخرون "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"، وأحمد قايد نورالدين "التدقيق المحاسبي"، خالد أمين عبد الله "التدقيق والرقابة في البنوك".

نلاحظ من خلال الجدول أن للتدقيق الخارجي عدة علاقات (اختلاف، تشابه، تكامل)، حيث أنه يختلف عن التدقيق الداخلي في كثير من الجوانب كالهدف وطريقة وأسلوب العمل، ومن حيث درجة الاستقلال، وحتى من حيث التعيين وتحديد الأتعاب، وكذلك من حيث توقيت أداء العمل ونطاقه، دون أن ننسى الجهة التي يقدم لها التقرير، كما أنهما يتشابهان في كونهما يقومان بالتدقيق المالي على عمليات الشركة، ولهما نفس المصلحة في أن يكون للشركة نظام رقابة داخلية فعال لأنهما يعتمدان عليه في إعداد برنامج التدقيق الخاص بهما، ويكمل التدقيق الخارجي التدقيق الداخلي في قضية الاستقلالية، كما يكمل التدقيق الداخلي هو الآخر التدقيق الخارجي بتواجده بالشركة على مدار السنة، ولهذا السبب الأخير يعتمد المدقق الخارجي على تقرير المدقق الداخلي وعلى أعماله.

وكملخص لعلاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي نستطيع أن نقول أن هدف التدقيق الداخلي هو تقييم الأداء بالدرجة الأولى وهو ما نسميه بالتدقيق العملياتي أو المحاسبي، أما هدف التدقيق الخارجي فهو المصادقة على القوائم المالية وهو ما يطلق عليه بالتدقيق المالي، حيث لا يمكن أن يقوم التدقيق المالي دون الرجوع إلى أعمال ونواتج التدقيق المحاسبي.

2. علاقة التدقيق الخارجي بلجنة التدقيق

لجنة التدقيق هي بمثابة العميل الحقيقي للمدققين، حيث يكون لها السلطة الوحيدة في تعيين أو عزل المدقق الخارجي، علاوة على ذلك يكون بيد لجنة التدقيق قرار الموافقة من عدمه على تأدية المدقق الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمة التدقيق للشركة،[1] كما وقد بين تقرير سميث أن الجهة المسؤولة عن الاشراف على علاقات الشركة بالمدقق الخارجي هي لجنة التدقيق، حيث تتبلور مسؤولياتها عن ذلك في النقاط التالية:[2]

- تقوم لجنة التدقيق برفع توصيات تتعلق بتعيين (أو إعادة تعيين) المدقق الخارجي أو عزله لمجلس الإدارة، ويقوم هذا الأخير برفعها للجمعية العامة للمساهمين للمصادقة عليها خلال اجتماع الجمعية العامة للشركة؛
- تحدد لجنة التدقيق أتعاب المدقق الخارجي وشروط ارتباطه بالشركة محل التدقيق، وتنظر في مدى ملاءمة تلك الأتعاب مع أنشطة التدقيق المنفذة؛
- تفحص وتتأكد ثم توافق مقدماً على أتعاب وشروط أي مكافأة هامة أخرى يتعين أن يتم دفعها للمدققين الخارجيين، وتتضمن تلك الموافقة أيضا على كافة الخدمات المهنية الأخرى المسموح بها بخلاف خدمة التدقيق؛
- الاجتماع مع المدقق الخارجي قبل أن تبدأ عملية التدقيق لفحص خطة التدقيق ومناقشتها وإبداء الملاحظات عليها، والموافقة على نطاق التدقيق وعلى توظيف فريق العمل، وكذلك على اعتماده على الإدارة وعلى المدقق الداخلي، ومناقشة المداخل العامة للتدقيق؛ [3]

[1] أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص188.

[2] عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد7، 11جوان2017، ص،ص248،247

[3] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة ومحاربة الاحتيال والفساد، مرجع سبق ذكره، ص357.

- تضبط العلاقة بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي، وتحد من تأثير وضغوط الإدارة على هذا الأخير، وتدعم استقلاله، وتتأكد من موضوعيته وكفاءته، كما تقوم بتقييم مؤهلاته وخبراته؛
- تقييم فعالية أداء المدقق الخارجي، وتتابع أعماله في نهاية كل دورة تدقيق، وتتأكد من قيامه بتنفيذ خطة التدقيق الموضوعة مسبقاً؛
- تراجع نتائج أعمال التدقيق مع المدقق الخارجي، وتتأكد من مستويات الأخطاء ومن مدى استجابة الإدارة لملاحظات ومقترحات المدقق الخارجي، كما تحصل على تفسيرات من المدقق والإدارة في حالة عدم تسوية أخطاء معينة، وتبحث معه في القضايا التي تم حلها والقضايا المعلقة؛
- تبحث في أسباب استقالة المدقق الخارجي، وعن أي إجراء يمكن اتخاذه حيال ذلك.

المبحث الثاني: مفهوم ومتطلبات المدقق الخارجي

إن لممارس مهنة التدقيق الخارجي متطلبات قانونية وأخلاقية، وصفات مرجعية ومؤهلات علمية تؤهله لممارسة هذه المهنة بكل حرفية، وتجعله من بين أكثر المهنيين الذين تتسابق عليهم الشركات لتعيينهم، فهذه المتطلبات تبني السمعة الجيدة للمدقق الخارجي وتزيد من جودة أعماله، كما تساعده في القيام بمهامه وواجباته بكل مسؤولية، بالإضافة إلى مساعدته في طلب حقوقه فيما بعد، تَمَيُزه بتلك المتطلبات يفتح له آفاق توسع من الخدمات التي يقدمها بجانب خدمة التدقيق الحالية، دون الوقوع في ممارسات غير شرعية للمهنة، ما يوقعه تحت وطأ العقوبات.

المطلب الأول: المدقق الخارجي – وإجراءات تعيينه، وعزله، واستقالته – وكل ما يتعلق بأتعابه

من المعروف عن المدقق الخارجي أنه شخص مستقل عن الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها، تقوم الجمعية العامة للمساهمين بتعيينه بتوصية من لجنة التدقيق، التي تسهر على الدفاع عن ذلك الاستقلال الذي يعتبر الصفة الجوهرية التي يجب أن يتصف بها كل مدقق خارجي، كما تقوم ذات الهيئة – التي عينته – بتحديد أتعابه، وعزله إذا اقتضى الأمر ذلك، وفي بعض الحالات يقوم المدقق الخارجي بتقديم استقالته نظراً لمجموعة معقولة من الظروف التي تكون قد أحاطت به، وفي هذا المطلب سنقوم بتوضيح مختلف هذه النقاط.

1. تعريف المدقق الخارجي

عرف المدقق الخارجي على أنه "شخص مستقل عن الشركة، تعينه الجمعية العامة للمساهمين، بغرض إبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق القوائم المالية في التعبير عن نتيجة نشاط الشركة، ومركزها المالي وغيرها من الأمور المالية، ويقدم تقريره للجمعية العامة التي قامت بتعيينه وتحديد أتعابه".[1]

[1] محمد السيد سرايا وشحاتة السيد شحاتة، مدخل علمي معاصر في مبادئ: الرقابة والمراجعة الداخلية (مشاكل التطبيق العلمي)، دار التعليم الجامعي، مصر،2016، ص119.

كما عرف على أنه "ذلك الشخص الذي ليس له علاقة مباشرة بالشركة (مستقل ومحايد)، والذي يمكن الاعتماد عليه في تقديم رأيه حول قوائمها المالية، في شكل تقرير مكتوب وموقع من قبله، بصفته الشخص المؤهل لذلك قانونياً". [1]

وعرف أيضا على أنه "شخص رخص له بممارسة مهنة التدقيق بموجب القانون". [2]

ومن ناحية أخرى يعد المدقق الخارجي الحكم الوحيد فيما يتعلق بقبول الشهادات، أو الادعاءات المقدمة من طرف الإدارة، كلياً أو جزئياً، وله أن يقوم بعملية فحص وتثبت تفصيلية لما يختاره من بين جميع السجلات المالية.[3]

للإشارة فإن محافظ الحسابات يمثل التدقيق الخارجي* في التشريع الجزائري "التدقيق القانوني"، حيث عرفه المشرع في المادة 22 من القانون 10- 01 على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[4]

كما يعتبر الخبير المحاسب "مدقق متعاقد" شخص مؤهل حسب القانون الجزائري لممارسة مهام محافظ الحسابات، وذلك حسب ما نصت عليه المادة 18 من القانون 10-01 "يعد خبيراً محاسباً، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات".[5]
وحسب المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 يقصد بالمدقق الخارجي محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد.[6]

بالإضافة إلى ما سبق يعتبر المدقق الخارجي شخص معتمد من قبل الوزير المكلف بالمالية، وهو شخص محلف، حيث يتعين عليه أداء القسم المنصوص عليه في نص المادة 6 من القانون 10- 01 أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه**، والذي أتى بالصيغة التالية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي

---

[1] إلياس شاهد وآخرون، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، العدد 10، 2017، ص9.

[2] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك،2012، مرجع سبق ذكره، ص437.

[3] مارغريت تشان، تعيين مراجع الحسابات الخارجي، منظمة الصحة العالمية،افريل2007، ص6.

*يشترط لأداء مهمة التدقيق الخارجي أن يكون محافظ الحسابات "التدقيق القانوني" أو خبير محاسب "التدقيق التعاقدي" وأن يكون مسجل في الجدول.

[4] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص7.

[5] المرجع السابق، ص6.

[6] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم:150 المؤرخ في11أكتوبر 2016 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، ص5.

**لا يمكن لأي محافظ حسابات أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص وذلك طبقا للمادة 10 من القانون رقم10- 01 .

أحسن قيام، وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترم الشريف، والله على ما أقول شهيد "،[1] كما يكون مسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

وعلى ضوء ما سبق يمكن تعريف المدقق الخارجي على أنه: شخص مستقل، ومرخص قانونياً للقيام بمهمة تدقيق الحسابات، تعينه الجمعية العامة للمساهمين، بغرض تقديم رأيه الفني والمحايد حول قوائمها المالية.

2. إجراءات تعيين، وعزل، واستقالة المدقق الخارجي

2. 1 تعيين المدقق الخارجي: تنتخب الجمعية العامة للمساهمين مدقق أو أكثر، من مدققي الحسابات المرخص لهم مزاولة المهنة، للقيام بمهام التدقيق الخارجي للشركة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والوطنية المعتمدة، ولمتطلبات وأصول المهنة والتشريعات الخاصة بها، وبصفة عامة فإن قانون الشركات لمعظم بلدان العالم قد نص على أن قرارات تعيين وتحديد أتعاب، وحتى عزل المدقق الخارجي بيد لجنة التدقيق – إن وجدت– .[2]

2.1. 1 كيفية تعيين المدقق الخارجي "القانوني": تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مدقق خارجي أو أكثر* لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين في الجدول، [3] كما جاء هذا وبنفس الصيغة، وبشيء من التفصيل في نص المادة 26 من القانون 10-01 "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابياً وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"،[4] ويتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة، في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، ويجب أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص على ما يلي:[5]

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛

---

[1] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص5.

[2] رزق ابو الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص68.

*يقوم مدققين للحسابات على الأقل بمراقبة حسابات الشركة القابضة وذلك حسب المادة 732 مكرر2 من القانون التجاري الجزائري.

[3] القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص188.

[4] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص7.

[5] مرسوم تنفيذي رقم 11- 32، مرجع سبق ذكره، ص23.

- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعة الاستقلالية تجاه الكيان طبقاً للأحكام التشريعية؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

2.1.2 شروط تعيين المدقق الخارجي "القانوني": لا يمكن أن نقوم بذكر شروط تعيين المدقق الخارجي "القانوني" دون أن نتطرق إلى شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر حيث لا يمكن لأي شخص ممارسة هذه المهنة دون أن تتوفر فيه الشروط التالية:[1]

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز على شهادة لممارسة مهنة محافظ الحسابات "شهادة **جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معادلة لها"؛
- 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 مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي.

يتم تعيين المدقق الخارجي "القانوني" من قبل الجمعية العامة على أساس مجموعة من الشروط والأحكام، وذلك لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط (أي 6 سنوات في المطلق)، أما بالنسبة للرقابة على المهنة فقد تم إنشاء لجنة على مستوى اللجان المشتركة للمجلس الوطني للمحاسبة CNC تدعى لجنة الانضباط والتحكيم، والتي تهدف بشكل أساسي إلى الحد من حالات المخالفات المرتكبة من قبل الأعضاء المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[2]

وتتمثل شروط تعيين المدقق الخارجي حسب المادة 715 مكرر4، و6 من القانون التجاري الجزائري، والمادة 27 من القانون 10-01 فيما يلي:

- أن يكون مسجلا في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛[3]

[1] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص5.

**تمنح "شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معادلة لها" من معهد التعليم المتخصص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص.

[2] Massil Baraka, Faiza Benikhlef, Amel Kasmi, Legal audit: comparison between France, the United States and Algeria, The Business and Management Review, Volume 10, Number 1, November 2018, p166.

[3] القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص188.

- أن لا يكون قد استكمل عهدتين متتاليتين، حيث أنه تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث(3) سنوات؛[1]
- كما لا يجوز أن يعين كمحافظ للحسابات في شركة المساهمة:[2]

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين، أو مجلس المراقبة، وأزواج القائمين بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين أو أعضاء مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة، أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر(10/1) رأسمال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتب، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك – وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات–.[3]

وكآخر إجراء للتعيين محافظ الحسابات يتعين عليه أو على مسير الشركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما،[4] كما يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول المهمة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.[5]

في ظل مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات، وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه،[6] أي أنه يجب

[1] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص7.
[2] القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص189.
[3] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص،ص8،7
[4] المرجع السابق، ص8.
[5] مرسوم تنفيذي رقم11- 32، مرجع سبق ذكره، ص24.
[6] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص8.

على المدقق الخارجي والعميل الاتفاق على شروط تولي مهمة التدقيق، وتسجيل الشروط المتفق عليها في رسالة قبول المهمة، أو بأي شكل ملائم آخر كالعقد، فهذا من مصلحة كلا الطرفين لأن رسالة القبول هي وثيقة تؤكد قبول المدقق الخارجي لتولي مهمة التدقيق، وتساعده على التخطيط لهذه الأخيرة، كما تساعد رسالة قبول المهمة على تجنب أي سوء فهم يتعلق بأمور عدة مثل:[1]

- أهداف المهمة؛
- نطاق المهمة؛
- مدى مسؤولية المدقق الخارجي؛
- شكل التقارير التي سيتم إصدارها.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة ما إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للشركة.[2]

2. 2 موجبات تغيير المدقق الخارجي: إن من أهم العوامل التي تفقد المدقق الخارجي موضوعيته واستقلاله هي طول فترة علاقته التعاقدية مع العميل، لأنه سوف يصبح أكثر قبولا لما تتخذه إدارة عميله من سياسات وممارسات محاسبية، وتنعدم ممارسته للشك المهني في عملية التدقيق، وفي هذه الحالة يصبح ذو نظرة غير متجددة ولا يتوصل إلى أدلة جديدة كافية بخلاف ما توصل إليه في الماضي،[3] ولذلك يجب على العميل تغيير المدقق الخارجي بين الحين والآخر على أن لا يكون هناك إفراط ولا تفريط، مع مراعاة الجانب القانوني لعهدات المدقق الخارجي وعدد السنوات المرتبطة بها كما أسلفنا الذكر.

2. 3 عزل المدقق الخارجي: فيما يخص بعزل المدقق واستبعاده من القيام بالمهام المنوطة به بشكل تعسفي وليس باستقالته الاختيارية، أعتبر المشرع أن من له حق في التعيين يكون له حق في العزل،[4] حيث أنه نصت المادة 715 مكرر 9 من القانون التجاري على أنه "في حالة حدوث خطأ أو مانع يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل (10/1) من رأس مال الشركة أو الجمعية العامة إنهاء مهام محافظي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة"،[5] ويحق للمدقق الخارجي في هذه الحالة مناقشة قرار عزله، ومعرفة الأسباب.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة (المراجعة – الخدمات ذات العلاقة– التدقيق ورقابة الجودة)، دار الصفاء، الطبعة الثانية، الاردن، 2015، ص،ص161،160.

[2] مرسوم تنفيذي رقم11– 32، مرجع سبق ذكره، ص24.

[3] يوسف محمود جربوع، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة "فلسطين"، مجلة الجامعة الاسلامية "سلسلة الدراسات الإنسانية"، المجلد16، العدد1، يناير 2008، ص783.

[4] رزق ابو الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص69.

[5] القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص190.

2. 4 مصير الالتزامات القانونية للمدقق الخارجي في حالة انسحابه من مهمة التدقيق "استقالته": قد يرى المدقق الخارجي أنه من الضروري الانسحاب من عملية التدقيق، عندما لا تتخذ الإجراءات المناسبة تجاه الخطأ أو الغش، والتي يرى أنها ضرورية حتى ولو لم يكن للخطأ أو الغش تأثير مادي على القوائم المالية، ومن ضمن العوامل التي تؤثر على رأي المدقق وجود أدلة على تورط أعلى سلطة في الشركة، والذي من شأنه أن يؤثر على مصداقية إقرارات الإدارة، ويؤثر على استمرارية علاقة المدقق الخارجي بالشركة، ويسعى المدقق عادة للحصول على استشارة قانونية عند الوصول إلى مثل هذا القرار،[1] ويمكن للمدقق الخارجي أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، على أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة،[2] مع العلم أن استقالته لا تعفيه من التزاماته القانونية، ولا يجوز له بأي حال من الأحوال أن يستقيل لتجنب التزاماته القانونية المتعلقة على وجه الخصوص بما يلي:[3]

- إجراء الإنذار؛
- كشف الأفعال الإجرامية أمام المدعي العام؛
- التصريح بالمبالغ أو المعاملات المشتبه في كونها من مصدر غير مشروع؛
- إبداء رأي بشأن الحسابات.

3. أتعاب المدقق الخارجي

يتقاضى المدقق الخارجي أتعاباً مقابل أدائه لمهامه، ولا يمكن دفع هذه الرسوم في شكل مزايا عينية أو تخفيضات أو عمولات أو مساهمات، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، حيث أنه يجب على المدققين الخارجيين وعملائهم أن يقرروا بالاتفاق المتبادل مقدار الرسوم وشروط دفعها، على أن تتناسب مكافأة المدقق مع أهمية العناية الواجبة التي يتعين القيام بها، بالنظر إلى حجم وطبيعة وتعقيد أنشطة الشركة التي تم اعتماد حساباتها، ولا يستطيع المدقق قبول مستوى من الأتعاب من شأنه أن يضر بجودة عمله، وعدم كفاية الرسوم مقارنة بالمهمة المقبولة لا يبرر بأي شكل من الأشكال عدم الامتثال للعناية المهنية الواجبة.[4]

وحسب المادة 37 من القانون 10- 01 فإن أتعاب المدقق الخارجي تحددها الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات في بداية مهمته، حيث أنه لا يمكنه أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما كان شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، كما يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.[5]

---

[1] تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص36.

[2] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص8.

[3] Code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes, , CNCC, octobre 2015, p3.

[4] Ibid. p5,6.

[5] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص8.

وقد أشارت كل من المادة 8 والمادة 12 من المرسوم تنفيذي رقم 11- 32 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق27 يناير 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات للجانب المالي الذي يجب وضعه في دفتر الشروط، والاتفاق عليه مع الشركة في حالة قبول العرض.[1]

كما يجب على المدقق الخارجي أن يضع الاعتبارات التالية في الحسبان عند تقديره للأتعاب:[2]

- الوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق؛
- عدد الموظفين اللازم توظيفهم للقيام بعملية التدقيق، والمستوى المهني لكل منهم؛
- نوع عملية التدقيق المطلوبة ومدى مسؤولية المدقق تجاهها؛
- نصيب العملية من التكاليف الثابتة- غير المباشرة- كالإيجار والقرطاسية وما شابه؛
- قدرة العميل على الدفع، وأهمية التقرير للعميل؛
- التاريخ الذي تقدم فيه العميل للمدقق لإنجاز العملية وارتباط ذلك بخطة العمل في مكتب المدقق.

المطلب الثاني: صفات المدقق الخارجي، وحقوقه وواجباته، وعواقب ممارسته غير الشرعية للمهنة

من أجل القيام بعملية التدقيق الخارجي بكفاءة وفعالية، فإنه على الشركة التي تبتغي إجراء تدقيق لقوائمها المالية اختيار الشخص الأجدر للقيام بفحص وتقييم حساباتها، بغية الخروج برأي فني محايد حول صدق وشرعية قوائمها المالية، وذلك لا يكون إلا بمعرفة الصفات التي تميز المدقق الناجح عن غيره من ممتهني هذه المهنة، لذا سنتطرق في هذا المطلب لمجموعة من الصفات التي يمكن للشركة أن تسترشد بها عند اختيارها لمدقق حساباتها، كما لهذا الأخير جملة من الحقوق وعليه مجموعة من الواجبات تجاه الشركة التي عينته، وفي حالة ما إذا أخل هذا المدقق بتلك الواجبات، أو بما نص عليه العقد الذي أبرمه مع الشركة التي عينته، أو في حالة ما مارس مهنته بصفة غير شرعية تسلط عليه مجموعة من العقوبات، وهذا ما سنتطرق له بالتفصيل في هذا المطلب.

1. صفات المدقق الخارجي

للمدقق الخارجي الناجح العديد من الصفات والمتطلبات التي يجب عليه أن يتحلى بها أثناء ممارسته لواجبه المهني، وتتمثل في النقاط التالية: [3]

- أن يكون ذا ضمير حي، ضالته الاخلاص في عمله، ودستوره أخلاقيات وآداب السلوك المهني؛
- أن يكون صادقاً لا يشهد إلا بعد التأكد واليقين، وكتوماً وأميناً يحتفظ بأسرار الشركات التي يقوم بتدقيق حساباتها، وألا يستخدم ما يطلع عليه من أسرار لفائدة أية أطراف أخرى؛
- أن يكون صبوراً ومثابراً ومتشبعاً بالروح العملية، لأن أكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية كثيراً ما تدعو للملل؛

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11- 32، مرجع سبق ذكره، ص24.

[2] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، 1998، مرجع سبق ذكره، ص391.

[3] المرجع السابق، ص،ص389،388.

- أن يكون شغوفاً بعمله وبمجال اختصاصه، وذو اطلاع واسع بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله كالقوانين والمعايير المنظمة للمهنة "المحاسبة والتدقيق"، وقانون الشركات والضرائب، بالإضافة إلى كونه حريصاً على تتبع التوجهات الحديثة لتخصصه ومختلف التخصصات ذات الصلة كالإحصاء والاقتصاد والإدارة، ومتمكنا من لغته قادراً على التعبير بها تحدثاً وكتابة بكل وضوح واقتدار؛
- أن لا يتصف بالتكبر أو الحياء أثناء أدائه لعمله فكما قال مجاهد "لا يتعلم العلم مستحي ولا مستكبر"،[1] وهذا ما يجعله لا يوافق على أية عملية إلا إذا كان قد تفهم طبيعتها واقتنع بصحتها، ولا يضيره في ذلك أن يستفسر عن تلك العمليات من أي موظف مهما كان منصبه، لأنه إذا ما تعالى على الاستفسار أو خجل من ذلك، فإنه قد يوافق على أخطاء إذا ما اكتشفت بعد ذلك نالت من سمعته أكبر مما يناله من الاستفسار الذي يعتقد فيه البعض أنه هدر للسمعة العلمية للمدقق، وذلك لأنه المعروف عن المدقق الخارجي مؤهلاته العلمية والقانونية، فإذا ما اعترضته عملية تتطلب دراسة ملابساتها الصناعية والفنية فلا يعيبه عندئذ أن يطلب رأي الفنيين والمتخصصين لأنه ليس مفروضاً عليه أن يكون على دراية بكل الأمور؛
- أن لا يخرج عن دائرة اختصاصه، وأن يكون نصوحاً إذا ما طلب منه اسداء نصيحة أو استشارة فنية تتصل بعمله؛
- أن يمتلك مستوى ثقافي لا بأس به وشخصية قوية تؤهله لمناقشة أعضاء مجلس الإدارة الند للند، بحيث لا يقع بأية صورة من صور السيطرة والخضوع لهم، أي أن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه غير ضميره، وأن يكون يقضاً حاضر البديهة، وواقعياً لا يتأثر بالآخرين، وأن يضع مصلحة عمله فوق مصلحته، ويقول رأيه خالصاً وصريحاً متمسكاً به حتى النهاية ما دام يعتقد أنه على حق؛
- أن تكون له القدرة الشخصية في الحكم على الأمور؛ [2]
- أن يتوفر فيه الوعي الإداري والقدرة الاتصالية واللباقة.[3]
- أن يتصف بالانضباط والالتزام بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وينبغي أن يتجنب أي عمل يسيء إلى سمعته وسمعة المهنة.[4]

بالإضافة إلى كل هذه الصفات السابقة يجب أن يكون المدقق الخارجي متحكماً في أهوائه، نزيهاً وعادلا، لا يكتم كلمة الحق ويتجنب شهادة الزور، ويمشي باستقامة، فكل هذه الصفات تعد من مكارم الأخلاق التي جاء الإسلام ليتمها، وتعد من بين الخصائص التي يستقي منها المجتمع ثقته في هذه المهنة. [1]

[1] أبو عبد الله محمد بن إسماعيل البخاري، الجامع الصحيح – المعروف باسم صحيح البخاري–، دار ابن كثير، الطبعة الأولى، بيروت، 2002، ص34.

[2] رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص19.

[3] رحال سمية ومداحي محمد، مرجع سبق ذكره، ص18.

[4] دليل إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين–الاردن–"، الجزء الاول، 2008، ص17.

2. حقوق المدقق الخارجي وواجباته

للمدقق الخارجي حقوق يكفلها له القانون وواجبات يلزمه المشرع بها، كما تدعمها مختلف المعايير الدولية منها والمحلية:

2. 1 حقوق المدقق الخارجي: للمدقق الخارجي جملة من الحقوق تتمثل في النقاط التالية:

2.1. 1 حق الاطلاع وطلب البيانات والإيضاحات: للمدقق الخارجي الحق في طلب الاطلاع على كل البيانات التي تهمه في أداء مهمته، وذلك حسب نص المادة 716 من القانون التجاري " عند قفل كل سنة مالية يضع مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة جرداً بمختلف عناصر الأصول والديون الموجودة في ذلك التاريخ، وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية، وتقريراً مكتوباً عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنصرمة، توضع المستندات المشار إليها في هذه المادة تحت تصرف محافظي الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر والتالية لقفل السنة المالية".[2]

وفي نفس السياق جاء القانون 10- 01 ليكفل هو الآخر هذا الحق من خلال المواد (31، 32، 33)، حيث أنها نصت على أنه: [3]

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛
- يمكن له أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها،
- يجب أن يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفاً محاسبياً، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

كما يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير المدقق الخارجي تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة وأربعين (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة.[4]

وقد خص القانون المدقق الخارجي ومساعديه بأحقية الحضور إلى الشركة وفروعها أو مخازنها في أي وقت يراه خلال أيام وأوقات العمل الرسمية لأداء مهمته (سواء كان ذلك بغرض الفحص أو مشاركته في إجراء الجرد)،

---

[1] إحسان بن صالح المعتاز، مرجع سبق ذكره، ص،ص259،258.

[2] القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص217.

[3] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص8.

[4] قرار مؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 24، الصادرة ب 30 أفريل 2014، ص23.

وذلك دون سابق إخطار للشركة، كما يحق له الاطلاع على كافة دفاتر وسجلات ومستندات الشركة التي تثبت فيها المعاملات التي حدثت، والحصول على كل الإيضاحات التي تخص هذه المعاملات، وفي حالة عدم تلبية طلبه يتعين عليه أن يرفع ذلك إلى رئيس مجلس إدارة الشركة، وإذا لم يستجب لطلبه وجب عليه أن يظهر ذلك في تقريره،[1] كما جاء هذا في نص المادة 715 مكرر11 من القانون التجاري " يجوز لمحافظ الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال، والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه، وفي حالة انعدام الرد وإذا كان هذا الرد ناقصاً، يطلب محافظو الحسابات من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة، ويتم استدعاء محافظ الحسابات في هذه الجلسة، وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام، أو إذا لاحظ محافظ الحسابات أنه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الاستغلال معرقلة، فإنه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية، في حالة الاستعجال يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصاته.[2]

1.2. 2 حق استدعاء وحضور الجمعية العامة: للمدقق الخارجي أحقية استدعاء الجمعية العامة للاجتماع عند الحاجة،[3] كما له الحق في حضور الجمعية العامة للشركة التي يدققها لإبداء رأيه فيما يتعلق بالحسابات الختامية والميزانية العمومية ويبلغهم بتقريره النهائي.[4]

1.2. 3 حق الحصول على الأتعاب: يحق للمدقق الخارجي الحصول على الأتعاب المتفق عليها،[5] كما يحق له أن يحتفظ ببعض المستندات والأوراق الهامة الخاصة بالشركة محل التدقيق، وذلك لحين استيفاء بعض حقوقه بالشركة مقابل أتعابه أو ما شابه ذلك.[6]

1.2. 4 حق المدقق في مناقشة قرار عزله: يحق للمدقق الخارجي أن يتعرف على أسباب قرار عزله من تدقيق حسابات الشركة، ومناقشة الجهة التي قامت بإصدار هذا القرار وإيضاح وجهة نظره للمسؤولين.[7]

1.2. 5 حق الاستعانة بالخبراء عند الحاجة: يحق للمدقق الخارجي الاستعانة بالخبراء والمتخصصين عند الحاجة، والاستفادة من مختلف خبراتهم مع الإشارة إلى ذلك في رسالة الارتباط.[8]

---

[1] رزق ابو الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص،ص70،71.

[2] القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص190.

[3] أحمد نقاز وعادل نقموش، المسؤولية الاجتماعية لمدقق الحسابات–حالة الجزائر– ، الملتقى الوطني الرابع حول: تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، 20و21نوفمبر2013، ص16.

[4] رزق ابو الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص،ص70،71.

[5] أحمد نقاز وعادل نقموش، مرجع سبق ذكره، ص16.

[6] رزق ابو الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص،ص70،71.

[7] المرجع السابق، نفس الصفحات.

[8] أحمد نقاز وعادل نقموش، مرجع سبق ذكره، ص16.

2. 2 واجبات المدقق الخارجي: يلتزم المدقق الخارجي بالقيام بمجموعة من الواجبات يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

2.2. 1 حضور الجمعية العامة: يعد حضور الجمعية العامة بالنسبة للمدقق الخارجي حق وواجب في الوقت نفسه، فحسب القانون 10- 01 في مادته 36 فإنه " يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما أستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلق بأداء مهمته"،[1] أما عن المادة 715 مكرر12 فتنص على أنه " يتم استدعاء محافظي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين – حسب الحالة– الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل جمعيات المساهمين".[2]

2.2. 2 الاحتفاظ بملفات الزبائن: يتعين على المدقق الخارجي الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة،[3] وذلك بحسب المادة 40 من القانون 10- 01.

كما تعتبر مهام المدقق الخارجي التي سنتطرق إليها في العناصر اللاحقة من بين واجباته، والتي تترتب عن قرار قبوله الصريح للقيام بالمهمة.

3. المدقق الخارجي كممارس غير شرعي للمهنة وما يترتب عن ذلك من عقوبات

3. 1 الممارس غير الشرعي للمهنة: يعد ممارساً غير شرعياً لمهنة التدقيق الخارجي كل شخص غير مسجل* في الجدول، أو تم توقيفه مؤقتاً لتسجيله، أو شطبه من الجدول، والذي يمارس أو يواصل في أداء المهام المنصوص عليها في القانون، وكل من ينتحل إحدى هذه الصفات "الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد" أو التسميات بغية خلق نوع من التشابه أو الخلط مع هذه الصفات والتسميات.[4]

3. 2 العقوبات التي تلحق بالمدقق الخارجي: يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط:[5]

- رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها أو محافظو الحسابات الذين منحوا عمداً أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبت (للفصل) في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين؛
- كل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية؛

---

[1] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص8.

[2] القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص190.

[3] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص8.

*جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالنسبة للمدقق القانوني "محافظ الحسابات" أو جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين بالنسبة للمدقق المتعاقد "الخبير المحاسب".

[4] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص12.

[5] القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص، ص244، 245.

- كل محافظ حسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها؛

وذلك حسب ما جاء في نص المواد 825، 829، 830 من القانون التجاري الجزائري، كما وتطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على محافظي الحسابات.

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات المدقق الخارجي ومختلف الخدمات التي يقدمها

يكون المدقق الخارجي على دراية تامة بما يترتب عليه من مهام وما يتعلق بهذه المهام من مسؤوليات، وقت قبوله لمهمة التدقيق، فلا تخلو أية مهمة يقدمها أي شخص من المسؤولية التي تترتب عنها، فكما قال رسول الله صل الله عليه وسلم "....ألا فكلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته" رواه مسلم،[1] كما للمدقق الخارجي العديد من الخدمات التي يمكنه تقديمها إلى جانب خدمة تدقيق الحسابات، وسنتطرق إليها بالتفصيل في هذا المطلب.

1. مهام المدقق الخارجي وما يتعلق بتنفيذها

للمدقق الخارجي العديد من المهام التي يجب أن يقوم بتنفيذها في إطار عملية التدقيق، كما يمكن أن تصادفه بعض العراقيل التي تصعب من أدائه لتلك المهام، وعلى هذا الأساس عليه أن يقوم باتخاذ إجراء ليعالج ما تلقى من مشاكل وعراقيل قد تؤثر على مجرى عملية التدقيق.

1. 1 مهام المدقق الخارجي: يقوم المدقق الخارجي بالمهام التالية:[2]

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

[1] أبي الحسين مسلم بن الحجاج القشيري النيسابوري، صحيح مسلم، دار الحديث، الطبعة الأولى، مصر، 1991، ص1460.
[2] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص7.

- يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة التي تعدها الشركة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقارير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

وزيادة على ذلك، وحسب المادة 715 مكرر 4 (المعدلة) فإنه على المدقق الخارجي أن يقوم بالتأكد من تحقيق مبدأ المساواة بين المساهمين.[1]

وتجدر الإشارة إلى أن هذه المهام تخص فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة، ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.[2]

1. 2 الإجراء الذي يقوم به المدقق الخارجي في حالة عرقلة عمله

في حالة عرقلة المدقق الخارجي عن ممارسته لمهامه يعلم كتابياً هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري،[3] المتمثلة في نص المادة 831 "يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس شركة أو القائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لتدقيق الحسابات أو لمراقبات مدققي الحسابات، أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للاطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة فيما يتعلق بالاتفاقات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر.[4]

2. مسؤوليات المدقق الخارجي

إن إعداد القوائم المالية من المسؤوليات التي تقع على عاتق الإدارة، وتتعدى ذلك لتصل إلى مسؤولياتها عن دقة المعلومات التي تحتويها، وصدقها ومدى تمثيلها للواقع، وفوق كل ذلك فإن الإدارة تعد مسؤولة عن تبني سياسات محاسبية سليمة، ووضع والاحتفاظ بضوابط رقابية داخلية تتسق مع المزاعم التي يتم تضمينها في القوائم المالية، بينما تتمثل مسؤولية المدقق الخارجي في التعبير عن رأيه حول تلك القوائم المالية وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق،[5] فيتحمل المدقق الخارجي المسؤولية المنصوص عليها في القانون فيما يتعلق بالعقود التي يبرمها مع عملائه، إذ يتم مساءلته قانونياً بدعوى الإهمال والتقصير، أو خرق التعاقدات، أو عدم بذل العناية المهنية اللازمة، وفي الآونة الأخيرة بدأت تتسع دائرة مسؤوليات المدقق الخارجي وذلك كنتيجة طبيعية لتزايد اعتماد الغير على القوائم المالية المدققة من قبله في عمليات اتخاذ القرارات المختلفة،[6] فمن المفترض أن لكل شخص

[1] القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص188.
[2] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص7.
[3] المرجع السابق، ص8.
[4] القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص246.
[5] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة ومحاربة الاحتيال والفساد، مرجع سبق ذكره، ص308.
[6] طلال محمد علي الجحاي وعبد الكريم محمد سلمان البقاوي، مرجع سبق ذكره، ص153.

يؤدى خدمة للآخرين بموجب عقد أو اتفاق أن يؤدي هذا العمل وفقاً لما جاء في شروط هذا العقد، مستغلا في ذلك مهاراته، وباذلا العناية المهنية اللازمة، وفي مجال خدمات التدقيق فإن الرأي العام يعتقد أن المدقق يمتلك درجة المهارة المعتاد توافرها في المدققين الآخرين الذين يقومون بمثل هذا العمل، وإذا ثبت عكس ذلك كأن يكون المدقق قد ارتكب عملا من أعمال الغش تجاه أي عميل، أو بسبب الإهمال أو عدم بذل العناية المهنية الواجبة والمعتادة، أو لسوء نيته وعدم أمانته، وأدى ذلك إلى إلحاق الضرر بالشركة التي تعاقد معها، أو بالأطراف الأخرى الذين يعتمدون على تقريره، فإن هذا المدقق يعرض نفسه للمساءلة القانونية، حيث يعد المدقق الخارجي مسؤولا عن الأحداث اللاحقة وعن تقييم مقدرة الشركة على الاستمرار.[1]

2. 1 الأركان الأساسية لتحمل المسؤولية: تعددت المسؤوليات الملقاة على عاتق المدقق الخارجي، وذلك راجع لتعدد مهامه ولاتساع نطاق عمله، ولعدم التنبؤ بسلوكياته، بيد أنه لا يمكن تحميله أي من تلك المسؤوليات إذا لم تتوفر فيها الأركان الأساسية لتحمل المسؤولية، والتي تتمثل النقاط التالية:[2]

- وجود التزام من قبل المدقق الخارجي؛
- حدوث التقصير والإهمال؛
- وجود ضرر للغير؛
- وجود علاقة سببية بين الإهمال والتقصير وحدوث الضرر؛
- يمكن تقدير الضرر.

2. 2 مسؤوليات المدقق الخارجي: للمدقق الخارجي مجموعة من مسؤوليات، يمكن ذكرها فيما يلي:

2.2. 1 المسؤولية المدنية: تنقسم إلى:[3]

2.1.2. 1 المسؤولية العقدية "مسؤولية المدقق القانونية تجاه عملائه": إن الذي يحكم العلاقة بين المدقق وعميله هو العقد المبرم بينهما، وبالتالي فإن المدقق الخارجي يعتبر مسؤولاً من الناحية القانونية تجاه عميله – الشركة التي يدقق حساباتها– ويتحمل مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد.

2.1.2. 2 المسؤولية التقصيرية "مسؤولية المدقق تجاه الطرف الثالث": يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً تجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، وذلك بالرغم من عدم وجود عقد بينهما، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المدققون للمحاكمة تكون نتيجة لعدم اكتشافهم للتلاعب أو الاختلاس في عملية التدقيق، ومن أسبابها الرئيسية فشل المدقق في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة إليه.

[1] رزق ابو الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص81.

[2] أحمد نقاز وعادل نقموش، مرجع سبق ذكره، ص11.

[3] محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، العدد12، 2013،ص131،130.

ويوضح الشكل التالي المسؤولية المدنية للمدقق الخارجي بشقيها العقدية والتقصيرية:

الشكل رقم (2-2): المسؤولية المدنية للمدقق الخارجي

I. **المسؤولية المدنية:** هي الالتزام بتعويض الضرر الناتج عن الأخطاء التي يرتكبها المدين، شريطة أن يكون هذا الضرر ناتج عن الخطأ المرتكب، فالمسؤولية المدنية للمدقق الخارجي لا تخرج عن القواعد العامة، فلقيامها لا بد من ثبوت خطأ المدقق، والضرر وعلاقة السببية التي تربطهما، وفي حال ما انتفى أحد الأركان تنتفي المسؤولية.

1. **مسؤولية عقدية:** تقوم على أساس الإخلال بالالتزام العقدي.

2. **مسؤولية تقصيرية:** تقوم على أساس الإخلال بالالتزام قانوني.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: بن عيسى عبد الرحمان، زرواد وسام، تطور مضمون المسؤوليات القانونية والمهنية للمراجع الخارجي في الجزائر، مجلة أبعاد اقتصادية، العدد 01، 2014، ص- ص161- 164.

2.2.2 المسؤولية الجنائية (الجزائية): المسؤولية الجنائية هي المسؤولية التي تترتب عن قيام المدقق الخارجي بفعل جرمي أثناء ممارسته لعمله، إذ أنه وكنتيجة لهذا الفعل الجرمي يحلق الضرر بالمجتمع، وتتمثل في الكثير من الحالات في قيام المدقق الخارجي بالاحتيال على أحد الأطراف، من خلال معرفته بوجود تزييف في القوائم المالية وعدم إبراز ذلك في التقرير، أو تقديم رأي مخالف لذلك،[1] والشكل التالي يوضح بالتفصيل مختلف الجرائم التي يمكن أن يقع فيها المدقق الخارجي:

[1] طلال محمد علي الجحاي وعبد الكريم محمد سلمان البقاوي، مرجع سبق ذكره، ص156.

الشكل رقم (2-3): المسؤولية الجنائية (الجزائية) للمدقق الخارجي

II. **المسؤولية الجنائية (الجزائية):** تقع على عاتق المدقق الخارجي حال ارتكابه لجريمة يعاقب عليها القانون، شأنه في ذلك شأن أي فرد بالمجتمع، وتسلط عليه العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات، عن كل إهمال أو تقصير عمدي، وعن خرق القوانين – القوانين العامة والقوانين الخاصة بالمهنة– المعمول بها، وتبقى مسألة القصد الجنائي هي المهيمنة، فلا بد من أن يُقْدِم المدقق الخارجي على الإتيان بالفعل الإجرامي وهو مدرك لعواقب ذلك.

1. الجرائم الخاصة بشخص المدقق الخارجي (عدم احترام المعايير الشخصية):

أ. **جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة التدقيق الخارجي:** أن تُمارَس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بطريقة غير شرعية.

ب. **جريمة انتحال صفة المدقق:** أن ينتحل إحدى هذه الصفات والتسميات "الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد".

ت. **جريمة عدم الملائمة:** أن يُخِل بأحد شروط ممارسة المهنة، أو أن يُخِل بأحد شروط تعيين المدقق الخارجي، أو أن يكون في حالة من حالات التنافي والموانع.

2. الجرائم المتعلقة بمخالفات عملية الرقابة:

أ. جريمة افشاء السر المهني؛

ب. جريمة عدم تقديم المعلومات الضرورية: الإبلاغ عن الجرائم لوكيل الجمهورية؛

ج. جريمة تقديم معلومات كاذبة.

3. الجرائم الممكن الاشتراك فيها:

أ. جريمة الاحتيال؛

ب. جريمة خيانة الأمانة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: بن عيسى عبد الرحمان، زرواد وسام، تطور مضمون المسؤوليات القانونية والمهنية للمراجع الخارجي في الجزائر، مجلة أبعاد اقتصادية، العدد 01، 2014، ص- ص156- 161.

2.2. 3 المسؤولية التأديبية: هي مسؤولية تقع على عاتق المدقق الخارجي عند وقوعه في الخطأ التأديبي*، وذلك عند مخالفته لقواعد السلوك المهني، ومختلف القوانين والأنظمة الداخلية للهيئات** التي يعمل تحت سلطتها،[1] أو عدم القيام بالتزاماته أتجاه أقرانه من مزاولي المهنة، ما يعني أنها مسؤولية أخلاقية بالدرجة الأولى

*الخطأ التأديبي: هو كل إهمال أو تقصير – يصدر عن المدقق الخارجي– في احترام القواعد والواجبات الأخلاقية والمهنية، وهو كل تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية وقت قيام المدقق بمهامه.

**المجلس الوطني للمحاسبة، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

[1] بن عيسى عبد الرحمان، زرواد وسام، تطور مضمون المسؤوليات القانونية والمهنية للمراجع الخارجي في الجزائر، مجلة أبعاد اقتصادية، العدد 01، 2014، ص، ص164، 165.

لأنها تمس المهنة ومزاوليها، ويمكن توضيحها بالتفصيل من خلال الشكل التالي، والذي يعرض مختلف الأخطاء والمخالفات التي يمكن أن يقع فيها المدقق الخارجي.

الشكل رقم (2–4): المسؤولية التأديبية (المهنية) للمدقق الخارجي

III.المسؤولية التأديبية (المهنية): تنشأ عن مخالفة مزاولي المهنة للقوانين المنظمة للمهنة، والواجبات المهنية، وكذلك النظام الداخلي للهيئات التي يعملون تحت سلطتها، وتضع هذه الهيئات العقوبات التأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة، وتسهر على تنفيذها، فالعمل المضبوط هدفه الدفاع عن المصلحة العامة المهنية وشرف المهنة وممتهنيها.

1. **خطأ مهني من الدرجة الأولى:** يتمثل في الأخطاء التالية:
أ. التصريح بمراجعة كاذبة؛
ب. التصريح بالانتماء إلى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
ج. الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابياً أو شفهياً بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه في المهنة قصد إزاحتهم؛
د. نقص الاحترام تجاه زملائه خلال ممارسة نشاطه.

2. **خطأ مهني من الدرجة الثانية:** يتمثل في الأخطاء التالية:
أ. تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛
ب. رفض التكفل بالمتربصين؛
ج. فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛
د. الغياب المهني عن حضور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة والانتخابات وعدم تكليف نائب عنه؛
هـ. عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة تنظمها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

3. **خطأ مهني من الدرجة الثالثة:** يتمثل في الأخطاء التالية:
أ. تكرار خطأ من الدرجة الثانية؛
ب. خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف؛
ج. استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
د. استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي يمنحه مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
هـ. عدم دفع الاشتراك المهني السنوي؛
و. مقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة مع أشخاص غير مسجلين.

4. **خطأ مهني من الدرجة الرابعة:** يتمثل في الأخطاء التالية:
أ. تكرار خطأ من الدرجة الثالثة؛
ب. إفشاء السر المهني (تقوم عليه المسؤولية الجنائية إضافة إلى المسؤولية المهنية)؛
ج. إصدار إجازات خاطئة أو مزوّرة؛
د. تصرفات متعمدة مكرّرة تمس بقواعد وأخلاقيات المهنة؛
هـ. ممارسة المهنة خلال مدّة التوقيف؛
و. ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: بن عيسى عبد الرحمان، زرواد وسام، تطور مضمون المسؤوليات القانونية والمهنية للمراجع الخارجي في الجزائر، مجلة أبعاد اقتصادية، العدد 01، 2014، ص- ص164- 167.

- **العقوبات التأديبية التي تلحق بالمدقق الخارجي**: بينت المادة 63 من القانون 10- 01 العقوبات التأديبية التي تتخذ في حق المخالف أو المقصر في القواعد المهنية وذلك وفق ترتيبٍ تصاعدي حسب خطورتها، والمتمثلة في:[1]

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛
- الشطب من الجدول.

2. 3 مسؤوليات المدقق الخارجي حسب القانون والتشريع الجزائري: بحسب المادة 10 والمادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري فإنه تلتزم الشركات بتكليف شخص آخر للقيام بالتحقيق في حساباتها ونتائجها والتصديق عليها بغية نشرها، تحت مسؤوليته المدنية والجزائية،[2]ويكون مسؤول سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكون قد ارتكبها في ممارسة وظائفه، ولا يكون مسؤولاً مدنياً عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة، إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة و/ أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعه عليها.[3]

وحسب المواد (59، 61، 62، 63) من القانون 10- 01 فإنه على المدقق الخارجي أن: [4]

- يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛
- يكون مسؤولا تجاه الشركة المراقبة عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية لمهامه، ويعد متضامناً تجاه الشركة أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون؛
- لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته، وأنه قد بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات؛
- يطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة عن المخالفات التي اكتشفها أثناء أدائه لمهامه في حالة ما إذا لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها؛
- يتحمل المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني؛
- يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه.

[1] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص10.
[2] القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص4.
[3] المرجع السابق، ص191.
[4] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص10.

3. الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي

لم تعد الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والتدقيق تقتصر على خدمات التدقيق وغيرها من الخدمات المحاسبية، بل امتد نطاقها ليشمل العديد من الخدمات كخدمات تصميم نظم المعلومات المالية وتنفيذها وتقييمها، ومختلف الخدمات القانونية والائتمانية، إضافة إلى الخدمات الاستشارية المالية والإدارية، والتقنية والبيئية وغيرها من الخدمات.[1] فتعدد وتطور الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي راجع لكبر الشركات وتوسع نطاقها وعملياتها، حيث مست خدمات المدقق الخارجي مختلف المجالات، وقد صنفها العديد من المتخصصين إلى:

3. 1 خدمات تقليدية: وتتمثل في الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والتدقيق دون غيرها.

3. 2 خدمات غير التقليدية: وهي الخدمات التي لا يقتصر أداؤها على مكاتب المحاسبة والتدقيق، كما تسمى بالمجالات الحديثة للتدقيق الخارجي.

ويمكن عرض أهم هذه الخدمات في الجدول التالي:

[1] فوزية حامد الجفري وحسام عبد المحسن العنقري، اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة جامعة الملك حامد عبد العزيز: الاقتصاد والادارة، المجلد21، العدد2، 2007، ص221.

الجدول رقم (2-2): الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي

خدمات المدقق الخارجي	
خدمات تقليدية	**خدمات غير تقليدية**
1. **خدمات التدقيق:** تمثل نشاطات الفحص المستقل للسجلات والحسابات الخاصة بالمؤسسة، وذلك بغرض ابداء الرأي في مدى صدق وسلامة القوائم المالية للشركة، أو بغرض التقرير عن جانب معين في إطار التدقيق الجزئي. 2. **خدمات ضريبية:** تتمثل في الخدمات المتعلقة بتقديم النصح حول أفضل الطرق لتنظيم جهود العميل من وجهة النظر الضريبية، وباحتساب مقدار الضريبة من البيانات التي تقدمها الحسابات بعد تعديلها لأغراض الضرائب، وبإعداد الإقرارات الضريبية للعميل ومعالجة المشاكل مع الجهات المعنية. 3. **خدمات محاسبية:** تتمثل في الخدمات المتعلقة بقيام مكتب المحاسبة والتدقيق بتسجيل العمليات الخاصة بإحدى الشركات في الدفاتر والحسابات باستخدام المستندات الأصلية، أو بإعداد القوائم المالية لأغراض الاستخدام الداخلي، أو لأغراض الوفاء بطلبات الدائنين أو مانحي الائتمان.	1. **الاستشارات والخدمات الإدارية:** تتمثل في الخدمات المتعلقة بدراسة الجدوى لشركات جديدة أو للتوسيع في شركات قائمة، أو إدخال الحاسب الآلي في تشغيل النظام المحاسبي، وتصميم أنظمة تكاليف متطورة، أو تصميم وتنفيذ برامج تدريب وتنمية الموارد البشرية وغيرها. 2. **التدقيق الإداري:** يقوم المدقق الخارجي – بناء على طلب من الجمعية العامة للشركة– بفحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية الإدارة في أداء وظائفها المعروفة ويبدي رأيه الفني في هذا الشأن للجمعية العامة. 3. **تدقيق الموازنات التخطيطية:** يقوم المدقق الخارجي بتدقيق أسس ومبادئ وإجراءات إعداد وعرض الموازنات التخطيطية، وإعداد تقرير يحتوي على رأيه في هذا الشأن لأصحاب المصلحة في الشركة. 4. **تدقيق البرامج:** يقوم المدقق الخارجي – بناء على طلب بعض الجهات الحكومية وبعض الجهات المانحة للإعانات الخارجية – بفحص وتقييم تخطيط وتنفيذ البرامج الحكومية وبرامج الإعانات الأجنبية، وإعداد تقرير عنها. 5. **أعمال أخرى:** يقوم المدقق الخارجي ببعض الأعمال الأخرى مثل أعمال التصفية، وتقارير الخبرة التي تقدم للمحاكم، والفحص الخاص في حالات الاقتراض، والغش والاختلاس، وتدقيق التنبؤات المالية وغيرها.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، أصول المراجعة، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص16،17.

يتبين لنا من خلال الجدول السابق أن خدمات المدقق الخارجي تنقسم قسمين رئيسيين، يتمثل القسم الأول في الخدمات التقليدية، وتشمل خدمات التدقيق التي يقوم فيها المدقق الخارجي بتقديم تصديق على تأكيدات الإدارة حول ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بصورة عادلة، ووفقاً لمعايير المحاسبة المطبقة، كما تشمل الخدمات الضريبية التي يقوم فيها المدقق ببعض الخدمات المتعلقة برفع القضايا الخاصة بعملائه أمام مصلحة الضرائب بصفته خبيراً في هذا المجال، وتقديم الإقرارات الضريبة والقوائم المالية والبيانات التي توضح أوجه الخلاف في التحاسب الضريبي بين العميل ومصلحة الضرائب، وبالتالي الحصول على الإعفاءات الضريبية اللازمة وفقاً لتطبيق القوانين

الضريبية السارية المفعول، بالإضافة إلى الخدمات المحاسبية التي تقوم على إعداد الحسابات أو البيانات المالية بهدف إعطاء المزيد من الثقة لها، أما بالنسبة للقسم الثاني فيتمثل في الخدمات غير التقليدية، وتشمل قيام المدقق الخارجي بالاستشارات والخدمات الإدارية التي تهدف أساساً إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له مما يحقق أهداف الشركة، وذلك من خلال تقديم الاقتراحات والتوصيات التي من شأنها أن تسهم في دعم إدارة شركة العميل لإيجاد الحلول لبعض مشاكلها، أو لدعم موقف الإدارة في بعض السياسات وقيادة الشركة، بالإضافة إلى قيام المدقق الخارجي بخدمات التدقيق الإداري وتدقيق الموازنات التخطيطية من خلال التأكد مما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية تنفذ كما هو مخطط لها،[1] وتقييم مدى كفاءة وفعالية الإدارة في أداء وظائفها، وتدقيق مبادئ وإجراءات إعداد وعرض الموازنات التخطيطية، كما يقوم بخدمات تدقيق البرامج بناء على طلب بعض الجهات الحكومية، وبعض الجهات المانحة للإعانات الخارجية، بغرض بفحص خطط البرامج الحكومية وبرامج الإعانات وتقييمها من حيث التنفيذ، بالإضافة إلى قيامه بأعمال أخرى كالتصفية، وتقارير الخبرة وتدقيق التنبؤات المالية وغيرها.[2]

نستنتج مما سبق أن هناك اختلاف في خدمات التدقيق والخدمات الاستشارية، حيث أن الهدف من عملية التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية لشركة العميل، وهذا الرأي يتطلب تأكيد في شكل تقرير يختلف بحسب اختلاف نتيجة الفحص، وحسب الحكم المهني للمدقق، أما عن الخدمات الاستشارية فتهدف إلى تقديم الاقتراحات والتوصيات لدعم إدارة شركة العميل لإيجاد الحلول، وهذه الخدمات لا تتطلب من المدقق سوى الالتزام بالقواعد والمعايير المهنية والأخلاقية بالإضافة إلى الخبرة والكفاءة المهنية.[3]

المبحث الثالث: سيرورة مهمة التدقيق الخارجي داخل الشركة محل التدقيق

لطالما أعتبر المدقق الخارجي طبيباً للشركة التي يقوم بتدقيقها، ويرجع ذلك التشبيه للشبه الكبير في المهام الموكلة إليهما، حيث يقوم الطبيب بفحص الشخص ويستفسر منه عن أعراض مرضه، ثم يشخص حالته بكل عناية مكتشفاً حقيقة المرض وأسبابه، ويعد تقريره الطبي بكل موضوعية، والذي يحدد فيه العلاج الأمثل مقدماً مجموعة من النصائح والإرشادات للتعامل مع المرض والتوعية من خطورته، مع متابعة علاج المريض، فحاله حال المدقق الخارجي مع الشركة التي يقوم بتدقيقها، حيث يتتبع هذا الأخير حسابات الشركة فاحصاً إياها مستفسراً عن مجمل الأمور التي قد تصادفه ولم يجد لها تفسير، مستوضحاً من معديها عن كل حيثيات العمليات المسجلة، مقيماً لنظام رقابتها الداخلية والذي يعتبر جهازها المناعي، فإذا كان هذا الأخير قوياً وفعالاً صعب كسره واختراقه من قبل مختلف الأمراض الأخلاقية كالسرقة والاختلاس والتدليس، وعرض المعلومات الكاذبة لجمهور مستخدمي القوائم المالية، وتواطؤ القائمين بإعداد هذه القوائم، فإنه يسهل من مهمة المدقق الخارجي ويساعده على القيام

[1] رزق أبو الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص- ص51- 60.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص،ص16،17.

[3] رزق ابو الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص59.

بباقي الإجراءات وتتبع مختلف المراحل حتى يصل إلى إعداد تقريره، والذي يعتبر أهم حدث في هذه العملية، لأنه الهدف الحقيقي الذي تبتغيه الشركة، وذلك لاحتوائه لتوصيف شامل حول قوائمها المالية وتقديمه لرأي موضوعي جدير بالثقة، ولاحتوائه على مجموعة من التوصيات التي من شأنها مساعدة إدارة الشركة على تدارك الوضع قبل تفاقمه.

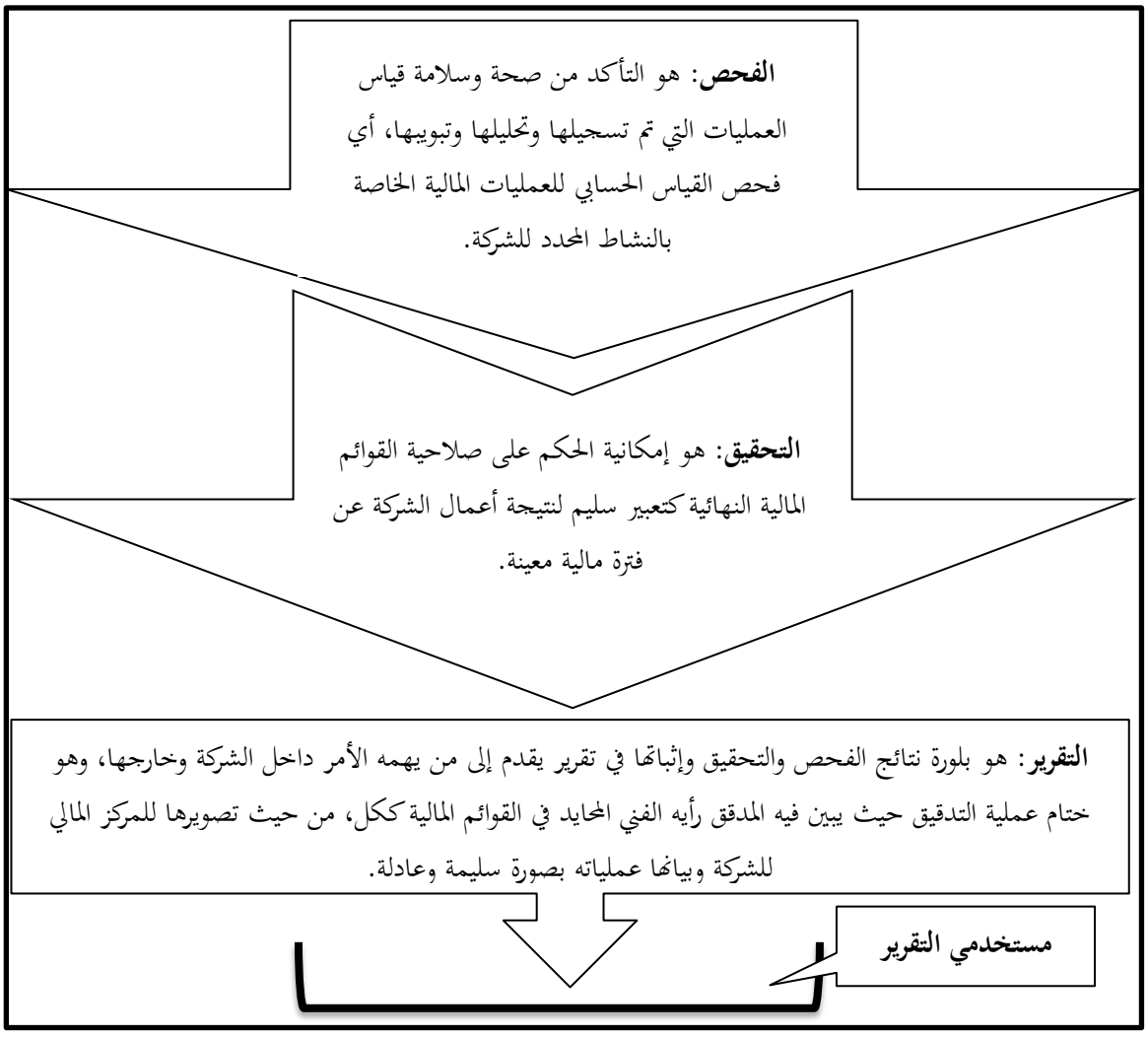
المطلب الأول: الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي

قبل أن نتطرق إلى الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي علينا أن نتعرف على المراحل التي تمر بها هذه المهمة، وما تتطلبه من ملفات عمل لتوفير الوقت والجهد على المدقق الخارجي.

1. مراحل عملية التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي عملية منظمة ومتسلسلة تنطوي على مجموعة من المراحل تتمثل في الفحص، والتحقيق والتقرير، كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (2-5): مراحل عملية التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، الطبعة الأولى، الاردن، 1998، ص8.

2. ملفات عمل المدقق الخارجي

على المدقق الخارجي أن يمسك ملفين أساسيين مهمين وضروريين يساعدانه على القيام بمهامه داخل الشركة محل التدقيق، كما يتعين عليه الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات، ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة، والاحتفاظ بملفات العمل بالطبع السري للمعلومات الموجودة في ملفات العمل، ويلزم المدقق الخارجي على إبقائها كذلك سواء داخل أو خارج مكتبه وهذا طبقاً لأحكام المادة 301* من قانون العقوبات،[1] ويتمثل ملف عمل المدقق الخارجي في ما يلي:

2. 1 الملف الدائم: يتضمن الملف الدائم كل الوثائق المستعملة طوال مدة العهدة أو تجديدها، ويمكن أن ينقسم الملف الدائم إلى ملفات فرعية تسهل ترتيب الوثائق ومراجعتها، وحتى يكون الملف الدائم جامع لمعلومات مفيدة حول الشركة وذات طابع دائم على المدقق الخارجي تحيينه بانتظام، لا سيما إذا طرأ تغيير على أي عنصر دائم، ويجب حذف المعلومات غير المجدية والتي أصبحت غير مفيدة، كما يجب إعداد ملخصات أو مستخرجات من الوثائق ذات الحجم الكبير، كما يتبع شكل ومحتوى الملف الدائم وكيفية تصنيفه لخصوصيات الشركة محل التدقيق، وكذا التنظيم الداخلي لمكتب المدقق الخارجي، وبشكل عام يمكن أن يتضمن الملفات التالية:[2]

2.1. 1 الملف الدائم الخاص بعموميات حول الشركة محل التدقيق: يتضمن بطاقة فنية عن الشركة محل التدقيق وعن وحداتها، ونظامها العام، ووثائقها العامة.

2.1. 2 الملف الدائم الخاص بالرقابة الداخلية: يتضمن كل الوثائق التي تسمح بتقييم دقة ومصداقية الرقابة الداخلية والمخاطر العامة مثل توزيع المهام، واستمارات الرقابة الداخلية، وخرائط التتابع ..إلخ.

2.1. 3 الملف الدائم الخاص بالمعلومات المحاسبية والمالية: يتضمن المخططات والأدلة المحاسبية المستعملة، ووثائق تثبت الإجراءات المحاسبية، وخريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، ووثائق تثبت حجم العمليات بحسب طبيعتها، ووثائق عن طرق وإجراءات تقييم وعرض الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، ووثائق تثبت السياسة المالية، ووضعية الخزينة والتمويل، والنسب المالية المعتبرة.

2.1. 4 الملف الدائم الخاص بالمعلومات القانونية، الجبائية والاجتماعية: يتضمن القانون التأسيسي ووثائق قانونية أخرى، وقرار تعيين محافظ الحسابات، وأدلة إثبات القيام بالواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه،

*المادة 301 من قانون العقوبات المتعلقة بعقوبة إفشاء السر المهني "يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من 500 إلى 5.000 دج جميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أُدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاؤها ويصرح لهم بذلك".

[1] سفاحلو رشيد وكتوش عاشور، مهام محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد16، المجلد01، 2017، ص90.

[2] المرجع السابق، ص89.

وقائمة المساهمين وأسهم كل منهم، ووثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للشركة، ومحاضر اجتماع مجالس الإدارة والجمعيات العامة، وتقارير محافظي الحسابات السابقين "إن وجدت"، العقود الهامة والوثائق القانونية الأخرى.

1.2. 5 الملف الدائم الخاص بالخصوصيات الاقتصادية والتجارية: وثائق عن: قطاع النشاط، وموقع الشركة في التخصص وفي السوق، والزبائن والسياسة التجارية.

1.2. 6 الملف الدائم الخاص بالمعلوماتية: خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، ووثائق عن العتاد والأنظمة المستعملة، والبرامج والوثائق المطبوعة.

2. 2 الملف السنوي أو ملف التدقيق: عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم يتضمن الملف السنوي للتدقيق كل العناصر المتعلقة بالمهمة، والتي لا تتعدى نفعيتها الدورة الخاضعة للتدقيق مثل (مجموعة الأعمال المنجزة، المسلك المنهجي المتبع لتنفيذ المهمة، والحوصلة وعناصر المعلومات التي سمحت للمدقق الخارجي بتكوين رأي حول درجة انتظام وصدق الحسابات السنوية)، وتكمن أهمية هذا الملف في كونه مصدر لتوثيق الأعمال المنجزة، كما أنه يساعد في التحكم الجيد في المهمة، والتأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج، كما يعتبر هذا الملف عنصر إثبات للعنايات المطبقة وللجدية التي تمت بها المهمة، وتبرير الرأي الصادر، وتسهيل عملية كتابة التقارير، وكما هو الحال في الملف الدائم ينقسم الملف السنوي إلى ملفات فرعية تسهل ترتيب الوثائق ومراجعتها، وتتمثل في الملفات التالية:[1]

2.2. 1 الملف السنوي الخاص بالتنظيم والتخطيط للمهمة: يتضمن البرنامج العام، وقائمة المتدخلين، والرزنامة الزمنية لمتابعة الأشغال، وجدول أوقات المتدخلين (تاريخ، ومدة الزيارات، ومكان التدخل)، ووثائق تثبت تواريخ تقديم التقارير.

2.2. 2 الملف السنوي الخاص بتقييم نظام الرقابة الداخلية: وثائق تشرح الأنظمة، وخرائط التتابع واستمارات الرقابة الداخلية، ووثائق تثبت فحص الرقابة الداخلية (من حيث النظام، الإجراءات، الطرق المحاسبية)، قوة وضعف أنظمة وإجراءات الشركة محل التدقيق، وأوراق العمل (العينات المدروسة والاختلالات المكتشفة)، ووثائق تثبت: خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم، والإجراءات المعمول بها، وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات.

2.2. 3 الملف السنوي الخاص بمراقبة الحسابات السنوية: برنامج يتماشى وخصوصيات ومخاطر الشركة، بالإضافة إلى وثائق تثبت: تفاصيل الأشغال المنجزة من تحاليل، وتقنيات الصبر، ومعاينة الموجودات، والفحص المستندي، والتقاطعات، والوثائق (أو نسخ عنها) المحصل عليها من الشركة أو من الغير والتي تبرر المبالغ

[1] المرجع السابق، نفس الصفحة.

والحسابات التي تم فحصها، وحوصلة وتعاليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة والخاتمة العامة من أجل المصادقة.

2.2. 4 الملف السنوي الخاص بتدقيقات خاصة أو قانونية: يتضمن وثائق تثبت: فحص اتفاقيات الشركة، المصادقة على أعلى 5 أو 10 أجور، والتصريح بالأعمال غير الشرعية إن وجدت إلى وكيل الجمهورية، وفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وكل الوثائق المتعلقة بالتقارير الخاصة الإجبارية.

2.2. 5 الملف السنوي الخاص بالوثائق العامة: الرسائل المتبادلة مع الشركة، ووثائق تخص اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين وخاصة القرارات التي لها تأثير على حسابات الدورة، والمصادقات من المتعاملين ونسخ من المحاضر.

3. الإجراءات الأولية (التمهيدية) لمهمة التدقيق الخارجي

قبل أن نتعمق في اجراءات التدقيق الخارجي يجب أن نشير إلى أن هناك خلط بين معايير التدقيق واجراءاته، وهذا ما سنوضحه من خلال الفصل بين هاذين المصطلحين فيما يلي: [1]

- **معايير التدقيق:** هي المبادئ الأساسية التي تحكم طبيعة وامتداد التحقق اللازم في كل فحص.
- **إجراءات التدقيق:** تمثل الخطوات التفصيلية التي تكون في الفحص.

من أجل تحسين فعالية التدقيق الخارجي وتحسين كفاءته، فإنه على المدقق الخارجي أن يتبع بعض الإجراءات المهنية للقيام بعملية التدقيق، والتي تتمثل فيما يلي:

3. 1 التأكد من صحة تعيينه كمدقق خارجي لدى الشركة محل التدقيق، والتأكد من توفر الإمكانيات القانونية والمادية والبشرية للقيام بمهمته: يختلف التأكد من صحة التعيين باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة كما يلي: [2]

3.1. 1 مؤسسات الأفراد: في هذه الحالة على المدقق الخارجي أن يحصل على عقد مكتوب من صاحب المؤسسة؛

3.1. 2 شركات المساهمة: إذا كانت الشركة جديدة فإن على المدقق الاطلاع على العقد التأسيسي والقانون التنظيمي للشركة، أما إذا كانت الشركة مستمرة فيمكن للمدقق الخارجي التأكد من تعيينه بالرجوع إلى قرار الجمعية العامة الذي يثبت ذلك .

كما عليه أن يتأكد من الإمكانية القانونية لقيامه بالمهمة أي أن لا يكون في حالات التنافي والموانع التي نص عليها القانون، وعليه أيضا أن يتأكد من إمكانياته المادية والبشرية قبل قبول المهمة.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص116.

[2] عماري سمير وديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، ص9.

3. 2 التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة: تتوقف هذه الخطوة كذلك على الشكل القانوني للشركة محل التدقيق، ففي المؤسسات الفردية لا بد من تحديد نطاق عملية التدقيق في العقد المبرم بين المدقق وعميله، بينما في شركات المساهمة ليس هناك تحديد لنطاق عملية التدقيق، كون تدقيق حساباتها إلزامي، لذا يستطيع المدقق الخارجي الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات الخاصة بالشركة. [1]

3. 3 الحصول على معلومات عامة حول الشركة محل التدقيق: يقوم المدقق الخارجي بالتعرف على المعلومات الخاصة بالشركة محل التدقيق، بالإضافة إلى المعلومات الخاصة بمحيطها، وكل ما يلزم للانطلاق في عملية التدقيق، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:[2]

3.3. 1 الطبيعة القانونية للشركة: تختلف المعلومات في هذه الخطوة منها ما هو خاص ومتعلق بالشركة، ومنها ما هو متعلق بمحيطها، وتشمل المعلومات التالية: [3]

3.3.1. 1 معلومات لها صفة شاملة: تتعلق هذه المعلومات بالشركة فقط، وتتمثل في النقاط التالية:

- **إثبات وتحقيق هوية الشركة:** ويتم التأكد من النقاط الأساسية والمعلومات الخاصة بالتعريف بالشركة والمحيط الذي تمارس فيه نشاطاتها المختلفة الموجزة في: شهرة الشركة، الجنسية، عنوان المقر الاجتماعي، رقم التسجيل في المركز الوطني للسجل التجاري، رقم التسجيل في مركز الضمان الاجتماعي، الشكل القانوني للمؤسسة، مبلغ رأسمالها الاجتماعي، الهدف التجاري للمؤسسة، أعضاء مجلس الإدارة، الأحكام الخاصة بانعقاد الجمعية العامة وكيفية التصويت على قراراتها، والاطلاع على العقد التأسيسي ونظام الشركة، كيفية توزيع الأرباح والخسائر، احتساب الفوائد على رأس المال....إلخ.
- **سير أعمال الشركة:** تتضمن كل من النشاط الاجتماعي، تحليل نظام وقانون الشركة، المعلومات المتعلقة برأسمالها (تطوره وتقسيمه) وبالحصص والواجبات المحررة، المكافئات والمرتبات، الأحكام الخاصة لخروج الشريك أو وفاته ودخول شريك جديد، تصفية الشركة، إلى جانب معرفة مدة الشركة وغرضها الأساسي.

3.3.1. 2 تنظيمات مهنية: حيث أنه لكل قطاع قوانينه وبالتالي لا بد من التعرف على القوانين المهنية التي تحكم الشركة موضوع التدقيق.

3.3.1. 3 عناصر المقارنة ما بين المؤسسات لنفس القطاع.

3.3.1. 4 شكلها القانوني: تشمل التطرق إلى معرفة الأنظمة المهنية، والأنظمة الضريبية والاجتماعية، والأنظمة الاقتصادية، والأسعار، وسعر الصرف...الخ.

---

[1] المرجع السابق، نفس الصفحة.

[2] إلياس شاهد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص13.

[3] المرجع السابق، ص14.

3.3.1. 5 المعلومات المتعلقة بالإدارة والعمال: على المدقق أن يحصل على كشف بأسماء القائمين بالإدارة والعمال، وصورة عن تواقيعهم خصوصاً الهامة منها والملزمة للشركة قانوناً، ومعرفة حدودهم السلطوية ومسؤولياتهم،[1] وذلك تبعاً لتسلسلهم السلطوي في الهيكل التنظيمي للشركة.

3.3. 2 محيط الشركة: التعرف على الوثائق الخارجية للشركة، وتشمل هذه الوثائق كل ما يكتب حول الشركة أو القطاع في الجرائد، المجلات والكتب حول النشاط الذي تنتمي إليه الشركة وتقوم به، على سبيل المثال ذكر ما يلي: [2]

- خلافاتها مع النقابات في القطاع؛
- اتفاقيات مع العمال في القطاع؛
- مشاكل تكتب في المجلات والمقالات...الخ.

3. 4 زيارة استطلاعية للشركة محل التدقيق: على المدقق الخارجي القيام بزيارة استطلاعية للشركة لِيُكَون فكرة عن طريقة العمل بالشركة من الناحية الفنية والسجلات ونظام الرقابة الداخلية،[3] كما عليه أن يقوم بفحص ما إذا كان النظام المحاسبي المتبع دفترياً كان أو آلياً، والاطلاع على مختلف السجلات والدفاتر الإلزامية والاختيارية، والإلمام بخطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك، لأنه ملزم في النهاية بإصدار رأي فني محايد يتضمن الحكم حول مدى انتظام الدفاتر والسجلات، كما عليه الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية للدورات السابقة، وفي حالة قيام المدقق بتدقيق حسابات شركة مستمرة في أعمالها فعليه أن يتعرف على المركز المالي للشركة، ونوعية التقارير السابقة مما يساعده على وضع خطة العمل وتفاصيلها، بالإضافة إلى فحص أية تحفظات وردت في تقارير المدقق السابق،[4] ويقوم بالاطلاع على كافة الأمور المتعلقة بسير العمل داخل الشركة وكذا النواحي المتعلقة بالإنتاج والتخزين وتسلسل العمليات، بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعداد برنامج التدقيق بعد أن يفهم طبيعة الشركة وعملياتها.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الإجراءات يقوم بها المدقق الخارجي في حالة تعيينه بالشركة محل التدقيق حديثاً، حيث أنه يجب عليه مراعاة جميع هذه النواحي إذا كان يقوم بعملية تدقيق حسابات هذه الشركة للمرة الأولى، فعند تكرار تعيينه يقتصر عمله على التغيرات التي تكون قد طرأت على الشركة في النواحي المذكورة آنفاً.

[1] عماري سمير وديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، ص10.

[2] إلياس شاهد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص15.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص118.

[4] عماري سمير وديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، ص10.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق

على المدقق الخارجي الشروع بتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة المراد تدقيقها، كإجراء استباقي لفحص قوائمها المالية والتأكد من مدى صحتها، بغية أخذ تأكيد صريح على صدق معدي هذه القوائم قبل التأكد من القوائم ذاتها، ما يساعد المدقق الخارجي على حصر وتضييق نطاق العمليات التي كان سيجريها، بغية الوصول إلى رأي حول تلك قوائم، وهذا ما يوفر عليه الوقت والجهد، إضافة إلى إعداده لبرنامج التدقيق مراعياً فيه كل النقاط التي تعرض إليها وهو يقيم في نظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة المدققة.

1. تقييم نظام الرقابة الداخلية

قبل أن نتطرق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يجب أن نتعرف على ماهية نظام الرقابة الداخلية، حيث عرفت جمعية المدققين الأمريكيين AAA نظام الرقابة الداخلية على أنه "مجموعة الطرق والمقاييس التي تتبعها الشركة بقصد حماية موجوداتها والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية".[1]

كما تعرف لجنة COSO الرقابة الداخلية من خلال عدة مفاهيم على النحو التالي:[2]

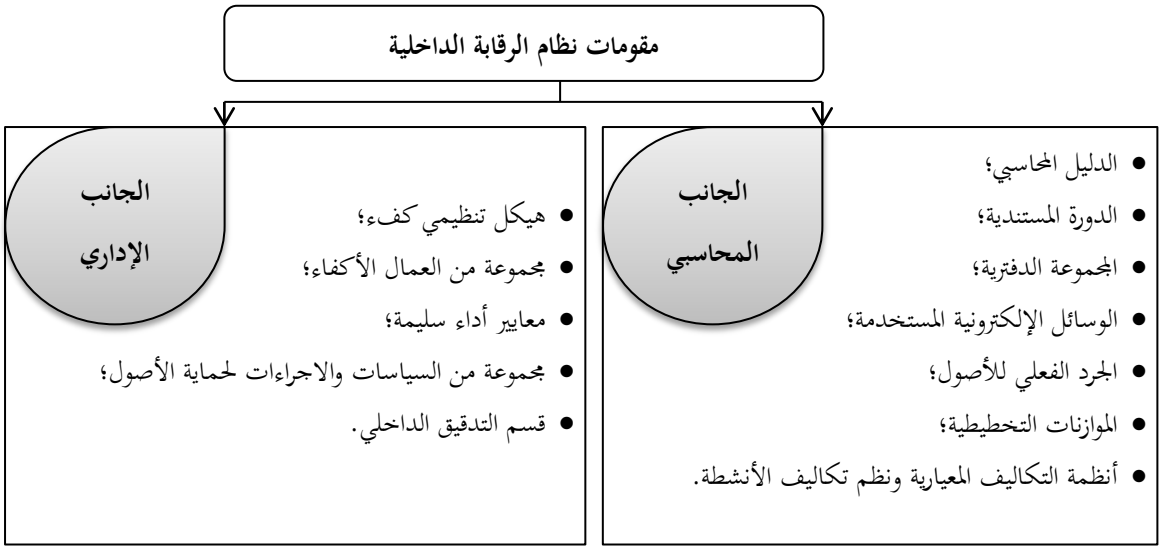
- الرقابة الداخلية عملية، أي أنها وسيلة لبلوغ النهاية، وليست نهاية في حد ذاتها؛
- الرقابة الداخلية تنجز من قبل أشخاص، وهي ليست فقط مجرد كتيبات ونماذج سياسية؛
- الرقابة الداخلية تقدم تأكيداً معقولاً فقط، وليس تأكيداً مطلقاً للإدارة ولمجلس الإدارة؛
- الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتشغيلها لتحقيق الأهداف بفعالية في عدة مجالات، وهذا يتوقف على فهم الإدارة ومجلسها للمدى الذي عنده تتحقق تلك الأهداف.

ويعتمد المدقق الخارجي عند قيامه بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المفهوم الواسع للتدقيق وأهدافه الحديثة، فعليه أن يتأكد من وجود نظام قوي للرقابة الداخلية من خلال تحديد أهم مقوماته، حتى يمكنه ذلك من زيادة درجة ثقته في مخرجات هذا النظام، والشكل التالي يوضح مختلف مقومات نظام الرقابة الداخلية التي يجب توفرها حتى يتمكن المدقق من الحكم عليه أنه نظام كفء وفعال.

[1] عطا الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا معلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،2009، ص46.

[2] رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية–دراسة ميدانية– مجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، قسم المحاسبة ،كلية الاقتصاد، جامعة دمشق،2013، ص 225.

الشكل رقم (2-6): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة مصر، 2002، ص36.

كما وأنه يجب على المدقق الخارجي في كل عملية تدقيق أن يصل إلى درجة كافية من الاستيعاب لكل من المكونات الخمسة للرقابة الداخلية ألا وهي: (بيئة الرقابة، تقدير الخطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمتابعة)، وذلك من أجل التخطيط لعملية التدقيق، من خلال القيام ببعض الإجراءات اللازمة لفهم تصميم الإجراءات الرقابية ومدى العمل بها، والأخذ بعين الاعتبار حجم الشركة وخصائص التنظيم والملكية، والنشاط وتنوع وتعقد العمليات وطرق التبادل، ومعالجة وحفظ وتقييم المعلومات، وكذلك المتطلبات التنظيمية والقانونية.[1]

1. 1 أساليب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: إن من أهم الوسائل والأساليب التي يستخدمها المدققون للتعرف على نظام الرقابة الداخلية الموضوع والمطبق في الشركة محل التدقيق، ولتقييم مدى كفاءته ما يلي:[2]

1.1. 1 أسلوب القائمة التذكيرية: يقوم المدقق الخارجي في هذه الطريقة بوضع بيان تفصيلي يوضح فيه القواعد الأساسية والمقومات الرئيسية الواجب توفرها في نظام الرقابة الداخلية السليم، لكي يسير على هديها ويسترشد بها مساعد المدقق عند قيامه بفحص النظام.

1.1. 2 أسلوب المذكرة الوصفية: في هذا الأسلوب يقوم المدقق الخارجي بنفسه أو بتكليف مساعديه بإعداد مذكرة تشتمل على وصف أو شرح وافٍ للإجراءات المتبعة لكل عملية أو وظيفة أو نشاط داخل الشركة، مع وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية، والدورات المستندية وما يرتبط بهما من نظم وإجراءات، ويتم الحصول على معلومات المذكرة عن طريق المقابلات الشخصية للمسؤولين، والرجوع إلى الوصف الوظيفي، ودليل الإجراءات المحاسبية، وأية وسائل أخرى تتطلبها عملية الفحص.

[1] محمد السيد سرايا وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص59.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص-ص141- 148.

1.1. 3 أسلوب فحص النظام المحاسبي: في هذا الأسلوب يقوم المدقق بالحصول على:

- قائمة بالدفاتر والسجلات المحاسبية، وأسماء المسؤولين عن إعدادها وتدقيقها؛
- قائمة بأنواع المستندات المستخدمة ودورتها المستندية؛
- قائمة بأسماء المسؤولين عن الاحتفاظ (بعهدة) بالأصول؛

ثم يقوم المدقق بدراسة وتقييم محتويات القوائم للتحقق من فصل وظيفة أداء العمليات عن وظيفة الاحتفاظ بالأصول، وعن وظيفة المحاسبة عن العمليات والأصول.

1.1. 4 أسلوب الاستبيان (الاستقصاء): قائمة الاستبيان أو الاستقصاء هي أداة من أدوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وهي عبارة عن قائمة تشتمل على مجموعة من الأسئلة المباشرة، يتم إعدادها بدقة وعناية من قبل المدقق قصد إبراز أوجه الضعف موضع الفحص والتقييم، وعادة ما يتم تخصيص قائمة مستقلة لكل فرع من فروع الرقابة الداخلية، وتكون الأسئلة موجهة للمسؤولين عن نشاطات الشركة، للإجابة عليها ب (نعم) أو (لا)، فالإجابة بنعم تشير إلى حالة مرضية، أما الإجابة بالنفي فتشير إلى حالة ضعف أو وجود بعض نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية، يتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة، وبعد استيفاء الإجابات يقوم المدقق بإعداد مذكرة يوضح فيها رأيه عن مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداماً من قبل المدققين الخارجيين لما تحققه من مزايا.[1]

1.1. 5 أسلوب خرائط المسار(التدفق): يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات الشركة في شكل خريطة تدفق، معبر عنها برموز أو رسومات تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أعد المستند والجهة التي يرسل إليها) والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها)، ويمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المعارضة، والترخيص بالعملية واعتمادها، وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية، وتمكنه وبسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على الوصف التفصيلي المكتوب للنظام، وعلى قائمة الاستبيان.[2]

1. 2 خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية: بصفة عامة أدى التطور في أهداف التدقيق الخارجي من محاولة اكتشاف الأخطاء وأوجه التلاعب والانحرافات إلى قياس درجة تمثيل القوائم المالية لنتائج أداء الشركة ومركزها المالي، إلى حدوث تغيير في مدى الفحص الذي يقوم به المدقق الخارجي، من فحص شامل وتفصيلي إلى فحص اختباري، الأمر الذي أدى بالضرورة إلى زيادة درجة الاهتمام بجودة نظام الرقابة الداخلية، فما يهم المدقق الخارجي هو دراسة وتحديد مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات التدقيق، ووفق النتيجة التي يتوصل إليها من عملية التقييم

[1] تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص61.

[2] المرجع السابق، ص،ص61،60.

يستطيع المدقق تحديد طبيعة أدلة التدقيق المطلوب استخدامها، وأيضا تحديد مدى العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، بالإضافة إلى الوقت الملائم للقيام بإجراءات التدقيق،[1] ونظراً لأهمية موضوع تقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه على المدقق الخارجي أن يوليه كل الاهتمام، وذلك بتتبع خطوات التقييم بكل عناية، والشكل التالي يوضح مختلف خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الشكل رقم (2-7): خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

أ. **دراسة بيئة الرقابة بشكل عام:** تنقسم بيئة الرقابة إلى:

- **الوعي الرقابي**
- **مدى تنفيذ الرقابة بالمشروع:** التأكد من وجود:
  - هيكل تنظيمي جيد يحدد السلطات والمسؤوليات؛
  - وثائق ولوائح تنظيمية توضح كيفية أداء المهام.
  - مجموعة مستندية (وثائق) وأخرى دفترية (الدفاتر المحاسبية)؛
  - قسم للتدقيق الداخلي بالشركة.

ب. **فحص تصميم نظام الرقابة الداخلية:** التأكد من أن تصميم إجراءات الرقابة الداخلية بالشركة مناسب ويحقق الأهداف المسطرة من خلال:

- فهم تدفق العمليات خلال النظام المحاسبي فهماً جيداً من خلال:
  - فحص التوثيق المكتوب، وتوجيه أسئلة للموظفين بالشركة؛
  - ملاحظة تشغيل هذه العمليات؛
  - تبويب العمليات الموجودة بالنظام المحاسبي.
- التعرف على الأهداف المسطرة من طرف الشركة لتحديد إجراءات الرقابة التي تؤدي إلى تحقيق هذه الأهداف.

ج. **اختبارات التطابق مع إجراءات الرقابة المحددة:** يقوم المدقق بهذه الاختبارات للتأكد من أن إجراءات الرقابة تطبق كما هو مخطط لها، ووفق الطريقة الصحيحة والمحددة مسبقاً.

د. **تقييم نتائج الفحص:** تشتمل عملية تقييم نتائج الفحص على:

- تحديد نقاط القوة نظام الرقابة الداخلية؛
- تحديد نقاط الضعف نظام الرقابة الداخلية، ومعرفة ما إذا كانت هذه النقاط على قدر كبير من الأهمية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والالكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص- ص101- 115.

[1] فتحي رزق السوافيري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص،ص36، 37.

1. 3 النتائج التي تترتب عن تقييم نظام الرقابة الداخلية: تترتب عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق مجموعة من النتائج، والمتمثلة في النقاط التالية:[1]

1.3.1 اتخاذ قرار بشأن عملية التدقيق: إذ أنه إذا لم يكن هناك نظام للرقابة الداخلية بالشركة، أو كان هذا النظام ضعيفاً بشكل كبير – خاصة لو تعلق الأمر بالشركات الكبيرة في الحجم- قد يتعذر على المدقق الخارجي القيام بعمله من الناحية العملية كما يجب، مما قد يضطره إلى اتخاذ قرار- انسحابه- يتعلق بقيامه بمهمة التدقيق من عدمه.

2.3.1 تحديد مجال ومدى التدقيق: إذ أن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية سوف يؤثر على:

- تحديد الأدلة المناسبة التي يحتاجها في عمله؛
- تحديد حجم العينة التي سيقوم بتدقيقها، وكذلك العناصر والبنود التي يتم تدقيقها داخل العينة المختارة؛
- تحديد أنسب الأوقات لتنفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك عدد المعاونين اللازمين، وبالطبع فإن ذلك يؤثر بدرجة ما على تكلفة التدقيق، ومن ثم الأتعاب التي يمكن قبولها.

3.3.1 تقديم النصح لإدارة الشركة فيما يتعلق بدعم نقاط القوة والقضاء على نقاط ضعف لنظام الرقابة الداخلية المطبق: يُمكِنُ تقييم نظام الرقابة الداخلية المدقق الخارجي من تقديم النصح – في شكل توصيات – لإدارة الشركة فيما يتعلق بدعم مناطق القوة في نظام الرقابة الداخلية المطبق، وبتعديل ما يجب تعديله، أو بتصحيح الأوضاع التي تمثل نقاط ضعف لهذا النظام.

2. إعداد برنامج التدقيق

يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB إلى أنه يجب على المدقق أن يستخدم حكمه المهني (حنكته) عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق،[2] حيث أنه يجب عليه أن يخطط لعمله بصورة تمكنه من الإنجاز بكفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب،[3] ويعتبر برنامج التدقيق خطة تفصيلية للعمل، ويتضمن سيرورة العمليات اللازم بطريقة مرتبة ومنطقية تظهر العلاقة بين كل إجراء سوف يتبع والإجراء الذي يليه، وتشمل هذه الخطة طبيعة عملية التدقيق المستندي، والتحقق من الأصول والخصوم، والزمن المقدر لكل عملية، كما يعتبر برنامج التدقيق أداة نافعة للتخطيط والرقابة، وسجل ودليل للقيام بعملية التدقيق، ويساعد على:[4]

- أن يتعرف المدقق على العمل الذي تم؛
- تقديم دليل على إطار عملية التدقيق وأسلوب تنفيذها؛
- تقديم شهادة عن العمل الذي قام به المدقق ومساعدوه، إذا ما احتاجوها في أي وقت؛

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة، مرجع سبق ذكره، ص37.

[2] أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة (المراجعة – الخدمات ذات العلاقة- التدقيق ورقابة الجودة)، مرجع سبق ذكره، ص،ص164،165.

[3] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، 1998، مرجع سبق ذكره، ص401.

[4] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص- ص119- 121.

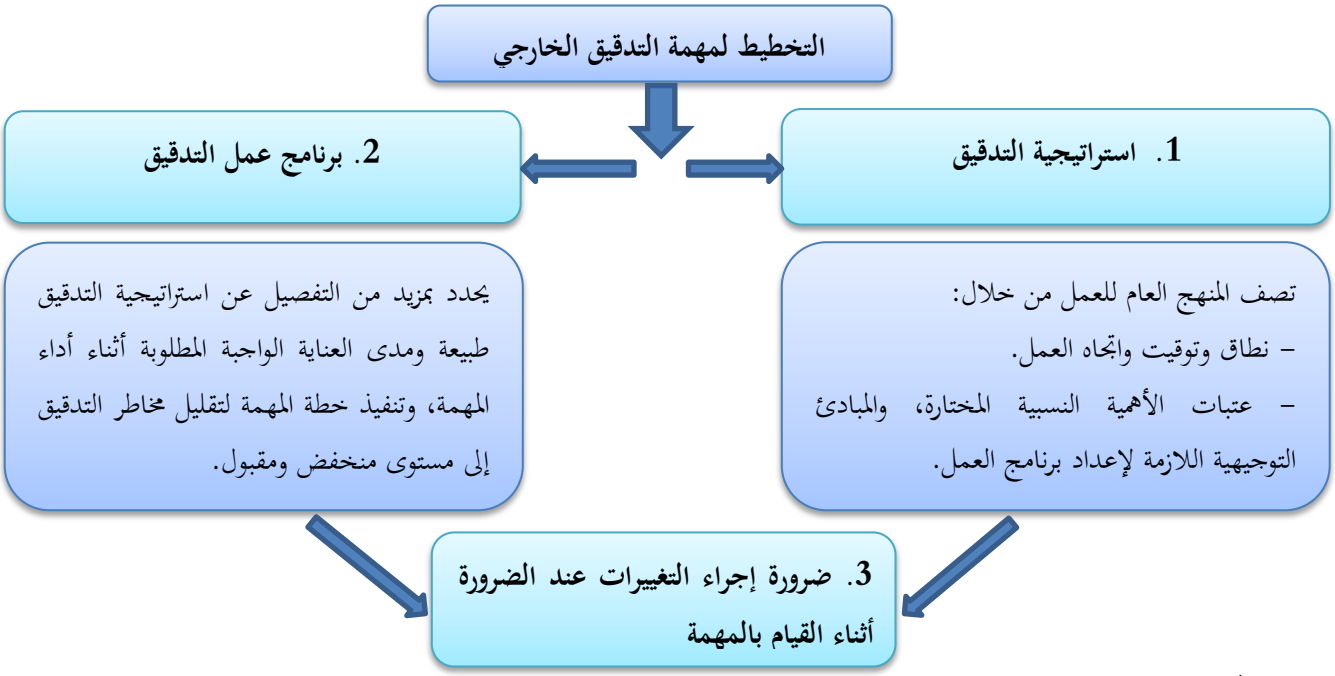
- إظهار العمل الذي تم، ومن قام به.

كما وقد أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB إلى أنه يجب على المدقق الخارجي أن يخطط لعمله لينجز مهمته بكل فعالية، وليخطط لمهمة التدقيق عليه أن يحصل أو أن يحدث معرفته بطبيعة عمل الشركة، ويتضمن ذلك دراسة هيكلها التنظيمي، وأنظمتها المحاسبية، وخصائص تشغيلها، وأصولها والتزاماتها، وإيراداتها ومصاريفها، ومعلومات عن طرق الإنتاج والتوزيع في الشركة، ومعرفة خطوط الإنتاج ومواقع التشغيل، ومعرفة الأطراف ذات العلاقة، كما يحتاج المدقق إلى مثل هذا الفهم لكي يستطيع: [1]

- توجيه الاستفسارات المناسبة؛
- تصميم إجراءات ملائمة؛
- تقييم الاستجابات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها.

ويمكن التفريق بين استراتيجية التدقيق وبرنامج التدقيق من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-8): الفرق بين استراتيجية التدقيق وبرنامج التدقيق



المصدر:

Kazouz Rafika. Normalisation et pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie -Etude Empirique par questionnair. Thèse de Doctorat en Sciences. Option Gestion des entreprises. Université Djillali LIABES Sidi-Bel-Abbès. 2017 – 2018. P190.

[1] أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة (المراجعة – الخدمات ذات العلاقة– التدقيق ورقابة الجودة)، مرجع سبق ذكره، ص.ص163،164.

المطلب الثالث: فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير

تتسع وتضيق مرحلة فحص حسابات الشركة بحسب النتائج التي توصل إليها المدقق من المراحل السابقة وخصوصاً مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية، فهذه الأخيرة تؤدي إلى تسهيل أو تعقيد مهمة التدقيق، فالنظام الجيد يعتبر دليلاً مبدئياً على صحة حسابات الشركة محل التدقيق، ما يدفع المدقق للاكتفاء ببرنامج عمل أدنى،[1] أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية فعلى المدقق الخارجي توسيع برنامج تدخله، وذلك لما لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية وصدق حسابات الشركة، وإذا كانت سلبيات النظام خطيرة جداً ولا تسمح للمدقق بالقيام بأي عمل، يجب عليه عدم مواصلة العمل ورفض المصادقة على الحسابات، ومهما يكن فعلى المدقق أن يتأكد من أنه قام بمراقبة كافية لتحديد رأيه، كما عليه تفادي المبالغة في التحريات والاكتفاء فقط بما له تأثير على القوائم المالية.[2] ليتسنى له في النهاية القيام بآخر إجراء في عملية التدقيق، والمتمثل في إعداد التقرير، والذي يصب فيه رأيه بكل موضوعية محترماً الشكل المتعارف عليه في تقديم تقارير التدقيق، ومراعياً لكل ملاحظة توصل إليها.

1. فحص حسابات الشركة محل التدقيق

يقوم المدقق الخارجي بفحص حسابات الشركة محل التدقيق من خلال جمع وفحص أدلة الإثبات التي تجيب على مختلف الأسئلة التي تدور حولها عملية التدقيق، والتي سنتطرق إليها في العنصر الموالي.

1. 1 الأسئلة الأساسية في بناء رأي المدقق الخارجي حول القوائم المالية: يقوم المدقق الخارجي بفحص الحسابات بناء على أرصدة الميزانية ومختلف القوائم المالية المقدمة من قبل العميل، وبعد التحقق من صحة الحسابات يتحقق من أنها مدرجة بشكل صحيح في تلك القوائم، حيث تسمح هذه الخطوة بمراقبة الحسابات وفحص المستندات الموجزة للمدقق بتكوين رأي يتجسد في شكل تقرير، ويعبر هذا التقرير عن المصادقات " الشهادة" على أن الحسابات السنوية منتظمة (وفقاً القواعد والمبادئ المحاسبية)، وأنها صادقة وتعطي الصورة الحقيقية عن الوضع المالي للشركة محل التدقيق في نهاية السنة المالية،[3] وحتى يتمكن من ذلك يجب عليه الإجابة على الأسئلة التالية:

1.1. 1 أسئلة تخص التسجيلات: تتمثل في يلي: [4]

- **هل كل العمليات الواجب تسجيلها تم تسجيلها فعلا في الحسابات؟:** من خلال هذا السؤال يتحقق المدقق الخارجي من الشمولية (أي: هل الفعلي ليس أكبر من المحاسبي؟)، ويقصد بالتسجيلات الشاملة أن كل العمليات المحاسبية قد سجلت ولم ينسى أو يتناسى المحاسب أية عملية من العمليات التي قامت بها الشركة.

---

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2007، ص- ص37- 51.

[2] المرجع السابق، ص49.

[3] Dov Ogien, comptabilité et audit bancaires normes françaises et IFRS, 4e édition, DUNOD éditeur de savoirs, Paris, 2014, p509,511.

[4] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص،ص39،40.

- **هل كل التسجيلات التي تم تسجيلها في الحسابات تعبر عن عمليات حقيقية؟**: من خلال هذا السؤال يتحقق المدقق الخارجي من حقيقة التسجيلات (أي: هل المحاسبي ليس أكبر من الفعلي؟)، في حالة الجواب بنعم على هذا السؤال يكون هذا دليلا على احترام معدي القوائم المالية للمبادئ المحاسبية، فالقول بأن كل التسجيلات حقيقية يعني أنها ناتجة عن عمليات حقيقية وأن هذه الأخيرة سجلت فعلا.
- **هل العمليات التي تم تسجيلها خلال الدورة موضوع التدقيق تخص هذه الدورة فقط؟ / وهل أنه ليس هناك عمليات تخص الدورة المعنية وسجلت في دورة أخرى؟**: من خلال هذا السؤال يتحقق المدقق الخارجي من مدى احترام مبدأ استقلالية الدورات.

وهنا يمكن القول فيما يخص التسجيلات أن "**شمولية التسجيلات** تعني أن الموجود هو المسجل في المحاسبة ولا يختلف عنه، وأن **حقيقة التسجيلات** تعني أن المسجل في المحاسبة هو الموجود حقيقة ولا يختلف عنه".

1.1. 2 أسئلة تخص الأرصدة: تتمثل في يلي: [1]

- **هل الأرصدة الظاهرة بالميزانية لعناصر الأصول والخصوم موجودة في الواقع؟**: من خلال هذا السؤال يتحقق المدقق الخارجي من الوجود الفعلي للأرصدة المعنية في الواقع.
- **هل عناصر الأصول وعناصر الخصوم مقيمة كما يجب؟**: من خلال هذا السؤال يتحقق المدقق الخارجي من حقيقة تقييم الأرصدة.

1.1. 3 أسئلة تخص القوائم المالية: تتمثل في يلي: [2]

- **هل تم إعداد القوائم المالية كما يجب؟** يتأكد المدقق الخارجي عند تصفحه لهذه القوائم – من حيث الشكل خاصة– فيما إذا كانت هناك أخطاء في الجمع أو الترتيب للأصناف المالية.
- **هل القوائم المالية التي تم إعدادها مرفقة بالمعلومات المكملة الضريبية لفهمها؟**: يتحقق المدقق الخارجي من أن المعلومات المتضمنة في القوائم المالية مرفقة بمعلومات أخرى غير محاسبية تفصيلية ومفسرة لها.

ولكي يجيب على هذه الأسئلة يجب أن يقوم بجع أدلة إثبات تجيب وتعلل، وتثبت صحة الادعاءات والتأكيدات المقدمة من قبل الإدارة.

1. 2 جمع وفحص أدلة الإثبات: يقوم المدقق الخارجي بعد تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وإعداده لبرنامج التدقيق بجمع أدلة الإثبات وفحص حسابات الشركة محل التدقيق، والتأكد من مدى صحتها وتعبيرها عن الصورة الحقيقية لمركزها المالي، وقد أشار معيار التدقيق الجزائري رقم 500 إلى مفهوم أدلة الإثبات في إطار تدقيق القوائم المالية تحت عنوان "العناصر المقنعة"، حيث عالج واجبات المدقق الخارجي فيما يتعلق بتصور حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق، قصد الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة، والتوصل إلى نتائج معقولة يستند

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص40.

[2] المرجع السابق، نفس الصفحة.

عليها لتأسيس رأيه، كما عرفها على أنها " كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه"،[1] كما وقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 500 في ذات السياق إلى تعريف لأدلة الإثبات تحت مسمى "أدلة التدقيق"، فهي "المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأيه، وتشمل أدلة التدقيق كلا من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم البيانات المالية والمعلومات الأخرى".[2] أي أنه يجب على المدقق الخارجي التأكد من وجود كل القوائم المالية – الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق الكشوف المالية– التفصيلية ومحتوياتها، بالإضافة إلى التأكد من وجود معلومات أخرى تفسر القوائم المالية وتساعد على فهمها، وكل الذي ينبغي الإشارة إليه كالطرق المحاسبية المتبعة، وما إذا كان هناك تغير في الطرق التي كانت متبعة في دورات سابقة.[3]

1.2.1 طرق وأدوات التدقيق الخارجي في جمع وفحص أدلة الإثبات: يعتمد المدقق الخارجي على العديد من الطرق في جمع أدلة الإثبات نذكر منها ما يلي:

1.1.2.1 الفحص: يشمل الفحص اختبارات السجلات والمستندات وجرد الأصول الملموسة، ويوفر فحص السجلات والمستندات أدلة إثبات تختلف في درجة الاعتماد عليها طبقاً لطبيعتها ومصدرها، ومدى فعالية الرقابة الداخلية المتبعة في إعدادها وتشغيلها، وتجدر الإشارة إلى أن فحص الأصول الملموسة يمكن من الحصول على دليل إثبات يتعلق بوجودها ولكن لا يتعلق بالضرورة بملكيتها أو تقييمها، كما أن التدقيق المستندي يعد بمثابة دليل إثبات يؤيد صحة العمليات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات من خلال مستندات حقيقية وصحيحة.[4]

2.1.2.1 الملاحظة: تتمثل الملاحظة في مشاهدة تشغيل أو إجراء يتم معرفة الآخرين من خلاله، مثل مشاهدة المدقق لقيام موظفي الشركة بإجراء الجرد الفعلي، أو عند تنفيذهم لإجراءات الرقابة الداخلية، أو أنه يلاحظ وجود معدات جديدة تجعله يرجع إليها في السجلات ويبحث عن كيفية معالجتها وكل ما يتعلق بها محاسبياً، وعادة ما تؤدي الملاحظة إلى استخدام التدقيق المستندي للتحقق من كل ما يتعلق بها محاسبيا، والتحقق من كل الأهداف المتعلقة بالعنصر محل الملاحظة، وإن كانت الملاحظة أسلوب مباشر للحصول على أدلة الإثبات في التدقيق، إلا أنها لا تكفي وحدها كدليل إثبات بل يجب أن تعزز بأدلة أخرى.[5]

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم:150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، ص7.

[2] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين– الاردن–"، الجزء الاول، 2010، ص– ص380– 396.

[3] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص،ص40،41.

[4] محمد إسماعيل عبد الله ورضا توفيق عبده، أصول المراجعة، دار الرحمة للطباعة، 2017، ص،ص156،157.

[5] المرجع السابق، ص157.

وتطبق الملاحظة في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بالشركة محل التدقيق، ومدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية، علاوة على ذلك استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول الشركة المختلفة.[1]

1.2.1. 3 الاستفسار والمصادقات: هما من أكثر الأدوات استخداماً من قبل المدقق الخارجي في جمع أدلة الإثبات، لما لهما من أثر كبير على نتائج عملية التدقيق، وسنوضح كل أداة منهما على حدى فيما يلي:

1.3.1.2.1 الاستفسار: يتمثل الاستفسار في الحصول على معلومات من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل الشركة أو من خارجها، ويقوم المدقق بإرسال رسائل رسمية مكتوبة موجهة إلى الغير، أو تكون في شكل تساؤلات الشفوية موجهة إلى أشخاص داخل الشركة، ممن يتمتعون بالأمانة والصدق، والذين يثق المدقق في ردودهم التي قد تعطي معلومات لا يكون المدقق قد حصل عليها من قبل، أو قد تمده بدليل مؤيد لمعلومات لا يكون المدقق قد حصل عليها من قبل، أو قد تمده بدليل مؤيدة لمعلومات لديه، وهذه الطريقة تعتمد إلى حد كبير على خبرة المدقق وما يتمتع به من مهارات شخصية تمكنه من صياغة وتوجيه الاستفسارات بمهارة، واستنتاجه للمعلومات من الردود.[2]

ويعتبر الاستفسار من الإدارة أو من أي طرف آخر داخل الشركة مهم جداً، بسبب أن احتمال الغش غالباً ما يتم كشفه من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من الردود على الأسئلة التي طرحها المدقق، ويمكن الاستفسار من العاملين المدقق من الحصول على معلومات قد لا يتم توصيلها بطريقة أخرى،[3] والجدول التالي يعرض مختلف التأكيدات التي تقدمها الإدارة للمدقق الخارجي:

[1] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، 2012، مرجع سبق ذكره، ص ص38، 39.

[2] محمد إسماعيل عبد الله ورضا توفيق عبده، مرجع سبق ذكره، ص،ص158،157.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة ومحاربة الاحتيال والفساد، مرجع سبق ذكره، ص123.

الجدول رقم (2-3): التأكيدات التي تقدمها الإدارة للمدقق الخارجي

1. التأكيدات المرتبطة بالعمليات والأحداث المالية	أ. **الحدوث:** يعني ذلك أن جميع المعاملات والأحداث المالية التي تم تسجيلها بالدفاتر والسجلات خلال الفترة قد حدثت بالفعل وليست عمليات وهمية.
	ب. **الاكتمال:** يعني ذلك أن جميع المعاملات والأحداث التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها وترحيلها دون حذف لها أو نقصان.
	ج. **الدقة:** تعنى الدقة أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة بالدفاتر والسجلات تم تسجيلها بشكل مناسب وبالقيم الصحيحة وفقاً للمعايير المحاسبية.
	د. **التصنيف:** يعني ذلك أن جميع المعاملات والأحداث تم تصنيفها وتبويبها في الحسابات والقوائم المالية الخاصة بها بشكل مناسب.
	هـ. **الحد الزمني الفاصل:** يعني ذلك أن جميع المعاملات والأحداث تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة الخاصة بها، وبما يخصها من مقدمات ومستحقات.
2. التأكيدات المرتبطة بأرصدة الحسابات في نهاية الفترة	أ. **الوجود:** يعنى ذلك أن الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين موجودة لدى الشركة في تاريخ معين.
	ب. **الحقوق والالتزامات:** يعني ذلك أن الأصول الظاهرة بالميزانية هي ملك للشركة، أما الالتزامات فهي حقوق أو ديون عليها.
	ج. **الاكتمال:** يعني ذلك أن جميع الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين التي كان يجب تسجيلها بالدفاتر تم تسجيلها بالأرصدة الصحيحة دون حذف أو نقصان.
	د. **التقييم والتخصيص:** يعني ذلك أن الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين تم تقييمها بالمبالغ المناسبة والصحيحة، وأن التسويات والمخصصات اللازمة تم إثباتها وبالقيم الصحيحة، ويتضح ذلك على سبيل المثال عندما تؤكد الإدارة على أن الأصل الثابت تم تسجيله وتقييمه وفقاً للتكلفة التاريخية، وأن هذه التكلفة تم تخصيصها على نحو ملائم على الفترات المحاسبية من خلال الإهتلاك.
1. التأكيدات المرتبطة بالعرض والإفصاح	أ. **الحدوث:** هذا يعني أن المعاملات والأحداث المالية الخاصة بالشركة والتي تم الإفصاح عنها خلال الفترة قد حدثت بالفعل.
	ب. **الاكتمال:** يعنى أن كافة الإفصاحات التي كان يجب الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية قد تمت بالفعل دون حذف أو نقصان.
	ج. **التصنيف وإمكانية الفهم:** يعني ذلك أن المعلومات المالية المعروضة تم تصنيفها بشكل مناسب، وأن الإفصاحات تم التعبير عنها بوضوح بحيث يستطيع مستخدمي هذه المعلومات فهمها.
	د. **الدقة والتقييم:** بمعنى أن المعلومات المالية وغير المالية تم الإفصاح عنها بعدالة وبالمبالغ المناسبة والصحيحة، وبما يتفق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: رزق ابو الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص- ص26- 28.

1.2.1.3. 2 المصادقات: هي أدلة تدقيق متحصل عليها في صورة رد كتابي مباشر على المدقق من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة)، في شكل ورقي أو الكتروني أو أية وسيلة أخرى،[1] فهي ردود عن تساؤلات لتأييد معلومات مثبتة بالسجلات المحاسبية للشركة، فمثلا يطلب المدقق مصادقات مباشرة عن حسابات القبض عن طريق الاتصال بالمدينين، فهي بمثابة إقرار مكتوب من عميل أو مورد خارج الشركة بصحة رصيده لدى الشركة، وتعد المصادقة من أهم الوسائل الفنية التي تساعد المدقق في الحصول على أدلة إثبات يمكن الاعتماد عليها،[2]وتطبق المصادقات في التأكد من أرصدة الحسابات، ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج الشركة، وأرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارج الشركة،[3]وتمثل هذه التأكيدات القاعدة المتينة التي يبنى عليها المدقق الخارجي خطة عمله لجمع الأدلة الكافية والملائمة لإبداء رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية.[4]

فهي بالتالي عملية تهدف إلى الحصول على الأدلة وتقييمها، من خلال الرد المباشر لطرف آخر خارج الشركة استجابة لطلب المدقق الخارجي للمعلومات حول بند معين يؤثر على التأكيدات التي قدمتها الإدارة في القوائم المالية[5] وبصفة عامة تتعلق المصادقات بوجود وملكية وتقييم الأصول والالتزامات، ويلزم إشراف المدقق بنفسه أو بمساعديه على إعداد المصادقات وإرسالها والتأكيد على العميل أو المورد بضرورة الرد على عنوان مكتب المدقق لا على عنوان الشركة.[6]

كما قد تناولت هذا الموضوع كل من معايير التدقيق الجزائرية والدولية في معيارها رقم 505 تحت عنوان "التأكيدات الخارجية" و"المصادقات الخارجية"، معالجين بذلك استعمال المدقق لهذه الطريقة في جمع أدلة الإثبات من الأطراف الخارجية للشركة، وموضحين طريقة تصميم إجراءات المصادقة الخارجية وتنفيذها للحصول على أدلة إثبات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها في إبداء رأيه حول صدق وعدالة القوائم المالية.

1.2.1. 4 الفحص الحسابي: يتمثل الفحص الحسابي في التأكد من صحة العمليات الحسابية في المستندات أو السجلات المحاسبية، والقيام بعمليات حسابية مستقلة للتحقق من سلامة عمليات الجمع والطرح والضرب والقسمة، والقيد والترحيل والترصيد في دفاتر القيد الأولى، ودفتر الأستاذ وقوائم الجرد وأرصدة ومجاميع ميزان المراجعة وعناصر الميزانية، ويتم مراجعة العمليات الحسابية بطريقة العينة نظراً لصعوبة التدقيق الحسابي التفصيلي، وتعد هذه الطريقة بمثابة دليل إثبات على صحة الأرصدة من الناحية الحسابية.[7]

---

[1] المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره،ص1249.

[2] محمد إسماعيل عبد الله ورضا توفيق عبده، مرجع سبق ذكره، ص158.

[3] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، 2012، مرجع سبق ذكره، ص ص38، 39.

[4] رزق ابو الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص28.

[5] أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء، عمان، 2008، ص63.

[6] محمد إسماعيل عبد الله ورضا توفيق عبده، مرجع سبق ذكره، ص159.

[7] المرجع السابق، نفس الصفحة.

1.2.1. 5 الإجراءات التحليلية: تتضمن الإجراءات التحليلية تحليل النسب المئوية الهامة، وهي تعتمد أساساً على استخدام أسلوب التحليل الرأسي للقوائم المالية، وأسلوب النسبة المئوية وعمل المقارنات وإيجاد العلاقات والارتباطات وتحديد الاتجاهات، فمثلا يمكن إيجاد علاقة بين رقم الأعمال والعائد عليه، والقروض والفوائد المستحقة عنها والمسدد منها، ومقارنة إيرادات ومصروفات الفترة بإيرادات المبيعات على أساس شهري، وإن كانت العلاقة بينهما تكاد تكون شبه ثابتة، وتحليل حسابات المدينين وربطه بالقيمة المقدرة لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها،[1] كما تطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهه أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات جوهرية، وتطبق على أرصدة الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات الشركة.[2]

2.2.1. 2 اعتبارات المدقق الخارجي في جمع وفحص أدلة الإثبات: قصد جمع أدلة الإثبات يجب على المدقق الخارجي القيام بعمليات المعاينة والملاحظة والتحريات، وإجراء المصادقات من أجل التوصل إلى أدلة إثبات جديرة بالثقة حتى يبني عليها رأيه، ويمكن تقسيم هذه الأدلة إلى نوعين:[3]

- **أدلة إثبات داخلية:** تحتوي على ما هو موجود داخل الشركة من دفاتر محاسبية ومستندات، وغير ذلك من الوثائق.
- **أدلة إثبات خارجية:** تشتمل على مصادقات العملاء، وكشوفات حسابات البنوك، ورسائل المحامين، وقوائم أسعار الشركات والموردين وغير ذلك ممن لهم علاقة بالشركة.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب على المدقق الخارجي أن يقوم بتخطيط وأداء عملية التدقيق متخذاً موقف الحذر (التشكك) المهني، من أجل الحصول على أدلة كافية وملائمة بشأن ما إذا كانت المعلومات المعروضة في القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، كما يجب أن يأخذ في الاعتبار الأهمية النسبية ومخاطر عملية التدقيق، بالإضافة إلى الحذر المهني وكمية ونوعية الأدلة المتوفرة-كفاية وملاءمة أدلة الإثبات- هذا وبشكل خاص عند تحديد لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة كما يلي:[4]

1.2.2.1 الأهمية النسبية: عرفها مجلس معايير المحاسبة والمالية FASB على أنها "قيمة السهو أو التحريف -حجم الحذف والخطأ- الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن - في ضوء الظروف المحيطة- أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات، نتيجة لهذا

[1] المرجع السابق، ص،ص160،159.

[2] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، 2012، مرجع سبق ذكره، ص ص38، 39.

[3] زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص49.

[4] أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة (المراجعة - الخدمات ذات العلاقة- التدقيق ورقابة الجودة)، مرجع سبق ذكره، ص54.

السهو أو التحريف"،[1] أي بمعنى آخر تعتبر المعلومات المالية ذات أهمية نسبية إذا كان لحذفها أو عرضها تأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المالية المأخوذة من القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو عرضه بصورة خاطئة.[2]

1.2.2.1. 2 مخاطر عملية التدقيق الخارجي: يعتبر التدقيق الخارجي عملية متسلسلة ومعقدة، يزداد تعقيدها بزيادة حجم الشركة وتعقيد عملياتها، وتنطوي هذه العملية على العديد من المخاطر من بينها:[3]

1.2.2.1. 1 مخاطر وجود أخطاء جوهرية في المعلومات المعروضة في القوائم المالية: والتي بدورها تتكون من:

- **المخاطر الذاتية**: تتمثل في حساسية المعلومات المعروضة في القوائم المالية محل التدقيق لخطأ جوهري، بافتراض عدم وجود أساليب رقابة خاصة بذلك.
- **مخاطر الرقابة**: تتمثل في خطر وجود أخطاء جوهرية يمكن أن تحدث ولا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في حينها من خلال أساليب الرقابة الداخلية ذات العلاقة، فهناك دائماً بعض مخاطر الرقابة بسبب التحديد الذاتي لتصميم وعمل الرقابة الداخلية.

1.2.2.1. 2 مخاطر الاكتشاف: تتمثل في مخاطر عدم اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء الجوهرية الموجودة فعلا.

1.2.2.1. 3 الحذر المهني (الشك): يقوم المدقق الخارجي بتخطيط وأداء عملية التدقيق متخذاً موقف الحذر المهني، أي مدركاً أنه قد توجد ظروف تسببت في وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية المعروضة، وموقف الحذر المهني يعني أن المدقق:[4]

- يقوم بعمل تقييم نقدي بعقل متسائل عن صلاحية الأدلة التي تم الحصول عليها؛
- ينتبه للأدلة التي تناقض أو تستدعي التساؤل حول موثوقية المستندات أو الإقرارات من قبل الجهة المسؤولة.

1.2.2.1. 4 كفاية وملاءمة أدلة الإثبات: الكفاية هي مقياس كمي أما الملاءمة فهي مقياس نوعي لأدلة الإثبات، أي أنها تدرس مدى موثوقيتها ومناسبتها لموضوع عملية التدقيق،[5] وعلى هذا الأساس يجب على أدلة الإثبات أن تكون كافية وملائمة، أي أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بعملية التدقيق من حيث الموضوع، وذلك

---

[1] هادية متوح، الأزهر عزة، الأهمية النسبية في مراجعة الحسابات وفقا لمعايير المراجعة الدولية، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد لخضر حمة، الوادي، الجزائر، المجلد7، العدد2، ديسمبر2017، ص309.

[2] أحمد قايد نورالدين، بن زاف لبنى، تطبيق مفهوم الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ملتقى وطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد لخضر حمة، الوادي، الجزائر، يومي6 و7 ديسمبر 2017، ص7.

[3] أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة (المراجعة – الخدمات ذات العلاقة– التدقيق ورقابة الجودة)، مرجع سبق ذكره، ص،ص60،61.

[4] المرجع السابق، ص55.

[5] المرجع السابق، ص56.

يعتمد على التقدير الشخصي للمدقق الخارجي، [1] فكما هو معروف أن التدقيق الخارجي يعتمد على الجهد الذهني للمدقق بصفة أساسية، ويترتب على ذلك خضوع عملية التدقيق لقدر كبير من التقدير الشخصي للمدقق، ولهذا الأمر في حد ذاته مميزات من حيث المرونة وإتاحة الفرصة لإبراز الطاقات وتحمل مسؤوليات العمل،[2]حيث يمكنه تقديره الشخصي من الحكم على أدلة الإثبات من حيث المصداقية والموثوقية من خلال القواعد التالية:[3]

- أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل تكون أكثر مصداقية من تلك التي يتم الحصول عليها من الشركة محل التدقيق؛
- أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من مصدر داخلي تكون أكثر مصداقية عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق فعال؛
- أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها بطريقة مباشرة أكثر مصداقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها بطريقة غير مباشرة أو عن طريق الاستنتاج؛
- أدلة التدقيق الموثقة ورقياً أو إلكترونياً أو بأية وسيلة أخرى أكثر مصداقية من الأدلة الشفهية؛
- أدلة التدقيق التي توفرها المستندات الأصلية أكثر مصداقية من أدلة التدقيق التي توفرها الصور أو النسخ.

بعد جمع أدلة الإثبات والتأكد منها، وقبل تبني المدقق الخارجي لرأيه النهائي يجب أن يأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التالية: [4]

- مراقبة التسجيلات لا تعوض مراقبة الأرصدة لأنها لا تكشف كل الأخطاء والانحرافات خاصة فيما يخص الأرصدة الآتية من دورات سابقة؛
- مراقبة الأرصدة لا تعوض مراقبة التسجيلات لأنها لا تكشف النسيان وكل أنواع الإلغاء غير المبرر؛

وحتى يكون التعبير عن الرأي مؤسساً، يقوم المدقق الخارجي بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها، والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها،[5]ويحدد المدقق الخارجي ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم07- 11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، والنصوص المتعلقة به.

وتجد الإشارة إلى أهمية أدلة الإثبات باعتبارها أحسن وسيلة يدافع فيها المدقق الخارجي عن نفسه في حالة فشله ومساءلته من قبل الأطراف ذات العلاقة، باعتباره مسؤول عن توفير الوسائل وليس النتائج، فمن خلالها

[1] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص49.

[2] رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص169.

[3] تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص77.

[4] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص،ص40،41.

[5] قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ص13.

فقط يمكن اقناعهم بأنه قد وفر العناية المهنية اللازمة، والوسائل الكافية، وأنه قد اعتمد على أدلة الإثبات التي قام بجمعها، وعلى درجة ملاءمتها وموثوقيتها. ولأن الشركات المدققة هي بيئة العمل الميداني للمدقق الخارجي، والمصدر الرئيسي للأدلة التي يقوم بجمعها، فالهدف من العمل الميداني الذي يقوم به على مستواها هو جمع أدلة إثبات كافية، وملائمة، وموثوقة، تساعده في إبداء رأيه وتدعم استنتاجاته التي تحصل عليها من خلال تحليله لأدلة الإثبات.[1]

2. إعداد التقرير

بعد فحص حسابات الشركة وقوائمها المالية وكذا فحص أحداث ما بعد الميزانية ثم إعادة النظر في أوراق العمل، يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه حول القوائم المالية بصياغته في شكل تقرير- والذي سنذكره فيما بعد بشيء من التفصيل- يقدمه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

تتضمن القوائم المالية الخاضعة لتعبير المدقق الخارجي عن رأيه في كل من الميزانية وحساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، وكذا الملاحق، حيث يتم توقيع تلك القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل في الشركة محل التدقيق، ويتم تأشيرها من قبل المدقق الخارجي فيما بعد عملية التدقيق، ما يسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة، ويعبر المدقق الخارجي من خلال رأيه على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقاً للمعايير المهنية، وعلى أنه تحصل على ضمان كافٍ بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية، ويصب ذلك الرأي في قالب ممنهج يتمثل في تقرير التدقيق، وذلك بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبررة كما ينبغي.[2]

يتطلب إيضاح معيار التدقيق رقم 99 أن يقوم فريق التدقيق- الاتصال فيما بين فريق عمل التدقيق - بإجراء جلسات العصف الذهني، وإثارة نقاشات للمشاركة وتبادل وجهات النظر بين أعضاء فريق التدقيق، مما يوفر أبعاد نظر واسعة تتسم بالخبرة،[3] والتي تساعد المدقق الخارجي الرئيسي في تقديم رأيه على ركائز متينة " أدلة الإثبات وآراء أعضاء فريق التدقيق".

وكملخص عن سيرورة مهمة التدقيق الخارجي داخل الشركة محل التدقيق، يمكن القول أن ممارسة هذه المهمة تكون وفق إطار متكامل ومنظم من الخطوات المنطقية والمترابطة، والتي يبدأ من خلالها المدقق الخارجي بالتأكد من صحة تعيينه كمدقق خارجي لدى الشركة محل التدقيق، والتأكد من توفره على الإمكانيات القانونية والمادية

[1] بوركايب محمد عبد الماجد، قيود اعتماد مدقق الحسابات في الجزائر على أدلة الإثبات الإلكترونية - دراسة وصفية – مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 10، العدد 03، 2019، ص352.

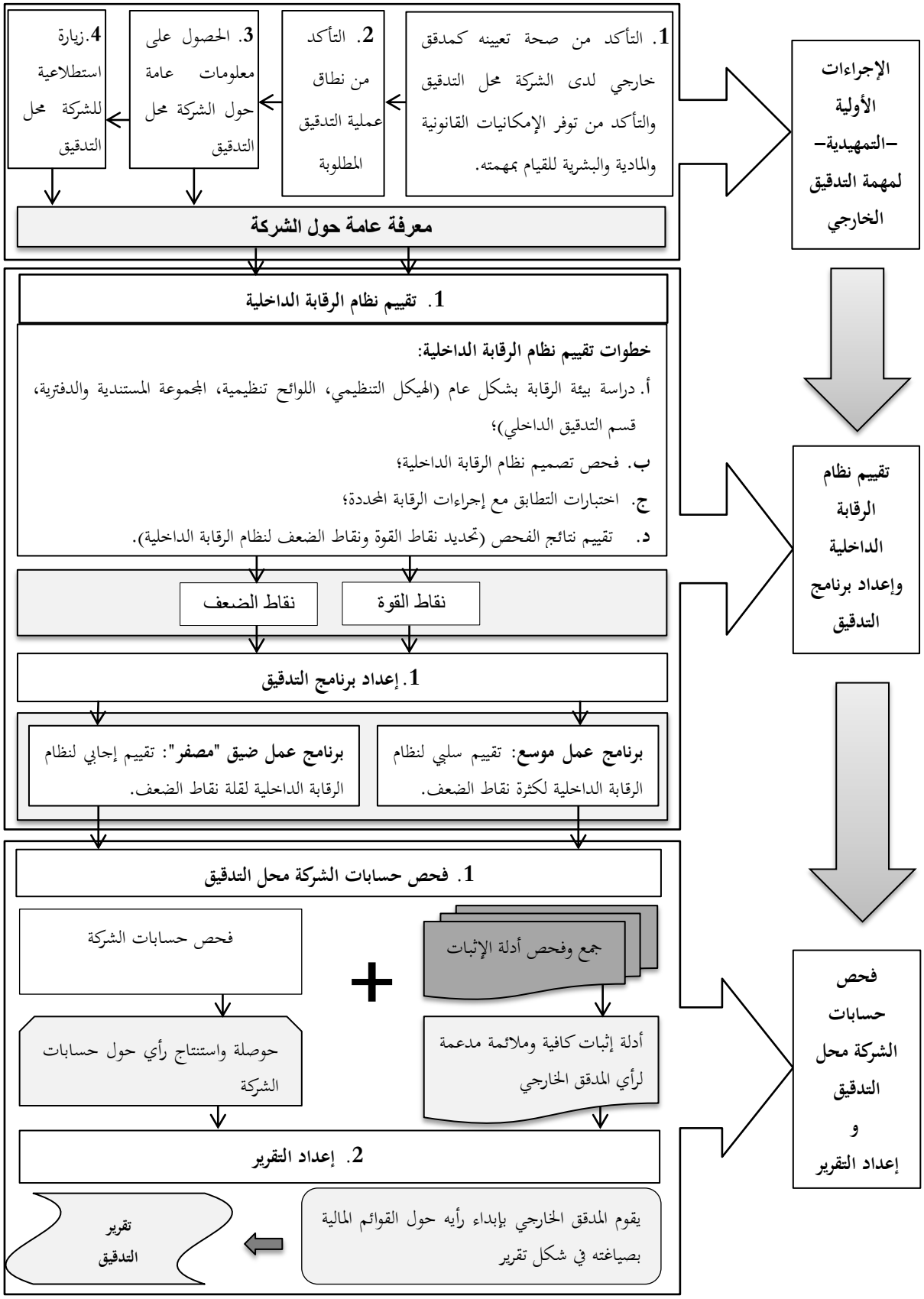
[2] المرجع السابق، ص13.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة ومحاربة الاحتيال والفساد، مرجع سبق ذكره، ص،ص123،122.

والبشرية للقيام بمهمة التدقيق، كما يتأكد من نطاق هذه المهمة، ومن ثم يقوم بالحصول على معلومات عامة حول الشركة محل التدقيق وذلك بجمع البيانات اللازمة عن الشركة لاكتشاف البيئة التي سيجرى فيها الفحص، كما يقوم بزيارة استطلاعية للشركة ليبني تصور مبدئي عنها وليحصل على المعرفة العامة حولها، بعدها يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة وذلك لمعرفة مدى كفاءته ولتحديد نقاط القوة والضعف فيه، وعلى ضوء هذا التقييم يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها ويضع برنامج التدقيق النهائي، ويستكمل المدقق الخارجي عملية التدقيق بفحص حسابات الشركة وأداء الاختبارات الجوهرية لتفاصيل العمليات والحسابات، من خلال عمليات الفحص الميداني، مع تجميع وتقييم أدلة إثبات كافية وملائمة لتدعم وتؤكد رأيه بصدق أو عدم صدق القوائم المالية محل التدقيق، وتنتهي عملية التدقيق بإعداد تقرير التدقيق الذي يبدي فيه المدقق الخارجي رأيه حول القوائم المالية محل التدقيق.

وفي الأخير يمكن تلخيص مجريات عملية التدقيق الخارجي، ومختلف الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي خلال هذه العملية في الشكل التالي:

الشكل رقم (2–9): سيرورة مهمة التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

المطلب الرابع: تقرير المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)

يعتبر التقرير الذي يعده المدقق الخارجي عما قام به من عمل شاملا رأيه في مدى تعبير القوائم المالية عما أعدت من أجله، بمثابة وثيقة مكتوبة يقدم فيها المدقق الناتج النهائي لعمله، وهو محور عملية التدقيق ذاتها الذي تتم كافة الخطوات الأخرى حوله ولكي تصب فيه في النهاية.[1]

ونظراً للأهمية الكبيرة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية لتقرير المدقق الخارجي لما له من قيمة مضافة، فقد ارتأينا أن نخصص له مطلب كامل للتفصيل في مختلف جوانبه.

1. ماهية تقرير المدقق الخارجي

بغية التعرف على تقرير المدقق الخارجي من حيث المفهوم، ومن حيث أهميته وخصائصه إرتينا تقسيم هذا العنصر إلى العناصر الفرعية التالية:

1. 1 تعريف تقرير المدقق الخارجي: يعرف تقرير المدقق الخارجي بأنه "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات المحاسبية وإطار إبلاغ مالي محدد، ولذلك يعد تقرير التدقيق وسيط أو وسيلة اتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم وإيضاحها لمستخدميها الذين يهمهم الأمر".[2]

وانطلاقا مما جاء في التعريف السابق فإن تقرير المدقق الخارجي وثيقة يعدها شخص مستقل "المدقق الخارجي" يلخص فيها كل ما قام به، وصادفه أثناء أدائه لمهامه، وتحتوي على رأيه الفني المحايد حول عدالة وصدق المعلومات المعروضة في القوائم المالية ومدى تصويرها للواقع.

كما ينظر لتقرير المدقق الخارجي كمنتج نهائي للتدقيق من ناحية، وكأداة اتصال فعالة من ناحية أخرى:[3]

- **التقرير كمنتج نهائي:** يعتبر تقرير المدقق الخارجي كمنتج نهائي لعملية التدقيق، وهو من مخرجات نظام التدقيق لأنه آخر ما ينتج عنه.

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة، مرجع سبق ذكره، ص152.

[2] موفق عبد الحسين محمد، جودة تقرير المدقق في ظل معايير التدقيق الدولية والمحلية – دراسة مقارنة مع وضع أنموذج مقترح لتعديل دليل التدقيق العراقي رقم02، المجلة العراقية للعلوم الادارية، المجلد9، العدد37، بدون سنة نشر، ص143.

[3] سمير كامل عيسى ومحمود مراد مصطفى، دراسات في المراجعة الخارجية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص257.

- **التقرير كأداة اتصال:** يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها المدقق الخارجي إلى مستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصلحة في الشركة باعتبارهم مستقبل الرسالة، أي أنه وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد للمدقق الخارجي على القوائم المالية محل التدقيق.

1. 2 أهمية تقرير المدقق الخارجي: يمثل تقرير التدقيق حصيلة عن العمليات التي يقوم بها المدقق الخارجي، متضمناً رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة البيانات المالية في التعبير عن نتيجة أعمال الشركة خلال مدة مالية معينة وعن مركزها المالي في نهاية هذه المدة، ويعد تقرير التدقيق الوسيلة التي يستخدمها المدقق لإبلاغ مستخدمي البيانات المالية عن رأيه بهذه البيانات، وبهذا الرأي فإن المدقق يكون قد أضفى على البيانات المالية قيمة كبيرة من خلال إعلام مستخدميها بأنها قد خضعت لتدقيقه وفق معايير التدقيق المتعارف عليها وبما يؤمن الاعتماد عليها عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المختلفة،[1] ومن أجل ذلك فقد يتزايد الطلب على تقرير المدقق الخارجي وعلى ما يحتويه من معلومات، ويرتكز هذا المحتوى بصفة أساسية على التأكيد الذي يقدمه المدقق الخارجي بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركة على ما توصله لهم القوائم المالية من معلومات تم تدقيقها.[2] وعليه فإن لتقرير المدقق الخارجي أهمية كبيرة لكل الأطراف المهتمة بخدمة تدقيق القوائم المالية، ويمكن حصر هذه الأهمية في مختلف النقاط التي سيوضحها الجدول التالي:[3]

[1] موفق عبد الحسين محمد، مرجع سبق ذكره، ص141.

[2] عزه الأزهر، تقارير مراجعة القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، ملتقى وطني حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة(ISA)، جامعة البليدة، 13و14ديسمبر2011، ص2.

[3] سمير كامل عيسى ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص- ص258- 260.

الجدول رقم (2-4): أهمية تقرير المدقق الخارجي لمختلف الأطراف والفئات

الفئة	الأهمية
المدقق الخارجي	يعتبر تقرير المدقق الخارجي مهم جداً له، وذلك راجع للأسباب التالية: • لأنه يعتبر كدليل أو مؤشر على إنجازه للمهام التي كلف بها والتي تخص قيامه بتدقيق القوائم المالية للشركة؛ • لأنه سيوجه في المقام الأول للمساهمين الذين كلفوه بأداء الخدمة المهنية ولذلك فهو أداة لإشباع طلبهم على هذه الخدمة؛ • لأنه وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في الشركة، ويهمه أن يستفيد من ردود أفعالهم نحوه كآلية من آليات التغذية العكسية، يمكن أن تفيده في تطوير التقرير إن أمكن؛ • إن نجاحه في إعداد وعرض التقرير مستوفياً لمعايير التقرير أحد المؤشرات الهامة على أدائه للمرحلة الأخيرة لعملية التدقيق بجودة عالية، وسيؤثر ذلك بالإيجاب على الجودة الكلية لهذه العملية، وهي خاصية مطلوبة مهنياً واقتصادياً في تدقيق القوائم المالية في ظل ظروف المنافسة الشديدة في سوق خدماته المهنية.
المتعاملين في سوق المال	يعتبر المتعاملين في سوق المال متخذين للقرارات، ويعتمدون بالدرجة الأولى على المعلومات المنشورة في القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، ولتقرير المدقق الخارجي أهمية كبيرة لهم، وذلك راجع للأسباب التالية: • لأنه يحقق لهم قيمة مضافة من المعلومات التي توصلها لهم القوائم المالية للشركة؛ • لأنه يؤثر في مدى إمكانية اعتمادهم على القوائم المالية، ووثوقهم في المعلومات التي توصلها لهم؛ • لأن هناك العديد من قراراتهم – إن لم يكن كل هذه القرارات– تتأثر ليس فقط برأي المدقق الخارجي حول القوائم المالية بل أيضا بنوع الرأي نفسه؛ • لأنه يطمئنهم على مدى التزام إدارة الشركة بالتشريعات واللوائح السارية ما يؤثر على قراراتهم.
الإدارة	تهتم إدارة الشركة بتقرير المدقق الخارجي كثيراً، وذلك للأسباب التالية: • لأنه دليل على وفائها بمسؤولياتها عند إعداد القوائم المالية للشركة؛ • لأنه مؤشر على مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية العامة في إعداد ونشر القوائم المالية للشركة؛ • لأنه وسيلة لإضفاء المصداقية على القوائم المالية للشركة؛ • لأن رأي المدقق الخارجي خاصة الرأي النظيف دليل على أنها لم ترتكب تحريف متعمداً في القوائم المالية؛ • لأنه يطمئن أصحاب المصالح في الشركة خاصة الملاك أنها تلتزم بالتشريعات واللوائح الملزمة، ولم تقم بأية تصرفات غير قانونية؛ • لأن هناك علاقة بين رأي المدقق الخارجي "التقرير" والثواب والعقاب المادي والمعنوي لها من قبل الجمعية العامة للمساهمين.
المنظمات المهنية	تهتم هذه المنظمات بتقرير المدقق الخارجي، للأسباب التالية: • لكي تطمئن وتتابع مدى التزام المدقق الخارجي المنتمي إليها بمعايير إعداد وعرض التقرير؛ • لكي تضمن باستمرار تحقيق التقرير لأهدافه فيما يتعلق بتوصيل رأي المدقق الخارجي لأصحاب المصالح في الشركة خاصة المساهمين؛ • لكي تحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمه؛ • لكي تتابع مدى حرص أعضائها على جودة التدقيق ككل؛ • لكي تحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة المهنية في مجال إعداد وتوصيل المدقق الخارجي للتقرير.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: سمير كامل عيسى ومحمود مراد مصطفى، دراسات في المراجعة الخارجية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص- ص258- 260.

1. 3 خصائص تقرير المدقق الخارجي: يعد تقرير التدقيق الخارجي بمثابة حلقة وصل بين المدقق الخارجي وبين الجهات المستخدمة له والمتمثلين في المساهمين ومختلف أصحاب المصالح الآخرين، وليؤدي غرضه على أكمل وجه يجب أن يتصف بمجموعة من الخصائص والسمات، والتي يمكن إيجازها في العناصر التالية: [1]

- **الشمولية:** يجب أن يكون تقرير المدقق شاملاً بحيث يحتوي على جميع المعلومات وثيقة الصلة والمطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق، والتي تجعل من التقرير مفهوماً بصورة واضحة وكافية.
- **الدقة:** تتطلب الدقة أن تكون البيانات المعروضة في تقرير التدقيق صحيحة، وأن تكون جميع العبارات الواردة فيه حقيقية ومدعمة بأوراق الإثبات التي يحتفظ بها، وأن تكون الاستنتاجات موصوفة بشكل واضح ومحدد، وذلك بهدف إقناع مستخدمي التقرير بأن محتوياته موثوقة ويمكن الاعتماد عليها.
- **الموضوعية:** تقتضي الموضوعية أن تكون صياغة التقرير متوازنة من حيث المحتوى والأسلوب، إذ ينبغي أن يعرض تقرير المدقق الحقائق بأمانة، بعيداً عن أي تضليل، بحيث يستعرض نتائج الرقابة بمنظور واقعي وملائم، وهذا بدوره يعني عرض تلك النتائج بصورة محايدة وموثوقة.
- **الوضوح:** يتطلب الوضوح أن يكون التقرير سهل القراءة والفهم، ويجب استخدام اللغة المباشرة وغير الفنية في التقرير، وإن تطلب الأمر ذلك فيجب تعريف المصطلحات الفنية والاختصارات غير المألوفة في حالة استخدامها في التقرير، ويجب أن يكون التقرير منظماً ومعروضاً بطريقة سليمة وينطوي على حقائق مهمة ومعبرة ومفيدة، من الضروري أن تعبر أي تعليقات في التقرير عن أفكار ووجهات نظر بصورة واضحة وقاطعة، تسمح للقارئ بفهمها بسرعة وسهولة، كما لا ينبغي أن يشمل التقرير أيَة ملاحظات غامضة، فالتنظيم المنطقي والسليم لمادة التقرير وتوخي الدقة عند عرض الحقائق وتكوين الاستنتاجات هي من شروط الوضوح والبيان.
- **الإيجاز:** يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة في الوقت نفسه، كما يجب أن يتضمن التقرير اقتراحات مدروسة ومعبر عنها بتركيز لا يؤثر على وضوح المعنى وتحقيق الهدف من الملاحظة، وبأسلوب مناسب لكي يتيح لغالبية المستخدمين الاستفادة منه.

[1] موفق عبد الحسين محمد، مرجع سبق ذكره، ص- ص143- 145.

- **التوقيت:** يعني إنجاز وتقديم تقرير المدقق الخارجي في الوقت المناسب لكي يتيح لغالبية المستخدمين الاستفادة منه، حيث أنه من الضروري أن يقوم بإعداده في وقت مبكر وعلى وجه الخصوص بعد إقفال حسابات الشركة، لأنه يفقد أهميته إذا أعد بعد انتهاء السنة المالية بمدة طويلة؛
- **المتابعة:** على المدقق أن يتأكد عما إذا تم اتخاذ إجراءات كافية من قبل الجهة الخاضعة للرقابة بشأن تقريره للسنوات السابقة ومن ثم الإبلاغ عنها.

كما يجب أن يتم إعداد التقرير في ضوء معايير محددة. [1]

2. أنواع ومكونات تقرير المدقق الخارجي

سنتطرق في هذا العنصر إلى أنواع التقارير التي يعدها المدقق الخارجي أثناء أدائه لمهمته، ومكونات تقريره.

2. 1 أنواع تقارير المدقق الخارجي: تعددت أنواع تقارير المدقق الخارجي بتعدد معايير تصنيفها، حيث تم تصنيفها على النحو التالي:

- **من حيث الغرض:** التقرير العام، التقرير الخاص.
- **من حيث التفصيل:** التقرير المختصر، التقرير المطول.
- **من حيث الموقف:** التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير المعاكس، تقرير التنحي "الامتناع عن إبداء الرأي".

والشكل التالي يوضح تفصيلات هذا التصنيف:

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة، مرجع سبق ذكره، ص156.

الشكل رقم (2-10): أنواع تقارير المدقق الخارجي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، أصول المراجعة، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص391- 394.

ويعتبر التقرير النظيف "رأي بدون تحفظات" أحسن تقرير بالنسبة للإدارة لأنه يعبر عن مدى كفاءتها وفعاليتها، وهذا التقرير لا يقوم بإعداده المدقق الخارجي إلا في حالة توفر الظروف التالية:[1]

- إذا تم إعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المقررة والمطبقة بصورة مماثلة للسنة السابقة؛

[1] تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص131.

- إذا تم الالتزام بالأنظمة والقوانين أثناء إعداد القوائم المالية؛
- في حالة تطابق الصورة الاجمالية لعرض القوائم المالية مع ما يلمسه المدقق الخارجي من معلومات عن طبيعة نشاطات الشركة؛
- في حالة ما إذا كانت الإيضاحات المرفقة تعبر عن كافة المواضيع الهامة التي يتوجب عرضها في البيانات المالية؛
- في حالة ما إذا تم التغيير في المبادئ المحاسبية أو في طريقة تطبيقها وتم الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية.

2. 2 مكونات تقرير المدقق الخارجي: يعتبر التقرير المعد من قبل المدقق الخارجي بالنسبة للغير أداة رقابية متميزة، وهي إشارة يبين فيها المدقق الخارجي كيف أنجز مهمته، وما هي مجمل الاستنتاجات التي توصل إليها فيما يتعلق بمصداقية المعلومات المالية،[1] وفي هذا الصدد يتكون تقرير المدقق الخارجي من العناصر التالية:

2.2. 1 عنوان التقرير: قد يكون من المناسب استعمال مصطلح "مستقل" في العنوان لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي يصدرها الآخرون كموظفي الشركة أو المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات السلوك المهني كالمدقق الخارجي، [2] يجب أن يتضمن التقرير عنواناً يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير المدقق الخارجي لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق. [3]

2.2. 2 الجهة الموجه لها التقرير: يوضح في التقرير الجهة التي سيتم مراسلتها، وهو عادة ما يوجه إلى الشركة، أو مساهميها، أو مجلس الإدارة، ولقد جرت العادة على أن يوجه التقرير إلى المساهمين، وذلك على أساس أنه قد يتم تعيين المدقق الخارجي بواسطتهم من خلال الجمعية العامة للشركة.[4]

2.2. 3 فقرة تمهيدية "مقدمة": وتهتم هذه الفقرة بتحديد القوائم المالية التي يغطيها تقرير التدقيق، والتمييز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، ومسؤولية المدقق الخارجي عن تدقيق هذه القوائم وإبداء رأي مهني حولها، فمسؤولية الإدارة هنا تعتبر مسؤولية مباشرة، بينما مسؤولية المدقق تعتبر مسؤولية غير مباشرة فيما يتعلق ببذل العناية الملائمة عند القيام بأعمال التدقيق وإبداء الرأي في القوائم المالية.[5] في مقدمة التقرير يقوم المدقق الخارجي ب: [6]

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه؛
- التعريف بالشركة المعنية؛

---

[1] Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une étude exploratoire. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France, p4.

[2] أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة (المراجعة –الخدمات ذات العلاقة– التدقيق ورقابة الجودة)، مرجع سبق ذكره، ص،ص182،181.

[3] قرار مؤرخ في15 شعبان عام1434، مرجع سبق ذكره، ص14.

[4] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص395.

[5] المرجع السابق، نفس الصفحة.

[6] قرار مؤرخ في15 شعبان عام1434، مرجع سبق ذكره، ص14.

- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية؛
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الشركة؛
- التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عن إعداد القوائم المالية؛
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.[1]
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات رأس المال، وكذا الملحق عند الاقتضاء.[2]

2.2. 4 فقرة النطاق: تصف هذه الفقرة ما قام به المدقق من أجل الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية للشركة خالية من الأخطاء الجوهرية، وأنه قد تم مراعاة معايير التدقيق الوطنية والدولية والمعايير المقبولة قبولاً عاماً أثناء القيام بالمهمة،[3] وفي حالة وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص فإنه يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة، وذلك على أن يتم توضيحها بصورة أكبر في فقرة وسيطة بتقرير التدقيق تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.[4]

2.2. 5 فقرة الرأي حول القوائم المالية: يقوم المدقق الخارجي في هذه الفقرة بالتعبير عن الرأي الذي قام باستنتاجه وفقاً للأمور التي صادفها أثناء قيامه بمهمته في ما يخص مدى صدق وشرعية القوائم المالية ومدى تعبيرها عن المركز المالي للشركة، وذلك بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة التدقيق، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقاً لمعايير المهنة، وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول القوائم السنوية، وتعبيره عن رأيه يمكن أن يكون حسب الحالة:[5]

- **رأي بالقبول:** يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة المدقق الخارجي على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة، والنجاعة، وخزينة الشركة عند نهاية السنة المالية، وأن المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية تتطابق مع المعلومات الواردة في القوائم المعدة والتي تفسرها.
- **رأي بتحفظ (أو بتحفظات):** يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة المدقق الخارجي بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات

[1] قرار مؤرخ في15 شعبان عام1434، مرجع سبق ذكره، ص14.
[2] المرجع السابق، نفس الصفحة.
[3] رزق ابو الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص241.
[4] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص395.
[5] قرار مؤرخ في15 شعبان عام1434، مرجع سبق ذكره، ص14.

الشركة في نهاية هذه السنة المالية، ويجب على المدقق الخارجي أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للشركة.

- **رأي بالرفض:** يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف المدقق الخارجي على المصادقة على القوائم المالية، وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، ويجب أن يبين المدقق الخارجي 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 للشركة.

2.2. 6 الفقرة التوضيحية "فقرة الملاحظات": يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، وفي حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية، يلزم المدقق الخارجي بإبداء الملاحظات الضرورية.[1]

2.2. 7 تأريخ التقرير: يجب على المدقق الخارجي أن يؤرخ تقريره عند إكمال عملية التدقيق، أي أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة التدقيق، [2]وهذا من شأنه إبلاغ القارئ بأن المدقق الخارجي قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الوقائع والمعاملات ذات التأثير على البيانات المالية والتقرير والتي حدثت وتنامت إلى علم المدقق الخارجي لغاية ذلك التاريخ،[3] على أن لا يكون هذا التاريخ سابقاً لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة، حيث أنه يؤرخ التقرير قبل خمسة عشر(15) يوماً على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعة العامة أو الجهاز التداولي المؤهل،[4] ويعتبر التاريخ مهماً لأنه يمثل الحدود الزمنية لمسؤولية المدقق عن الأحداث التي تقع بعد انهاء الميزانية.[5]

2.2. 8 عنوان المدقق: يجب على المدقق الخارجي أن يذكر عنوانه في التقرير.

2.2. 9 توقيع المدقق: يجب أن يوقع المدقق الخارجي على تقريره، وذلك ليؤكد على قبوله للمهمة وكل المسؤوليات المرتبطة بها، وعندما يتعلق الأمر بشركة التدقيق فإن التقرير يجب أن يوقع عليه ممثل الشركة، وممثل

---

[1] قرار مؤرخ في15 شعبان عام1434، مرجع سبق ذكره، ص14.

[2] المرجع السابق، ص15.

[3] طلال محمد علي الجحاي وعبد الكريم محمد سلمان البقاوي، مراقب الحسابات ودوره في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، دار الايام، الاردن، 2015، ص137.

[4] مرسوم تنفيذي رقم11- 202 مؤرخ في23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26مايو سنة2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، ص19.

[5] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص396.

أو ممثلو مدققي الحسابات سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو مسيرين لهذه الشركة من الذين ساهموا في إعداد هذا التقرير.[1]

كما يجب أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي اسم وعنوان المدقق الخارجي ورقم اعتماده ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وعنوانه وإمضاءه وختمه.[2]

ويجب أن يطلع المدقق الخارجي مجلس الإدارة أو الجمعية العامة من خلال هذا التقرير بكل من:[3]

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها ومختلف عمليات السبر التي أدارها؛
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرى ضرورة إدخال تغييرات عليها، بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛
- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفها؛
- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

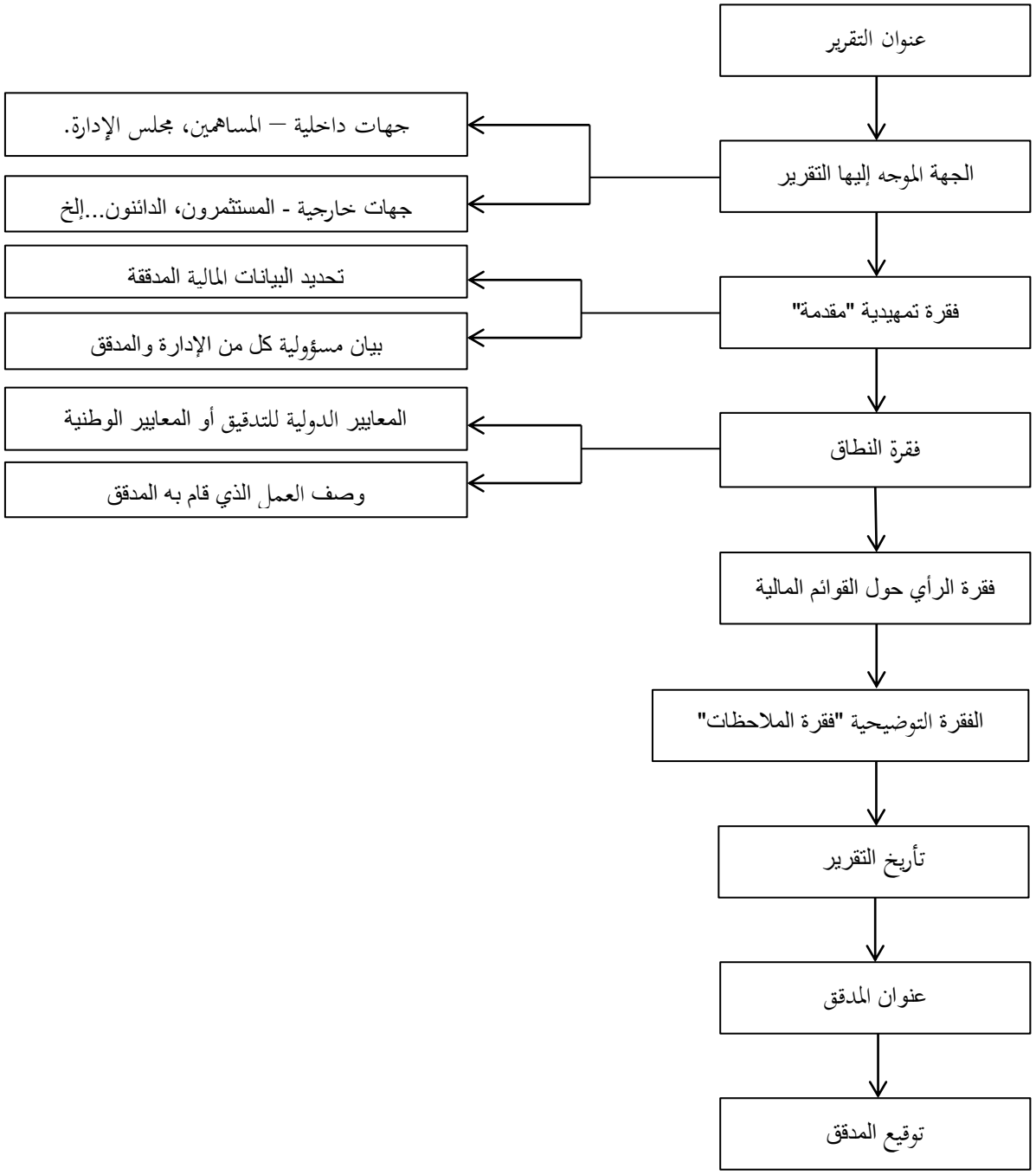
الشكل التالي يلخص مكونات تقرير المدقق الخارجي:

[1] مرسوم تنفيذي رقم11- 202، مرجع سبق ذكره، ص19.

[2] قرار مؤرخ في15 شعبان عام1434، مرجع سبق ذكره، ص14.

[3] القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص190.

الشكل رقم (2–11): العناصر الأساسية المكونة لتقرير المدقق الخارجي



المصدر: موفق عبد الحسين محمد، "بتصرف" جودة تقرير المدقق في ظل معايير التدقيق الدولية والمحلية – دراسة مقارنة مع وضع أنموذج مقترح لتعديل دليل التدقيق العراقي رقم02، المجلة العراقية للعلوم الادارية، المجلد9، العدد37، بدون سنة نشر، ص146.

3. متطلبات ومعايير إعداد التقرير

لتقرير المدقق الخارجي العديد من المتطلبات والمعايير التي تضبط إعداده، يمكن توضيحها من خلال العناصر التالية:

3. 1 متطلبات إعداد التقرير: يتمثل الهدف الأساسي من تدقيق القوائم المالية في تمكين المدقق الخارجي من إبداء رأيه حول عدالة هذه القوائم المالية ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعة، ويكون ذلك من خلال قيام المدقق بإعداد تقرير التدقيق الذي ينطوي على مجموعة من المتطلبات يمكن عرضها في النقاط التالية: [1]

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت البيانات المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقاً للسياسات وللمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، والتي تتفق مع إطار إعداد التقارير المالية، وأن تكون هذه السياسات ثابتة؛
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت التقارير المالية تتماشى مع النظم والمتطلبات القانونية؛
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كان الشكل العام الذي تظهره التقارير المالية يتماشى مع معلومات المدقق الخارجي عن نشاط الشركة؛
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كان هناك إفصاح مناسب عن النواحي الهامة والمتعلقة بالعرض السليم للتقارير المالية، والتي تمكن المستخدمين من فهم المعلومات ومختلف الأحداث الهامة التي حدثت في الشركة، لأنه من المفترض أن تحتوي البيانات المالية على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك.
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة معقولة في ظل الظروف المختلفة؛
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المعلومات المعروضة في البيانات المالية مناسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة ويمكن فهمها؛[2]
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في البيانات المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في البيانات المالية كوحدة واحدة، يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المدقق مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.
- يجب أن يحدد في التقرير – عندما يقترن اسم المدقق بالبيانات المالية المرفقة بالتقرير – على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمله وإلى درجة مسؤوليته التي يتحملها. [3]

---

[1] تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص129.

[2] رزق ابو الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص236.

[3] موفق عبد الحسين محمد، مرجع سبق ذكره، ص147.

3. 2 معايير إعداد تقرير المدقق الخارجي: يعد تقرير المدقق الخارجي وفقاً لمجموعة من المعايير، وقد تطرقت إليها المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المؤرخ في 26 مايو سنة 2011، سيتم ذكرها في النقاط التالية:[1]

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة؛
- معيار حول الاتفاقيات المنظمة؛
- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة (5) تعويضات؛
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- معيار حول استمرارية الاستغلال؛
- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

وقد جاء القرار المؤرخ في 15 شعبان لعام 1434 الموافق ل24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ليؤكد على هذه المعايير ويشرحها بالتفصيل، كما وقد جاء القرار المؤرخ في10 ربيع الأول لعام 1435 الموافق ل12 يناير 2014، ليحدد كيفيات تسليمها.

4. التقارير التي يعدها المدقق الخارجي

تقرير المدقق الخارجي كمصطلح مفرد لا يعنى أنه تقرير واحد فقط بل يمثل في مجموعة من التقارير، فالمدقق الخارجي في البيئة الجزائرية ملزم بإصدار مجموعة من التقارير حسب المادة 25 من القانون 10-01:[2]

- **تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر "تقرير المصادقة على القوائم المالية المفردة"**: يتضمن مصادقة المدقق

[1] مرسوم تنفيذي رقم11- 202، مرجع سبق ذكره، ص19.

[2] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص7.

الخارجي بتحفظ أو بدون تحفظ على عدالة ومصداقية القوائم المالية لشركة واحدة فقط، أو يتضمن رفض المصادقة المبرر.

- **تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء "تقرير المصادقة على القوائم المالية المجمعة"**: في حالة مجمع شركات، يلتزم المدقق الخارجي الخاص بالشركة الأم بتقديم رأيه حول القوائم المالية المجمعة أو المدعمة، التي تعكس الوضعية المالية والمركز المالي للمجمع ككل وكأنه شركة واحدة في تقرير منفصل إضافة إلى تقريره الخاص بالشركة الأم.
- **تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة**: يتضمن كافة الاتفاقيات التي أبرمتها الشركة مع الغير، سواء كانت داخلية مثل نقابة العمال، أو خارجية كاتفاقيات الشراكة أو التمويل، إذ يحدد هذا التقرير موضوعها، شروط إبرامها، المستفيدين منها، ورأي المدقق الخارجي حول شرعيتها قبل تقديمها للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين.
- **تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات**: يبدي المدقق الخارجي رأيه حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات أو أجور بالشركة.
- **تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين**: يبدي المدقق الخارجي رأيه حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين من أجور وغيرها لا سيما تلك التي لها طبيعة خاصة.
- **تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية "تقرير حول تطور النتيجة"**: يبدي المدقق الخارجي رأيه حول تغير النتيجة من دورة إلى أخرى في حدود خمسة دورات سابقة، كما يشير إلى تغير نتيجة السهم أو الحصة الاجتماعية.
- **تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية "نظام الرقابة الداخلية"**: يقدمه المدقق الخارجي بعد انتهائه من تقييم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت تقليدية أو إلكترونية، بهدف لفت انتباه المسؤولين إلى مشاكل النظام، وهو يشمل نقاط الضعف المكتشفة والأخطار الناتجة عنها مع اقتراحات حلول.
- **تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية الاستغلال "تقرير حول استمرارية الشركة"**: في حالة التماس المدقق الخارجي لأدلة يرى أنها قد تؤثر على استمرارية النشاط ما قد يؤدي لإفلاس أو العسر المالي، يعلم المساهمين والأطراف المهتمة. [1]

5. كيفية تسليم تقرير المدقق الخارجي

لمعرفة كيفية تسليم تقرير المدقق الخارجي من حيث الوقت والمكان والجهة التي يسلم لها التقرير يجب أن نجيب على الأسئلة التالية:

- إلى من يسلم تقرير المدقق الخارجي؟

[1] المرجع السابق، نفس الصفحة.

- متى يسلم تقرير المدقق الخارجي؟ وكيف يتم تسليمه؟
- أين يتم إيداع تقرير المدقق الخارجي؟

للإجابة على هذه الأسئلة قمنا بجمع مختلف المواد القانونية التي تجيب عليها من الجانب القانوني، وهي موضحة الجدول التالي:

الجدول رقم (2-5): المواد القانونية المنظمة لكيفية تسليم تقرير المدقق الخارجي

المادة	الجهة	الوقت	المكان
المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 مؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق ل26 مايو سنة 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.	**المادة 06**: يقوم المدقق الخارجي بعرض تقاريره على الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل خلال أجل خمسة عشر(15) يوماً قبل تاريخ انعقادها.		**المادة 05**: طبقاً لأحكام القانون التجاري يودع تقرير المدقق الخارجي بمقر الشركة أو بمقر المديرية الإدارية للكيان المعني.
قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق ل24 يونيو سنة 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.	يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته، يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة.		
قرار مؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق ل12 يناير سنة 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.	**المادة2**: التقارير المنصوص عليها في القرار المؤرخ في24 يونيو سنة2013 والمذكور أعلاه، يجب أن يسلمها المدقق الخارجي، على الأقل قبل خمسة عشر (15) يوما من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وذلك في مقر الشركة موضوع المراقبة، مقابل وصل استلام.		
القانون التجاري، 2007.	**المادة 715 مكرر 13 (جديدة)**: يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم.		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

- مرسوم تنفيذي رقم 11- 202 مؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق ل26 مايو سنة 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، ص20.
- قرار مؤرخ في15 شعبان عام 1434 الموافق ل24 يونيو سنة 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ص13.
- قرار مؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق ل12 يناير سنة 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، ص22.
- القانون التجاري الجزائري، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، 2007، ص191.

من خلال الجدول يمكننا أن نستنتج أن المدقق الخارجي يقوم بتسليم تقريره للجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل على الأقل قبل خمسة عشر(15) يوماً قبل تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وذلك في مقر الشركة محل التدقيق، أو في مقر المديرية الإدارية للكيان المعني بهذا التدقيق، مقابل وصل استلام.

خلاصة

خلصنا من خلال هذا الفصل إلى أن التدقيق الخارجي لم يكن وليد الأزمات التي ظهرت في السنوات الأخيرة الماضية بل يرجع ظهوره إلى عصور ما قبل التاريخ، وما ساعد على تطوره ظهور مبدأ فصل الملكية عن الإدارة أو ما يعرف بنظرية الوكالة، حيث جاءت تلك الأزمات لتنفض الغبار عن أهميته، وتعزز من دوره الرقابي، فبرز التدقيق الخارجي آنذاك لسد ثغرة الثقة التي كانت بين منتجي ومستخدمي القوائم المالية، وذلك باعتباره أهم نوع من أنواع التدقيق وأكثرها موضوعية، لأنه يضفي المصداقية على القوائم المالية وعلى المعلومات المعروضة فيها، ويعزز من نفعيتها، فيزيد بذلك من ثقة مستخدمي القوائم المالية في الإدارة التي قامت بإعدادها.

كما وقد خلصنا إلى أن للتدقيق الخارجي في الجزائر مكانة معتبرة مقارنة بالأنواع الأخرى من التدقيق، ويعود ذلك إلى الحيز الذي وضعه فيه المشرع، والمتمثل في الإلزامية القانونية للعديد من المؤسسات بالتدقيق القانوني، إلى جانب الأنواع الأخرى للتدقيق الخارجي (التدقيق التعاقدي، الخبرة القضائية). وفي نفس السياق القانوني تسهر الجمعية العامة للمساهمين على تعيين مدقق خارجي من بين المهنيين المسجلين في الجدول، بافتراض أنه يتميز بدرجة عالية من الكفاءة والاستقلالية إلى جانب توفره على العديد من الصفات والمتطلبات التي تعزز من جودة أعماله، ما يزيد بالضرورة من الطلب على خدماته، وبالإضافة إلى كل ذلك حرصه الشديد على احترام قواعد السلوك المهني وكافة القوانين المرتبطة بالمهنة، غير متناسي لمسؤولياته المترتبة عن القيام بالمهام الموكلة إليه، مراعياً في ذلك مسك مختلف ملفات العمل – الملف الدائم والملف السنوي (ملف التدقيق) — والتي تمثل درجة عالية من الأهمية في عملية التدقيق.

وفي تتابع منطقي منظم يقوم المدقق الخارجي بالإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي ليمهد لمختلف الإجراءات، من خلال التعرف على الشركة التي يهدف إلى تدقيقها، ثم يقيم نظامها الرقابي ويحدد نقاط قوته وضعفه، ويستنتج مدى كفاءته، ليتسنى له بعد ذلك إعداد برنامج التدقيق مراعياً فيه كل النقاط التي تعرض إليها وهو يقيم في ذلك النظام، ثم يفحص حسابات الشركة ليخرج بعد ذلك برأي حولها، وكآخر مرحلة لعملية التدقيق يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقريره المتضمن لرأيه حول القوائم المالية.

الفصل الثالث: الربط النظري للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات ضمن إطار مرجعي متكامل من المعايير

تمهيد

رُبط التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات في العديد من المناسبات الوطنية والدولية، من ملتقيات وأيام دراسية وإلى غير ذلك من المحافل العلمية والمهنية، كما قد تطرق العديد من الكتاب والباحثين لهذه النقطة، وقد توسع فيها البعض ليصل إلى قناعة مفادها أنهما متلازمان، بحيث لا يمكن فصلهما، فإذا ما تواجد التدقيق الخارجي ستكون حتماً حوكمة الشركات حاضرة.

ومن هذا المنطلق بالتحديد فقد ارتأينا أن نبحث في عمق هذا الارتباط بمعزل عن التأثيرات الأخرى، مع بيان نوع العلاقة التي تربط التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات ضمن إطار متكامل من المعايير الجزائرية منها والدولية، من خلال التطرق إلى معايير التدقيق الجزائرية والدولية، ومقارنتهما، وفي الأخير عرض أهم المعايير التي أشارت إلى حوكمة الشركات، هذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال العناصر التالية:

المبحث الأول: علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات؛

المبحث الثاني: الإطار المرجعي لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر (قراءة في معايير التدقيق الجزائرية والدولية)؛

المبحث الثالث: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية NAA بالدولية ISA، وعرض أهم المعايير التي أشارت إلى حوكمة الشركات.

المبحث الأول: علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات

إن نظرية الوكالة تقوم على فرضية أن الفصل بين الملكية والإدارة يولد مجموعة من النزاعات، ومن أجل معالجة هذه الأخيرة قامت هذه النظرية باقتراح آليات رقابية تسمح بالحد من التصرفات الانتهازية للمدراء، وجعلهم يتصرفون وفقاً لمصالح المساهمين، ومن ثم فإن هيكل حوكمة الشركات يجب أن يضمن أن تتم إدارة الشركة وفقاً لمصالح المساهمين. [1]

ولما كان التدقيق الخارجي يرتبط على المستوى المهني والمستوى التنظيري بحوكمة الشركات باعتبارها من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيراً وتأثراً به، فلا يمكن لمبادئ الحوكمة أن تطبق بفعالية وتؤتي ثمارها دون دعمٍ متواصل من مهنة التدقيق، كما تعتبر مبادئ حوكمة الشركات ذات أهمية كبيرة في مجال تطوير مهنة التدقيق،[2] وعلى هذا الأساس جاء هذا المبحث ليوضح هذا التداخل والارتباط الوثيق بين كل من التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات.

المطلب الأول: التدقيق الخارجي كآلية من آليات حوكمة الشركات

يعتبر العديد من الكتاب أن التدقيق الخارجي آلية من آليات حوكمة الشركات، تستخدمها هذه الأخيرة بغرض إحكام قبضتها على كافة العمليات والمعاملات التي تقوم داخل الشركة وخارجها، وذلك من خلال الوظيفة الرقابية التي تقوم بها، والتي تسعى من خلالها إلى تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية داخل الشركة وخارجها، وعلى هذا الأساس قمنا ببناء هذا المطلب ليعطي توضيحات أكثر حول هذه الآلية وتأثيراتها على حوكمة الشركات، مع التعريج إلى علاقة هذه الأخيرة بالتدقيق الخارجي من الناحية النظرية ومختلف النظريات المفسرة لهذه العلاقة.

1. النظريات التي تفسر علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات

يمكن لعدة نظريات أن تفسر الطلب على خدمات التدقيق فيما يتعلق بحوكمة الشركات، فمن المحتمل استخدام العديد من الأطر النظرية لفهم العلاقة التي تربط التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات، وتظل نظرية الوكالة ونظرية أصحاب المصالح من أكثر النظريات استخداماً في هذا المجال، وأحسنها من حيث تفسير حاجة الشركات إلى خدمات التدقيق. وبالفعل يمكن أن يقلل التدقيق الخارجي من مخاطر الغش والاحتيال التي من الممكن أن تقوم بها الإدارة، وبالتالي تحسين جودة المعلومات المالية المقدمة لأصحاب المصالح.[3]

---

[1] أحمد خليفة، وهلال درهمون، مرجع سبق ذكره، ص117.

[2] غانم هاجرة، أداء المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف، المؤتمر الدولي الاول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، جامعة المسيلة، 04 و05ديسمبر2012، ص5.

[3] Riadh Manita, et al. The digital transformation of external audit and its impact on corporate Governance, Technological Forecasting & Social Change, N°150, 2020, p2.

فمن الناحية التاريخية كانت نظرية الوكالة الإيجابية هي التي تناولت في البداية دور التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات. فاستناداً إلى نهج المساهمين، يقدم هذا الإطار نموذجاً يخاطر فيه المالكون باستثماراتهم ويكونون هم الدائنين الوحيدين المتبقيين. في هذه الحالة تعتمد مهمة الحوكمة على مراقبة المدير وغيره من المشاركين في إدارة الشركة للتأكد من أنهم يعملون لمصلحة المساهمين، ويشير رواد هذا المجال على رأسهم جنسن وميكلينج 1976 إلى أن التدقيق الخارجي يعتبر كرافعة لمواءمة سلوك المدير مع مصالح المساهمين، فضلا عن أنظمة الرقابة الرسمية والقيود المفروضة على إعداد القوائم المالية يمثل التدقيق الخارجي آلية مراقبة توفر تقييماً جيداً لإدارة الشركة.[1]

ومن الناحية النظرية يُنظر إلى التدقيق على أنه حل لمشكلة الوكالة بين مديري الشركات ومساهميها، فينبغي على المديرين المسؤولين عن إنتاج المعلومات المالية وعرضها أن يكونوا على دراية تامة بكل ما يجري في الشركة. ومع ذلك فإن المساهمين بعيدون عن الشركة ولا يمكنهم الحصول إلا على المعلومات التي يرسلها المديرون. وبما أن المساهمين لا يتمتعون بالضرورة بثقة عمياء في ممارسات المديرين، فمن الممكن أن ينشأ مشكل في الوكالة (مشكل تضارب المصالح) من عدم تناسق المعلومات بين هذين الطرفين. وفي الواقع يتمتع المدراء بموقع متميز يمنحهم القوة والرغبة أحياناً في تلبية مصالحهم الخاصة مع تجاهل مصالح المساهمين. وفي هذا السياق، تتحكم الجهات الرئيسية (المساهمين) في أنشطة الوكيل (المديرين) للحد من تكلفة الوكالة عن طريق المدقق الخارجي، حيث يقلل التدقيق الخارجي من مخاطر نشر معلومات خاطئة للمساهمين ويسمح لهم باتخاذ قرارات دقيقة بناءً على معلومات موثوقة وبالتالي فإن الدور الرئيسي للتدقيق هو زيادة مصداقية المعلومات المالية المنشورة. ويتولى المدققون المكلفون من قبل المساهمين مراقبة البيانات المالية وتعويضات المديرين وجميع العقود التي يبرمها المديرون. من خلال تقديم رأي مستقل للمساهمين حول موثوقية المعلومات المالية التي ينتجها المديرون.[2]

بيد أن منظور الوكالة هذا لا يسمح بمراعاة دور التدقيق الخارجي ككل، ومن أجل فهم دور التدقيق في الحوكمة، يبدو أنه من الضروري اعتبار المديرين ليس فقط مسؤولين أمام المساهمين (المساهمين الأفراد، والمستثمرين المؤسسيين، والمحللين الذين يقدمون المشورة للمساهمين)، ولكن أيضاً على أنهم يتحملون مسؤولية أوسع، بوصفهم مشرفين على أصول الشركة لجميع أصحاب المصالح (الموظفين وممثليهم والعملاء والموردين والدائنين). ومن هذا المنطق، ولكي تكون الشركة قادرة على البقاء، يتعين عليها أن تثبت قدرتها على تحقيق الأهداف المتعددة للأطراف المختلفة وتوزيع القيمة التي تم إنشاؤها بطريقة تحافظ على التزامهم.[3]

ففي هذه الحالة لا يقتصر دور المدقق على طمأنة المساهمين حول موثوقية وعدالة المعلومات المالية التي يفصح عنها المديرون، بل يشمل أيضا جميع أصحاب المصالح. ولذلك لم يعد المدقق وكيلاً عن المساهمين فقط، بل أصبح

[1] David Carassus, Nathalie Gardes. Audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations. Colloque de l'IAAER, 2005, Bordeaux, France. p2.

[2] Riadh Manita, et al,Op.cit, p2.

[3] David Carassus, Nathalie Gardes. Op.cit. p2,3.

أيضاً وكيلاً عن جميع أصحاب المصالح. ولابد وأن يتحول التدقيق من مهمة تركز بشكل أساسي على احتياجات المساهمين إلى تدقيق يركز على تلبية توقعات جميع أصحاب المصالح.[1]

وفي إطار هذا التفكير النظري يعمل التدقيق الخارجي من خلال توفير التحقق المستقل من جودة المعلومات التي تنتجها الإدارة على الحد من آثار مشكلة الخطر الأخلاقي من جانب المديرين، نظراً لأن آليات الحوكمة الأخرى، قاصرة للتصدي لمشكلة المخاطر الأخلاقية هذه والحد من عدم التماثل في المعلومات، وبالتالي فإن التدقيق الخارجي يحتل مكانة بارزة في حوكمة الشركات. وفي هذا الصدد، قد يجد الطلب على التدقيق الخارجي أيضاً مبرراً بخلاف الشرعية القانونية البسيطة، حيث يجد أصحاب المصالح في الشركة اهتمامات واسعة فيه، لذلك فإن السبب الرئيسي لتوظيف مدقق خارجي هو المساعدة في السيطرة على تضارب المصالح بين المديرين والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح الآخرين.[2]

وعلى هذا الأساس يمكن توسيع نطاق هذه الرؤية التي تنحصر في العلاقة بين المساهم والمدير لتشمل التدقيق الخارجي ضمن مسألة الحوكمة لصالح أصحاب المصالح، فوفقاً لبوشيه 1998 فإن التدقيق الخارجي هو بالفعل وسيلة لجمع وتحليل المعلومات التي لا يمكن للشركاء ممارستها بشكل فردي، إلا بتكاليف باهظة، وفي هذا الصدد، يساهم التدقيق في زيادة كفاءة رقابة أصحاب المصالح على الإدارة، كما يساعد المدقق على ضمان صحة المعلومات المالية، مما يخلق رابطاً مهماً مع مختلف أصحاب المصالح ويمكّنهم من التحقق من أن المديرين يتصرفون وفقاً لأهدافهم. ويبقى الغرض الرئيسي من الرأي الذي يعبر عنه المدقق هو إضفاء المصداقية على المعلومات المالية المنشورة من قبل الشركات. ومع ذلك، فإن تأثير الحد من المخاطر يظل مشروطاً بحالة المدقق وسمعته.[3]

2. التدقيق الخارجي أحد آليات حوكمة الشركات

كما سبق وأشرنا، يعتبر التدقيق الخارجي من أهم آليات حوكمة الشركات، لما له من دور كبير في تفعيلها من خلال توسيع نطاقه ليشتمل الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم (الخدمات التقليدية) ودخول دائرة إدارة وتقييم المخاطر ودعم نظام الحوكمة، وهذا ما يزيد من قيمة الشركة، ومن جهته يعتبر المدقق الخارجي وكيلاً عن المساهمين يسعى لسد جميع أوجه الاختلاسات، وبالتالي يمكن أن يؤدي إلى التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات.[4]

---

[1] Riadh Manita, et al. Op.cit, p2.

[2] David Carassus, Op.cit. p17.

[3] Ibid. p18.

[4] رقايقية فاطمة الزهراء، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات–دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد01، ديسمبر2014، ص55.

ومن هذا المنطلق فإن المدقق الخارجي يعتبر من أهم الآليات الخارجية لحوكمة الشركات نظراً لاستقلالية وحياده بالإضافة إلى دوره الأساسي المتمثل في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية للشركة محل التدقيق،[1] فهو بذلك يمارس بعض آليات التحكم المؤسسي التي تلعب دوراً هاماً في منع واكتشاف وتصحيح التحريفات، فالمدقق الخارجي لا يبدي رأيه إلا بعد حصوله على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية، وهذا ما يتطلب منه القيام بعملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى الإجراءات التحليلية وغيرها من الإجراءات، للحصول على الأدلة والقرائن التي تؤكد وتدعم رأيه، مما يؤدي إلى منع فرص الغش والخطأ أو تخفيضها بحيث تصبح غير جوهرية.[2] فعلى الرغم من أن التشريع يتطلب من الشركة استخدام مدقق خارجي فحسب، فإنه يمكن للشركات أن تميز نفسها عن غيرها من الشركات باختيارها لمدقق خارجي يتميز بالجودة العالية، وبالتالي تصبح سمعة التدقيق الخارجي إشارة على جودتها وموثوقيتها، ما يجعلها أكثر استقطاباً للمستثمرين والمقرضين والإداريين الأكفاء.[3]

3. العلاقات التكاملية بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية الرئيسية لحوكمة الشركات

تعمل أطراف الحوكمة المتمثلة في كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في إطار علاقة تكاملية متبادلة ليخدم كل طرف منها الأطراف الأخرى، مما ينعكس إيجاباً على جودة حوكمة الشركات، فمن جهة التدقيق الخارجي تلزم معايير التدقيق المدققين الخارجيين بضرورة الاتصال بأطراف الحوكمة في الشركة محل التدقيق للاستفسار عن كل الأمور التي تساعد على إبداء آرائهم حول قوائمها المالية، هذا التفاعل يؤدي بلا شك إلى زيادة ثقة جمهور مستخدمي القوائم المالية بالدور الذي يلعبه المدققين الخارجيين،[4] وبالإضافة إلى قيام المدقق الخارجي بتقديم تأكيد على صحة القوائم المالية المنشورة من قبل الشركة، ما يترتب عنه من تقديم تأكيد آخر على كفاءة وفعالية سياسات الحوكمة الخاصة بالشركة محل التدقيق، فإنه يسعى لتقديم خدمات استشارية تخص القضايا ذات الصلة لتعزيز هيكل الحوكمة، الذي يلعب أدوار أساسية من خلال كل من (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، الإدارة العليا، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي)، ومن الأهمية بمكان مراجعة هذه الأدوار وتقييم

[1] لشلاش عائشة وبوعلي هشام، لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لبعض ولايات الغرب الجزائري، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد3، العدد1، مارس2017، ص177.

[2] رزق ابو الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص38.

[3] Fodil Adjaoud, Chokri Mamoghli, Fatma Siala, La réputation de l'audit externe et les mécanismes de gouvernement d'entreprise: Interactions et effet sur la performance, "COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT", May 2007, France, PP5,6.

[4] نساب عائشة، مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين (دراسة حالة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر)، دكتوراه العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2016-2017، ص205.

البنية التحتية بشكل مستقل لضمان استخدامها بشكل فعال،[1] وعلى هذا الأساس يمكننا توضيح العلاقة التكاملية التي تربط التدقيق الخارجي بالآليات الداخلية الرئيسية لحوكمة الشركات من خلال العناصر التالية:

3. 1 العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي ومجلس الإدارة: يعتبر مجلس الإدارة والإدارة العليا من بين الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات، والتي لها تأثير كبير على باقي الأطراف، حيث أنه من أهم أسباب فشل وانهيار العديد من الشركات العالمية العملاقة مثل (إنرون، وولدكوم) هي سيطرة المدير العام على شؤون الشركة ككل وعلى مجلس إدارتها، وكذا عدم مصداقية المحللين الماليين للشركة، حيث تقوم الشركة بدفع عمولات مقابل رفع تقييم أسهمها، بالإضافة إلى ضعف مجلس الإدارة في أداء دوره الرقابي، وكذا التلاعب وتزوير البيانات المالية وحسابات الشركة، إضافة إلى التواطؤ الذي حصل ما بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، والمبالغة في رواتب المديرين، مع عدم ربط الرواتب بالأداء المالي للشركة، وبالتالي فإن معظم المشاكل التي سببت انهيار هذه الشركات وغيرها تمثلت أساساً في قصور أداء أعضاء مجلس الإدارة وضعف التدقيق الخارجي، وبالتالي ضعف العلاقة التعاقدية بينهما أو غياب معايير الحوكمة. فلمجلس الإدارة دور إشرافي في هيكلة حوكمة الشركات، حيث أنه يشرف على إعداد القوائم المالية السنوية للشركة، ويقوم باعتمادها، والتوقيع عليها من قبل عضو مفوض من مجلس الإدارة، ومن الرئيس التنفيذي والمدير المالي، وذلك قبل نشرها وتوزيعها على المساهمين وغيرهم من أصحاب المصلحة،[2] ومن ثم يأتي دور التدقيق الخارجي في التأكيد على صدق وموثوقية هذه القوائم ومختلف المعلومات الواردة بها.

3. 2 العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي ولجنة التدقيق: لقد أكدت العديد من الدراسات العلمية على أن التوضيح الدقيق لمهام لجنة التدقيق يؤدي إلى زيادة الوعي لدى أعضاء اللجنة بخصوص طبيعة مسؤولياتهم، وخاصة تلك المهام التي تقوم بها تجاه التدقيق الخارجي والمتمثلة أساساً في:[3]

- ترشيح المدقق الخارجي، تقدير أتعابه، والإبلاغ عن تقاريره للجهات الوصية؛
- مشاركة إدارة الشركة في صياغة خطاب التكليف للمدقق الخارجي، من خلال فحص إيضاحات الإدارة عن هيكل الرقابة التي يتم توصيلها من خلال كتيب مجلس الإدارة؛
- مساعدة المدققين الخارجيين في الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات التي يحتاجون إليها وحل أي مشاكل قد تواجههم، الأمر الذي يترتب عليه في النهاية تحسين جودة وفعالية عملية التدقيق الخارجي؛

[1] Lal Balkaran, Op.cit, P12.

[2] بوفاتح بلقاسم وبلعربي عبد القادر، التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات – دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الأغواط غرداية، ورقلة)–، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 06، ديسمبر 2016، ص260.

[3] المرجع السابق، ص، ص259، 260.

- العمل كحلقة وصل بين المديرين التنفيذيين، ومجلس الإدارة، وبين المدققين الخارجيين، وبالتالي فهي تعمل على دعم وتحسين عملية الاتصال بالمدققين، وعلى دعم استقلالية المدقق الخارجي عن طريق التأكد من أن الأتعاب التي تدفعها الإدارة للمدقق الخارجي عن خدمات أخرى بخلاف خدمات التدقيق لا تؤثر على استقلاليته؛
- ضمان تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد.
- متابعة نتائج الفحص التي يقوم به المدقق الخارجي، ودراسة وتقييم الملاحظات التي يبديها، واستلام تقرير التدقيق ودراسة التوصيات والملاحظات الواردة به؛
- العمل على مناقشة قضايا النزاع التي يمكن أن تنشأ بين المدققين الخارجيين والإدارة خلال القيام بعملية التدقيق، من خلال الاجتماع بانتظام مع المدققين وبدون حضور الإدارة؛
- العمل على التأكد من صدق المعلومات التي يقدمها المدققين الخارجيين حول القوائم المالية؛

كما أنه من المتوقع من التدقيق الخارجي باعتباره جزء لا يتجزأ من حوكمة الشركات، أن يأخذ بعين الاعتبار جهوده التنسيقية مع لجنة التدقيق، وأن يكفل أن يكون تدقيقه للقوائم المالية مطابقاً للمعايير المعمول بها، وأن يجتمع بشكل خاص مع رئيس لجنة التدقيق بانتظام، وأن يحصل على موافقة لجنة التدقيق عند قيامه بالأعمال غير المتعلقة بالتدقيق.[1]

3. 3 العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي: تأتي أهمية العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي بالنسبة لحوكمة الشركات من اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي في أداء مهمته، حيث أنه يعتمد عليها في الاختبارات التفصيلية، بالإضافة إلى اعتماده عليها عند التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي. وتتلخص علاقة المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي من خلال التعاون بينهما في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، وزيادة فعاليتها في عدة نواحي أهمها:[2]

- اعتماد المدقق الخارجي على أوراق عمل المدقق الداخلي وتقاريره؛
- اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة تحافظ على الدقة والشفافية للمعلومات المسجلة بالدفاتر، وانعكاس ذلك على عدالة الإفصاح؛
- تحصل المدقق الخارجي على كل المعلومات التي تخص توزيع المهام والمسؤوليات بين أفراد الشركة؛
- مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي في نهاية السنة المالية في الحصول على المصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وكشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية؛

[1] Lal Balkaran, Op.cit, P17.

[2] بوفاتح بلقاسم وبلعربي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص258.

- اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي فيما يخص فحصه لعمليات الفروع، وعمليات الجرد التي تتم فيها في حالة الشركات ذات الفروع المنتشرة جغرافياً؛
- اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في مجال اكتشاف التلاعب نظراً لتواجده الدائم بالشركة، واحتكاكه بكافة المستويات الإدارية؛
- قيام المدققين الداخليين والخارجيين بمناقشة الاهتمامات المشتركة بشكل دوري، والانتفاع من مهاراتهم المتكاملة، بالإضافة إلى حصول كل منهم على فهم أعمق لنطاق عمل الآخر؛
- عمق نشاط المدقق الداخلي أثناء تدقيقه للقوائم المالية يخفض من ساعات عمل المدقق الخارجي ما يجعله يقلل من التفاصيل، ويركز على الأمور الجوهرية، كما يخفض أتعاب مهمة التدقيق الخارجي.

بالإضافة إلى كل ذلك فقد حثت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي COSO المدققين الداخليين في تقريرها على العمل بشكل وثيق مع الإدارة والمدقق الخارجي في النواحي التالية:[1]

- تحديد مفهوم ومكونات الرقابة الداخلية والأهداف المرتبطة بها؛
- تحديد أدوات القياس الملائمة لقياس كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- الرقابة الدورية والمستمرة على نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن الأهداف الموضوعة قد تم تحقيقها.

كما يلعب كل من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين دورًا مهماً في جهود إدارة المخاطر التي تبذلها الشركة لضمان عدم وجود فجوات في تغطية المخاطر، وتتطلب معايير التدقيق زيادة التنسيق بين جهود التدقيق الداخلي والخارجي مثل مشاركة خطط التدقيق والاجتماعات المنتظمة والوصول إلى برامج التدقيق الخاصة بهم، وأوراق العمل، وتقارير التدقيق، فلدى كلتا المجموعتين مصلحة مشتركة فيما يتعلق بفعالية الضوابط المالية الداخلية ومن المتوقع أن يكون لدى كل منهما معرفة واسعة حول المخاطر التجارية والصناعة والاستراتيجية التي تواجهها الشركة محل التدقيق.[2]

وقد أقر معهد المدققين الداخليين IIA أنه عندما تعمل الآليات الأربعة لحوكمة الشركات جميعها بانسجام والترابط، تصبح الضوابط الداخلية قوية، كما يصبح إعداد القوائم المالية أكثر دقة، بالإضافة إلى ضمان الإشراف والرقابة الفعالة، مع التخفيف من المخاطر، وحماية الاستثمارات.[3]

[1] المرجع السابق، ص259.

[2] Lal Balkaran, Op.cit, P17.

[3] Ibid. P12,13.

المطلب الثاني: دور المدقق الخارجي وتقريره في تعزيز مكانة حوكمة الشركات

للتدقيق الخارجي دور كبير في لإضفاء المصداقية على القوائم المالية للشركة، كما يمتد دوره داخل الشركة ليصل إلى تقوية وتدعيم كل جوانب نظامها الحوكمي المنتهج من هياكل وسياسات وإجراءات ...إلخ، بغية ضمان كفاءة نظام حوكمة الشركات، ومن ثم ضمان السير الحسن لمختلف أعمال الشركة.

1. دور التدقيق الخارجي في تدعيم حوكمة الشركات

للتدقيق الخارجي أدوار فعالة يسعى من خلالها إلى تدعيم نظام حوكمة الشركات، ويمكن أن نذكر أهمها في العناصر التالية:

1. 1 دور التدقيق الخارجي في الحد من مشاكل نظرية الوكالة ومشكلة عدم تماثل المعلومات: تسعى حوكمة الشركات إلى حل مشاكل الوكالة ومشكلة عدم تماثل المعلومات، أو على الأقل التقليل من آثارها، من خلال خلق التوازن بين طرفي الوكالة الأساسيين المتمثلين في الإدارة والمساهمين، اللذان يستندان بدرجة كبيرة على تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ قرارتهم، لهذا فإن المدقق بصفته موكل هو الآخر من طرف المساهمين يجب أن يكون رأيه معبر وبشكل جيد عن الصورة الحقيقية والصادقة للشركة،[1] فالمدقق الخارجي يعتبر عنصر لا يستهان به في خلق هذا النوع من التوازن، من خلال مهمة التدقيق الخارجي التي يسعى من خلالها لضمان مصداقية وشفافية وموثوقية المعلومة المالية والمحاسبية المعدة والمنشورة من قبل الإدارة.[2]

بالإضافة إلى مساهمة التدقيق الخارجي في حل مشكلة الوكالة فإن لجوء الشركة إلى مدقق خارجي مستقل بمثابة آلية تحفز أو تلزم الفرد أو الأفراد الذين فوضت لهم المسؤولية للعمل وفقاً لمصالح الشركة والمساهمين، وبالتالي فهي واحدة من آليات الحوكمة التي تؤدي إلى تأديب المديرين، وخفض تكاليف الوكالة،[3] من خلال مراقبة جودة المعلومات المالية التي تنتجها إدارة الشركة، ومن ثم الحد من السلطات التقديرية للمديرين.[4]

1. 2 دور التدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية: يساهم المدقق الخارجي – من خلال تقريره الذي يبين فيه مدى التزام الشركة محل التدقيق بالمرجعية المحاسبية المطبقة التي تلزم جميع الشركات بالإفصاح عن كل المعلومات سواء كانت جيدة أو سيئة – في إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية،[5] من خلال مراقبته للأساليب

---

[1] بوغازي إسماعيل، وتغليسية لمين، مساهمة التدقيق الخارجي في دعم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات دراسة ميدانية لآراء المدققين بمكاتب التدقيق في ولاية عين تموشنت، مجلة العلوم التجارية والتسيير، المجلد 15، العدد 01، 2019، ص102.

[2] حميدي أحمد سعيد، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 09، أفريل 2018، ص335.

[3] Fodil Adjaoud, Chokri Mamoghli, Fatma Siala, Op.cit, P5.

[4] Riadh Manita, et al. Op.cit, p3.

[5] بن يوسف خلف الله، زبير عياش، معاش قويدر، دور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس–، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 12، العدد 02، 2021، ص128.

المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية. وهو مطالب ببذل كل العناية المهنية اللازمة لتكوين رأي موضوعي ومحايد، وأن يعلن عن القيود أو الضغوط التي تمت ممارستها من قبل الإدارة عليه، أو على أفراد طاقمه،[1] مع عدم التستر على المعلومات التي لا تريد بعض الشركات الإفصاح عنها، لأنها يمكن أن تؤثر على أسعار أوراقها المالية في السوق، مثل ما حدث مع شركة التدقيق العالمية آرثر أندرسون، التي تسترت على بعض المعلومات المالية الخاصة بالشركة الأمريكية العملاقة إنرون، حيث أدى ذلك في الأخير إلى انهيارهما.[2] كما يؤدي ضعف مستوى الإفصاح المحاسبي وشفافية الشركات إلى تدمير نزاهة السوق بأكمله ليس فقط الشركات التي تتسم بهذا الضعف، ما يشجع بشكل سلبي على ممارسة السلوكيات غير الأخلاقية، مما يزيد من التكلفة ويؤثر على الأرباح وهذا ما يتنافى مع مبادئ الحوكمة. [3] فلا تقتصر أهمية تقرير التدقيق على كونه أداة لاتخاذ القرار لدى المساهمين، بل يشمل أطرافاً أخرى ذات علاقة وثيقة بالشركة كالأسواق المالية التي تهتم بتداول أسهم الشركات، والتي أصبحت تشترط تبني مبادئ معينة للقياس والإفصاح المحاسبي (مبادئ حوكمة الشركات) لتقبل إدراج أي شركة في السوق المالي، لحماية للمستثمرين ولتمكينهم من المقارنة بين القوائم المالية لمختلف الشركات المدرجة في الأسواق المالية، كذلك تبرز أهمية التدقيق واضحة وجلية بالنسبة للمصارف والمؤسسات المالية لما تقدمه المصارف من قروض لهذه الشركات، حيث أن الاطمئنان على قابلية استرداد أموالهم من الشركات المقترضة يتوقف على دراستهم للقوائم المالية التي تفقد مصداقيتها إذا لم تفحص وتدقق من قبل مهني مستقل، ومؤهل يعطي رأياً فنياً محايداً حول صدق وعدالة القوائم المالية الخاصة بالشركة المقترضة.[4]

والإضافة إلى مساهمة التدقيق الخارجي في إضفاء المصداقية على القوائم المالية فإنه يساهم في إجبار أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين على الإفصاح عن تعاملاتهم الخاصة بالصفقات أو الأمور التي لها تأثير على الشركة سواء كان ذلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة، هذا ما يعزز نظم وسياسات الإفصاح المطبقة من قبل الشركة محل التدقيق. [5]

1. 3 دور التدقيق الخارجي في تضييق فجوة التوقعات: يستطيع المدقق الخارجي التضييق من فجوة التوقعات من خلال: [6]

[1] محاد عريوة، طلال زغبة، مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفاعلة لحوكمة الشركات، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 14، العدد 03، 2020، ص5.

[2] حميدي أحمد سعيد، مرجع سبق ذكره، ص، ص334، 335.

[3] بن يوسف خلف الله، زبير عياش، معاش قويدر، مرجع سبق ذكره، ص128.

[4] تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص11.

[5] بن يوسف خلف الله، زبير عياش، معاش قويدر، مرجع سبق ذكره، ص128.

[6] مالطي سناء، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية في السياق الجزائري، دكتوراه ل.م.د، تخصص تدقيق مالي ومحاسبي، جامعة الجيلالي اليابس –سيدي بلعباس–، الجزائر، 2019–2020، ص، ص145، 146.

1.3.1 التزام المدقق الخارجي بمعياري التوظيف والترقية: يجب على المدقق الخارجي أن يختار أفراد مكتب التدقيق على أساس الكفاءة والمهارة، وأن يقوم بترقيتهم بعد اكتسابهم للخبرة المهنية، حيث ستساهم هذه السياسة في الرفع من جودة مهمة التدقيق وبالتالي تضييق فجوة التوقعات.

1.3.2 التزام المدقق الخارجي بمعياري الإشراف وتخصيص الموظفين: يجب على المدقق أن يشرف على جميع الأعمال الموكلة لأفراد مكتب التدقيق، أما فيما يخص جانب تخصيص الموظفين فعلى المدقق الخارجي أن يقوم بتوزيع المهام على أفراد مكتب التدقيق وتحديد مسؤولياتهم.

1.3.3 التزام المدقق الخارجي بمعياري تنمية القدرات المهنية والاسترشاد برأي الآخرين: يجب على المدقق الخارجي أن يعمل على تنمية قدراته المهنية من خلال المشاركة في البرامج التكوينية، والاسترشاد بآراء الأشخاص المتخصصين من ذوي الخبرة والكفاءة العالية، فالتزام المدقق بهاتين المعيارين يساهم في الرفع من جودة الأداء وبالتالي تضييق فجوة التوقعات.

1.3.4 التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي: تساهم العلاقة التكاملية بين كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي إلى الرفع من جودة الأداء ومن ثم تضييق فجوة التوقعات.

1.4 دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: باعتبار أن التدقيق الخارجي من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات، ونظراً لدوره الرقابي في إطار مهمة المصادقة على الحسابات السنوية للشركات محل التدقيق، فإنه يلعب دور مهم في الكشف عن مختلف الممارسات التي تدخل ضمن مسمى ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما يعمل على الحد منها.[1]

1.5 دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية: يقوم المدقق الخارجي بدور محوري في سبيل تحسينه لجودة القوائم المالية الخاصة بالشركة محل التدقيق، وذلك من خلال فحصه الدقيق لحساباتها بما يمكنه ذلك من التأكد من مصداقيتها ومدى اعتمادها على المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها، وكذا احترام القوانين الجاري العمل بها، وجعلها تعكس الصورة الصادقة لواقع الشركة كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير، وهذا ما ينتج مصطلح جودة القوائم المالية والذي يعني سلامة، وصحة ودقة هذه القوائم. كما يعتبر تقرير المدقق الخارجي أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي مما يبرز هذا التقرير انعكاساً إيجابياً على تطبيق الإدارة لإرشاداته أثناء إعدادها للقوائم المالية، وأهم ما يوفره هذا التقرير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والاعتماد على القوائم المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كالمدقق الخارجي، والذي يضمن جودة تلك القوائم المالية.[2]

[1] مزيش أسماء وشريقي عمر، التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 01، جوان 2020، ص256

[2] بن زعمة سليمة، بصري ريمة، تقرارت يزيد، التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية –دراسة نظرية تحليلية–، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد 01، ديسمبر 2018، ص، ص93،94.

1. 6 دور التدقيق الخارجي في حماية الشركة والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح: إذا اعتبرنا أن مدير الشركة يجب أن يرضي عدد كبير من أصحاب المصالح، فإن مجرد اعتبار ارتباط المساهم والمدير يبدو محدوداً واختزالياً، لأن الشركة هي مركز متعدد المصالح، ويولي جميع أصحاب المصالح أهمية للمعلومات المالية، والتحدي الكبير هنا يتمثل في تقاسم نجاحات الشركة وإخفاقاتها، ويصبح المدقق الخارجي بعد ذلك عنصراً مهماً في تحقيق التوازن بين المدير ومختلف أصحاب المصالح، [1]وقد أصبح فعلاً المدقق الخارجي في إطار حوكمة الشركات مسؤولاً عن تقييم مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وذلك لحماية الشركة والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح، إذ يجب أن يدرس مدى الإفصاح عن مشكلة الاستمرارية في القوائم المالية، فإن كان الإفصاح غير كافي يجب أن يبدي المدقق رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً أو الامتناع عن إبداء رأيه في حالة عدم تأكده من ملاءمة فرض الاستمرارية، ويعتبر الرأي المقدم من طرف المدقق الخارجي حول مقدرة الشركة على الاستمرارية في النشاط ذو أهمية بالغة بالنسبة لمختلف أصحاب المصالح، إذ يعطي معلومات هامة لهم حول المؤشرات التي تسبق عملية الانهيار المالي للشركة. ما يوفر الحماية لهم. لأن قيام الإدارة بإخفاء مجموعة من المؤشرات التي تخص قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، قد يؤدي إلى انهيارها في النهاية، وفي هذه الحالة يكون من واجب المدقق الخارجي البحث في المؤشرات المالية وغير المالية التي تزيل الشك حول مدى قدرة الشركة على مواصلة نشاطها والكشف عن التلاعبات التي تقوم بها الإدارة لإظهار الشركة على أنها في وضع جيد، عكس ما هي عليه في الحقيقة.[2]

1. 7 دور التدقيق الخارجي في تحقيق المصداقية وزيادة عنصر الثقة في الشركات: يقوم المدقق الخارجي بتدقيق القوائم المالية من أجل إبداء رأيه الفني المحايد والموضوعي حولها، كما يسعى من خلال أدائه لمهمة التدقيق إلى الإجابة على السؤال الجوهري التالي: (هل أعدت هذه القوائم المالية وفقاً للمرجعية المحاسبية والقوانين المعمول بها أم لا؟)، ولهذا تكون مسؤوليته كبيرة أمام مستخدمي القوائم المالية، كما يكون تقريره محط اهتمام جميع المستثمرين في السوق المالي، وفي هذا الصدد فقد نص معيار التدقيق الدولي رقم 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق" على أن " الهدف من تدقيق القوائم المالية هو السماح للمدقق بأن يبدي رأيه في القوائم المالية، وإذا ما أعدت في كل المراحل الهامة وفقاً للمرجعية المحاسبية المطبقة. وأن التدقيق يعتبر مهمة ضمان". فمن خلال هذه المهمة التي تضمن لمستخدمي القوائم المالية مدى صحة ومصداقية المعلومات المالية الواردة فيها، وتزداد ثقتهم فيها وتجعلهم يتخذون قراراتهم على أسس وقواعد سليمة، وهذا ما تسعى إليه حوكمة الشركات من خلال توفير معلومة صادقة وشفافة لجميع الأطراف المعنية.[3] حيث تمكن الحوكمة من تحقيق المصداقية للشركات خاصة فيما يخص

[1] Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Op.cit, p4.

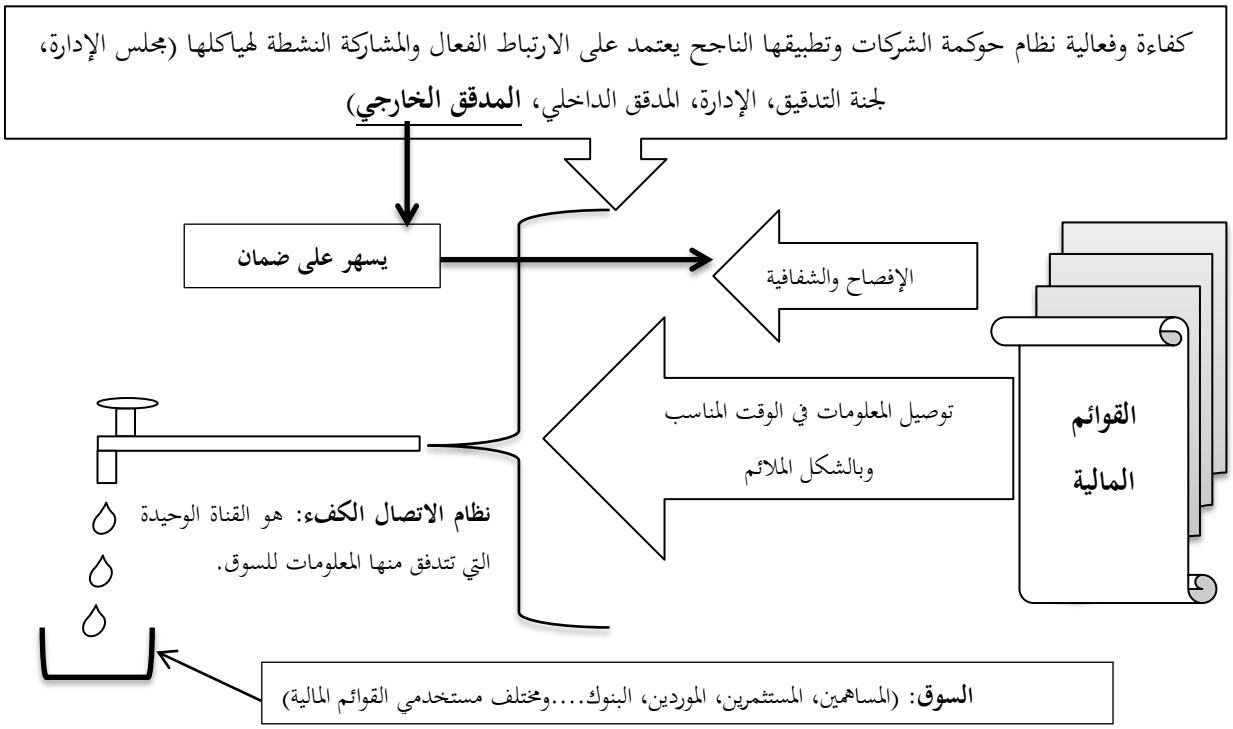
[2] مزيش أسماء وشريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص257.

[3] حميدي أحمد سعيد، مرجع سبق ذكره، ص334.

المعلومات المالية التي تقوم بنشرها، وذلك من خلال التدقيق الخارجي الذي تستخدمه كأداة لتحسين فاعلية وقدرة النظام المحاسبي على إنتاج معلومات ذات جودة عالية، وعلى إيضاح ما يحدث داخل الشركة، والتعبير الحقيقي عن موجوداتها، بما يساعد على زيادة عنصر الثقة في الشركة واكتسابها للمصداقية. [1]

1. 8 دور التدقيق الخارجي في ضمان كفاءة نظام حوكمة الشركات: إن الاعتراف المتزايد بأهمية نظام حوكمة الشركات الكفء، ونظم الرقابة الداخلية في عملية التقرير المالي للشركة يتأثر بشكل حتمي بوظيفة التدقيق، وكنتيجة لذلك فإن المدققين الخارجيين قد أرغموا على توسيع مسؤولياتهم عن طريق دراسة وتضمين خصائص حوكمة الشركات ونظم الرقابة الداخلية في عملية التدقيق، كما أن تقرير التدقيق يعتبر عنصراً جوهرياً في النظام المالي للشركة، ومن ثم فإنه يعتبر حجر الزاوية لحوكمة الشركات، حيث أن دور المدققين يتمثل في التقرير للمساهمين ومستخدمين القوائم المالية الآخرين عما إذا كانت تلك القوائم تعطي صورة صادقة وعادلة أم لا، كما أن عملية التدقيق يتم تصميمها لتوفر تأكيد معقول بأن تلك القوائم المالية تخلو من التحريفات المادية الجوهرية، وعلى الرغم من وجود خلط وسوء فهم لمسؤوليات المديرين والمدققين عن القوائم المالية، فإن كفاءة هيكل الحوكمة الخاص بالشركة يعتمد إلى مدى كبير على نجاح عملية الاتصال، والتي يلعب فيها المدقق الخارجي دوراً هاماً. [2]

الشكل رقم (3-1): دور المدقق الخارجي في ضمان كفاءة نظام حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر،2013، ص52.

[1] تحريشي جمانة، مدى استفادة البنوك التجارية من تطبيق حوكمة البنوك "بنك أبو ظبي التجاري نموذجا"، مرجع سبق ذكره، ص9.
[2] المرجع السابق، ص68.

إن وجود المدققين الخارجيين كمصادقين على القوائم المالية يعد بمثابة جزء مكمل لعملية إعداد القوائم المالية داخل الشركة، وستكون للمعلومات المقدمة من طرف إدارة الشركة قيمة وجوهرية فقط إذا تم التحقق منها عن طريق مدقق يعتبر كوكيل مستقل، يمكنه أن يساعد المستخدم في تحديد جودة المعلومات التي يرغب في الحصول عليها، كما أن وجود المدققين الخارجيين في عملية إعداد القوائم المالية للشركة يمكن أن يساهم في تحسين العلاقة بين المساهمين والمديرين بالإضافة إلى عملية الاتصال بين الشركة وبيئتها.[1]

تعد التقارير التي تعدها الشركة وعلى رأسها القوائم المالية كواحدة من الجوانب الأساسية لهيكل حوكمة الشركة، والتي أصبحت كأداة لخلق الثروة وتعظيم قيمة الشركة، وإن الغرض الحقيقي لعملية الاتصال الرئيسية هذه يتمثل في حمل معلومات ملائمة عن الشركة للوفاء باحتياجات المستخدمين للمعلومات، ولهذا السبب بالتحديد فإن القوائم المالية الخاصة بالشركة تهدف إلى توفير المعلومات التي تساعد الأطراف المهتمة في اتخاذ القرارات، وعلى الرغم من أن القوائم المالية تعتبر جزء هام من عملية الاتصال فإنها تعتبر الوسيلة والقناة الوحيدة التي من خلالها تتدفق المعلومات للسوق.[2]

2. دور تقارير التدقيق في تعزيز نظام حوكمة الشركات

تعمل تقارير التدقيق على تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذهم لقرارات معينة، وبصفة خاصة يحتاج المستخدمون إلى معلومات تساعدهم على تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط مستقبلًا. وقد برزت أهمية الحوكمة منذ انفجار الأزمة المالية العالمية الأخيرة، والتي اعتبرت أزمة ثقة في إدارة الشركات والتشريعات التي تنظم قوانين سير الشركات نظراً لإتباع تلك الأخيرة لطرق محاسبية مضللة ومبتكرة، مما يجعل من الضروري الاعتماد على تقارير التدقيق التي تعمل على زيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركات التي يتم إعدادها لكافة المستخدمين، حيث تقوم على حل مشكل عدم التماثل في المعلومات بين الملاك والإدارة، وعليه فقد أصبح المدقق الخارجي يمثل جهة رقابية وطرف حوكمي غرضه حماية مصالح مستخدمي القوائم المالية، وبناء على ذلك يظهر دور المدقق الذي يؤديه لتفعيل دور حوكمة الشركات من خلال العناصر التالية: [3]

2. 1 مراجعة وتقييم أعمال وحسابات الشركة: يعتبر المدقق مسؤولاً عن تدقيق وتقييم أعمال وحسابات الشركة خلال فترة عمله لتفعيل حوكمة الشركات وتعزيز الدور الرقابي الذي يقوم به، وذلك من خلال:[4]

2.1. 1 تقييم قدرة الشركة على الاستمرار: يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار ملاءمة فرض الاستمرارية للشركة كأساس لإعداد القوائم المالية، فهو مسؤول أمام مستخدمي القوائم المالية على إظهار مدى

[1] أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص، ص64، 65.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة ومحاربة الاحتيال والفساد، مرجع سبق ذكره، ص306.

[3] شردي معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص- ص210- 212.

[4] المرجع السابق، ص،ص210،211.

قدرة الشركة على الاستمرار في المدى القريب (لمدة سنة)، ما إن لمس أدلة يرى أنها قد تؤثر على استمرارية النشاط الشركة ما يؤدي إلى إفلاسها أو عسرها المالي، وعليه في هذه الحالة إعلام المساهمين والأطراف المهتمة.

1.2. 2 تقييم إقرارات مجلس الإدارة عن إعداد البيانات المالية: إن المحور الجديد الذي ترتكز عليه الحوكمة هو مجلس الإدارة، فمجلس الإدارة الجيد يضمن للمستثمرين والمساهمين الاستخدام المثالي لمواردهم من طرف المدراء وعدم ضياع أو إساءة استخدام رأس المال، فيقصد بإقرارات مجلس الإدارة: اعتراف مجلس الإدارة بمسؤوليته عن إعداد البيانات المالية بشكل عادل يتماشى والإطار المناسب للقوائم المالية. ويجب على المدقق توثيق إقرارات الإدارة والتأكد من توقعيها من قبل المسؤولين الرئيسيين في الشركة.

ويحق للمدقق على اعتباره أنه أحد أطراف الحوكمة أن يطلع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة وأية بيانات يتطلب عمله ضرورة الحصول عليها والتحقق منها، وفي حالة رفضت الإدارة تقديمها لتلك الإقرارات يحق له التحفظ عن إبداء رأيه.

1.2. 3 تقييم الأداء الاجتماعي للشركة: يحق للمدقق كطرف حوكمي أن يتحقق من الأنشطة الاجتماعية للشركة كتدريب العاملين، ومدى محافظة الشركة على البيئة...الخ.

1.2. 4 تقديم الاخطارات اللازمة عن الأعمال التي تطرأ في السنة المالية: يجب على المدقق إعلام مجلس الإدارة بكل المخالفات المرتكبة في الشركة خلال فترة تدقيقه لها.

2. 2 قياس مدى صدق القوائم المالية الخاصة بالشركة محل التدقيق: يعتبر قياس مدى صدق القوائم المالية للشركة أحد المهام الرئيسة التي يجب أن يقوم بها المدقق الخارجي لتفعيل حوكمة الشركات وفق العناصر التالية:[1]

2.2. 1 معايير قياس مدى صدق القوائم المالية : تتمثل هذه المعايير في المعايير المحلية والدولية نلخصها فيما يلي:

2.2.1. 1 المعايير المحلية للمحاسبة والتدقيق: وهي المعايير التي يتم إصدارها من طرف الدولة وتلزم المدقق بتطبيقها لحماية جميع الأطراف المرتبطة بالشركة، (في حالة الجزائر يتعلق الأمر بالنظام المحاسبي المالي SCF، ومعايير التدقيق الجزائرية NAA).

2.2.1. 2 المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق: وهي معايير المحاسبة والتدقيق الصادرة عن الهيئات الدولية كالاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، تتميز هذه المعايير بأنها لا تلغي ولا تحل محل معايير المحاسبة والتدقيق المحلية، حيث يعتمد عليها المدقق عند الوقوف على مدى صدق القوائم المالية الخاصة بالشركة، (يتعلق الأمر بالمعايير الدولية للتدقيق ISA، ومعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً GAAS، بالإضافة إلى معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS ....إلخ)؛

[1] شردي معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص211.

2.2.1. 3 القوانين واللوائح النافذة: تشمل مجموعة القوانين واللوائح السارية والملزمة للشركة، والقرارات الرسمية الصادرة عن جهات الرقابة على المؤسسات المدرجة في البورصة.

2.2. 2 تقييم العرض العادل للبيانات المالية : يقصد بالعرض العادل للبيانات المالية عرض القوائم المالية بمراعاة المعايير المحاسبية عند إعداد وعرض البيانات المالية، مع الإفصاح الإضافي عندما يكون ذلك ضرورياً.

2. 3 إعداد تقرير التدقيق وفق آليات الحوكمة: يجب على المدقق كطرف حوكمي أن يقوم بإعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق وتوجيهه إلى كافة المستخدمين.[1]

المطلب الثالث: أثر معايير وإجراءات التدقيق الخارجي على تبني مبادئ حوكمة الشركات

تعتبر معايير التدقيق إجمالاً مقاييس ونماذج للأداء، على المدقق الخارجي مراعاتها عند قيامه بمجمل إجراءات مهمة التدقيق الخارجي، ما يؤثر على جودة وكفاءة المهمة وعلى مستوى الأداء المهني للمدقق الخارجي، مما قد يكون له أثر كبير ومباشر على تعزيز التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات.

1. الخدمات التي تقدمها معايير التدقيق الخارجي لحوكمة الشركات

إن تدقيق القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية له آثار حوكمية في غاية 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 بناء 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 توفر درجة عالية من التأكد، ولكن يبقى هذا التأكيد ليس تأكيداً مطلقاً بأن القوائم المالية محل التدقيق خالية من التحريفات الجوهرية. كما تخدم معايير التدقيق الدولية المهنيين والأطراف ذات الصلة بحوكمة الشركات من عدة أوجه أهمها ما يلي:[2]

- تعد معايير التدقيق نموذجاً يقتدي به المدقق عند أداء واجباته المهنية وممارساته العملية؛
- تعد المعايير بمثابة المقاييس التي توضح مدى التزام المدقق بمبادئ التدقيق والأهداف العامة لها؛
- تحدد المواصفات والمتطلبات الشخصية المفروض توافرها فيمن يقوم بعملية التدقيق؛
- تزيد الثقة في التدقيق، وتقضي على أي منفذ يتسرب منه الشك في الاعتماد عليها كمهنة تتسم بالموضوعية؛
- توفر معايير التدقيق الدولية القواعد اللازمة للمحافظة على استقلالية المدقق الخارجي، كما تساعد في جعل مهنة التدقيق مهنة مستقلة عن كل ضغط أو تحفيز؛

[1] المرجع السابق، ص212.

[2] تريش حسينة، دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية –دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر–، دكتوراه العلوم التجارية، تخصص مالية، محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس – سطيف 1–، الجزائر، 2016-2017، ص- ص 94- 96.

- تحدد المعايير المواصفات الفنية لإعداد تقرير التدقيق وبيان طبيعة ومحتويات هذا التقرير؛
- تعطي المعايير للهيئات التشريعية والمحاكم تصوراً واضحاً عن درجة الأداء المهني المتوقع من المدقق، وتساعد هذه الجهات على فهم المحتوى الفني لتقريره؛
- توفر معايير التدقيق لمستخدمي القوائم والتقارير المالية الثقة في رأي المدقق، حيث أن هذه المعايير تتسم بالموضوعية، والقبول العام، وتوضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المدقق، والمسؤولية التي يتحملها، ودرجة الاعتماد على ما ورد في القوائم المالية من بيانات ومعلومات؛
- تخفف دولية هذه المعايير من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد تقارير التدقيق للشركات الدولية "متعددة الجنسيات"، كما أن اشتمال 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 متفق عليه ومقبول في مختلف دول العالم؛
- إن إعداد القوائم المالية استناداً على معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي واعتماد المدقق عند تدقيقها 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؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية يوفر 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 يؤدي إلى عالمية مهنة التدقيق؛
- تفيد معايير التدقيق الدولية جنباً إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي للمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون عند اتخاذ قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية؛

يتضح مما سبق أن معايير التدقيق الخارجي هي آليات مهنية لها بالغ الأهمية في دعم تطبيق حوكمة الشركات، والتي يتحدد في ضوئها مهام المدقق الخارجي ومسؤولياته،[1] كما توفر هذه المعايير مجموعة من العوامل التي لها صلة مباشرة ووثيقة بحوكمة الشركات، حيث يمكن حصرها في النقاط التالية: [2]

- توفر القواعد والضوابط للمحافظة على حقوق مساهمي الشركة؛
- توفر سمة المصداقية للبيانات المالية المنشورة؛
- توفر الضوابط اللازمة للحد من ممارسات إدارة الشركة للغش والتحريف؛
- تحدد مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم استمرارية الشركة؛

[1] تريش حسينة، مرجع سبق ذكره، ص، ص96، 128.

[2] المرجع السابق، ص96.

- توفر الإجراءات والاختبارات اللازمة لتقييم المخاطر المحيطة بالشركة؛
- توفر الضوابط اللازمة للحفاظ على استقلالية المدقق الخارجي.

2. التأثير المتبادل لإجراءات التدقيق الخارجي ومبادئ حوكمة الشركات

التدقيق الخارجي هو آلية من آليات حوكمة الشركات، والتي تقوم بمراجعة وتقييم الضوابط الداخلية للشركة وتدقيق قوائمها المالية من أجل التأكد من عدم وجود أي بيانات خاطئة وجوهرية داخلها. فالمدققين ذوي الجودة العالية هم أقل استعدادًا لقبول طرق المحاسبة المشكوك فيها ومن الأرجح أن يبلغوا عن الأخطاء والمخالفات التي يتم اكتشافها أثناء مهمة التدقيق. وبالتالي فإن للمدقق الخارجي تأثير كبير على كفاءة وفعالية وظيفة الرقابة داخل الشركة محل التدقيق.[1]

على المدقق الخارجي أن يكون ملماً بكافة المعلومات التي تخص الشركة محل التدقيق، حيث أنه عليه أن يولي اهتماماً كبيراً للجوانب التنظيمية والسلوكية المعتمدة (والتي تعتبر جزءً لا يتجزأ من النظام الحوكمي الخاص بالشركة)، كما يجب عليه أن يجمع معلومات حول البيئة الخارجية للشركة، حيث يساعده ذلك على تحليل كيف تؤثر العوامل البيئية على الهيكل التنظيمي وتطور الغايات والأهداف، وبناء التوقعات، وتنفيذ الاختيارات، كما تتضمن عملية التدقيق أيضاً فهم شامل للعلاقة بين الشركة والوكلاء الاقتصاديين الخارجيين (وهو في الأصل ما جاءت حوكمة الشركات لدراسته وضبطه)، بالإضافة إلى دراسة الوضع الاستراتيجي للشركة داخل بيئتها، فمن هذا المنظور يحصل المدققون الخارجيون على معرفة بيئة وصناعة العميل، والتي من خلالها يقومون بدراسة مخاطر بيئة العميل وتقييم مخاطر التدقيق، والتي سوف تؤثر في النهاية على حكم وقرارات التدقيق، وفي ذلك السياق فإن التقييم الشامل لقوة العلاقات المتبادلة المتعددة والتفاعلات المرتبطة بأنشطة الشركة وعمليات اتخاذ قراراتها تعتبر عامل محدد في حكم المدقق على الشركة.[2]

يلعب التدقيق الخارجي دوراً هاماً وفعالاً في الفكر الحوكمي، فمن خلاله يتم الرقابة على سلوك إدارة الشركة، والتحقق من كفاءة الإفصاح والشفافية، وجودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية المنشورة، بالإضافة إلى أن هناك علاقات متشابكة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، حيث ينبغي على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار آليات الحوكمة عند تخطيطه لعملية التدقيق، ويقوم بتقييم هيكل الحوكمة في الشركة ومدى الاختبارات الأساسية. كما تؤثر الحوكمة على تقييم مخاطر التدقيق، وعلى قبول العملاء، وتحديد مهام المدققين، كما توجد علاقة بين ضعف نظام الحوكمة وضعف نظام الرقابة الداخلية وزيادة حجم التلاعبات في القوائم المالية وانخفاض جودتها، بالإضافة إلى أن التدقيق الخارجي يساعد على تفعيل العديد من مبادئ الحوكمة، من بينها المبدأ الأول

[1] HABBASH MURYA, THE EFFECTIVENESS OF CORPORATE GOVERNANCE AND EXTERNAL AUDIT ON CONSTRAINING EARNINGS MANAGEMENT PRACTICE IN THE UK, Durham theses, Durham University, 2010, P41.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص35.

المتعلق بضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، حيث يشجع هذا المبدأ على شفافية وكفاءة الأسواق المالية ولا شك أن عملية التدقيق الخارجي تؤدي إلى رفع مستوى الشفافية من خلال الإفصاح وإضفاء المصداقية والجودة والثقة على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية معززاً بذلك تطبيق مختلف المبادئ التي جاءت بها حوكمة الشركات.[1]

وقد تزايدت أهمية حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة، وذلك لضمان جودة تقارير التدقيق، فكلما قام المدقق بالسهر على الالتزام بمبادئ الحوكمة كلما تم تفعيل حوكمة الشركات أكثر، فآليات الحوكمة تساهم في تقييم المدقق للمخاطر، كما تساعده على إعداد تقارير تدقيق ذات جودة عالية،[2] فمن المعروف أن جودة التدقيق الخارجي تعتمد على كفاءة واستقلالية المدقق الخارجي،[3] كما أن كفاءة هذا الأخير تقاس بقدرته على تحديد المخالفات واستقلاليته، أي قدرته على الإبلاغ عن المخالفات التي يكتشفها بتضمينها في تقريره،[4] هذا ما توفره له حوكمة الشركات من خلال لجنة التدقيق التي تعتبر آلية من آلياتها تضمن من خلالها استقلالية المدقق الخارجي، الذي يلعب دوراً مركزياً في ضمان مصداقية المعلومات التي تنتجها الجهة الخاضعة للتدقيق. فيعتبر التحقق من صحتها بمثابة إبلاغ شامل، وبهذا الإبلاغ يكون المدقق الخارجي قد ساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات، بالإضافة إلى الحد من السلطة التقديرية للإدارة، ويضمن تنظيم أفضل للعلاقات بين مختلف أصحاب المصالح في الشركة.[5]

المطلب الرابع: التدقيق الخارجي كمهمة رقابية ضمن نظام حوكمة الشركات ومدى ارتباطها بأجهزة الإدارة

يتمتع نظام حوكمة الشركات القوي بإدارة قوية تقوم بوظائفها الإدارية كما ينبغي، بالإضافة إلى قيام المدقق الخارجي بالوظيفة الرقابية جنباً إلى جنب مع المدقق الداخلي ولجنة التدقيق باعتباره أداة رقابية مستقلة عن الشركة، وقد جاءت حوكمة الشركات في هذا الصدد للتوفيق بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة، وسد كل الثغرات التي قد تنشأ بينهما.

1. المهمة الرقابية للمدقق الخارجي ضمن هيكل نظام حوكمة الشركات

في العقود الثلاثة الماضية زادت عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد شركات التدقيق من مستخدمي القوائم المالية (مساهمين ودائنين وبنوك وجهات حكومية)، وذلك بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال

[1] بن زازة منصورية، التدقيق المحاسبي ودوره في إرساء مفهوم الحوكمة في ظل قانون"SOX"، مجلة دفاتر بوادكس، العدد5، مارس2016، ص،ص204،203.

[2] شردي معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص212.

[3] Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Op.cit, p4.

[4] David Carassus, Nathalie Gardes.Op.cit. p20,21.

[5] Ibid. p19,20.

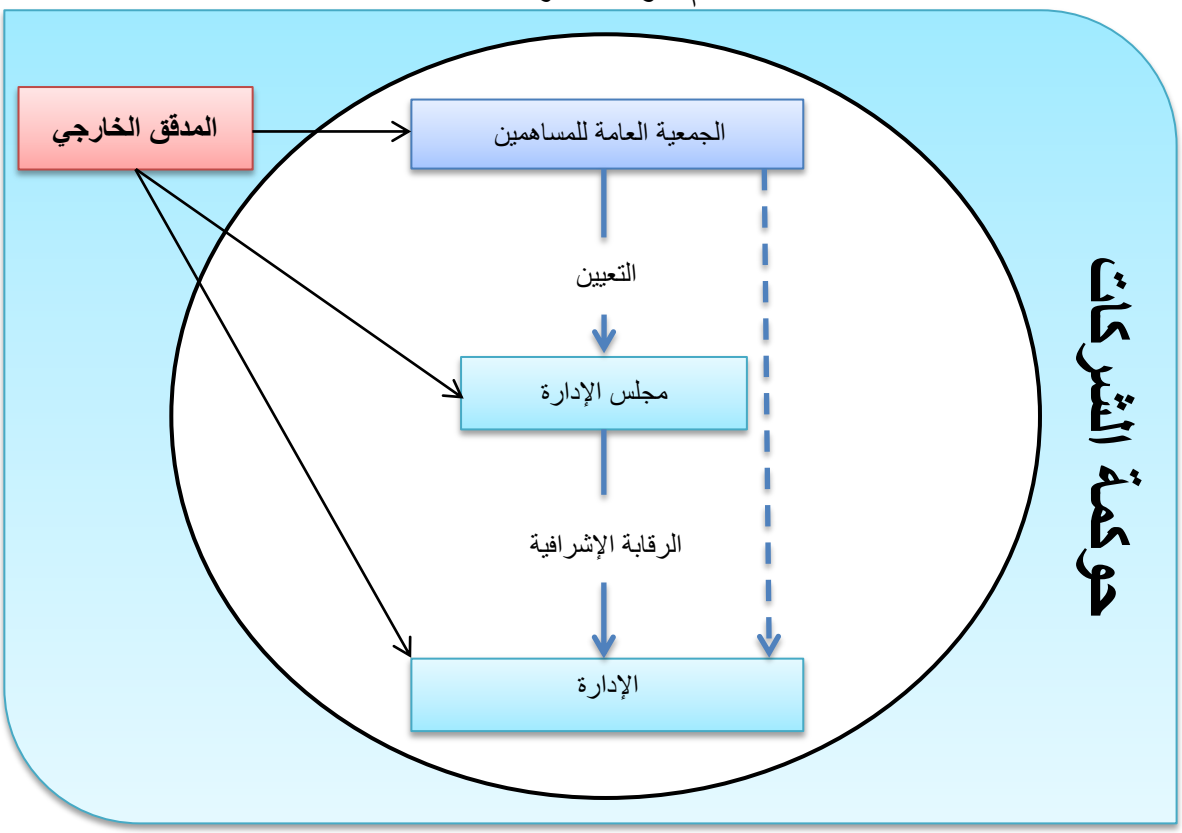
وتقصير بعضهم في أداء واجباتهم المهنية، والتي نتج عنها انهيار عدد من شركات المساهمة الأمريكية مثل: شركة Enron، وشركة World Com وغيرها، ما قد دفع الحكومة الأمريكية إلى إصدار قانون لمحاربة الفساد في شركات الأمريكية، ولكن سرعان ما تبع ذلك حدوث الأزمة المالية العالمية عام 2008، والتي أدت إلى انهيارات متتالية في عدد كبير من الشركات مما أثر على اقتصاد العالم أجمع، وأصبحت أصابع الاتهام تشار مرة أخرى إلى مهنة المحاسبة والتدقيق من حيث عدم التطبيق السليم لمبادئ ومعايير المحاسبة والتدقيق.[1]

فيعتبر الارتباط الملحوظ للمدققين بعمليات الرقابة والتقرير المالي للشركات مؤشراً واضحاً على العلاقة الحساسة بين المدققين والإدارة والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح في الشركات، لذلك السبب ليس من المفاجئ أن يلي كل موجة من الفضائح المالية للشركات مجموعة من الانتقادات تطال مهنة التدقيق، وأن تصبح مهنة التدقيق محل لومٍ، ويتم اعتبارها كبؤرة للمشاكل. وقد ارتبطت تلك الانتقادات بشكل جزئي بتوقعات الجمهور المرتفعة لدور المدقق في اقتصاد سوق رأس المال والتوقع المرتفع لدور مهنة التدقيق عبر دول العالم، وعلى الرغم من الانتقاد الحديث لأداء مهنة التدقيق إلا أنه لايزال ينظر إليها على أنها تمثل أعلى درجات النزاهة، لذلك فمن الضروري أن يتم مناقشة العلاقة بين الحوكمة والتدقيق الخارجي، فلقد أصبحت هذه القضية موضوع الساعة تماماً كما تم الإشارة إليها في الجدل الموسع في المجتمع المالي، ومن أجل فهم كيف تعمل الشركات، وكيف تتم الرقابة الداخلية على عملياتها، فإن مهنة التدقيق قد اهتمت بالطرق التي يتم من خلالها جعل الإدارة مسؤولة أمام مجلس الإدارة، والذين بدورهم يتم مساءلتهم أمام المساهمين ومختلف أصحاب المصالح، ولقد أصبحت لحوكمة الشركات أيضاً انعكاس على الهيئات التنظيمية للسوق بالإضافة إلى انعكاسها على مهنة المحاسبة والتدقيق ذاتها،[2]وعلى هذا الأساس يأتي الشكل الموالي لتوضيح مختلف العلاقات التي تنشأ في ظل النظام الجيد لحوكمة الشركات.

[1] سامح رفعت أبو حجر وأمينة محمد عبد العزيز عابدين، دور آليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات في تخفيض مخاطر أمن المعلومات للحد من التلاعب المالي الالكتروني في الوحدات الحكومية في ظل نظام الحوكمة الالكترونية، المؤتمر السنوي الخامس حول: المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، كلية التجارة جامعة القاهرة، 27سبتمبر2014، ص10

[2] أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص31.

الشكل رقم (3-2): العلاقات التي تربط المساهمين بالإدارة، والمدقق الخارجي داخل الشركة في ظل نظام حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر،2013، ص34.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن حوكمة الشركات تضبط العلاقة بين كل من الإدارة ومجلس الإدارة والمساهمين، وذلك من خلال أداتها الرقابية المتمثلة في المدقق الخارجي.

أما فيما يتعلق بمهام الرقابة المنوطة بمجلس الإدارة، فإنه يقع عليه واجب التأكد من أن الشركة تحوز على الأجهزة المناسبة في هذا المجال، لا سيما جهاز إدارة المخاطر والرقابة المالية، ولجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي فضلا عن احترام القانونيين والمعايير المطبقة، وتنص التشريعات بالفعل على تعيين مدقق خارجي يتولى المراقبة القانونية بكل استقلالية وبتفاعل وثيق مع مجلس الإدارة، كما يحرص هذا الأخير يحرص على الإشراف على إعداد الحسابات في نهاية كل سنة، وتدقيقها مسبقاً من طرف مدقق خارجي حتى يتسنى لهم الوقت لاستدعاء الجمعية العامة في الآجال القانونية.[1]

ويتمثل هدف آليات الرقابة عموماً والتدقيق الخارجي على وجه الخصوص في زيادة قيمة الشركة، وتحسين أدائها عن طريق الرقابة على أداء الإدارة، والتأكد من مساءلة الإدارة أمام المساهمين ومختلف أصحاب المصالح،

[1] فريق عمل GOAL08، مرجع سبق ذكره، ص37.

وتعتمد كفاءتهم لمدى كبير على فعالية نظم الرقابة الداخلية، والتنسيق الكفء بين مختلف الأطراف التي لها علاقة بالشركة وآليات المساءلة والمحاسبة والإشراف.[1]

2. أثر متطلبات الحوكمة في التوفيق بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة

يرتبط التدقيق الخارجي في إطار متطلبات الحوكمة بأجهزة إدارة الشركة، والمتمثلة في الإدارة ومجلس الإدارة، يتجلى هذا الارتباط في العمل المشترك بينهما، ويتمثل هذا العمل في توفير قوائم مالية ذات نوعية جيدة تلبي مصالح جميع الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية، قصد بناء قراراتها الاستثمارية والائتمانية على قاعدة صحيحة، ويمكن ذكر أهم الأسباب التي تحتم العمل المشترك بينهما، على النحو التالي:[2]

2. 1 فيما يخص اختلاف المصالح بين الأطراف: تختلف مصالح المستثمرين عن مصالح أجهزة إدارة الشركة وتسعى حوكمة الشركات لضمان التوافق بينهما بما يخدم جميع الأطراف، من خلال إنشاء علاقة تكاملية بين كل من المدقق الخارجي وإدارة الشركة ومجلس إداراتها، حيث ترتكز هذه العلاقة على القوائم المالية التي تقوم بإعدادها الإدارة تحت إشراف مجلس الإدارة والتي يقوم بتدقيقها المدقق الخارجي الذي يعتبر وسيلة حيادية تقوم بالرقابة على الشركة ومنتجاتها من قوائم مالية، حيث أنه ومن منظور نظرية الوكالة فإن كل من Watts & Zimmerman 1986 يعتبران أن التدقيق الخارجي آلية رقابية مهمة، تساعد حملة الأسهم في المراقبة والتحكم في إدارة الشركة، من خلال تدقيق القوائم المالية ما يعمل على زيادة مصداقيتها، وغرس الثقة حول شفافية الشركة.

2. 2 فيما يخص انفصال الملكية: يرى الاقتصاديين منذ 1776 "Adem Smith" إلى غاية 1932 "Minz & Perie" أن انفصال الملكية الذي نجم عن الفصل بين الملكية والإدارة في الشركة، أدى بدوره إلى ظهور ما يسمى بعلاقة الوكالة بين الملاك والإدارة، حيث كان هناك وعي واسع بأن المدراء سيسببون أضرار في حالة عدم بذلهم للجهد الكافي، بالإضافة إلى كون الإدارة أداة رقابية فهي مسؤولة أيضاً عن الإدارة الفعلية لأعمال الشركة، وتقديم التقارير الخاصة بأدائها إلى مجلس الإدارة، كما هي مسؤولة عن الإفصاح بشفافية عن المعلومات التي تعدها، والتي يأتي المدقق الخارجي فيما بعد لتدقيقها.

2. 3 فيما يخص الغش المحاسبي: إن الغش المحاسبي والأخطاء الخاصة بالإدارة وعدم احترام القوانين هو السبب الأصلي في أزمة الثقة في الأسواق المالية، ولهذا تعمل حوكمة الشركات على وضع هذه المسؤولية على عاتق مجلس الإدارة، الذي يمثل المساهمين والذي بدوره يقوم بتعيين القائمين على الإدارة لكي يضمن إدارة جيدة لأعمال الشركة، ومن هنا تظهر الحاجة إلى آلية التدقيق الخارجي في عملية التقرير المالي، والذي يعمل

[1] أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص41.

[2] علة مراد وقما عمر، دور المراجعة في ترقية الافصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية وفق متطلبات حوكمة المؤسسات (دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية)، المؤتمر الدولي الاول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، جامعة المسيلة، 04و05ديسمبر2012، ص، ص8،9.

على التأكيد على أن هناك تأمين معقول حول فعالية نظم الرقابة الداخلية في إعداد القوائم المالية، كما يؤكد على الدقة واحترام الوقت في تسجيل المعاملات وانتظام القوائم، كما يستعان به من قبل الإدارة ومجلس الإدارة في الحصول على وجهة نظر موضوعية ومستقلة حول نشاطات الشركة، إضافة إلى تقديم معلومات حول إدارة المخاطر.[1]

وللإشارة فإنه في ظل غياب الهيكل الكفء لحوكمة الشركات قد يخسر المدققون الخارجيون استقلالهم، حيث قد يتم إغرائهم للاستسلام إلى ضغط الإدارة بهدف تأمين مصالحهم، وقد تطلعت الدراسات البحثية إلى دراسة تأثير هيكل حوكمة الشركة على أداء المدققين لمهامهم، حيث فحص Cohen & Hanno عام 2000 كيف أن المدققين يأخذون في حسبانهم آليات حوكمة الشركات والرقابة عند تخطيطهم لعملية التدقيق، وقد أوضحا أن تدقيق الشركة ذات مجلس الإدارة ولجان التدقيق المستقلين تجعل المدققين يدركون بأن هناك مخاطر منخفضة، وأن تلك النتائج توفر بعد نظر عن أثر الحوكمة ونظم رقابة الإدارة – باعتبارهما عنصرين من أكثر العناصر أهمية لبيئة الرقابة داخل الشركة – على التخطيط المسبق لعملية التدقيق، و/ أو على رأي المدقق الخارجي.[2]

المبحث الثاني: الإطار المرجعي لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر (قراءة في معايير التدقيق الجزائرية والدولية)

لقد اهتمت الجزائر في الآونة الأخير بتطوير مهنة التدقيق الخارجي وضبط مختلف جوانبها، ووضعها ضمن إطار ممنهج يضمن القيام بها بشكل جيد، وليضمن في الأخير أن تكون مخرجاتها ذات جودة عالية، باعتبارها مادة أساسية ستوجه لمجموعة من الأطراف بهدف اتخاذهم لمختلف القرارات، وعلى هذا الأساس فقد أصدرت الجزائر معايير تدقيق محلية تشبع بها تلك الاحتياجات، وهي في الأساس مأخوذة من المعايير الدولية للتدقيق، وذلك لتساير الجزائر ركب الدول المتقدمة في تبني إطار مرجعي خاص بها يضبط ممارسات القائمين بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول معايير التدقيق

قبل الولوج إلى الإطار المرجعي لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، والمتمثل في معايير التدقيق الجزائرية والدولية، علينا أولاً التعرف على بعض المفاهيم الأساسية التي تخص معايير التدقيق بصفة عامة، بالتطرق إلى مفهومها، أهميتها وأهدافها، وكذا أنواعها، وذلك للوصول إلى فهم أعمق يمكن من خلاله التفريق بين مختلف أنواعها، وليتسنى لنا فيما بعد سردها بشيء من التفصيل.

[1] علة مراد وقما عمر، مرجع سبق ذكره، ص9.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة ومحاربة الاحتيال والفساد، مرجع سبق ذكره، ص،ص312،311.

1. مفهوم معايير التدقيق

تعددت التعريفات الخاصة بمعايير التدقيق، يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين AICPA على أنها "تعبير عن الصفات الشخصية والمهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق، وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية، بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي".[1]

كما عرفت على أنها "مجموعة القوانين والأنظمة والإجراءات الموضوعة من قبل الدولة أو المنظمات المهنية أو هيئة معينة لغرض قياس نوعية العمل المنجز من طرف المدقق، بحيث تقوم بضبط مهنة المدقق المستقل مما يوفر نوعاً من الثقة من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة في البيانات المالية، وهذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى الواجب القيام بها من قبل المدققين لأجل الوفاء بالتزاماتهم".[2]

وعرفت أيضا على أنها: [3]

- مقاييس أو نماذج للأداء يتم وضعها نتيجة للعرف أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة أو بواسطة المنظمات المهنية أو عن طريق التشريع أو التنظيمات الإدارية، نتيجة للملاحظات الطويلة والتجربة والبحث والاختبار أو التخطيط، لتكون مرشداً عاماً يوضح طريقة العمل بحيث تمثل مقياساً موحداً للأداء، وتعتبر قواعد أساسية للعمل، بالنسبة للمجموعة التي تخضع لهذا التنظيم (المهنة).
- قواعد عامة تستخدم كإرشادات تطبيقية للمدقق في أداء مهامه خلال عمله التدقيقي وتكون ملزمة التطبيق لضمان مستوى مقبول وملائم لنوعية العمل.[4]
- معايير التدقيق هي القاعدة العامة التي ترشد المدقق في سلوكه المهني حتى يتمكن من إنجاز عملية التدقيق بالجودة الملائمة، وتمثل المعايير إرشادات عريضة لعمل المدقق، ومعايير التدقيق بهذه الصورة تعتبر أداة اتصال من ناحية ووسيلة لتقييم الأداء من ناحية أخرى: [5]

– **معايير التدقيق أداة اتصال:** تعتبر معايير التدقيق أداة اتصال لأنها وبمجرد توفرها فإنها توفر لمستخدميها من المدققين الخارجيين معلومات عن كيفية الممارسة ومتطلباتها، وهو ما يولد لديهم نوعاً من الثقة في جودة عملية التدقيق، وهو ما ينعكس بدوره على زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي تعدها الإدارة، فإذا كان وجود

[1] صنهاجي هيبة وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017، ص425.

[2] المرجع السابق، ص425.

[3] رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص، ص168،169.

[4] هيفاء كاظم مالك، تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية،العدد29، 2012، ص166.

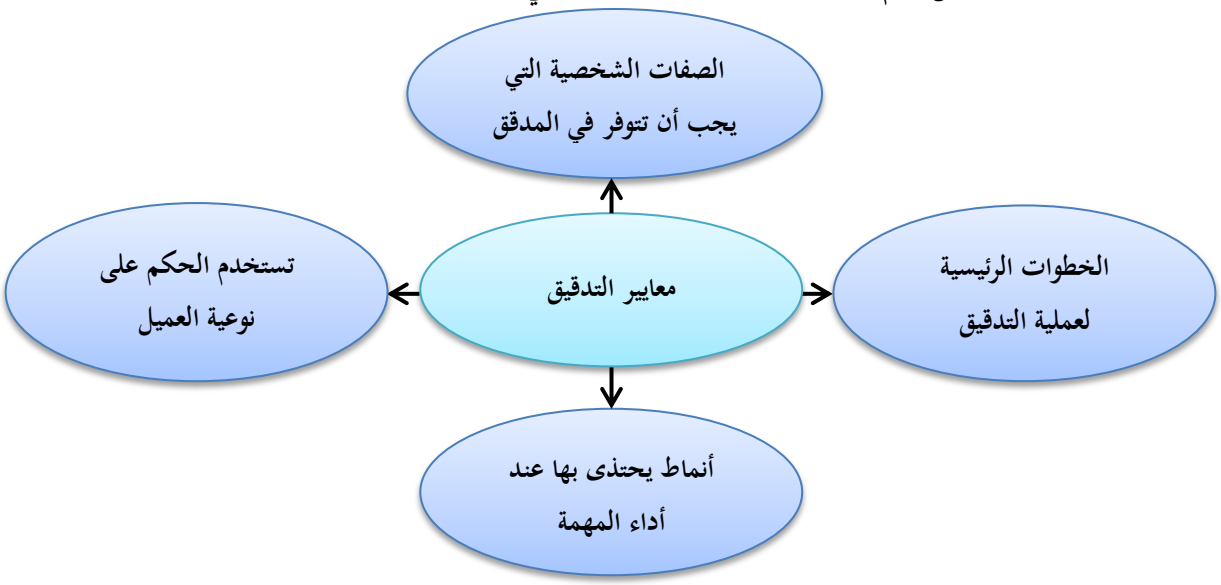
[5] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص،ص23،24.

إطار نظري للمحاسبة المالية يولد لدى مستخدمي القوائم المالية الثقة في جودة إعدادها، فإن وجود إطار لمعايير التدقيق سيولد لدى هؤلاء المستخدمين الثقة في جودة تدقيقها.

- **معايير التدقيق وسيلة لتقييم الأداء المهني**: ينبع دور معايير التدقيق كوسيلة لتقييم الأداء المهني للمدقق من إمكانية استخدامها كإطار محدد لبعض المسؤوليات التي يتحملها المدقق في سبيل إنجازه لعملية التدقيق، وفي هذه الحالة يمكن القول أنه من المحتمل أن تكون هناك علاقة طردية بين مدى التزام المدقق بمعايير التدقيق من ناحية وجودة التدقيق من ناحية أخرى، فكلما زاد التزامه بهذه المعايير زادت جودة تدقيقه والعكس صحيح.

ولمعايير التدقيق مجموعة من النقاط التي تعتمد عليها يمكن أن نوضحها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-3): النقاط الأساسية التي تعتمد عليها معايير التدقيق



المصدر: صنهاجي هيبة وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017، ص426.

2. أهمية وأهداف معايير التدقيق

لمعايير التدقيق أهمية كبيرة، كما لهم العديد من الأهداف يمكن التطرق إليها من خلال العناصر التالية:

2. 1 أهمية معايير التدقيق: تكمن أهمية معايير التدقيق في كونها أداة تحسن من جودة المعلومات المالية وتزيد من مصداقيتها مما يعزز ثقة مستخدميها، وخاصة فيما يخص الشركات متعددة الجنسيات والتي تكون مجبرة على إعداد قوائم مالية مجمعة Consolides لمختلف الفروع التابعة لها عبر العالم، مما يجعلها تلاقي عدة صعوبات من الناحية المحاسبية في التجميع وترجمة القوائم المالية، ومن ناحية أخرى يزيد من تكاليف تدقيقها، باعتبار أن كل فرع تم تدقيقه وفقاً للمعايير المحلية المطبقة في البلد، وعليه فإن الشركات متعددة الجنسيات

تستفيد من تطبيق معايير التدقيق – وعلى وجه الخصوص الدولية منها – من حيث تخفيض تكاليف إعادة تدقيق القوائم المالية لفروعها، ومن ناحية أخرى تكون هناك شفافية أكبر. [1]

إضافة إلى ذلك، فإن التقيد بمعايير التدقيق له دور كبير في تعزيز سمعة شركة التدقيق، والذي يعمل على جذب المزيد من العملاء للتعامل معها، وفي ذات السياق فإنها تساعد شركات التدقيق التي لها فروع في بلدان مختلفة، وتسهل عملية تدقيق الشركات مع فروعها في مختلف الدول، من خلال شركات التدقيق وفروعها في البلد الموافق لتواجد الشركة محل التدقيق، كما أنها تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.[2]

وفي ظل مختلف التغيرات (العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات) فقد فرضت الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي أساس التوحيد، لأنها وبكل بساطة تساعد على تقريب الممارسات وتوحيد إجراءات التدقيق، كما تقوم على توحيد التقارير التي يعدها المدققين، بالإضافة إلى كونها مشجع على الاستثمار الأجنبي من خلال تقديم معلومات مالية مفهومة وموثوق بها وقابلة للمقارنة دولياً، بما يساعد المستثمر الأجنبي على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة مبنية على أسس صحيحة. [3]

كما أنها تضمن تحقيق المدققين لأعلى مستويات الأداء المهني المطلوبة، وتحدد مسؤولياتهم المهنية فضلاً عن كونها مرجع للمدقق الخارجي، وأساس يعتمد عليه في حالة ما تم اتهامه بالتقصير أو الإهمال، ويدعمه عند إقامة دعوى قضائية ضده،[4] أي أنها تعتبر حجة له وعليه في الوقت نفسه.

2. 2 أهداف معايير التدقيق: تهدف الهيئات المصدرة للمعايير الخاصة بالتدقيق من خلال إصدارها لها للوصول إلى النقاط التالية:[5]

- الرفع من مستوى مهنة التدقيق، ومستوى ممتهنيها؛
- إرشاد وتوجيه قائمين بمهمة التدقيق؛
- توضيح إجراءات القيام بمهمة التدقيق.

3. أنواع معايير التدقيق

تمثل المعايير القواعد العامة التي ترشد للسلوك المهني القويم، ويعتبر استخدام المعايير أمر هام في مختلف المجالات والمهن، وذلك نظراً للدور الذي يمكن أن تلعبه كأداة اتصال بما توفره من معلومات لمستخدميها، وكأداة لتقييم

[1] بكيحل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في بيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، 2018، ص128.

[2] صنهاجي هيبة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص، ص426، 427.

[3] بكيحل عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص – ص128 – 130.

[4] طلال محمد علي الجحاي وعبد الكريم محمد سلمان البقاوي، مرجع سبق ذكره، ص128.

[5] صنهاجي هيبة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص426.

الأداء بما تنطوي عليه من تحديد للمسؤوليات.[1] ولمعايير التدقيق أنواع مختلفة تأخذ الصبغة الدولية تارة والصبغة المحلية تارة أخرى، وتتمثل في: (على سبيل المثال لا الحصر)

- معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً* GAAS؛
- معايير التدقيق الجزائرية NAA؛
- معايير التدقيق الدولية ISA.

وسنتطرق في دراستنا إلى كل من معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA بالتفصيل في العناصر اللاحقة.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية NAA

في ظل الإصلاحات التي مست مهنة التدقيق في الجزائر، وقصد رفع الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق، ولمواكبة المستوى الدولي، فقد قامت الهيئات المنوطة بإصدار معايير التدقيق بالجزائر بإصدار مجموعة من المعايير المحلية سميت بمعايير التدقيق الجزائرية NAA،[2] وفيما يلي عرض لأهم هذه الهيئات ومختلف المعايير التي أصدرتها:

1. الهيئات المصدرة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

نظراً لكثرة الاختلافات في المبادئ والمعايير المعتمدة في مهنة التدقيق، والتي كانت تؤدي إلى تقارير مختلفة، ومتعارضة أحياناً، ما دفع الجزائر إلى التفكير في معايير محلية خاصة بمهنة التدقيق منذ سنة 2011، وبعد دراسة دامت خمس سنوات لمدى استجابة البيئة الجزائرية لمعايير التدقيق الدولية، قام المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق لجنة التقييس والممارسات المهنية في بداية سنة 2016 بإصدار 16 معيار سميت بمعايير التدقيق الجزائرية NAA، من أصل 36 معيار دولي ووضعتهم حيز التنفيذ، وهي معايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد (التنقيح) طبقاً لظروف التطورات الاقتصادية ومقتضيات التطبيق الجزائري للمعايير الدولية، وهي بمثابة مرجع يسترشد به المهنيين من أجل أداء مهامهم والخروج بتقارير ذات جودة عالية، تفيد المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم،[3] ومن خلال ما تقدم يمكن التطرق لأهم الهيئات المصدرة لهذه المعايير:

1. 1 المجلس الوطني للمحاسبة CNC: هو جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك أنشأ سنة 1998، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها،

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص27.

*ترد أيضا باسم: معايير التدقيق المتعارف عليها.

[2] فقير سامية، لعروم محمد أمين، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية والمعايير الدولية دراسة حالة معيار التدقيق الجزائري560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، ومقارنته مع نظيره من معايير التدقيق الدولية، ملتقى وطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة امحمد بوقرة بومرداس،11و12أفريل2018، ص3.

[3] صنهاجي هيبة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص427.

وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية – تقدم المؤسسات العمومية والهيئات أو المؤسسات المعنية كل المعلومات والتقارير والمعطيات إلى المجلس قصد قيامه بمهامه – كما يمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله. [1]

1. 2 مهام المجلس الوطني للمحاسبة CNC: يقوم المجلس بمهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، حيث يمارس المجلس بعنوان الاعتماد المهام التالية: [2]

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

كما يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته؛

كما يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية: [3]

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛

---

[1] أطلع عليه في الموقع: http://www.cnc.dz/presentation.asp بتاريخ 17 ديسمبر 2021، على الساعة 13:53.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية، العدد 07، الصادر ب 02 فيفري 2011، ص5.

[3] المرجع السابق، ص6.

- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

1. 3 لجان المجلس الوطني للمحاسبة CNC: ينشأ مجلس الوطني 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، كما تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية: [1]

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

وللإشارة فإن لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية هي اللجنة التي قامت بإصدار معايير التدقيق الجزائرية تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة.

1. 4 لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية : تتمثل مهامها في النقاط التالية: [2]

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للالتزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال بمختلف الهيئات المعنية.

* التنظيمات المهنية الخاصة بالتدقيق والمحاسبة في الجزائر تتمثل في: المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

[1] القانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص5.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11- 24، مرجع سبق ذكره، ص6.

2. إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA

في إطار الإرادة السياسية للجزائر نحو إصلاح معمق لممارسات التدقيق من خلال وضع إطار قانوني وكذا إطار مرجعي مناسب، قامت مجموعة متخصصة في التدقيق، تحت رعاية المجلس الوطني للمحاسبة CNC، منذ يونيو 2011 على إعداد معايير التدقيق الجزائرية NAA، ومنذ ذلك الحين تمت كتابة حوالي ثلاثين مسودة معيار، تم نقلها عن معايير التدقيق الدولية، ونشر منها أربع مسودات للمعايير تم التصديق عليها من قبل لجنة التقييس التابعة لـ CNC وسيتم التحقق من صحة الباقي من قبل ذات اللجنة، وما فتئت السلطات العامة تعمل جاهدة على صياغة معايير محلية، معتمدة اعتماداً كبيراً على معايير التدقيق الدولية ISA، والتي تضمن بعض الأحكام مع الإبقاء على العناصر الأساسية للحفاظ على ترسيخها دولياً في شكل قرارات صادرة عن وزارة المالية،[1] وفي هذا السياق، فقد قام المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق لجنة التقييس والممارسات المهنية بداية من سنة 2016 بإصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA على أربع إصدارات، حيث احتوى كل إصدار على أربعة معايير، سوف نعرضها على النحو التالي:

2. 1 الإصدار الأول: بموجب المقرر رقم: 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 تم إصدار أربعة معايير جزائرية للتدقيق NAA، كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

الإصدار الأول: 04 فيفري 2016	
رقم المعيار	اسم المعيار
210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق
505	التأكيدات الخارجية
560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة
580	التصريحات الكتابية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقرر رقم: 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن لمعايير جزائرية للتدقيق.

يهدف المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق إلى وضع حيز التنفيذ الأربع معايير المبينة في الجدول السابق، والذي نشر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية*، حيث تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية المرفقة بهذا المقرر جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية**.

[1] Abdelkader AYADI, Youcef BELGUET, Rapprochement Entre La Pratique De L'audit L'égal Et Les Normes Algériennes D'audit (Naa) En Algérie Cas : Naa 210 / Accord Sur Les Termes Des Missions D'audit, Economiques des Business et Commerce, N°:06 Septembre2018,pp544,545.

*المادة 03 من المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن لمعايير الجزائرية للتدقيق.

**المادة 02 من المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن لمعايير الجزائرية للتدقيق.

1.2. 1 المعيار الأول: 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالاتفاق مع الإدارة – وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في الشركة – حول أحكام مهمة التدقيق، ويخص هذا المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية، وكذلك المهام الملحقة مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

كما تم عرض نماذج مقترحة لرسائل المهمة في الملحق كأمثلة يمكن تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة، وقصد هذا المعيار بالمدقق محافظ الحسابات (المدقق القانوني) أو المدقق التعاقدي وفق الحالة.[1]

هدف هذا المعيار على وجه الخصوص إلى تسليط الضوء على الشروط التي يقبل في ضوئها المدقق المهمة المنوطة به.

1.2. 2 المعيار الثاني: 505 التأكيدات الخارجية: يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة، حيث يقوم المدقق على ضوء هذا المعيار بتصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية، ممكن أن تكون هذه الأدلة كرد خطي مباشر إلى المدقق من قبل الطرف الآخر، سواء كانت في شكل ورقي، أو إلكتروني أو في شكل آخر.[2]

هدف هذا المعيار إلى التعريف بإجراءات التأكيد والأمور الأخرى الخاصة بالتأكيدات الخارجية.

1.2. 3 المعيار الثالث: 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة: يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

وقد تم تعريف الأحداث اللاحقة في هذا المعيار على أنها: "تلك الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره".[3]

يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية معالجة الأحداث اللاحقة.

1.2. 4 المعيار الرابع: 580 التصريحات الكتابية: يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار تدقيق الكشوف المالية، فالحصول على هذه التصريحات يؤكد أن الإدارة قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.

كما عرف هذا المعيار التصريحات الكتابية على أنها: "كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصر مقنع".[4]

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم:02 المؤرخ في04فيفري2016 المتضمن لمعايير جزائرية للتدقيق، ص5.

[2] المرجع السابق، ص14.

[3] المرجع السابق، ص20.

[4] المرجع السابق، ص25.

كما وقد تم في ذات المعيار عرض نموذج مقترح لرسالة تأكيد حول الحسابات السنوية في الملحق كمثال يمكن تكييفه مع المتطلبات.

يهدف هذا المعيار إلى توضيح إجراءات طلب التصريحات الكتابية باعتبارها تعزز العناصر المقنعة الأخرى، وأمور تتعلق بهذا الخصوص.

2. 2 الإصدار الثاني: بموجب المقرر رقم: 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 تم إصدار أربعة معايير جزائرية للتدقيق NAA، كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2): الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

الإصدار الثاني: 11 أكتوبر 2016	
رقم المعيار	اسم المعيار
300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
500	العناصر المقنعة
510	مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقرر رقم: 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن لمعايير جزائرية للتدقيق.

يهدف المقرر رقم: 150 المؤرخ في11 أكتوبر 2016 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق إلى وضع حيز التنفيذ الأربع معايير المبينة في الجدول السابق.

2.2. 1 المعيار الأول: 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية: يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، ويتطرق إلى مسألة التدقيقات المتكررة.

وعرف هذا المعيار التخطيط على أنه: "عملية مستمرة ومتكررة غالباً ما تبدأ بعد فترة وجيزة – أو مرتبطة بنهاية– من نهاية عملية تدقيق سابقة ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من عملية التدقيق الجارية".[1]

هدف هذا المعيار إلى بيان أهمية التخطيط لمهمة التدقيق وكيفية التخطيط لها.

2.2. 2 المعيار الثاني: 500 العناصر المقنعة: يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه، كما يعالج هذا المعيار جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم:150، مرجع سبق ذكره، ص24.

عرف هذا المعيار العناصر المقنعة على أنها: "كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه"، ومن بينها:[1]

- المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية)، والوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل ..إلخ)، والتي تشكل مصدراً مهماً للعناصر المقنعة؛
- المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة مع المنافسين، دليل المراقبة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين.

هدف هذا المعيار إلى التعريف بماهية العناصر المقنعة وكيفية الحصول عليها.

2.2. 3 المعيار الثالث: 510 مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.

وعرف مهمة التدقيق الأولية على أنها: "مهمة تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:[2]

- لم تكن موضوع تدقيق؛
- أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق (السالف)".

يهدف هذا المعيار إلى بيان واجبات المدقق نحو الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.

2.2. 4 المعيار الرابع: 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية: يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، بالإضافة إلى شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفقاً للمعايير الجزائرية للتدقيق، ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل "الرأي النظيف".

وفي هذا الصدد تم تعريف الرأي غير المعدل في هذا المعيار على أنه: "ذلك الرأي الذي يعبر عنه حينما يخلص المدقق إلى أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق".[3]

كما وقد تم عرض نموذج عن تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق.

يهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية تأسيس الرأي حول الكشوف المالية، وكيفية التقرير عنه شكلاً ومضموناً.

3.2 الإصدار الثالث: بموجب المقرر رقم: 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 تم إصدار أربعة معايير جزائرية للتدقيق NAA، كما هي موضحة في الجدول التالي:

[1] المرجع السابق، ص7.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم:150، مرجع سبق ذكره، ص36.

[3] المرجع السابق، ص49.

الجدول رقم (3-3): الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

الإصدار الثالث: 15 مارس 2017	
رقم المعيار	اسم المعيار
520	الإجراءات التحليلية
570	استمرارية الاستغلال
610	استخدام أعمال المدققين الداخليين
620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقرر رقم: 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن لمعايير جزائرية للتدقيق.

يهدف المقرر رقم: 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق إلى وضع حيز التنفيذ الأربع معايير المبينة في الجدول السابق.

3.2. 1 المعيار الأول: 520 الإجراءات التحليلية: يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، حيث تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات غير المتوقعة.

وتم تعريف الإجراءات التحليلية على أنها: "تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات".[1]

يهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية القيام بالإجراءات التحليلية ومعرفة الهدف منها.

3.2. 2 المعيار الثاني: 570 استمرارية الاستغلال: يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

انطلاقاً من العناصر المقنعة المجمعة على المدقق أن يستنتج بناءً على حكمه الشخصي وجود "عدم اليقين" أو لا، مرتبط بأحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها، والتي من شأنها أن تثير شكاً كبيراً حول قدرة الكيان على مواصلة أشغاله.[2]

يهدف هذا المعيار إلى تسليط الضوء على مسؤولية المدقق تجاه الكيان لتقدير مدى صحة فرضية استمرارية الاستغلال، وكيف يتصرف في حالة صحتها أو في حالة وجود عدم اليقين.

3.2. 3 المعيار الثالث: 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين: يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي أو وظيفة التدقيق الداخلي، إذا ما تبين له أنه بإمكانها أن تكون

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم:23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، ص6.

[2] المرجع السابق، ص13.

ذات دلالة للقيام بمهمته، ولا يعالج الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

كما لخص المعيار المهام والأنشطة التي تقوم عليها وظيفة التدقيق الداخلي (متابعة المراقبة الداخلية، فحص المعلومة المالية العملياتية، فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية، إدارة المخاطر، الحوكمة).[1]

يهدف هذا المعيار إلى بيان العلاقة التي تربط التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي، وإمكانية انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي.

3.2. 4 المعيار الرابع: 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير، كما بين هذا المعيار مسؤولية المدقق الكاملة في رأيه رغم استخدامه لأعمال الخبير.

وعرف المعيار 620 الخبير المعين من قبل المدقق على أنه: "شخص طبيعي أو هيأة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة".[2]

يهدف هذا المعيار إلى بيان ضرورة الاستعانة بخدمات خبير خارج ميدان المحاسبة والتدقيق وذلك في إطار الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة.

4.2 الإصدار الرابع: بموجب المقرر رقم: 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 تم إصدار أربعة معايير جزائرية للتدقيق NAA، كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-4): الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

الإصدار الرابع: 24 سبتمبر 2018	
رقم المعيار	**اسم المعيار**
230	وثائق التدقيق
501	العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة
530	السبر في التدقيق
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقرر رقم: 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن لمعايير جزائرية للتدقيق.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم:23، مرجع سبق ذكره، ص،ص18،17.

[2] المرجع السابق، ص23.

يهدف المقرر رقم:77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق إلى وضع حيز التنفيذ الأربع معايير المبينة في الجدول السابق.

4.2. 1 المعيار الأول: 230 وثائق التدقيق: يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

عرف المعيار 230 التوثيق على أنه: "الوثائق (ملفات العمل) التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه لمهمة التدقيق، وتتشكل من اجراءات التدقيق المنجزة، والعناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق"، وذكر ذات المعيار على أي شكل تكون عليه وثائق التدقيق، كما ذكر الفائدة منها.[1]

يهدف هذا المعيار إلى بيان الأشكال التي تكون عليها وثائق التدقيق وفائدتها وكيفية جمعها وتخزينها.

4.2. 2 المعيار الثاني: 501 العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة: يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقاً للمعايير الجزائرية المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.[2]

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بماهية العناصر المقنعة ذات الاعتبارات الخاصة من خلال ذكر أشكال منها (المخزونات، القضايا والمنازعات، التأكيدات الكتابية، المعلومات القطاعية).

4.2. 3 المعيار الثالث: 530 السبر في التدقيق: يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختبار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.[3]

يهدف هذا المعيار إلى بيان أهمية السبر الإحصائي وغير الإحصائي في التدقيق، ومختلف الإجراءات التي يقوم عليها السبر.

4.2. 4 المعيار الرابع: 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية، وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

كما أعطى المعيار أمثلة عن مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة في التقديرات المحاسبية.[4]

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم:77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن لمعايير جزائرية للتدقيق، ص5.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم:77 مرجع سبق ذكره، ص12.

[3] المرجع السابق، ص17

[4] المرجع السابق، ص23.

يهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية تدقيق التقديرات المحاسبية وأن هناك إمكانية عدم اليقين في التقديرات المحاسبية تعزى إلى مؤشرات تحيز محتملة تكون الإدارة قد أدخلتها.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الدولية ISA

إن إصدار معايير التدقيق الدولية جاء نتيجة للعولمة، وهي خطوة متقدمة نحو تدويل مهنة التدقيق، الأمر الذي يحتم على الهيئات والمنظمات المهنية وكذا المتخصصين في هذا المجال السعي الدؤوب نحو ضمان تطويرها وتكييفها وفقاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية المستجدة، الأمر الذي يجعل من الاعتماد على معايير التدقيق الدولية سبباً رئيسياً في الحصول على معلومات مالية ذات مصداقية على المستوى الدولي، ويجعل منها أداة فعالة لترشيد القرارات الاستثمارية سواء كان ذلك على المستوى الدولي أو المحلي، وفيما يلي عرض لأهم الهيئات التي أصدرت معايير التدقيق الدولية، ومختلف المعاير التي أصدرتها.

1. الهيئات المصدرة لمعايير التدقيق الدولية ISA

تسابقت العديد من الهيئات والمنظمات الناشطة في مجال إصدار المعايير الخاصة بالمحاسبة والتدقيق، في وضع معايير مرجعية ذات صبغة دولية، إلى جانب تهيئة المناخ اللازم لتطبيقها، ومنها على سبيل المثال لا الحصر:

1. 1 الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: هو منظمة عالمية ترعى شؤون مهنة المحاسبة، تهدف في الأساس إلى خدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي، والمساهمة في تطوير مختلف الاقتصاديات الدولية، وذلك بالرفع من مستوى الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة، وزيادة التوافق الدولي لهذه المعايير، بالإضافة إلى التعبير عن المواضيع ذات المصلحة العامة،[1] تأسس IFAC في 7 أكتوبر 1977 في ميونيخ بألمانيا، وذلك على هامش المؤتمر العالمي الحادي عشر للمحاسبين لتعزيز مهنة المحاسبة العالمية من أجل المصلحة العامة، بدءًا من 63 عضوًا مؤسساً من 51 دولة، نمت عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC لتشمل الآن 180 عضواً وشريكاً في 135 دولة وسلطة قضائية حول العالم.[2]

1. 2 مهام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: سعياً من الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في تحقيق أهدافه، فقد قام بتطوير برنامج عمل مكون من 12 نقطة لتوجيه لجان الاتحاد وموظفيه خلال السنوات الخمس الأولى من نشاطه، وذلك في الاجتماع الأول لجمعية ومجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين في أكتوبر 1977، حيث لا تزال العديد من عناصر هذا البرنامج إلى يومنا هذا، ومن أهمها:[3]

[1] إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008،ص4.

[2] أطلع عليه في الموقع: https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose بيوم 2021/12/12 على الساعة: 12:12.

[3] المرجع السابق.

- وضع وتطوير معايير دولية عالية الجودة في مجال التدقيق والتأكيد، ومعايير التقارير المالية للقطاع العام والخاص، وقواعد أخلاقيات المهنة، ودعم اعتمادهم؛
- وضع الإرشادات التي تكون بمثابة مبادئ أساسية، وتضمينها في مدونة أخلاقيات المهنة لأي هيئة عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين وتنقيحها والتفصيل فيها عند الاقتضاء؛
- تحديد المتطلبات وتطوير برامج التعليم والتدريب المهني؛
- جمع وتحليل ونشر المعلومات المتعلقة بممارسة مهنة التدقيق الخارجي لمساعدة المهنيين في إجراء مهامهم بشكل أكثر فعالية؛
- تنظيم وتعزيز تبادل المعلومات الفنية والمواد التعليمية والمنشورات المهنية وغيرها من المؤلفات الصادرة عن الهيئات الأعضاء

3.1 مجالس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: ينبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أربع مجالس مستقلة تتمثل في: [1]

- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB؛
- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية IAESB؛
- مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبة IESBA؛
- مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB.

1. 4 مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB (لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC سابقاً):

تأسس مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB في مارس 1978، حيث كان يُعرف آنذاك باسم لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC،[2] وأعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير وتعزيزها،[3] حيث ركز العمل الأولي للجنة IAPC على ثلاثة مجالات: (هدف ونطاق عمليات تدقيق القوائم المالية، وخطابات الالتزام، والمبادئ التوجيهية العامة للتدقيق)، وفي عام 1991 أعيد تدوين المبادئ التوجيهية للجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC كمعايير دولية للتدقيق ISA، وفي عام 2001 تم إجراء مراجعة شاملة للجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC بغرض إعادة تشكيلها، أما في عام 2002 أعيد تشكيل لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC لتصبح "المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB"، وفي عام 2003 وافق الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على سلسلة من الإصلاحات

[1] أطلع عليه في الموقع: https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose، مرجع سبق ذكره.

[2] المرجع السابق.

[3] سعود جايد مشكور العامري، المعايير المحاسبة الدولية IASC ومعايير الإبلاغ المالي IFRS، دار المنهاج، الطبعة الأولى، الأردن، 2021، ص23.

المصممة لزيادة تعزيز نشاطاته التي تصب في وضع وتنقيح المعايير، بما في ذلك نشاط المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB ، بحيث تستجيب للمصلحة العامة. [1]

المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB هو هيئة مستقلة تقوم بإصدار مجموعة من المعايير التي تخدم الصالح العام، من خلال وضع معايير دولية عالية الجودة للتدقيق ومراقبة الجودة والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والعمل على إحداث التقارب بين المعايير الدولية والوطنية، وهكذا يعزز المجلس من جودة وتوحيد الممارسات في جميع أنحاء العالم، كما يعزز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق والتأكيد العالمية، بالإضافة إلى كل ذلك فإن للمجلس مجموعة من الأهداف الاستراتيجية، تتمثل في النقاط التالية: [2]

- زيادة التركيز على القضايا الناشئة لضمان أن تكون المعايير الدولية الصادرة عن المجلس ذات جودة عالية، وأن توفر أساساً للتدقيق والتأكيدات والخدمات ذات العلاقة؛
- ابتكار طرق عمل جديدة لتقوية المجلس، والزيادة من مرونته وقدرته على القيام بالعمل المناسب في الوقت المناسب؛
- الحفاظ على علاقاته مع أصحاب المصلحة وتعميقها، لتحقيق التطبيق التدريجي للمعايير القابلة للتطبيق على الصعيد العالمي.

2. عرض معايير التدقيق الدولية ISA

حظيت معايير التدقيق الدولية بقبول عام من طرف معظم ممتهني مهنة التدقيق في مختلف أنحاء العالم، وذلك لكونها صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC باعتباره هيئة متخصصة في مجال المحاسبة والتدقيق وقد ذاع صيتها في مختلف أنحاء العالم، وهذا راجع لجودة أعمالها، وعلى وجه الخصوص مخرجاتها من إصدارات لمختلف المعايير على رأسها المعايير الدولية للتدقيق ISA. [3]

وقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC عن طريق لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC بداية من سنة 1991 بإصداره لمعايير التدقيق الدولية ISA، إلى أن حل محل لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB الذي تولى مهمة إصدار وتنقيح معايير التدقيق الدولية وملحقاتها، وظلت هذه السلسلة إلى يومنا هذا، حيث أن هذه المعايير رست إلى 36 معيار والتي سنعرضها على النحو التالي:

[1] أطلع عليه في الموقع: https://www.iaasb.org/about-iaasb، بيوم 2021/12/12 على الساعة: 17:12.

[2] المرجع السابق.

[3] صنهاجي هيبة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص، ص435، 436.

الجدول رقم (3-5): معايير التدقيق الدولية ISA

العدد	رقم المعيار	اسم المعيار
8	200- 299	المبادئ العامة والمسؤوليات
1	200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق
2	210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
3	220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
4	230	وثائق التدقيق
5	240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية
6	250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
7	260	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
8	265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
4	300- 499	تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء
9	300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية
10	315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها
11	320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
12	330	استجابة المدقق للمخاطر المقيَمة
13	402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية
14	450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق
11	500- 599	أدلة التدقيق
15	500	أدلة التدقيق
16	501	أدلة التدقيق- اعتبارات محددة لبنود مختارة
17	505	المصادقات الخارجية
18	510	عمليات التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية
19	520	الإجراءات التحليلية
20	530	أخذ عينات التدقيق
21	540	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة
22	550	الأطراف ذات العلاقة
23	560	الأحداث اللاحقة
24	570	المنشأة المستمرة
25	580	الإقرارات الخطية
3	600- 699	الاستفادة من عمل الآخرين

26	600	الاعتبارات الخاصة– عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)
27	610	استخدام عمل المدققين الداخليين
28	620	استخدام عمل مدقق خبير
5	700- 799	نتائج وتقارير التدقيق
29	700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية
30	705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
31	706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
32	710	المعلومات المقارنة– الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة
33	720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة
3	800- 899	المجالات المتخصصة
34	800	الاعتبارات الخاصة– عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة
35	805	الاعتبارات الخاصة– عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي
36	810	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC، الجزء الأول، أفريل 2010، ص،ص34،35.

تهدف إصدارات معايير التدقيق الدولية إلى وضع حيز التنفيذ كل المعايير التي جاء بها الإصدار مع الوقوف على المعايير التي تم تنقيحها، وفيما يلي عرض لمختلف المعايير الدولية للتدقيق الموافقة لمعايير التدقيق الجزائرية بغرض المقارنة بينهما.

2. 1 المعيار الأول: 210 الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق: يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاتفاق مع الإدارة على شروط التكليف بمهمة التدقيق، وعند الاقتضاء مع المكلفين بالحوكمة.

ويتضمن ذلك تحديد بعض الشروط المسبقة لإجراء عملية التدقيق، حيث تقع هذه المسؤولية على عاتق الإدارة،[1] كما تطرق إلى عمليات التدقيق المتكررة، وإمكانية قبول إجراء تغيير على شروط التكليف بالتدقيق، وقد تم عرض نماذج مقترحة لكتاب التعيين في ملحق المعيار.

يهدف هذا المعيار إلى وضع الخطوط العريضة لشروط عملية التدقيق، ليتسنى للمدقق الاتفاق مع الإدارة على الشروط التي ينبغي أن تحقق ليقبل مهمة التدقيق.[2]

[1] International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York, volume 1, 2018, P107.

[2] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين–الاردن–"، الجزء الأول، 2010، ص– ص100– 122.

2. 2 المعيار الثاني: 230 وثائق التدقيق: يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتمثلة في إعداد وثائق التدقيق لعملية تدقيق البيانات المالية، ويتم تبني هذه الوثائق حسب الضرورة التي تقتضيها الظروف عند تطبيقها على عمليات تدقيق المعلومات المالية.

عرف المعيار كل من (وثائق التدقيق، وملف التدقيق والمدقق الخبير)، حيث عرفت وثائق التدقيق على أنها: "سجل إجراءات التدقيق التي تمت تأديتها، وأدلة التدقيق ذات العلاقة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي توصل إليها المدقق"، كما شدد على ضرورة إعداد وثائق التدقيق الكافية والمناسبة في الوقت المحدد لأنها تعزز بذلك من جودة عملية التدقيق وتسهل العملية.

وقد أدرج في ملحق المعيار متطلبات خاصة في معايير التدقيق الدولية الأخرى فيما يتعلق بوثائق التدقيق.

يهدف هذا المعيار إلى إبراز أهمية وثائق التدقيق، والتشديد على كفايتها وملاءمتها، ويبين الأشكال التي تكون عليها.[1]

2. 3 المعيار الثالث: 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية: يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في التخطيط لتدقيق القوائم المالية، ويتم صياغة هذا المعيار في عمليات التدقيق المتكررة، كما يتم تحديد الاعتبارات الإضافية في ارتباط التدقيق الأولي بشكل منفصل، كما أشار المعيار إلى الاعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة.

وعرف هذا المعيار التخطيط على أنه: "عملية مستمرة ومتكررة، وكثيراً ما يبدأ بعد وقت قصير من إكمال عملية التدقيق السابقة ويستمر حتى إكمال عملية التدقيق الحالية، ويشمل دراسة توقيت بعض الأنشطة والإجراءات التي ينبغي استكمالها قبل أداء المزيد من إجراءات التدقيق".

وتناول ملحق المعيار اعتبارات في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.

هدف هذا المعيار إلى بيان دور التخطيط وتوقيته، ومختلف الأنشطة التي يقوم بها المدقق لضمان وضع خطة استراتيجية شاملة.[2]

2. 4 المعيار الرابع: 500 أدلة التدقيق: يوضح هذا المعيار ما الذي يشكل أدلة تدقيق في عملية التدقيق للبيانات المالية، ويتناول مسؤولية المدقق بشأن تصميم وأداء إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه، ينطبق هذا المعيار على كافة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق.

وقد عرف هذا المعيار كل من السجلات المحاسبية، ملاءمة (أدلة التدقيق)، أدلة التدقيق، خبير الإدارة، كفاية (أدلة التدقيق)، حيث عرف أدلة التدقيق على أنها: "المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الاستنتاجات

[1] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين-الاردن-"، مرجع سبق ذكره، ص- ص142- 154.

[2] International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York, volume 1, 2020, P-P 264 –276.

التي يبني عليها رأيه، وتشمل أدلة التدقيق كلا من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم البيانات المالية والمعلومات الأخرى"، وقد بين مصادرها فيما يلي: [1]

- يتم الحصول على بعض أدلة التدقيق بأداء إجراءات لاختبار السجلات المحاسبية، على سبيل المثال من خلال التحليل والمراجعة، وإعادة الإجراءات المتبعة في عملية إعداد التقارير المالية، وإجراء مطابقة بين الأنواع والتطبيقات التي بينها علاقة لنفس المعلومات، ويمكن للمدقق من خلال أداء إجراءات التدقيق هذه تحديد أن السجلات المحاسبية متسقة داخلياً وتتفق مع البيانات المالية؛
- يتم الحصول على مزيد من التأكيد عادة من أدلة التدقيق المتسقة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو التي هي ذات طبيعة مختلفة عن بنود أدلة التدقيق المعتبرة فردياً، فعلى سبيل المثال تأكيد المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة قد يزيد من التأكيد الذي يحصل عليه المدقق من أدلة التدقيق التي يتم توليدها داخلياً، مثل الأدلة الموجودة ضمن السجلات المحاسبية أو محاضر الاجتماعات أو إقرار الإدارة؛
- إن المعلومات الصادرة عن مصادر مستقلة عن المنشأة التي قد يستخدمها المدقق كأدلة تدقيق قد تحتوي على مصادقات أطراف أخرى وتقارير المحللين والبيانات المقارنة الخاصة بالمنافسين (بيانات أساس القياس).

هدف هذا المعيار إلى بيان ماهية أدلة التدقيق مصادرها وإجراءات الحصول عليها.

2. 5 المعيار الخامس: 501 أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة: يتناول هذا المعيار أمور محددة يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ذات الصلة، فيما يتعلق بالمخزون والدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والمعلومات القطاعية عند تدقيق البيانات المالية.

يهدف هذا المعيار إلى بيان ماهية أدلة التدقيق– اعتبارات محددة لبنود مختارة، من خلال ذكر أشكال منها (المخزون والدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والمعلومات القطاعية عند تدقيق البيانات المالية). [2]

2. 6 المعيار السادس: 505 المصادقات الخارجية: يتناول هذا المعيار استخدام المدقق لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة التدقيق، وأشار إلى أن إمكانية الاعتماد على الأدلة تزيد عندما توجد في شكل موثق سواء كانت ورقية أو وسيط إلكتروني أو غير ذلك.

---

[1] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين–الاردن–"، مرجع سبق ذكره، ص– ص380– 396.

[2] المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص– ص328– 335.

وقد عرف المعيار المصادقات الخارجية بأنها "أدلة تدقيق تم الحصول عليها من طرف ثالث (الطرف المطلوب منه المصادقة) في شكل ورقي، أو إلكتروني، أو وسيلة أخرى".

يهدف هذا المعيار إلى مساعدة المدقق في تصميم إجراءات المصادقة الخارجية وتنفيذها للحصول على أدلة التدقيق الملائمة التي يمكن الاعتماد عليها. [1]

2. 7 المعيار السابع: 510 عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية: يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية في ارتباط التدقيق لأول مرة (الأولي)، فبالإضافة إلى مبالغ القوائم المالية، تتضمن الأرصدة الافتتاحية أموراً كانت موجودة في بداية الفترة تتطلب الإفصاح عنها، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات، وعندما تتضمن القوائم المالية معلومات مالية مقارنة، تنطبق عندئذ المتطلبات والارشادات الواردة في معايير التدقيق الدولية ذات الصلة، ومتطلبات وارشادات إضافية فيما يتعلق بالأنشطة التي تنفذ قبل البدء في ارتباط التدقيق لأول مرة.

عرف هذا المعيار كل من المصطلحات التالية: (ارتباطات التدقيق لأول مرة، الأرصدة الافتتاحية، المدقق السابق)، حيث كان تعريف ارتباطات التدقيق لأول مرة على النحو التالي: "هو ارتباط إما أنه:

- لم يتم فيه تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة؛
- أو تم فيه تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مدقق سابق".

وعرض ملحق المعيار مثالين توضيحيين لتقارير المدققين التي تضم آراء معدلة.

يهدف هذا المعيار إلى تسليط الضوء على مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية في ارتباط التدقيق لأول مرة. [2]

2. 8 المعيار الثامن: 520 الإجراءات التحليلية: يتناول هذا المعيار انتفاع المدقق من الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات جوهرية، كما يتناول مسؤولية المدقق في قيامه بالإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق، والتي تساعده في تكوين استنتاج كلي حول البيانات المالية.

وتم تعريف الإجراءات التحليلية على أنها: "تقييمات المعلومات المالية من خلال العلاقة المقبولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل الإجراءات التحليلية أيضا تحقيقاً يعد ضرورياً لتحديد التقلبات أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير"، كما تتضمن الإجراءات التحليلية النظر إلى مقارنات المعلومات المالية للمنشأة مع، على سبيل المثال:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة؛
- النتائج المرتقبة للمنشأة كالموازنات والتنبؤات وتوقعات المدقق كتقدير الاستهلاك؛

[1] المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص- ص338- 346.

[2] المرجع السابق، ص- ص348- 359.

- معلومات الصناعة المشابهة كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى الذمم المدينة لها مع المعدلات الصناعية أو مع منشآت أخرى ذات حجم مماثل في الصناعة نفسها.

كما تتضمن الإجراءات التحليلية أيضا النظر إلى العلاقات، على سبيل المثال:

- بين مكونات المعلومات المالية التي يتوقع أن تمتثل لنمط يمكن التنبؤ به اعتماداً على خبرة المنشأة كمعدلات هامش الربح الاجمالي؛
- بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة كتكاليف الرواتب وعدد الموظفين.

ويمكن استخدام العديد من الطرق لأداء الإجراءات التحليلية، حيث تتراوح هذه الطرق من إجراء مقارنات بسيطة إلى إجراء تحليلات معقدة باستخدام تقنيات إحصائية متطورة، ويمكن أن تطبق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية الموحدة والعناصر ومكونات المعلومات.

وذكر المعيار كذلك اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام.

يهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية القيام بالإجراءات التحليلية، ومسؤولية المدقق للقيام بها ومعرفة الهدف منها، والتعريف بالإجراءات التحليلية الجوهرية. [1]

2. 9 المعيار التاسع: 530 أخذ عينات التدقيق: يطبق معيار التدقيق الدولي هذا عندما يقرر المدقق استخدام عينات التدقيق في أداء إجراءات التدقيق، ويتناول استخدام المدقق للعينات الإحصائية عند وضع واختيار عينات التدقيق، وإجراء اختبارات أنظمة الرقابة، واختبارات التفاصيل وتقييم نتائج للعينات.

يكمل هذا المعيار معيار التدقيق الدولي 500 الذي يتناول مسؤولية المدقق في تصميم وأداء إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية، حتى يتمكن من التوصل إلى استنتاجات معقولة يستند عليها رأي المدقق، ويقدم معيار 500 إرشادات حول الوسائل المتاحة للمدقق لاختيار بنود ليتم اختبارها، حيث تعتبر عينات التدقيق إحدى هذه الوسائل.

عرف المعيار كل من (أخذ عينات التدقيق، المجموعة، مخاطر أخذ العينات، المخاطر الأخرى المتعلقة بأخذ العينات، الشذوذ، أخذ العينات الإحصائية، التصنيف، الخطأ المقبول، معدل الانحراف المقبول)، حيث عرف أخذ عينات التدقيق على أنه: "تطبيق إجراءات التدقيق على ما يقل عن 100% من البنود، ضمن مجموعة من المواد ذات العلاقة بالتدقيق، حيث تملك جميع وحدات العينات الفرصة لأن يتم اختيارها بهدف تقديم أساس معقول يعتمد عليه المدقق في توصله إلى استنتاجات حول المجموعة بأكملها".

احتوى هذا المعيار على أربع ملاحق عرضت فيها:

- التصنيف والاختيار المبني على القيم؛
- أمثلة عن العوامل المؤثرة على حجم العينة لاختبارات أنظمة الرقابة؛

[1] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين-الاردن-"، مرجع سبق ذكره، ص- ص433- 440.

- أمثلة عن العوامل المؤثرة على حجم العينة لاختبارات التفاصيل؛
- طرق اختيار العينات.

يهدف هذا المعيار إلى بيان أهمية أخذ عينات التدقيق الإحصائي وغير الإحصائي في عملية التدقيق، ومختلف الإجراءات الخاصة به. [1]

2. 10 المعيار العاشر: 540 تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة: يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، والافصاحات ذات العلاقة في عملية تدقيق القوائم المالية، كما يشمل هذا المعيار على متطلبات وإرشادات حول أخطاء التقديرات المحاسبية المختلفة ومؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة.

عرف المعيار كل من (التقدير المحاسبي، التقدير النقطي للمدقق أو مدى مبالغ المدقق، شكوك التقدير، التقدير النقطي للإدارة، نتيجة تقدير محاسبي)، حيث عرف التقدير المحاسبي على أنه: "التقدير التقريبي لمبلغ نقدي في ظل غياب وسائل دقيقة للقياس، ويستخدم هذا المصطلح للتعبير عن مبلغ تم قياسه بالقيمة العادلة حيث توجد شكوك في التقدير، وللتعبير أيضا عن مبالغ أخرى تقتضي التقدير"، كما يتناول هذا المعيار التقديرات المحاسبية التي تنطوي على القياس بالقيمة العادلة فقط، يستخدم لذلك مصطلح "التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة"، وأشار المعيار إلى إمكانية وجود شكوك متدنية أو مرتفعة نسبياً تحيط بالتقديرات المحاسبية، كما ذكر اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة، فيما ذكر المعيار مؤشرات التحيز المحتملة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية – وذلك أن عدم اليقين في التقديرات المحاسبية يعزى إلى مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة – وأهمية الحصول على الإقرارات الخطية من الإدارة.

جاء في ملحق المعيار: قياسات وإفصاحات القيمة العادلة ضمن أطر عمل مختلفة لإعداد القوائم المالية.

يهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية تدقيق التقديرات المحاسبية، وأن هناك إمكانية وجود أخطاء في التقديرات المحاسبية المختلفة راجع إلى مؤشرات التحيز المحتمل من قبل الإدارة، وفي نفس السياق فإن المدقق يهدف إلى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بشأن ما إذا كانت:

- التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في القوائم المالية سواءً المثبتة أو المفصح عنها تعد معقولة؛
- الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية تعد كافية في سياق إطار التقرير المالي المعمول به. [2]

[1] المرجع السابق، ص- ص441- 457

[2] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين "ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين- المملكة العربية السعودية -"، 2016 - 2017، ص- ص655 – 789.

2. 11 المعيار الحادي عشر: 560 الأحداث اللاحقة: يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة عند تدقيق القوائم المالية، ولكنه لا يتناول الأمور المتعلقة بمسؤوليات المدقق عن المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق.

قام المعيار بتعريف كل من (تاريخ القوائم المالية، تاريخ اعتماد القوائم المالية، تاريخ تقرير المدقق، تاريخ إصدار القوائم المالية)، وكذا الأحداث اللاحقة التي عرفها على أنها "الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، والحقائق التي يعرفها المدقق بعد تاريخ تقريره" ولخصها في نوعين من الأحداث هما:

- الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية؛
- الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع نشأت بعد تاريخ القوائم المالية.

يهدف هذا المعيار إلى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق فيما يخص الأحداث اللاحقة. [1]

2. 12 المعيار الثاني عشر: 570 المنشأة المستمرة: يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالاستمرارية عند تدقيق القوائم المالية، وما يترتب على ذلك من آثار على تقرير المدقق.

كما أشار المعيار إلى أمثلة عن الأحداث أو الظروف التي تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء، وأشار في الملحق إلى أمثلة توضيحية لتقارير المدقق المتعلقة بالاستمرارية.

يهدف هذا المعيار إلى تسليط الضوء على مسؤولية المدقق في استنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف قد تثير شكوك كبيرة بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. [2]

2. 13 المعيار الثالث عشر: 580 الإقرارات الخطية: يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن الحصول على إقرارات خطية من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عند تدقيق القوائم المالية.

كما عرف المعيار الإقرار الخطي على أنه: "بيان خطي من قبل الإدارة يقدم إلى المدقق ليصادق على مسائل معينة أو لدعم أدلة تدقيق أخرى، ولا تشمل الإقرارات الخطية في هذا السياق البيانات المالية أو الإثباتات عليها أو الدفاتر والسجلات المساندة".

احتوى الملحق الأول للمعيار على قائمة بمعايير التدقيق التي تحتوي على متطلبات الإقرارات الخطية، أما الملحق الثاني فقد تضمن مثال توضيحي عن إقرار خطي.

يهدف هذا المعيار إلى توضيح إجراءات طلب الإقرارات الخطية باعتبارها تعزز أدلة التدقيق وتوضيح مختلف هذه الاقرارات وتقديم نموذج عنها. [3]

---

[1] المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص- ص460- 468.

[2] المرجع السابق، ص- ص470- 482.

[3] المرجع السابق، ص- ص494- 505.

2. 14 المعيار الرابع عشر: 610 استخدام عمل المدققين الداخليين: يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق الخارجي المتعلقة باستخدام عمل المدققين الداخليين، عندما يحدد المدقق الخارجي أن أعمال قسم التدقيق الداخلي على الأرجح ذات علاقة بالتدقيق، ولا يتناول هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها المدققون الداخليون مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي في تنفيذ إجراءات التدقيق.

أشار المعيار إلى العلاقة بين قسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي، وانتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي، ورغم ذلك يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الحصرية عن رأيه المقدم، ولا تقل تلك المسؤولية باستفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي.

قام المعيار بتعريف كل من (قسم التدقيق الداخلي، والمدققون الداخليون، كما ذكر أهداف قسم التدقيق الداخلي (الإشراف على الرقابة الداخلية، فحص المعلومات المالية والتشغيلية، مراجعة النشاطات التشغيلية، مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة، إدارة المخاطر، الحوكمة).

يهدف هذا المعيار إلى بيان العلاقة التي تربط التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي، وإمكانية انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي. [1]

2. 15 المعيار الخامس عشر: 620 استخدام عمل مدقق خبير: يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بعمل فرد أو مؤسسة تعمل في مجال خبرة معين غير المحاسبة أو التدقيق، وذلك عندما يستخدم ذلك العمل لمساعدة المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

كما بين هذا المعيار مسؤولية المدقق الكاملة في رأيه رغم استخدامه لأعمال الخبير، وعرف كل من (الخبرة، إدارة خبيرة، مدقق خبير)، حيث عرف المدقق الخبير على أنه "فرد أو مؤسسة تتمتع بخبرة في مجال معين غير المحاسبة أو تدقيق، حيث يستخدم المدقق عملها في ذلك المجال ليساعده في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، وقد يكون المدقق الخبير إما مدققاً داخلياً خبيراً (حيث يكون شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين في شركة، أو شركة ضمن المجموعة التي يعمل فيها المدقق)، أو مدققاً خارجياً خبيراً".

كما أشار ملحق المعيار إلى الاعتبارات التي تتعلق بالاتفاق بين المدقق الخارجي والمدقق الخبير.

يهدف هذا المعيار إلى بيان ضرورة الاستعانة بخدمات خبير خارج ميدان المحاسبة والتدقيق وذلك في إطار الحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة. [2]

2. 16 المعيار السادس عشر: 700 تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية: يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين رأي حول البيانات المالية، كما يتناول شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يتم إصداره نتيجة لعملية تدقيق البيانات المالية.

---

[1] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين-الاردن-"، مرجع سبق ذكره، ص- ص625- 631.

[2] المرجع السابق، ص- ص632- 652.

تم تعريف كل من (البيانات المالية ذات الهدف العام، إطار الهدف العام، الرأي غير المعدل) حيث عرف الرأي غير المعدل على أنه: "الرأي الذي يعبر عنه المدقق عندما يستنتج أن البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول بها".

وتم التطرق بشيء من التفصيل في شكل ومضمون تقرير المدقق حول القوائم المالية، كما تم عرض في الملحق نماذج لتقارير المدققين حول القوائم المالية .

يهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية تكوين رأي حول القوائم المالية، كما يتناول شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يتم إصداره نتيجة لعملية تدقيق القوائم المالية. [1]

المبحث الثالث: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية NAA بالدولية ISA، وعرض أهم المعايير التي أشارت إلى حوكمة الشركات

تترجم التقاليد الاقتصادية لحوكمة الشركات والقوانين الخاصة بكل دولة إلى معايير، وتختلف هذه المعايير باختلاف الهيئة المصدرة لها، وباختلاف الخصائص الاقتصادية لكل بلد، وتأتي هذه المعايير للإشراف على مهمة التدقيق الخارجي وضبط إجراءاتها، [2] فمهما اختلفت هذه المعايير بين ما هو محلي وما هو دولي يبقى هدفها واحد وهو الرفع من مستوى مهنة التدقيق، ومن ثم زيادة جودة المعلومات المالية، وكذلك هو الحال بالنسبة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA يبقى هدفهما واحد رغم إمكانية وجود بعض الاختلاف بينهما، وهذا ما سنكتشفه من خلال هذا المبحث، وذلك بمقارنة معايير التدقيق الجزائرية NAA بالدولية ISA، ومن ثم عرض أهم المعايير التي تطرقت إلى حوكمة الشركات.

المطلب الأول: المقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA

وكنتيجة لما سبق من معلومات وإيضاحات فإن معايير التدقيق تمثل التوجيهات والإرشادات التي يستعين بها المدقق في القيام بمهمته، وتحتوي هذه المعايير على السياسات التي تهدف إلى تحسين أداء المدققين وبالتالي جودة مهمة التدقيق، أي أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق وبين الالتزام بمعايير التدقيق، حيث يؤدي الالتزام بها إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير، [3] ولهذا السبب بالتحديد أبت الجزائر إلا أن تتبنى بعضاً من معايير التدقيق الدولية مع محاولة تكييفها مع الوضع الاقتصادي المحلي، لمسايرة التطورات العالمية من جهة، وللتقليل من التفاوت الحاصل في مهنة التدقيق من جهة أخرى، وذلك بإصدارها لمعايير تدقيق جزائرية تحاكي معايير التدقيق الدولية، وسنتطرق في هذا الصدد إلى المقارنة بينهما، واكتشاف أهم أوجه التوافق والاختلاف بينهما.

---

[1] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين-الاردن-"، مرجع سبق ذكره، ص- ص653- 681.

[2] Massil Baraka, Faiza Benikhlef, Amel Kasmi, Op.cit, p159.

[3] صنهاجي هيبة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص434.

1. المقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA

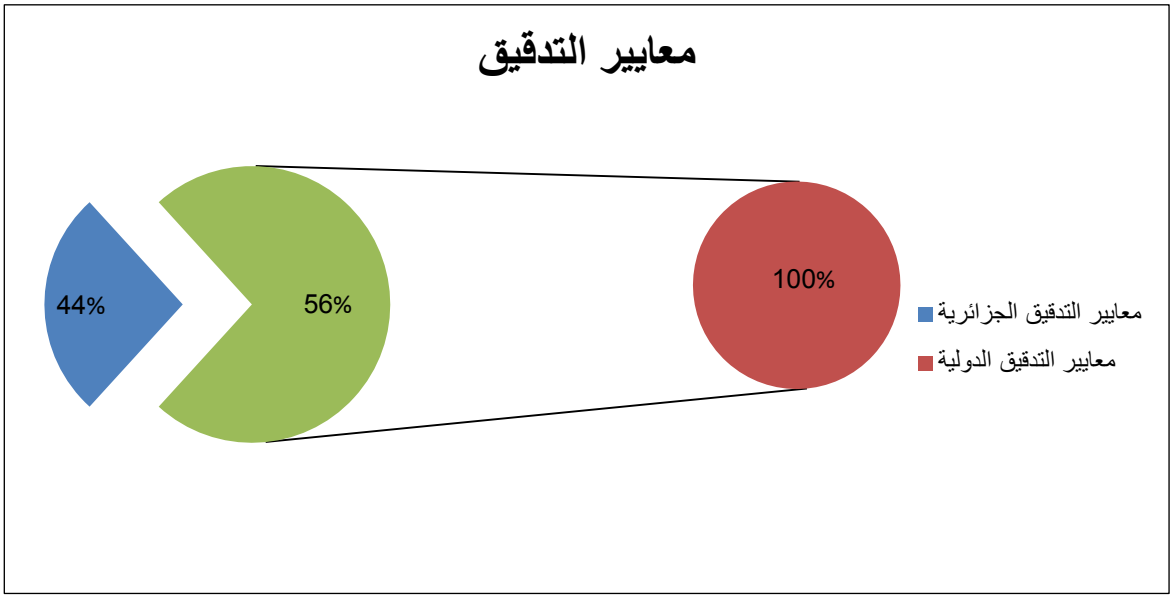
يمكن المقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA من خلال المعايير التالية:

- العدد؛
- رقم واسم المعيار؛
- تاريخ نفاذ المعيار والمعايير المتعلقة بكل معيار؛
- طريقة عرض المعيار.

1. 1 المقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA من حيث العدد:

حسب ما تقدم من معلومات فإن معايير التدقيق الجزائرية ماهي إلا نسخة مصغرة عن معايير التدقيق الدولية، حيث توجد بينهما بعض الاختلافات لكنها في النهاية تنبثق عنها، فمن ناحية العدد تحتوي معايير التدقيق الدولية على 36 معيار، في حين أن معايير التدقيق الجزائرية تحتوي على 16 معيار فقط، والشكل الموالي يمثل نسبة معايير التدقيق الجزائرية من معايير التدقيق الدولية.

الشكل رقم (3-4): نسبة معايير التدقيق الجزائرية من معايير التدقيق الدولية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن معايير التدقيق الجزائرية تمثل ما نسبته 44 % من معايير التدقيق الدولية، وهي نسبة مرشحة للزيادة في السنوات المقبلة بإصدار معايير جديدة تحاكي المعايير الدولية وتأخذ الصبغة المحلية كمثيلاتها (NAA).

1. 2 المقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA من حيث رقم واسم المعيار:

يعرض الجدول التالي معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائرية NAA في محاولة لتوضيح أوجه التشابه والاختلاف بينهما من ناحية رقم واسم المعيار.

الجدول رقم (3–6): معايير التدقيق الجزائرية NAA والدولية ISA

معايير التدقيق الجزائرية NAA		معايير التدقيق الدولية ISA	
رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
230	وثائق التدقيق	230	وثائق التدقيق
300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية
500	العناصر المقنعة	500	أدلة التدقيق
501	العناصر المقنعة–اعتبارات خاصة	501	أدلة التدقيق– اعتبارات محددة لبنود مختارة
505	التأكيدات الخارجية	505	المصادقات الخارجية
510	مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية	510	عمليات التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية
520	الإجراءات التحليلية	520	الإجراءات التحليلية
530	السبر في التدقيق	530	أخذ عينات التدقيق
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به	540	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة
560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	560	الأحداث اللاحقة
570	استمرارية الاستغلال	570	المنشأة المستمرة
580	التصريحات الكتابية	580	الاقرارات الخطية
610	استخدام اعمال المدققين الداخليين	610	استخدام عمل المدققين الداخليين
620	استخدام اعمال خبير معين من طرف المدقق	620	استخدام عمل مدقق خبير
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

نلاحظ من خلال الجدول توافق كبير في أرقام وأسماء معايير التدقيق الجزائرية والدولية، فيما نلاحظ استخدام بعض المصطلحات (حسب معايير التدقيق الجزائرية: الكشوف المالية، العناصر المقنعة، التصريحات الكتابية.. إلخ) و(حسب معايير التدقيق الدولية: البيانات المالية أو القوائم المالية "تبعا للهيئة المترجمة"، أدلة التدقيق، الإقرارات الخطية.. إلخ)، هذا ما شكل اختلاف طفيف في اسم المعيار في بعض الأحيان "يرجع ذلك إلى الترجمة".

1. 3 المقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA من حيث تاريخ نفاذ المعيار والمعايير المتعلقة بكل معيار: يعرض الجدول التالي تواريخ نفاذ معايير التدقيق الجزائرية NAA والمعايير المتعلقة بها.

الجدول رقم (3–7): تواريخ نفاذ معايير التدقيق الجزائرية NAA، والمعايير المتعلقة بكل معيار

العدد	رقم المعيار	تاريخ النفاذ	المعايير المتعلقة به
1	210	–	– يجب قراءة هذه المعايير (300، و530) على ضوء المعيار 200 (الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق)، هذا ما أشير إليه في الملاحظات المدرجة في صفحات عرض كل معيار (في الصفحة الأولى الخاصة بالفهرس – أو الصفحة التي تليه – المتعلق بالمعيار رقم 300 والمعيار رقم 530 فقط)، للإشارة فإن معيار التدقيق الجزائري رقم 200 لم يصدر بعد "**أنظر للملحق رقم (1)**". – كل معيار يذكر على الأقل معيار آخر أو يشير إليه (في المتن أو كإحالة)، ولكن في العديد من الأحيان يكون المعيار المشار إليه لم يصدر بعد "**أنظر للملحق رقم (1)**".
2	230	–	
3	300	–	
4	500	–	
5	501	–	
6	505	–	
7	510	–	
8	520	–	
9	530	–	
10	540	–	
11	560	–	
12	570	–	
13	580	–	
14	610	–	
15	620	–	
16	700	–	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية:

- المقرر رقم: 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن لمعايير جزائرية للتدقيق.
- المقرر رقم: 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق.
- المقرر رقم: 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن لمعايير جزائرية للتدقيق.
- المقرر رقم: 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن لمعايير جزائرية للتدقيق.

نلاحظ من خلال الجدول أن معايير التدقيق الجزائرية غير مضبوطة بتاريخ نفاذ ما يجعلها غير ملزمة التطبيق (مع العلم أنها كذلك لأنها صدرت ضمن مقررات نشرت في الجريدة الرسمية لوزارة المالية فقط ولم تنشر في الجريدة الرسمية)، بالإضافة إلى أنها تسترشد بمعايير لم تصدر بعد.

يعرض الجدول التالي تواريخ نفاذ معايير التدقيق الدولية ISA والمعايير المتعلقة بها.

الجدول رقم (3–8): تواريخ نفاذ معايير التدقيق الدولية ISA، والمعايير المتعلقة بكل معيار

العدد	رقم المعيار	تاريخ النفاذ	المعايير المتعلقة به
1	210	بدءًا من 15 ديسمبر 2009 أو بعده	– يجب قراءة هذه المعايير جنباً إلى جنب مع المعيار 200 (الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق)، هذا ما أشير إليه في الملاحظات المدرجة في صفحات عرض كل معيار (في الصفحة الأولى الخاصة بالفهرس – أو الصفحة التي تليه – المتعلق بكل معيار). – كل معيار يذكر على الأقل معيار آخر أو يشير إليه (في المتن أو كإحالة).
2	230	بدءًا من 15 ديسمبر 2009 أو بعده	
3	300	بدءًا من 15 ديسمبر 2009 أو بعده	
4	500	بدءًا من 15 ديسمبر 2009 أو بعده	
5	501	بدءًا من 15 ديسمبر 2009 أو بعده	
6	505	بدءًا من 15 ديسمبر 2009 أو بعده	
7	510	بدءًا من 15 ديسمبر 2009 أو بعده	
8	520	بدءًا من 15 ديسمبر 2009 أو بعده	
9	530	بدءًا من 15 ديسمبر 2009 أو بعده	
10	540	بدءًا من 15 ديسمبر 2019 أو بعده	
11	560	بدءًا من 15 ديسمبر 2009 أو بعده	
12	570	بدءًا من 15 ديسمبر 2016 أو بعده	
13	580	بدءًا من 15 ديسمبر 2009 أو بعده	
14	610	بدءًا من 15 ديسمبر 2014 أو بعده	
15	620	بدءًا من 15 ديسمبر 2009 أو بعده	
16	700	بدءًا من 15 ديسمبر 2016 أو بعده	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York, volume 1, 2020, P-P 109 – 725.

نلاحظ من خلال الجدول أن معايير التدقيق الدولية مضبوطة بتواريخ نفاذ ما يجعلها ملزمة التطبيق للجهات التي تقر بانتهاجها، بالإضافة إلى اختلاف تاريخ النفاذ من معيار لآخر وهذا راجع إلى التنقيح الذي طرأ على المعيار والسنة المقابلة للتنقيح، كما نلاحظ أن كل معيار يذكر على الأقل معيار آخر أو يشير إليه (في المتن أو كإحالة)، أي أن كل المعايير تعتمد على بعضها البعض في التطبيق، وعلى وجه الخصوص المعيار رقم 200، الذي يشار إليه كملاحظة عند عرض كل معيار، في الصفحة الأولى (في صفحة الفهرس – أو الصفحة التي تليه – الخاصة بكل معيار)، وهذا يدل على أن المعايير الدولية للتدقيق متداخلة، بحيث لا يمكن أن يطبق معيار بمعزل عن المعايير الأخرى إما أن تطبق كلها أو أن تترك كلها.

1. 4 المقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA من حيث طريقة عرض المعيار: فيما يلي وصف لطريقة عرض المعيار لكل من معايير التدقيق الجزائرية والدولية:

1.4. 1 تحترم معايير التدقيق الجزائرية خلال عرضها لأي معيار النقاط التالية:

- **المقدمة**: تحتوي على مجال تطبيق المعيار مع عدم ذكر تاريخ نفاذ المعيار؛
- **الهدف**: يحتوي على هدف المدقق، وتعريف واحد متعلق باسم المعيار.
- **الواجبات المطلوبة**: تحتوي على اجراءات تطبيق المعيار وأمور أخرى للتفصيل في المعيار – أقل تفصيلاً من معايير التدقيق الدولية–؛
- **الملاحق**: تحتوي على – ملحق واحد– أمثلة توضيحية ونماذج.

1.4. 2 تحترم معايير التدقيق الدولية خلال عرضها لأي معيار النقاط التالية:

- **المقدمة**: تحتوي على نطاق تطبيق المعيار وتاريخ نفاذه.
- **الهدف**: يحتوي على هدف المدقق، وبعض التعريفات المتعلقة بالمصطلحات الخاصة بالمعيار.
- **المتطلبات**: تحتوي على اجراءات تطبيق المعيار وأمور أخرى للتفصيل في المعيار بالإضافة إلى التوثيق؛
- **الملاحق**: تحتوي الملاحق على مجموعة من الأمثلة التوضيحية والنماذج المقترحة.

كتعليق على ما سبق يمكننا القول أن معايير التدقيق الجزائرية والدولية تختلفان في طريقة عرضهما للمعيار، حيث تُعرض معايير التدقيق الدولية بشيء من التفصيل أما نظيرتها الجزائرية فتُعرض بطريقة ملخصة أي لا تتطرق إلى بعض الأمور التي عرضتها المعايير الدولية.

2. أوجه التوافق والاختلاف بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA

نستنتج من خلال المعلومات السابقة أن معايير التدقيق الجزائرية NAA مشتقة من المعايير التدقيق الدولية ISA وأن هناك نقاط توافق ونقاط اختلاف بينهما يمكن حصرها فيما يلي:

2. 1 أوجه التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA : تتمثل في النقاط التالية:

- هناك توافق كبير في أرقام ومحتويات وأسماء معايير التدقيق الجزائرية والدولية، رغم الاختلاف في بعض المصطلحات، ما يشكل اختلاف طفيف في اسم المعيار في بعض الأحيان "يرجع ذلك إلى الترجمة".
- يتوافقان في منهجية عرض المعيار:

–يتوافقان في نطاق ومجال تطبيق المعايير؛

–يتوافقان في الهدف، وفي تعريفهما للمصطلحات "تصب في نفس المعنى رغم اختلاف المصطلحات المستخدمة في التعريف نظراً للترجمة"؛

–يتوافقان في المتطلبات والإجراءات؛

– كلاهما يعرض ملاحق إذا تطلب المعيار ذلك.

2. 2 أوجه الاختلاف بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA: سنوضحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (3–9): أوجه الاختلاف بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA

	معايير التدقيق الجزائرية NAA	معايير التدقيق الدولية ISA
من حيث العدد	16 معيار بما نسبته 44 % من معايير التدقيق الدولية	36 معيار بما نسبته 100% من معايير التدقيق الدولية
من حيث تاريخ نفاذ المعيار وإلزامية تطبيقه	غير مضبوطة بتاريخ نفاذ ما يجعلها غير ملزمة التطبيق (صدورها ضمن مقررات منشورة في الجريدة الرسمية لوزارة المالية وعدم نشرها في الجريدة الرسمية يؤكد ذلك).	مضبوطة بتواريخ نفاذ ما يجعلها ملزمة التطبيق للجهات التي تقر بانتهاجها.
من حيث المعايير المتعلقة بكل معيار (التسلسل)	– غير متسلسلة وغير متناسقة وغير منظمة الورود. – بالإضافة إلى أنها تسترشد بمعايير لم تصدر بعد.	– متسلسلة ومتناسقة ومنظمة الورود، وتأخذ من بعضها البعض حيث لا يمكن تطبيق معيار بمعزل عن المعايير الأخرى. – بالإضافة إلى أن كل المعايير لا يمكن أن تطبق إلا في ضوء المعيار 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل واجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق"، لأنه بمثابة الإطار المفاهيمي لمهمة التدقيق، وهو حجر الأساس لمعايير التدقيق الدولية.
من حيث طريقة الإدراج	غير مدرجة ضمن مجموعات منظمة.	مدرجة ضمن مجموعات منظمة.
من حيث طريقة عرض المعيار	تعرض بطريقة ملخصة.	تعرض بطريقة مفصلة.
من حيث المصطلحات الواردة في المعيار	الكشوف المالية، العناصر المقنعة، التصريحات الكتابية....إلخ	البيانات المالية أو القوائم المالية "وذلك حسب الهيئة المترجمة"، أدلة التدقيق، الإقرارات الخطية....إلخ
الهيئة المصدرة	المجلس الوطني للمحاسبة CNC وبالضبط من طرف لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.	الاتحاد الدولي المحاسبينIFAC وبالضبط من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدوليةIAASB .
من حيث الطابع	تكسي الطابع المحلي.	تكتسي الطابع الدولي.
من حيث النطاق	خاصة لأنها صادرة هن هيئة محلية.	عامة لأنها صادرة من تجمع دولي يضم 135دولة.
من حيث الهدف	جاءت لتوحيد الممارسات المهنية للتدقيق بين المهنيين المحليين وتقليل التفاوت بينهم.	جاءت لتوحيد الممارسات المهنية للتدقيق بين الدول وتقليل التفاوت بينهم.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

3. التعديلات المقترحة لتطوير معايير التدقيق الجزائرية لتواكب جودة معايير التدقيق الدولية

على المجلس الوطني للمحاسبة CNC وعلى وجه الخصوص لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية أن تشرع في أسرع وقت ممكن في نشر المسودة الأولية لمعايير التدقيق الجزائرية NAA "تامة العدد"، والتي وضعت بالفعل من قبل مجموعة متخصصة بعد التحقق من صحتها والمصادقة عليها، وبدء برنامج تدريبي قبل اعتمادها النهائي وإضفاء الطابع الرسمي عليها عن طريق التنظيم (نشرها في الجريدة الرسمية)،[1] بالإضافة إلى ما سبق نقترح ما يلي:

- إما أن يتم:
  - الأخذ بعين الاعتبار تسلسل المعايير عند إصدارها؛
  - الأخذ بعين الاعتبار قضية تنظيم المعايير في الإصدار من حيث الأهمية ومن حيث ورودها في معايير التدقيق الدولية؛
  - إصدار المعيار رقم 200 (الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق)، مع الإشارة إليه في بداية كل معيار لأنه يمثل الإطار المفاهيمي للتدقيق بصفة عامة ولمعايير التدقيق بصفة خاصة.
  - عدم استشهادها بالمعايير التي لم تصدر بعد.
- أو أن يتم:
  - إصدار معايير التدقيق الجزائرية دفعة واحدة بترجمتها عن معايير التدقيق الدولية، ومن ثم تنقيحها حسب الظروف المحلية بتنظيم ملتقيات سنوية لتقييمها، وأخذ أهم النقاط الواجب تعديلها من التوصيات التي تتمخض عن تلك الملتقيات.
- بالإضافة إلى:
  - إضفاء الطابع الرسمي على معايير التدقيق الجزائرية من خلال نشرها في الجريدة الرسمية؛
  - ضبط المعايير بتاريخ نفاذ؛

المطلب الثاني: معايير التدقيق الدولية التي أشارت إلى حوكمة الشركات

في حقيقة الأمر أن كل معايير التدقيق الدولية تخدم حوكمة الشركات حتى ولو لم يذكر ذلك صراحة، فعلى سبيل المثال لا الحصر المعايير رقم (210، 570، 580، 610، 505)، أما بالنسبة للمعايير رقم (260، 265، 550) فقد أشارت إليها بوضوح، لذلك سنتطرق إلى كل هذه المعايير بتسلسل يراعي تداخلها وتكاملها

[1] Abdelkader AYADI, Youcef BELGUET, Op.cit, p553.

مع بعضها البعض لخدمة موضوع واحد، مع التفصيل في المعايير رقم (260، 265، 550) وذكر الأخرى باقتضاب.

1. المعيار رقم 210 الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق

كما سبق وأشرنا فإن هذا المعيار يهتم بالشروط والترتيبات التي يجب على المدقق الاتفاق عليها مع القائمين بالإدارة وعند الاقتضاء مع المكلفين بالحوكمة والتي ينبغي أن تتحقق ليوافق على أداء مهمة التدقيق.[1]

2. المعيار رقم 260 الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتمثلة في الاتصال بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص عملية تدقيق القوائم المالية، وعلى رغم من قابلية تطبيق هذا المعيار بصرف النظر عن هيكل الحوكمة في الشركة أو حجمها، فإنه تطبق اعتبارات معينة عندما يشارك كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة شركة ما، ولا يحدد هذا المعيار متطلبات تتعلق باتصال المدقق بإدارة أو مالكي شركة ما إلا إذا كانوا مكلفين بدور حوكمي أيضاً.[2]

وقد عرف المعيار 260 المكلفون بالحوكمة على أنهم" الشخص (الأشخاص) أو الشركة (الشركات) (كشركة وصية مثلا) والتي يقع على عاتقها مسؤولية الاشراف على التوجه الاستراتيجي للشركة، والالتزامات المتعلقة بمساءلتها، ويتضمن ذلك، الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية، وفيما يتعلق ببعض الشركات في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة موظفو الإدارة مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس حوكمة لشركة في القطاع الخاص أو العام أو المدير- المالك-".[3]

2. 1 علاقة التدقيق بالحوكمة "دور الاتصال": يركز هذا المعيار بشكل أساسي على اتصال المدقق بالمكلفين بالحوكمة، ومع ذلك فإن الاتصال المتبادل الفعال بينهما مهم جداً في مساعدة:[4]

- المدقق والمكلفين بالحوكمة في فهم المسائل المتعلقة بالتدقيق، وفي تطوير علاقة عمل متينة، وتبني هذه العلاقة مع الحفاظ على استقلالية وموضوعية المدقق؛

---

[1] International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB), 2020, Op.cit, P110

[2] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين-الاردن-"، مرجع سبق ذكره، ص214.

[3] International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York, (ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA), 2016 -2017, P6.

[4] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين-الاردن-"، مرجع سبق ذكره، ص،ص214،215.

- المدقق في الحصول على معلومات متعلقة بالتدقيق من المكلفين بالحوكمة، فعلى سبيل المثال، قد يقوم المكلفين بالحوكمة بمساعدة المدقق في فهم الشركة وبيئتها، وتحديد مصادر أدلة التدقيق المناسبة، وفي توفير المعلومات حول معاملات أو أحداث معينة؛
- المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤوليتهم عن مراقبة عملية إعداد القوائم المالية وبالتالي تقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية للمعلومات المالية.

2. 2 هدف المدقق من تطبيقه للمعيار: يهدف المدقق من خلال تطبيقه لهذا المعيار إلى: [1]

- الحصول على معلومات ذات علاقة بعملية التدقيق من المكلفين بالحوكمة؛
- تزويد المكلفين بالحوكمة بملاحظات تنشأ عن عملية التدقيق في الوقت المحدد، والتي تعتبر هامة وذات علاقة بمسؤوليتهم في الاشراف على عملية إعداد القوائم المالية؛
- تشجيع الاتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين بالحوكمة.
- إبلاغ المكلفين بالحوكمة بمسؤولياته فيما يتعلق بتدقيق القوائم المالية وإعطائهم نظرة عامة على نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لها؛

كما يبلغهم ب: [2]

- وجهات نظر المدقق حول الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية في الشركة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية والافصاحات التي تخص القوائم المالية؛
- الصعوبات الجوهرية – إن وجدت– التي يواجهها المدقق خلال عملية التدقيق؛
- ما لم يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة الشركة فعليه تبليغهم بالمسائل الهامة التي قد تنشأ عن عملية التدقيق – إن وجدت– والتي تمت مناقشتها أو التي تخضع للتراسل مع الإدارة، بالإضافة إلى الإقرارات الخطية التي يطلبها المدقق؛
- أمور أخرى قد تنشأ عن عملية التدقيق– إن وجدت– والتي تعتبر حسب الحكم المهني للمدقق هامة في الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية.

وعادة ما تكون مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق القوائم المالية متضمنة في خطاب التكليف أو شكل مناسب آخر من أشكال الاتفاق الخطي الذي يدون شروط العملية المتفق عليها، وقد يعتبر تزويد المكلفين

[1] المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص176.

[2] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين–الاردن–"، مرجع سبق ذكره، ص217.

بالحوكمة بنسخة من خطاب التكليف أو شكل آخر من أشكال الاتفاق الخطي طريقة مناسبة للاتصال بهم فيما يتعلق بمسائل مثل المسائل التالية: [1]

- مسؤولية المدقق المتمثلة في أداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية الموجهة نحو التعبير عن رأي ما حول القوائم المالية، والإبلاغ عن المسائل الهامة التي تنشأ عن تدقيق القوائم المالية ذات العلاقة بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية؛
- حقيقة أن معايير التدقيق الدولية لا تقتضي من المدقق تصميم إجراءات بهدف التعرف على أمور إضافية لإبلاغ المكلفين بالحوكمة بها.

ويساعد الإبلاغ الواضح عن مسؤوليات المدقق، ونطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لها، والمحتوى العام المتوقع للاتصالات على وضع أساس جيد للاتصالات المتبادلة الفعالة، كما قد يشير الاتصال المتبادل غير الملائم إلى وجود بيئة رقابة غير مرضية ويؤثر على تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية، كما أن هناك مخاطر تتمثل في عدم حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة من أجل تكوين رأيه حول القوائم المالية.[2]

ورغم أن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة يساعد المدقق على تخطيط نطاق وتوقيت عملية التدقيق، إلا أنه لا يغير مسؤولية المدقق المتمثلة في وضع الاستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة التدقيق، بما في ذلك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. [3]

3. المعيار رقم 265 الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في إبلاغ المكلفين بالحوكمة عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية، ويهدف المدقق من خلال تطبيقه لهذا المعيار إلى إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بالشكل المناسب عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية والتي قام بتحديدها أثناء أدائه لعملية التدقيق، والتي تكون حسب رأيه المهني ذات أهمية كافية لتستحق عنايتهم، ويعكس الإبلاغ عن نواحي القصور الهامة إلى المكلفين بالحوكمة أهمية هذه الأمور، كما يساعدهم على الوفاء بمسؤولياتهم الإشرافية، ولا يفرض هذا المعيار مسؤولية إضافية على المدقق فيما يتعلق بالحصول على فهم دقيق للرقابة الداخلية وتصميم وأداء اختبارات لأنظمة الرقابة. [4]

كما أن حقيقة قيام المدقق بإبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بوجود قصور هام قد اكتشفه أثناء عملية تدقيق سابقة، لا ينفي الحاجة لأن يقوم بإعادة الإبلاغ عنه إذا لم يتم بعد اتخاذ أي إجراء تصحيحي بخصوصه، وإذا

---

[1] International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB), (ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA), 2016 -2017, Op.cit, P299.

[2] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين-الاردن-"، مرجع سبق ذكره، ص، ص227، 232.

[3] المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص182.

[4] المرجع السابق، ص238.

استمر ذلك القصور الهام الذي سبق الإبلاغ عنه، يمكن لإبلاغ السنة الحالية إعادة الوصف من الإبلاغ السابق، أو ببساطة الإشارة إلى الإبلاغ السابق، ويمكن للمدقق أن يسأل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة لماذا لم يتم تصحيح ذلك القصور الهام بعد؟، وعدم اتخاذ إجراء في ظل عدم وجود إيضاح معقول يمكن أن يمثل في حد ذاته قصوراً هاماً.[1]

قد تثير نواحي قصور هامة معينة في الرقابة الداخلية الشك في نزاهة أو كفاءة الإدارة، فعلى سبيل المثال قد تكون هناك أدلة على الاحتيال أو عدم الامتثال المتعمد للقوانين والأنظمة من قبل الإدارة، أو قد تظهر الإدارة عدم قدرتها على الإشراف على إعداد قوائم مالية ما قد يثير الشك حول كفاءة الإدارة، وتبعاً لذلك قد لا يكون من المناسب إبلاغ هذه العيوب مباشرة للإدارة.[2]

4. المعيار رقم 570 المنشأة المستمرة

كما سبق وأشرنا فإن هذا المعيار يعالج مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالاستمرارية، وواجب المدقق في حالة ما إذا لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة الشركة أن يبلغهم بالأحداث أو الظروف المحددة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة، ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ للمكلفين بالحوكمة ما يلي:[3]

- ما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل عدم تأكد جوهري؛
- ما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً في إعداد القوائم المالية؛
- كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية؛
- الآثار المترتبة على ذلك في تقرير المدقق، عند الانطباق.

5. المعيار رقم 580 الإقرارات الخطية

كما أسلفنا الذكر فقد عالج هذا المعيار مسؤولية المدقق في الحصول على الإقرارات الخطية، وتدعيماً للمعيار رقم 260 فقد شدد المعيار 580 على ضرورة الاتصال بالمكلفين بالحوكمة بشأن الإقرارات الخطية التي يطلبها المدقق من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة – حسب مقتضى الحال– أثناء تدقيقه للقوائم المالية، كما وضح إجراءات طلبها.[4]

---

[1] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين–الاردن–"، مرجع سبق ذكره، ص245.

[2] المرجع السابق، ص246.

[3] المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص– ص470– 482.

[4] المرجع السابق، ص– ص494– 505.

6. المعيار رقم 610 استخدام عمل المدققين الداخليين

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق الخارجي المتعلقة باستخدام عمل المدققين الداخليين، وقد أشار ذات المعيار إلى إمكانية تقييم قسم التدقيق الداخلي لعملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها المتعلق بالأخلاق والقيم، وإدارة الأداء، والمساءلة، وإيصال معلومات المخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية في المؤسسة، وفاعلية التواصل بين المكلفين بالحوكمة والمدققين الداخليين والخارجيين والإدارة.[1]

7. المعيار رقم 505 المصادقات الخارجية

يتناول هذا المعيار استخدام المدقق لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة، والتي يمكن الاعتماد عليها في إبداء رأيه حول القوائم المالية،[2]وكما هو معروف فإن هذه المصادقات الخارجية لا يطلبها المدقق إلا من أطراف تكون لها علاقة مع الشركة محل التدقيق، أي أنها تدخل في دائرة أصحاب المصالح، وبذلك فإن هذا المعيار يدرس اتصال المدقق بالأطراف الخارجية موسعاً بذلك الإطار الحوكمي للشركة ليؤسس نظام رقابة خارجية بالتعاون مع الأطراف الخارجية والتي لها علاقة بالشركة.

8. المعيار رقم 550 الأطراف ذات العلاقة

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة في عملية تدقيق القوائم المالية.[3]

يهدف المدقق من خلال تطبيقه لهذا المعيار إلى: [4]

- الحصول على الفهم الكافي حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ليكون قادراً على:
  - تمييز عوامل مخاطر الاحتيال – إن وجدت– الناشئة عن علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة والمرتبطة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال؛
  - التحقق من مدى تأثر القوائم المالية بتلك العلاقات والمعاملات، استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، والتأكد من أنها:
    - ✓ تحقق العرض العادل (في حال تطبيق أطر العرض العادل)؛

---

[1] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين–الاردن–"، مرجع سبق ذكره، ص– ص625– 631.

[2] المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص338.

[3] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين–الاردن–"، مرجع سبق ذكره، ص505.

[4] المرجع السابق، ص207.

✓ غير مضللة (في حال تطبيق أطر الامتثال).

- الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، ومحاسبتها والإفصاح عنها بالشكل المناسب في القوائم المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

8. 1 اتصال المدقق بالإدارة: ركز هذا المعيار على وجوب أن يتصل المدقق بالإدارة مستفسراً عن:[1]

- هوية الأطراف ذات العلاقة بالشركة، بما في ذلك ما طرأ عليها من تغييرات عن الفترة السابقة؛
- طبيعة العلاقات بين الشركة وتلك الأطراف؛
- ما إذا كانت الشركة قد دخلت في أية معاملات مع الأطراف ذات العلاقة خلال الفترة الحالية، ونوع المعاملات، والغرض منها في حال حدوثها.

كما يطلب المدقق معلومات عن العلاقات أو المعاملات المهمة أو المعقدة مع الأطراف ذات العلاقة، التي قد تتطلب عناية خاصة عند التدقيق، وعلى وجه الخصوص المعاملات التي تشارك فيها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة مشاركة مالية.[2]

8. 2 الاتصال بالمكلفين بالحوكمة: ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة الشركة فيجب على المدقق إبلاغهم بالأمور المهمة التي ظهرت أثناء التدقيق بخصوص الأطراف ذات العلاقة بالشركة، فيساعد ذلك المدقق في وضع فهم مشترك مع المكلفين بالحوكمة لطبيعة هذه الأمور وطريقة حلها، وكأمثلة عن الأمور المهمة المرتبطة بالأطراف ذات العلاقة ما يلي:[3]

- عدم إفصاح الإدارة (سواء بشكل متعمد أو لا) للمدقق عن الأطراف ذات علاقة أو عن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، الأمر الذي قد يلفت انتباه المكلفين بالحوكمة إلى علاقات ومعاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة لم يكونوا على علم بها في السابق؛
- تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، التي لم يتم التصريح بها واعتمادها بشكل مناسب، الأمر الذي قد ينشأ عنه الاشتباه في حدوث غش؛
- عدم الاتفاق مع الإدارة فيما يتعلق بالمحاسبة والإفصاح عن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة؛
- مواجهة صعوبات في تحديد الطرف الذي يسيطر في النهاية على الشركة.

في بعض الأحيان تكون هناك ظروف أو أوضاع تخص الشركة والتي تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة بتحديدها أو الإفصاح عنها للمدقق (على سبيل المثال وجود هيكل تنظيمي معقد، أو استخدام منشآت ذات غرض خاص لإجراء معاملات خارج الميزانية، أو وجود نظام معلومات غير كافٍ)، ومن هنا يتوجب على المدقق إعادة النظر في خطر احتمال وجود أطراف ذات علاقة أخرى أو معاملات

[1] المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص443.

[2] المرجع السابق، ص453.

[3] المرجع السابق، ص، ص446، 458.

مهمة مع أطراف ذات علاقة أخرى لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الافصاح عنها للمدقق، وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية عند الضرورة، وتقويم الآثار التي تلحق بالتدقيق إذا تبين أن عدم الإفصاح من قبل الإدارة كان متعمداً (مما يدل على وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش)، بالإضافة إلى تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة والتي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للشركة، وهنا يجب على المدقق:[1]

- التقصي عن العقود أو الاتفاقيات ذات الصلة إن وجدت، وتقييم ما يلي:
  - ما إذا كان المبرر التجاري (أو عدمه) للمعاملات يشير إلى أنه قد تم الدخول فيها بغرض إنتاج تقرير مالي مغشوش، أو لإخفاء اختلاس للأصول؛
  - ما إذا كانت شروط المعاملات تتسق مع توضيحات الإدارة؛
  - ما إذا كانت المعاملات قد سجلت محاسبياً وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- الحصول على أدلة تدقيق بأن المعاملات قد تم التصريح بها واعتمادها بشكل مناسب.

كما يتقصى المدقق عن السجلات أو المستندات التي قد توفر معلومات عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ومثال ذلك:[2]

- المصدقات التي يحصل عليها المدقق من أطراف ثلاثة (بالإضافة إلى المصادقات المصرفية والقانونية)؛
- الإقرارات التزكوية والضريبية الخاصة بالشركة؛
- سجلات المساهمين للتعرف على المساهمين الرئيسين في الشركة؛
- بيانات تضارب المصالح المقدمة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛
- سجلات استثمارات الشركة وتلك المتعلقة بخططها لمعاشات التقاعد؛
- العقود والاتفاقيات المبرمة مع الإدارة الرئيسية أو المكلفين بالحوكمة؛
- العقود والاتفاقيات المهمة التي لا تقع في مسار العمل الطبيعي للشركة؛
- فواتير ومراسلات محدد من المستشارين المهنيين للشركة؛
- العقود المهمة التي أعيد التفاوض عليها من قبل الشركة خلال الفترة؛
- تقارير وظيفة التدقيق الداخلي؛
- المستندات المرتبطة بإيداعات الشركة لدى السلطة المنظمة للأوراق المالية (مثل نشرات الإصدار).

فيما أشار ذات المعيار للإمكانية التي تخلقها علاقات الأطراف ذات العلاقة من فرصة كبيرة للتآمر أو إخفاء أي تلاعب من قبل الإدارة، لذا فقد أعتبر تخطيط وأداء عملية التدقيق مع ممارسة التشكك المهني كما يقتضي معيار التدقيق الدولي رقم 200 أمر بالغ الأهمية بشكل خاص في هذا السياق، نظراً لاحتمالية وجود علاقات

[1] المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص445.
[2] المرجع السابق، ص452.

ومعاملات خاصة بالأطراف ذات العلاقة غير مفصح عنها، وإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار مصممة لمساعدة المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، وفي تصميم إجراءات تدقيق من أجل الاستجابة للمخاطر المقيمة.[1]

وغالباً ما ينطوي التقرير المالي المغشوش على تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة التي قد تبدو في حالات أخرى أنها تعمل بفاعلية، ويزيد خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة إذا كانت للإدارة علاقات تنطوي على سيطرة أو نفوذ مهم مع الأطراف التي تتعامل معها الشركة، لأن هذه العلاقات قد توفر للإدارة دوافع وفرصاً أكبر لارتكاب الغش، فعلى سبيل المثال قد تتوفر المصالح المالية للإدارة في أطراف معينة ذات علاقة دوافع تشجع الإدارة على تجاوز أدوات الرقابة عن طريق:[2]

- توجيه الشركة بشكل يتضارب مع مصالحها بإبرام معاملات لصالح هذه الأطراف؛
- أو التواطؤ مع هذه الأطراف أو التحكم في تصرفاتها، ومن أمثلة الغش المحتمل:

- وضع شروط وهمية للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة تهدف إلى تحريف المبرر التجاري لهذه المعاملات؛
- التنظيم المنطوي على غش لنقل الأصول من أو إلى الإدارة أو أشخاص آخرين بمبالغ أعلى أو أقل بكثير من القيمة السوقية؛
- الدخول في معاملات معقدة مع الأطراف ذات العلاقة مثل المنشآت ذات الغرض الخاص، وتنظيم هذه المعاملات على نحو يهدف إلى تحريف المركز المالي أو الأداء المالي للشركة.

[1] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين-الاردن-"، مرجع سبق ذكره، ص506.

[2] المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص451.

خلاصة

خلصنا من خلال هذا الفصل إلى أن للتدقيق الخارجي علاقة وطيدة بحوكمة الشركات، وتكمن هذه العلاقة في كون التدقيق الخارجي من أهم آلياتها الخارجية، وذلك نظراً لاستقلاليته وحياده، فتستخدمه حوكمة الشركات بغرض إحكام قبضتها على كافة العمليات والمعاملات التي تقوم داخل الشركة، ويلعب التدقيق الخارجي دور رقابي مهم ضمن نظامها الحوكمي.

كما وقد خلصنا إلى أن الجزائر وفي ظل الإصلاحات التي قامت بها والتي مست مهنة التدقيق، قد أصدرت معايير تدقيق محلية NAA معتمدة اعتماداً كبيراً على معايير التدقيق الدولية ISA، وذلك عن طريق لجنة التقييس والممارسات المهنية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بداية من سنة 2016، في شكل أربع إصدارات، حيث احتوى كل إصدار على أربعة معايير، وذلك بغية مواكبة باقي دول العالم في تبني مرجعية خاصة بها تحاكي المعايير الدولية، حيث كان إصدار هذه الأخيرة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC كنتيجة حتمية للعولمة، ما جعلها تأخذ الصبغة الدولية وتلقى استحسان معظم دول العالم.

كما أننا قد خلصنا في نهاية هذا الفصل وبعد مقارنتنا لمعايير التدقيق الجزائرية NAA مع معايير التدقيق الدولية ISA إلى أن هناك العديد من أوجه التوافق والاختلاف بينهما، إلا أنها في نهاية الأمر منبثقة عن معايير التدقيق الدولية ISA، فيما قد أشارت معايير التدقيق الدولية ISA إلى حوكمة الشركات في العديد من المعايير إما ضمنياً أو صراحةً.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية

تمهيد

بعد قيامنا بدراسة نظرية فاحصة وشاملة لمتغيرات الدراسة وإلمامنا مختلف جوانب الموضوع نظرياً ارتأينا القيام بدراسة ميدانية، لتكليل عملنا هذا بنتائج عملية ومن أرض الواقع الجزائري، معتمدين في ذلك على أهم أداة من أدوات البحث العلمي والمتمثلة في الاستبيان، الذي قمنا بإعداده ومن ثم توزيعه على عينة من ممتهني مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث تم معالجة مختلف البيانات التي تحصلنا عليها بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS.

وبغرض تحقيق هدف الدراسة المتمثل أساساً في معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية، فقد حاولنا تحديد مدى تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات، وقياس مدى تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى محاولتنا معرفة ما إذا كانت هناك علاقة ذات دلالة إحصائية تربط التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات، ومن ثم إبراز أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال العناصر التالية:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية؛

المبحث الثاني: تحليل البيانات الإحصائية؛

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة مختلف نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى طبيعة الدراسة الميدانية، ومن ثم مصادر وأدوات جمع البيانات والمعلومات الخاصة بهذه الدراسة، بالإضافة إلى اختبارنا لصدق وثبات أداة الدراسة والمتمثلة أساساً في الاستبيان.

المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

سنتناول في هذا المطلب وصفاً تفصيلياً لطبيعة الدراسة الميدانية، وذلك من خلال التطرق إلى المنهج المتبع في هذه الدراسة، ونموذجها، بالإضافة إلى مجتمع وعينة هذه الدراسة.

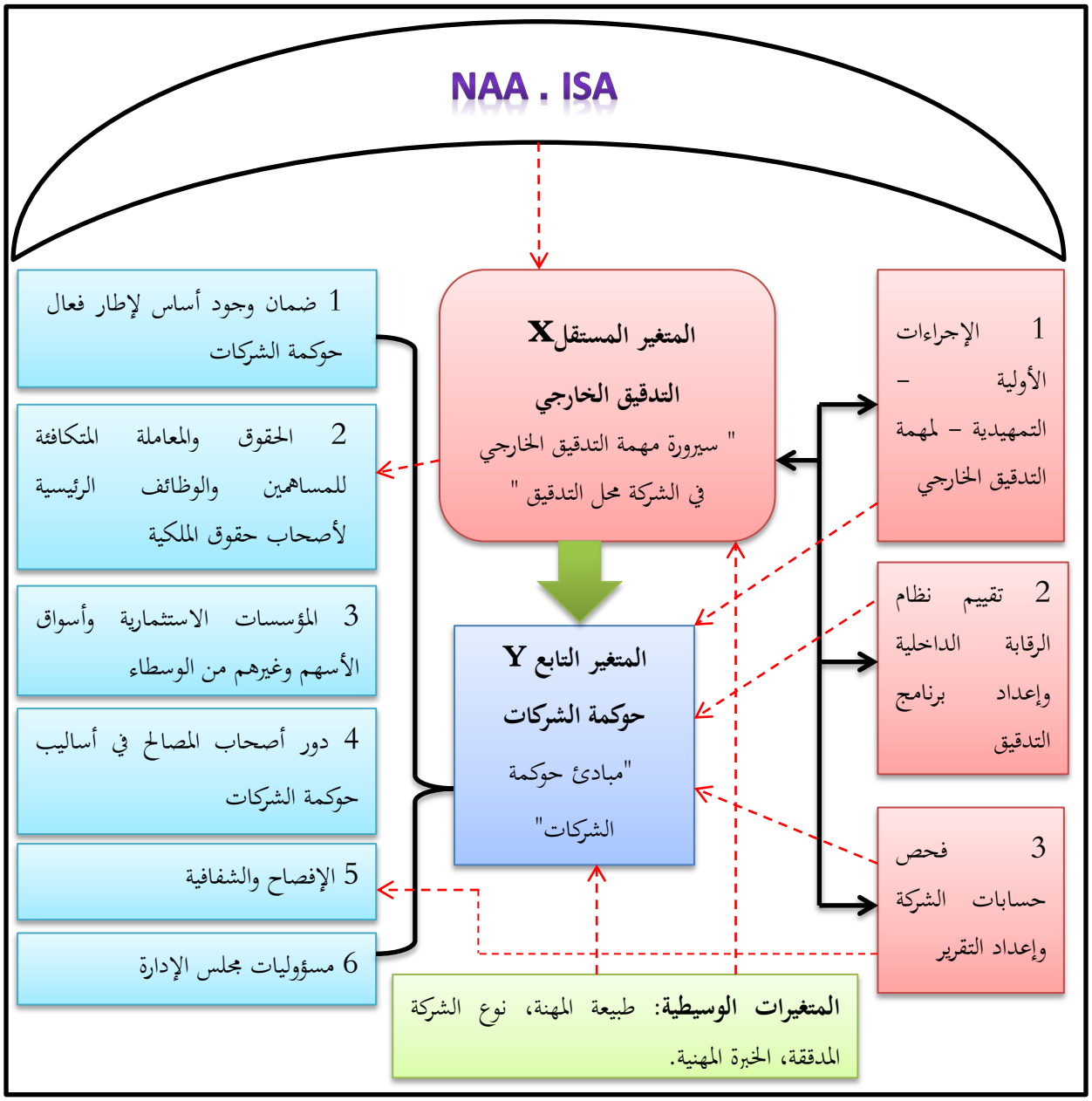
1. منهج ونموذج الدراسة

1. 1 المنهج المتبع في الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية تم استخدام "المنهج الاستقرائي" لتحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها من أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان، الذي أُعد ووزع على عينة الدراسة، وقد تمت معالجته بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS*.

1. 2 نموذج الدراسة: انطلاقا من الجانب النظري المبني على الدراسات السابقة، وبعد تشكيل نظرة عامة حول الموضوع وبناء إشكالية الدراسة نتوجه إلى اختبار ما تم افتراضه، حيث قمنا ببناء نموذج افتراضي يعكس مختلف العلاقات التي تربط بين متغيرات الدراسة، والتي سنوضحها في الشكل التالي:

*SPSS: برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية: Statistical Package for Social Sciences

الشكل رقم (4-1): النموذج الافتراضي لمتغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجانب النظري للدراسة.

معاني رموز المستخدمة في النموذج:

: يعكس الربط بين المتغيرين والذي تدرسه الفرضية الرئيسية.

: يعكس الفرضية الفرعية الأولى ومختلف الفرضيات المنبثقة عنها.

: يعكس الفرضية الفرعية الثانية ومختلف الفرضيات المنبثقة عنها.

: يعكس الإطار الذي ندرس في ظله العلاقة بين المتغيرين.

: يعكس باقي الفرضيات الفرعية.

بعد الاطلاع على العديد من الدراسات السابقة التي تربط التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات، إضافة إلى كل ما تطرقنا إليه في الجانب النظري، زيادة على ذلك ما لاحظناه في الشكل السابق، فإن متغيرات هذه دراسة تتمثل أساساً في:

- **المتغير التابع "حوكمة الشركات"**: تقاس حوكمة الشركات بمجموعة من الطرق من بينها (على سبيل المثال لا الحصر):
  - طريقة قياسها من خلال مؤشراتها؛
  - طريقة قياسها من خلال آلياتها؛
  - طريقة قياسها من خلال مبادئها.

وفي هذه الدراسة على وجه الخصوص استخدمنا مدخل مبادئ حوكمة الشركات، والمتمثلة في المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD سنة 2015:

- ضمان وجود أساس لإطار فعال حوكمة الشركات؛
- الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية؛
- المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء؛
- دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات؛
- الإفصاح والشفافية؛
- مسؤوليات مجلس الإدارة.

- **المتغير المستقل "التدقيق الخارجي"**: قمنا في هذه الدراسة بقياس التدقيق الخارجي عن طريق الإجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق، في تتبع متسلسل لسيرورة مهمة التدقيق الخارجي في الشركة محل التدقيق، والمتمثلة أساساً في الإجراءات التالية:
  - الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي؛
  - تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق؛
  - فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير.

وهذا ضمن إطار متكامل من المعايير (NAA و ISA) التي على أساسها تم توصيف إجراءات التدقيق الخارجي. **"أنظر الملحق رقم (2)"** *

*الملحق رقم (2) بينا فيه أرقام معايير التدقيق الموافقة لكل إجراء من إجراءات التدقيق والتي تم تضمينها في المحور الثاني.

- **المتغيرات الوسيطية "طبيعة المهنة، نوع الشركة المدققة، الخبرة المهنية"**: يحتوي نموذج الدراسة على متغيرات وسيطية بالإضافة إلى المتغير التابع والمتغير المستقل، وهي المتغيرات التي تعبر عن البيانات الشخصية والمهنية لعينة الدراسة، حيث صنفت هذه المتغيرات إلى:
  - **متغيرات نوعية:** طبيعة المهنة، نوع الشركة المدققة؛
  - **متغيرات كمية:** الخبرة المهنية.

2. مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة هو مجموعة من المفردات والعناصر أو الأفراد التي يسعى الباحث لتعميم نتائج دراسته عليها، في حين تعتبر العينة جزء من هذا المجتمع، والتي يقوم الباحث بتطبيق دراسته عليها للخروج بنتائج ينتظر أن تعمم على المجتمع المسحوبة منه، وفي هذا العنصر سيتم التعريف بمجتمع الدراسة، وتحديد العينة المراد تطبيق هذه الدراسة عليها.

2. 1 مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من جميع المهنيين المرخص لهم بمزاولة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، والمتمثلين في المهنيين المدرجين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للخبراء المحاسبين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين).

ووفقاً لبيان الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فقد بلغ عددهم الإجمالي **2745** محافظ حسابات، أما بيان المجلس الوطني للخبراء المحاسبين فقد أحصى **332** خبير محاسب، أي أن مجتمع الدراسة بلغ **3077** فرد، كما هو موضح في الجدول الموالي:[1]

الجدول رقم (4-1): عدد أفراد مجتمع الدراسة وتصنيفاتهم

	محافظ حسابات	خبير محاسب
الأشخاص الطبيعيين	2729	323
الأشخاص المعنويين	16	9
المجموع	2745	332
المجموع بالتكرار	3077	
المجموع بدون تكرار	**2745**	

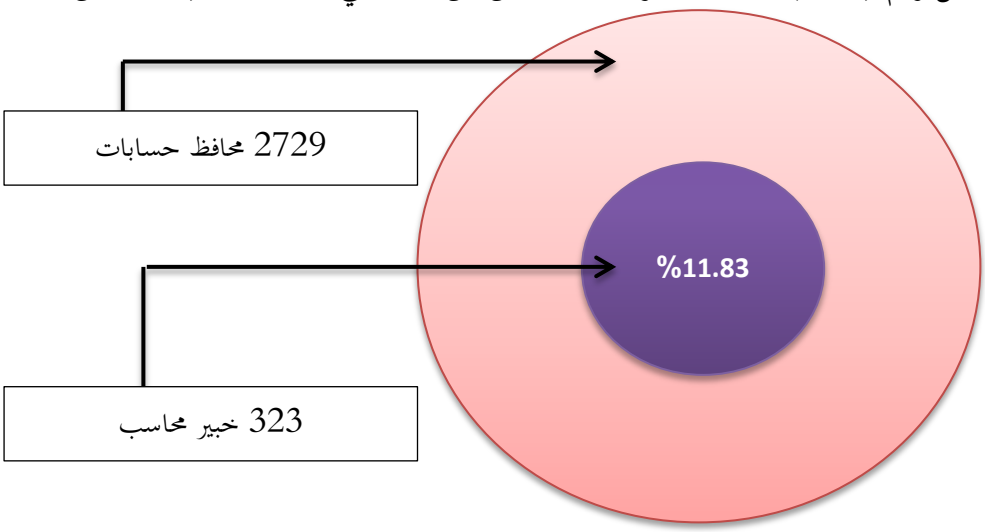
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: المقرر رقم 165 المؤرخ في 14 أفريل 2021 الصادر عن وزارة المالية، والمحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2021، الجزائر.

[1] المقرر رقم 165 المؤرخ في 14 أفريل 2021 الصادر عن وزارة المالية، والمحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2021، الجزائر، ص- ص1- 74.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن مجتمع الدراسة ينقسم إلى فئتين (محافظي الحسابات، خبراء محاسبين) كل فئة تنقسم إلى قسمين (أشخاص طبيعيين، أشخاص معنويين).

وللإشارة فإن "كل خبير محاسب هو بالضرورة محافظ حسابات، وليس بالضرورة أن يكون كل محافظ حسابات خبير محاسب"، والشكلين التاليين يؤكدان هذه الملاحظة:

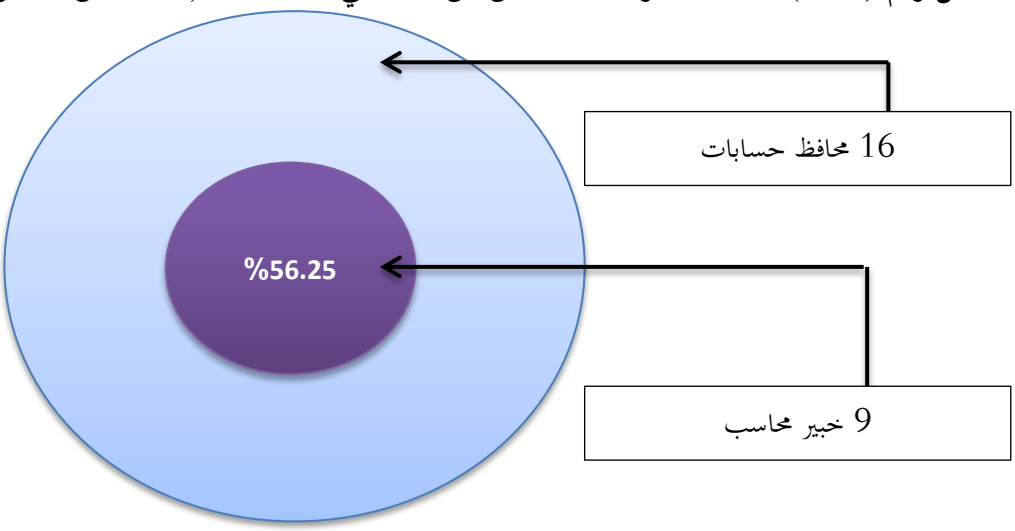
الشكل رقم (4-2): نسبة الخبراء المحاسبين من محافظي الحسابات (الأشخاص الطبيعيين)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: المقرر رقم 165 المؤرخ في 14 أفريل 2021 الصادر عن وزارة المالية، والمحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2021، الجزائر.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن **11.83 %** من محافظي الحسابات هم خبراء محاسبين (الأشخاص الطبيعيين) وهي نسبة قليلة جداً، أي أن ما نسبته **88.17 %** هم محافظو حسابات فقط.

الشكل رقم (4-3): نسبة الخبراء المحاسبين من محافظي الحسابات (الأشخاص المعنويين)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: المقرر رقم 165 المؤرخ في 14 أفريل 2021 الصادر عن وزارة المالية، والمحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2021، الجزائر.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن ما نسبته **56.25 %** من محافظي الحسابات هم خبراء محاسبين (الأشخاص المعنويين) وهي نسبة لا بأس بها، أي أن ما نسبته **43.75 %** هم محافظو حسابات فقط.

وعلى هذا الأساس يصبح مجتمع دراستنا بعد أخذنا للملاحظة السابقة بعين الاعتبار، وحذف التكرار **2745** فرد.

رغم ذلك يبقى هذا المجتمع لا يمثل المجتمع الحقيقي لممتهني التدقيق الخارجي في الجزائر، لأن هذا المجتمع يمثل المدققين الخارجيين المدرجين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للخبراء المحاسبين، وليس الذين يمتهنون المهنة حقاً، لذا فإن عدد المدققين الذين يمارسون التدقيق الخارجي في الجزائر أقل من ذلك بكثير ويبقى عددهم غير معروف.

2. 2 عينة الدراسة: عند أخذنا للعينات فإننا نقوم باختيار الأفراد المستهدفين لإجراء المسح من مجتمع الدراسة، حيث أنه يجب علينا مراعاة ملاءمة هذه العينة لدراستنا.

قمنا باختيار عينة دراستنا عبر مراحل، فنظراً لتوفر ذات البيان – (المقرر رقم 165 المؤرخ في 14 أفريل 2021 الصادر عن وزارة المالية، والمحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2021)– على البريد الإلكتروني ل **2745** فرد من هذا المجتمع، فقد ارتأينا في البداية أن يكون المسح شاملاً على كافة مفردات مجتمع الدراسة، وأن يكون الاستبيان إلكترونياً، وبعد إرسال الاستبيان الإلكتروني كانت الردود قليلة جداً، ذلك راجع للعديد من الأسباب من بينها:

- العديد من عناوين البريد الإلكترونية غير الصالحة؛
- كثرة الاستبيانات المرسلة لأفراد المجتمع في الفترة التي قمنا بإرسال الاستبيان الخاص بدراستنا؛
- ضغط العمل المطبق على أفراد مجتمع الدراسة؛
- عامل الوقت.

هذا ما جعلنا نلجأ إلى إضافة الاستبيان الورقي معتمدين في ذلك على العينة الميسرة التي تختصر الوقت والجهد، والمستهدفة التي تخدم هدف البحث، كما استخدمنا عينة كرة الثلج بطلبنا من المستقصين نشر الاستبيان بين زملائهم في المهنة:

2.2. 1 العينة الميسرة والعينة المستهدفة (الهادفة): قمنا باستخدام هذه العينة مع مجموعة من الولايات التي تمكنا من الوصول إليها، وقد استخدمنا في ذلك كل المعلومات التي نشرت في المقرر رقم 165 ومن بينها: العنوان، ورقم الهاتف، والبريد الإلكتروني.

2.2. 2 عينة كرة الثلج: استخدمنا ما يسمى بعينة كرة الثلج – هذا الإجراء مناسب عندما يكون من الصعب تحديد مكان أفراد المجتمع – حيث قمنا بجمع بيانات مجموعة من أفراد المجتمع المستهدفين الذين يمكننا تحديد

موقعهم الجغرافي أو الإلكتروني، ثم طلبنا من المستقصين الأوائل الإجابة على الاستبيان بالإضافة إلى الإشارة إلى الآخرين المعنيين بالمسح (طلب نشر الاستبيان على أوسع نطاق بين زملائهم في المهنة)، مع إرسال نفس الطلب إلى كل من تم الإشارة إليهم.

للإشارة فإن كرة الثلج هي عملية تراكمية، تستخدم هذه التقنية بشكل أساسي للأغراض الاستكشافية، وقد اخترنا هذه التقنية لانتهاجها في دراستنا لأن أفراد المجتمع المستهدفين غير معروفين كما أوضحنا سابقاً، وبالرجوع إلى قائمة ممتهني التدقيق الخارجي المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، لا يمكننا معرفة عدد المدققين الذين يمارسون المهنة حقًا (هناك أسماء معروضة في القائمة ولم يسبق لها القيام بمهمة تدقيق الخارجي، كما يوجد أشخاص قد غيروا عناوين مكاتبهم أو عناوين بريدهم الإلكتروني، أو حتى أرقام هواتفهم).

المطلب الثاني: مصادر وأدوات جمع البيانات والمعلومات

سنتناول في هذا المطلب مختلف المصادر التي مكنتنا من الحصول على البيانات والمعلومات التي بنينا عليها دراستنا التطبيقية، بالإضافة إلى الأدوات التي قمنا باستخدامها في ذات الغرض.

1. مصادر الحصول على البيانات والمعلومات

تحصلنا على المعلومات النظرية من مجموعة من المصادر والمراجع التي بنينا عليها تصورنا النظري عن الموضوع، وعلى أساسها قمنا بصياغة الاستبيان الذي يعد أساس دراستنا التطبيقية، كما وقد تحصلنا على مجموعة من المعلومات التي تخص عينة الدراسة من المقرر رقم 165 الصادر عن وزارة المالية، بما في ذلك عددهم، تصنيفاتهم، عناوينهم العادية والإلكترونية، وأرقام هواتفهم...إلخ، بالإضافة إلى البيانات التي تحصلنا عليها من خلال إجابة أفراد العينة على الاستبيان والتي قمنا بمعالجتها وتحليلها عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS.

2. أدوات جمع البيانات والمعلومات

يعد الاستبيان من بين أهم أدوات البحث العلمي التي تستخدم في مجال العلوم الاجتماعية، والتي تفسر الظواهر الاقتصادية، وكذا العلاقات الناشئة بين مجموعة من المتغيرات، ويستخدم الاستبيان كأداة لجمع المعلومات التي لا يمكن جمعها باستخدام أدوات البحث العلمي الأخرى، وبالنظر لطبيعة موضوع دراستنا الذي يجمع بين متغيرين، وبغرض تحقيق هدف هذه الدراسة المتمثل أساساً في معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، قمنا باستخدام الاستبيان لجمع المعلومات من عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات

والخبراء المحاسبين الناشطين في الجزائر، وقد كانت أسئلة الاستبيان بسيطة ومغلقة، بحيث يختار المستقصي أحد البدائل الخمسة الموضوعة أمام العبارة المعنية.

وقد مرت أداة جمع البيانات بمجموعة من المراحل وذلك لنتحصل على معلومات ذات جودة عالية من حيث الكمية والنوعية، وتتمثل هذه المراحل فيما يلي:

2. 1 تصميم الاستبيان وتوزيعه: يمر الاستبيان بالعديد من المراحل ليصبح أداة فعالة في جمع البيانات والمعلومات، ويمكن التطرق لها من خلال العناصر التالية:

1.1.2 تصميم الاستبيان: تعتبر مرحلة التصميم أول وأهم مرحلة يمر بها الاستبيان، وتكمن أهميتها البالغة في كونها تعمل على زيادة جودة أداة الدراسة، وعلى هذا الأساس ارتأينا أن نتطرق في هذا العنصر إلى كل من مراحل تصميم الاستبيان وتركيبته.

1.1.1.2 مراحل تصميم الاستبيان: تم تصميم الاستبيان ليتماشى وأهداف الدراسة حيث مر بمجموعة من المراحل ليصبح قابلاً للتوزيع، وتتمثل هذه المراحل في النقاط التالية:

- **المرحلة الأولى:** بالاعتماد على الجانب النظري تم تشكيل مجموعة من العبارات، التي تخدم متغيرات الدراسة واستبعاد التي لا تفيد دراستنا.
- **المرحلة الثانية:** تم ترتيب العبارات في شكل محاور وأبعاد منسقة، بما يخدم الدراسة ويسهل على المستقصي الاجابة على الأسئلة.
- **المرحلة الثالثة:** الصياغة الأولية للاستبيان بحيث كانت عباراته بسيطة، وقد تم احترام ثبات المقياس (استخدام مقياس ليكرت الخماسي)، كما تمت الاشارة إلى المصطلحات الغامضة.
- **المرحلة الرابعة:** تم فيها تحكيم الاستبانة من طرف مجموعة من المحكمين تختلف مجالاتهم (المجال الإحصائي، المجال المحاسبي "المحاسبة والتدقيق"، مجال حوكمة الشركات، ومتخصصين في منهجية البحث العلمي، بالإضافة إلى مهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق "محافظ حسابات، خبير محاسب"). **"أنظر للملحق رقم (4)"**
- **المرحلة الخامسة:** تم تعديل ما أوصى بتعديله المحكمون وأصبح الاستبيان جاهز للتوزيع.

للإشارة فإن الاستبيان قد صمم منه نسختين الأولى باللغة العربية والثانية باللغة الفرنسية، مراعين بذلك اعتماد محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين للغة الفرنسية في مختلف نشاطاتهم ومهامهم اليومية.

2.1.1.2 تركيبة الاستبيان: قمنا بتصميم الاستبيان على ضوء ما تم تناوله في الجانب النظري للدراسة، حيث قمنا بتقسيمه إلى جزأين، وافتتحنا الاستبيان بفقرة تمهيدية موضحين فيها نوع الدراسة، والموضوع الذي تعالجه، بالإضافة إلى هدفها والجهة التي يوجه لها هذا الاستبيان، مع الإشارة إلى طريقة الإجابة على أسئلته،

والتأكيد على سرية المعلومات المقدمة، وأنها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، وفي نهاية الفقرة التمهيدية، قدمنا شكرنا المسبق للمستقصين، مع ذكر اسم الطالبة في الأخير.

وقد تم عرض الجزء الأول والثاني للاستبيان على النحو التالي: **"أنظر للملاحق رقم (2) و(3)"**

2.1.1.2. 1 الجزء الأول: يشمل البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة والمتمثلة أساساً فيما يلي:

- طبيعة المهنة؛
- الخبرة المهنية؛
- نوع الشركات المدققة.

2.1.1.2. 2 الجزء الثاني: يتضمن ثلاث محاور، ويعبر كل من المحور الأول والثاني عن متغيرات الدراسة، ولكل منهما مجموعة من الأبعاد، أما عن المحور الثالث فلم يقسم لأبعاد، يمكن توضيحها بالتفصيل في العناصر التالية:

- **المحور الأول:** يحمل عنوان "**حوكمة الشركات (مبادئ حوكمة الشركات)**" ويتضمن **43** عبارة مقسمة إلى ستة أبعاد موجهة لأفراد عينة الدراسة بهدف قياس استجاباتهم حول مدى تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات، والجدول التالي يوضح العبارات التي تقيس ذلك، كما يوضح تقسيماتها حسب البعد:

الجدول رقم (4-2): تقسيمات عبارات المحور الأول حسب البعد

البعد	أرقام العبارات	عدد العبارات
المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	من 01 إلى 09	09
المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية	من 10 إلى 15	06
المبدأ الثالث: المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء	من 16 إلى 22	07
المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات	من 23 إلى 28	06
المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية	من 29 إلى 35	07
المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة	من 36 إلى 43	08

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (2).

- **المحور الثاني:** يحمل عنوان "**التدقيق الخارجي (سيرورة مهمة التدقيق الخارجي في الشركة محل التدقيق)**" ويتضمن **24** عبارة مقسمة إلى ثلاثة أبعاد موجهة لأفراد عينة الدراسة بهدف قياس استجاباتهم حول مدى تطبيق المدقق الخارجي لإجراءات التدقيق – المستلة من جملة من القوانين والمعايير الجزائرية

والدولية – أثناء تدقيقه للشركة محل التدقيق، والجدول التالي يوضح العبارات التي تقيس ذلك، كما يوضح تقسيماتها حسب البعد:

الجدول رقم (4–3): تقسيمات عبارات المحور الثاني حسب البعد

البعد	أرقام العبارات	عدد العبارات
أولا: الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي	من 01 إلى 03	03
ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق	من 04 إلى 09	06
ثالثا: فحص حسابات الشركة محل التدقيق وإعداد التقرير	من 10 إلى 24	15

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (2).

وقد تم تقسيم كل من البعد الثاني والثالث إلى قسمين كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (4–4): أقسام البعد الأول والثاني الخاصة بالمحور الثاني

البعد	أقسامه	أرقام عبارات القسم	عدد العبارات
ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق	أ. تقييم نظام الرقابة الداخلية	من 04 إلى 07	04
	ب. إعداد برنامج التدقيق	من 08 إلى 09	02
ثالثا: فحص حسابات الشركة محل التدقيق وإعداد التقرير	أ. فحص حسابات الشركة محل التدقيق	من 10 إلى 16	07
	ب. إعداد التقرير	من 17 إلى 24	08

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (2).

- **المحور الثالث:** يحمل عنوان **"معايير التدقيق الجزائرية والدولية"** ويتضمن ثلاث عبارات، وهي موجهة لأفراد عينة الدراسة بهدف قياس استجاباتهم حول مدى تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية، ولمعرفة إذا ما حسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، وقد جاء هذا المحور في الأساس لاختبار فرضيتين* فرعيتين فقط.

الجدول الموالي يوضح تقسيمات عبارات المحور الثالث:

الجدول رقم (4–5): تقسيمات عبارات المحور الثالث "معايير التدقيق الجزائرية والدولية"

رقم العبارة	العبارة
01	يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الجزائرية NAA.
02	يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الدولية ISA.
03	يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (2).

* **ف1**: إن ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر واعون تماماً بتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية.

ف2: هل يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر.

كما وقد اعتمدنا مقياس ليكارت الخماسي لقياس مدى موافقة المستقصين على كل عبارة من عبارات الاستبيان، بإعطاء لكل إجابة وزن، وسيتم تفسير النتائج وفقاً للجدول التالي:

الجدول رقم (4-6): ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي

المحاور	الإجابات				
المحور الأول	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الثاني	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الثالث	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الأوزان (بالدرجات)	01	02	03	04	05

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الصيرفي محمد عبد الفتاح، البحث العلمي – الدليل التطبيقي للباحثين – الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2006، ص135، 136.

يدرس مقياس ليكارت الخماسي آراء واتجاهات مفردات عينة الدراسة نحو موضوع الدراسة ومتغيراتها،[1] ويسهل عملية تحليل النتائج من خلال حساب الوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة على عبارات الاستبيان، وبما أن المتغير الذي يعبر عن خيارات الإجابات هو مقياس ترتيبي والأرقام الموافقة له تعبر عن الأوزان، لذلك يتم حساب المدى، بحساب الفرق بين الحد الأعلى والحد الأدنى للدراجات كما يلي:

المدى = 5 – 1 = 4

ثم يتم حساب طول الفئة وذلك بقسمة المدى على عدد الفئات كما يلي:

$$\text{طول الفئة} = \frac{4}{5} = 0.80$$

فيصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (4-7): ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	الوسط الحسابي المرجح بالأوزان	
غير موافق بشدة	[1 – 1.80]	من 1 إلى 1.80
غير موافق	[1.81 – 2.60]	من1.81 إلى 2.60
محايد	[2.61 – 3.40]	من 2.61 إلى 3.40
موافق	[3.41 – 4.20]	من 3.41 إلى 4.20
موافق بشدة	[4.21 – 5]	من 4.21 إلى 5

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

[1] الصيرفي محمد عبد الفتاح، البحث العلمي – الدليل التطبيقي للباحثين – الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2006، ص139.

للتعرف على مدى تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمته، ودرجة تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات، فقد اعتمدنا في ذلك على المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة لتكون مؤشراً على درجة الالتزام، وذلك بتقدير المتوسطات الحسابية من خلال تقسيم درجات الالتزام إلى خمسة مستويات (منخفضة جداً، منخفضة، متوسطة، مرتفعة، مرتفعة جداً) بالاعتماد على المعادلة التالية:

$$\frac{\text{أعلى درجة} - \text{أدنى درجة}}{\text{عدد المستويات}} = \frac{5-1}{5} = 0.80$$

بعدها يتم إضافة 0.80 إلى الحد الأدنى للمقياس وهو 1، كما يلي:

- **المدى الأول (منخفضة جداً)**: 1 + 0.80 = 1.80
- **المدى الثاني (منخفضة)**: 1.80 + 0.80 = 2.60
- **المدى الثالث (متوسطة)**: 2.60 + 0.80 = 3.40
- **المدى الرابع (مرتفعة)**: 3.40 + 0.80 = 4.20
- **المدى الخامس (مرتفعة جداً)**: 4.20 + 0.80 = 5

والشكل التالي يوضح مقياس درجة الالتزام:

الجدول رقم (4-8): مقياس درجة الالتزام

الوسط الحسابي المرجح	درجة الالتزام
[1 – 1.80]	منخفضة جداً
[1.81 – 2.60]	منخفضة
[2.61 – 3.40]	متوسطة
[3.41 – 4.20]	مرتفعة
[4.21 – 5]	مرتفعة جداً

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

ويمكن تلخيص كل ما سبق في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-9): ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي

الدرجة	الاستجابة	الوسط الحسابي المرجح	طول الفترة	درجة الموافقة
1	غير موافق بشدة	من 1 إلى 1.80	0.8	منخفضة جداً
2	غير موافق	من1.81 إلى 2.60	0.8	منخفضة
3	محايد	من 2.61 إلى 3.40	0.8	متوسطة
4	موافق	من 3.41 إلى 4.20	0.8	مرتفعة
5	موافق بشدة	من 4.21 إلى 5	0.8	مرتفعة جداً

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

2.1.2 توزيع الاستبيان

1.2.1.2 طرق توزيع الاستبيان: اعتمدنا في توزيع الاستبيان على عدة طرق أهمها:

- **الطرق التقليدية:** التوزيع المباشر على أفراد عينة الدراسة "يداً بيد"، وذلك فيما يخص الاستبيان الورقي، قمنا بذلك من خلال الانتقال إلى عين المكان وجمع الردود، كانت هذه الطريقة مفيدة جدًا لدراستنا، من حيث عدد وجودة الردود.
- **الطرق الحديثة:** قمنا بإرسال الاستبيان الكترونياً من خلال العديد من مواقع التواصل الاجتماعي والتي كان من أهمها GMAIL، وكما سبق وأشرنا فقد تمت صياغة الاستبيان باللغتين العربية والفرنسية، وقد تم إرسال النسختين إلى جميع أفراد العينة، كما قمنا بالاتصال هاتفياً بمجموعة منهم للتأكيد على ضرورة الإجابة على الاستبيان المرفق، وهذه الطرق الحديثة اختصرت علينا الوقت والجهد وقد زادت من عدد الردود على الاستبيان.

2.2.1.2 الاحصائيات الخاصة بتوزيع الاستبيان: قمنا بتوزيع 2745 استمارة على عينة الدراسة، ويوضح الجدول التالي نسبة الاستجابة المتحصل عليها والقابلة للدراسة كما يلي:

الجدول رقم (4-10): الاحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان الموزعة على عينة الدراسة

		العدد	النسبة
الموزعة		2745	% 100
غير مسترجعة		2673	% 97,38
المسترجعة	الملغاة	0	0
	الصالحة للتحليل	72	% 2,62

المصدر: من إعداد الطالبة.

نلاحظ من خلال الجدول أن عدد الاستمارات الموزعة على كافة القطر الوطني كانت **2745** استمارة، استرجعنا منها **72** استمارة، منها **72** صالحة للتحليل، ولم تكن هناك أي استمارة غير صالحة للتحليل، وذلك لاستيفاء كل الاستمارات المسترجعة للشروط.

3.2.1.2 مصادر الأخطاء في الاستبيان: لم تواجهنا أخطاء في إدراج البيانات، ولا الأخطاء المتعلق بالإجابات الناقصة أو ما يسمى بالقيم المفقودة، وذلك لحرصنا على إعادة التأكد من البيانات المدرجة مع البيانات الملموسة، وحرصنا على تفقد الإجابات قبل أخذ الاستمارة من المستقصي.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان

بعد أن تطرقنا إلى لمختلف مراحل تصميم أداة الدراسة ومن ثم توزيعها، ارتأينا أن نقوم في هذا المطلب باختبار صدق وثبات هذه الأداة.

1. اختبار صدق الاستبيان

1. 1 اختبار الصدق الظاهري لأداة الدراسة: يشير الصدق الداخلي (صدق المحتوى أو ما يعرف بالصدق الظاهري) لأداة الدراسة إلى مدى ثقة الباحث في أن المتغير المستقل هو وحده المسؤول عن التغيرات التي تحدث في المتغير التابع، أي أن الصدق الداخلي يعني قدرة المتغير المستقل على تفسير التشتت الموجود في المتغير التابع، حيث يمكننا التأكد منه من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:[1]

- هل السؤال له علاقة بالظاهرة محل القياس؟
- هل الأسئلة تغطي الظاهرة محل القياس بالكامل؟

حيث توجه هذه الأسئلة إلى مجموعة من الخبراء والمتخصصين في إعداد قوائم الاستبيان ويطلب منهم إبداء آرائهم بكل موضوعية حول أسئلة الاستبانة، ومدى قدرتها على تغطية الظاهرة من جميع جوانبها.

ولاختبار مدى صدق أداة الدراسة تم إحالتها للتحكيم، وتم ذاك على يد مجموعة كبيرة من المحكمين حيث وصل عددهم إلى 18 محكم، على اختلاف توجهاتهم (أكاديميين ومهنيين) ومجالاتهم (المجال الإحصائي، المجال المحاسبي "المحاسبة والتدقيق"، مجال حوكمة الشركات، ومتخصصين في منهجية البحث العلمي، بالإضافة إلى مهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق "محافظ حسابات، خبير محاسب") بهدف التأكد من وضوح العبارات، ومدى صحتها اللغوية، بالإضافة إلى التأكد من اتزان تركيبة الاستبيان من حيث المحاور والأبعاد وحتى عدد العبارات. **"أنظر للملحق رقم (4)"** الذي يعرض قائمة بأسماء المحكمين وتخصصاتهم.

كما وقد تم الأخذ بعين الاعتبار كل الملاحظات المقدمة من طرف المحكمين في تعديل الاستبيان وإخراجه في شكله النهائي*، وليكون في الأخير قابل للتوزيع.

1. 2 اختبار الصدق البنائي (تحليل الاتساق الداخلي) لأداة الدراسة: جرى التحقق من الاتساق الداخلي لأداة الدراسة بحساب معامل الارتباط لبيرسون بين درجات كل عبارة من عبارات المحاور والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وهذا ما سوف نوضحه في العناصر التالية:

[1] الصيرفي محمد عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره، ص، ص152، 153.

*الملاحق رقم (2) و(3): تعرض نسختين عن الاستبيان باللغتين (العربية والفرنسية).

1.2.1 الاتساق الداخلي لمحور حوكمة الشركات: يعرض الجدول الموالي معاملات ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (4-11): نتائج الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول "حوكمة الشركات"

رقم العبارة	معامل الارتباط	قيمة الدلالة sig	رقم العبارة	معامل الارتباط	قيمة الدلالة sig
01	0,708**	0,000	23	0,639**	0,000
02	0,692**	0,000	24	0,634**	0,000
03	0,691**	0,000	25	0,792**	0,000
04	0,711**	0,000	26	0,807**	0,000
05	0,767**	0,000	27	0,796**	0,000
06	0,770**	0,000	28	0,750**	0,000
07	0,749**	0,000	29	0,727**	0,000
08	0,666**	0,000	30	0,795**	0,000
09	0,743**	0,000	31	0,828**	0,000
10	0,654**	0,000	32	0,774**	0,000
11	0,714**	0,000	33	0,744**	0,000
12	0,606**	0,000	34	0,739**	0,000
13	0,773**	0,000	35	0,860**	0,000
14	0,738**	0,000	36	0,722**	0,000
15	0,801**	0,000	37	0,724**	0,000
16	0,743**	0,000	38	0,793**	0,000
17	0,689**	0,000	39	0,755**	0,000
18	0,653**	0,000	40	0,776**	0,000
19	0,643**	0,000	41	0,799**	0,000
20	0,666**	0,000	42	0,676**	0,000
21	0,668**	0,000	43	0,667**	0,000
22	0,571**	0,000			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة0.05 ** دال عند مستوى الدلالة0.01

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين عبارات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية **0.01**، حيث قدر الحد الأدنى لمعاملات الارتباط لعبارات المحور الأول ب **0.571** الذي وافق العبارة رقم **22**، فيما كان الحد الأعلى **0.860** والذي وافق العبارة رقم**35**، وعليه فإن جميع عبارات المحور الأول متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول.

2.1. 2 الاتساق الداخلي لمحور التدقيق الخارجي: يعرض الجدول الموالي معاملات ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (4-12): نتائج الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني "التدقيق الخارجي"

رقم العبارة	معامل الارتباط	قيمة الدلالة sig	رقم العبارة	معامل الارتباط	قيمة الدلالة sig
01	0,360**	0,002	13	0,667**	0,000
02	0,560**	0,000	14	0,594**	0,000
03	0,759**	0,000	15	0,577**	0,000
04	0,761**	0,000	16	0,436**	0,000
05	0,818**	0,000	17	0,614**	0,000
06	0,791**	0,000	18	0,606**	0,000
07	0,548**	0,000	19	0,684**	0,000
08	0,726**	0,000	20	0,736**	0,000
09	0,760**	0,000	21	0,551**	0,000
10	0,816**	0,000	22	0,722**	0,000
11	0,726**	0,000	23	0,642**	0,000
12	0,794**	0,000	24	0,693**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة0.05 ** دال عند مستوى الدلالة0.01

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين عبارات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية **0.01**، حيث قدر الحد الأدنى لمعاملات الارتباط لعبارات المحور الثاني ب **0.360** الذي وافق العبارة رقم **01**، فيما كان الحد الأعلى **0.818** والذي وافق العبارة رقم **05**، وعليه فإن جميع عبارات المحور الثاني متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني.

2.1. 3 الاتساق الداخلي لمحور معايير التدقيق الجزائرية والدولية: يعرض الجدول الموالي معاملات ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (4-13): نتائج الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث "معايير التدقيق الجزائرية والدولية"

رقم العبارة	معامل الارتباط	قيمة الدلالة
01	0,839**	0,000
02	0,762**	0,000
03	0,620**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة0.05 ** دال عند مستوى الدلالة0.01

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين عبارات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية **0.01**، حيث قدر الحد الأدنى لمعاملات الارتباط لعبارات المحور الثالث ب **0.620** الذي وافق العبارة رقم **03**، فيما كان الحد الأعلى **0.839** والذي وافق العبارة رقم**01**، وعليه فإن جميع عبارات المحور الثالث متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث.

من خلال النتائج التي تحصلنا عليها حول الاتساق الداخلي لأداة الدراسة، يتضح لنا أن أداة الدراسة "الاستبيان" تتميز بدرجة عالية من الصدق والاتساق الداخلي، وعلى هذا الأساس يمكننا استخدامها في إجراء هذه الدراسة بكل ثقة وموضوعية.

2. اختبار ثبات الاستبيان

نقصد به درجة ثبات إجابات المستقصين في حالة تكرار توزيع الاستبيان عليهم مرة أو مرات أخرى، حيث أن هذا التوزيع المتكرر يظهر مدى خلو إجابات المستقصين من تأثير العشوائية بما يعني استقرار نتائج المقياس،[1] أي أن هذا الاختبار يكشف مدى ثبات الأداة المستخدمة في قياس المتغيرات التي تشتمل عليها الدراسة، وتكون نتيجة المقياس مقبولة إحصائياً إذا كانت قيمة ألفا كرومباخ "Alpha de Cronbach" أكبر من **0.70** وكلما اقتربت من **01** دل ذلك على درجة ثبات أعلى لأداة الدراسة، والجدول التالي يوضح مختلف معاملات الثبات لأداة الدراسة: "**أنظر للملحق رقم (5) وملاحقه الفرعية (5–1)، (5–2)، (5–3)، (5–4)**".

الجدول رقم (4–14): معامل ألفا كرومباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة

	عدد العبارات	Alpha de Cronbach
المحور الأول	43	0,978
المحور الثاني	24	0,941
المحور الثالث	3	0,597
عبارات الاستبيان ككل	**70**	**0,975**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$

يتضح من خلال الجدول السابق أن معامل الثبات العام لمحاور الدراسة التي بلغ عدد عباراتها **70** عبارة مرتفع جداً حيث قدر ب **0.975**، وهذا ما يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات ويمكن الاعتماد عليه في التطبيق الميداني للدراسة بحسب مقياس نانلي الذي اعتمد **0.70** كحد أدنى للثبات.

[1] الصيرفي محمد عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره، ص141.

كما بلغ معامل ألفا كرومباخ للمحور الأول المتكون من **43** عبارة **0,978**، وكان معامل ألفا كرومباخ للمحور الثاني المتكون من **24** عبارة **0.941**، فيما بلغ في المحور الثالث المتكون من **3** عبارات **0,597** وهو المحور الوحيد الأقل من **0.70** وهذا راجع لغرض هذا المحور ولطبيعة أسئلته.

بعد الحصول على كل البيانات الأولية الآزمة تم البدء في دراستنا بمعالجة وتحليل تلك البيانات، ومن ثم استخدامها للإجابة على الأسئلة المطروحة في أول الدراسة من خلال اختبار فرضياتها.

المبحث الثاني: تحليل البيانات الإحصائية

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى كل من أدوات التحليل الإحصائي، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات المتحصل عليها من توزيع أداة الدراسة على عينة الدراسة، ومن ثم خصائص أفراد هذه الأخيرة، وفي الأخير سنتطرق إلى التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة.

المطلب الأول: أدوات وأساليب التحليل الإحصائي

سنتناول في هذا المطلب عرض تفصيلي عن مختلف أدوات وأساليب التحليل الإحصائي المستخدمة في هذه الدراسة.

1. أدوات التحليل الإحصائي للبيانات

لتحليل البيانات التي تحصلنا عليها من خلال الدراسة الاستطلاعية التي أجريت على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، قمنا باستخدام أداتين إحصائيتين هما على الترتيب:

1. 1 برنامج المعالجة الإحصائي SPSS: استخدمنا برنامج SPSS في نسخته السادسة والعشرين (**26**) لمعالجة البيانات الاحصائية ومن ثم تحليل النتائج المتحصل عليها، وقد سمح لنا باختبار صدق وثبات أداة الدراسة، كما سمح لنا بالقيام بالتحليل الوصفي لخصائص أفراد عينة الدراسة لمعرفة مدى تمثيل أفراد العينة لمجتمع الدراسة، بالإضافة إلى التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة، وكل هذا بهدف التأكد من مدى صحة فرضيات الدراسة.

1. 2 برنامج اكسل Excel: استخدمنا هذا البرنامج في تشفير وترميز إجابات عينة الدراسة قبل نقلها إلى برنامج SPSS، كما ساعدنا على رسم رسومات بيانية ذات جودة عالية لتسهيل التعليق على نتائج الدراسة ومن ثم تفسيرها.

2. أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

للإجابة على أسئلة الدراسة والتأكد من فرضياتها، قمنا باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية، لمعالجة وتحليل البيانات التي تحصلنا عليها من خلال الدراسة الميدانية، وفيما يلي عرض لمختلف هذه الأساليب:

2. 1 مقاييس النزعة المركزية: مقاييس النزعة المركزية هي مقاييس عددية يتم استخدامها بغرض قياس تموضع، وتمركز أو تجمع البيانات، وذلك لوصف أفراد عينة الدراسة وتحديد استجاباتهم اتجاه أبعاد ومحاور الدراسة، ومن بين أهم مقاييس النزعة المركزية التي تم استخدامها ما يلي:

- التكرارات؛
- النسب المئوية؛
- المتوسطات الحسابية.

2. 2 معامل الارتباط لبيرسون Pearson: قمنا باستخدام معامل الارتباط لبيرسون بهدف التأكد من الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان، ولمعرفة مدى صدق أداة الدراسة، كما أستخدم لتحديد العلاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات.

2. 3 معامل ألفا كرونباخ Alpha de Cronbach: استخدمنا معامل ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات أداة الدراسة.

2. 4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: استخدمنا كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مع بعض لتحديد الأهمية النسبية لاستجابات أفراد عينة الدراسة اتجاه محاور وأبعاد أداة الدراسة، حيث يعتبر:

- **المتوسط الحسابي Moyenne:** من أهم وأفضل مقاييس النزعة المركزية، ومن أكثرها استخداماً في التحليل الإحصائي، وقد تم استخدام هذا المقياس بغرض وصف آراء أفراد العينة حول متغيرات الدراسة، كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات الاستبيان.
- **الانحراف المعياري Ecart type:** يدل الانحراف المعياري على مدى تشتت قيم متغيرات الدراسة عن الوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات الاستبيان، إذ أن قيم الانحراف المعياري كلما اقتربت من الصفر (**0**) دل ذلك على قلة تشتت البيانات والعكس صحيح، والهدف من استخدام هذا المقياس هو معرفة مدى التشتت في أراء أفراد عينة الدراسة مقاساً بالوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات الاستبيان.

2. 5 اختبار مربع كاي Tests du khi-carré: قمنا باستخدام اختبار مربع كاي لجودة التوفيق للتأكد من إمكانية تعميم نتائج الدراسة على المجتمع.

2. 6 معامل الانحدار الخطي البسيط Simple Liner Regression: قمنا باستخدام معامل الانحدار الخطي البسيط لقياس أثر أبعاد المتغير المستقل على كل بعد من أبعاد المتغير التابع.

2. 7 تحليل التباين الأحادي "One Way Anova " ANOVA: قمنا باستخدام تحليل التباين الأحادي للتأكد من وجود أو عدم وجود فروق بين المجموعات تؤثر على استجابات أفراد العينة على متغيرات الدراسة.

المطلب الثاني: خصائص أفراد عينة الدراسة

سنتناول في هذا المطلب العرض الوصفي لأفراد عينة الدراسة، من خلال عرضنا لمختلف بياناتهم الشخصية والمهنية، بغية معرفة مدى تمثيل أفراد عينة الدراسة للمجتمع. وقد كانت نتائج التحليل الإحصائي لخصائص أفراد عينة الدراسة كما يلي:

1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة المهنة

يبين الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لإجاباتهم المتعلقة بطبيعة المهنة:

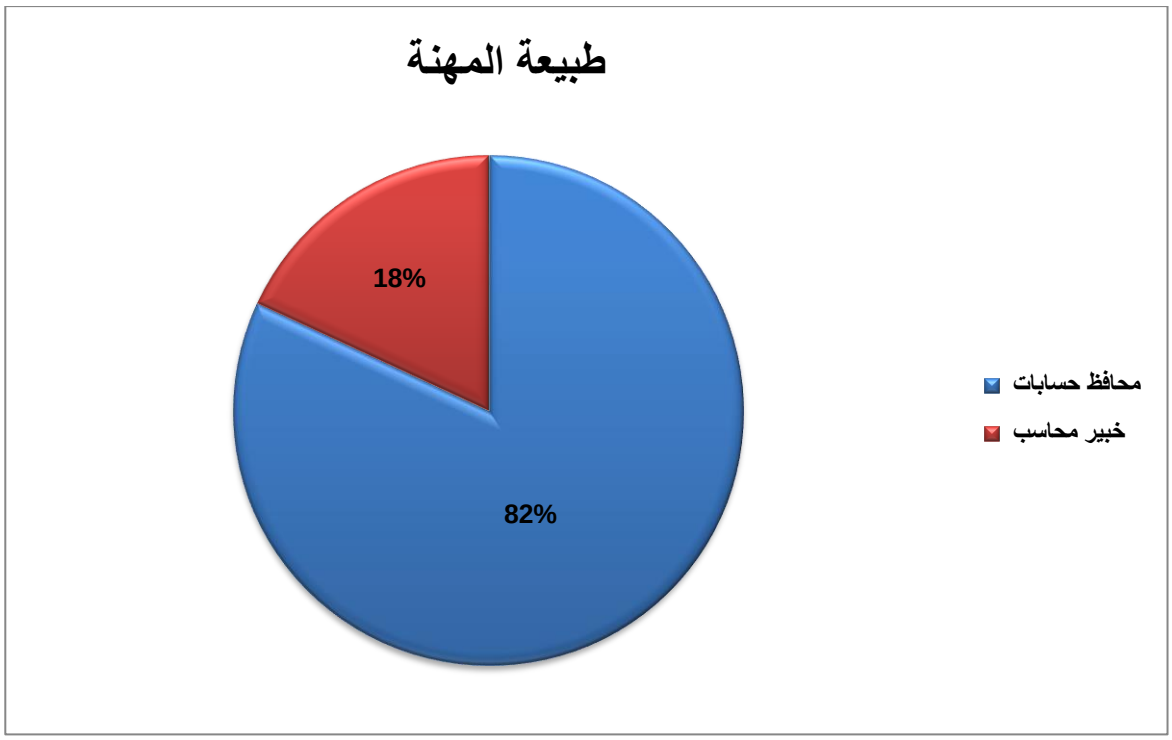
الجدول رقم (4-15): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لطبيعة المهنة

المعلومات الشخصية والمهنية لأفراد العينة	الخيارات	التكرار	النسبة المئوية %
طبيعة المهنة	محافظ حسابات	59	% 82
	خبير محاسب	13	% 18

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

كما يوضح الشكل الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لطبيعة المهنة:

الشكل رقم (4-4): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لطبيعة المهنة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج $Exel_{2010}$

نلاحظ من خلال الجدول **رقم (4-15)** والشكل **رقم (4-4)** أن عينة الدراسة تتمثل في **72** مستقصي وأن معظمهم من فئة محافظي الحسابات، وذلك بما نسبته **82 %** من مجموع العينة، و**18** % فقط خبراء محاسبين.

2. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

يبين الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لإجاباتهم المتعلقة بالخبرة المهنية:

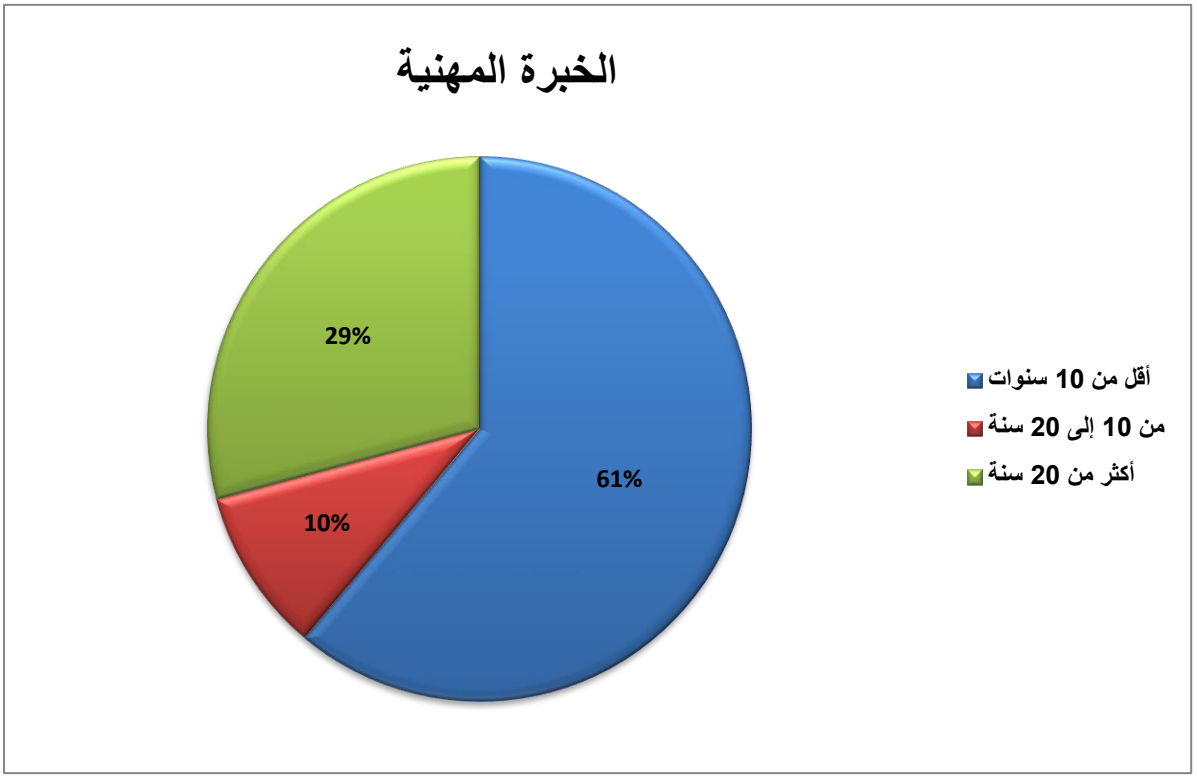
الجدول رقم (4-16): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للخبرة المهنية

المعلومات الشخصية والمهنية لأفراد العينة	الخيارات	التكرار	النسبة المئوية %
الخبرة المهنية	أقل من10 سنوات	44	% 61
	من10 إلى20 سنة	7	% 10
	أكثر من20 سنة	21	% 29

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

كما يوضح الشكل الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للخبرة المهنية:

الشكل رقم (4-5): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج Exel2010

نلاحظ من خلال الجدول رقم (4-16) والشكل رقم (4-5) أن **10 %** من أفراد عينة الدراسة ذو خبرة مهنية تتراوح ما بين **10** إلى **20** سنة، وما نسبته **29 %** تفوق خبرتهم ال**20** سنة، أما ما نسبته **61 %** فتقل خبرتهم عن **10** سنوات.

3. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع الشركات المدققة

يبين الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لإجاباتهم المتعلقة بنوع الشركات المدققة:

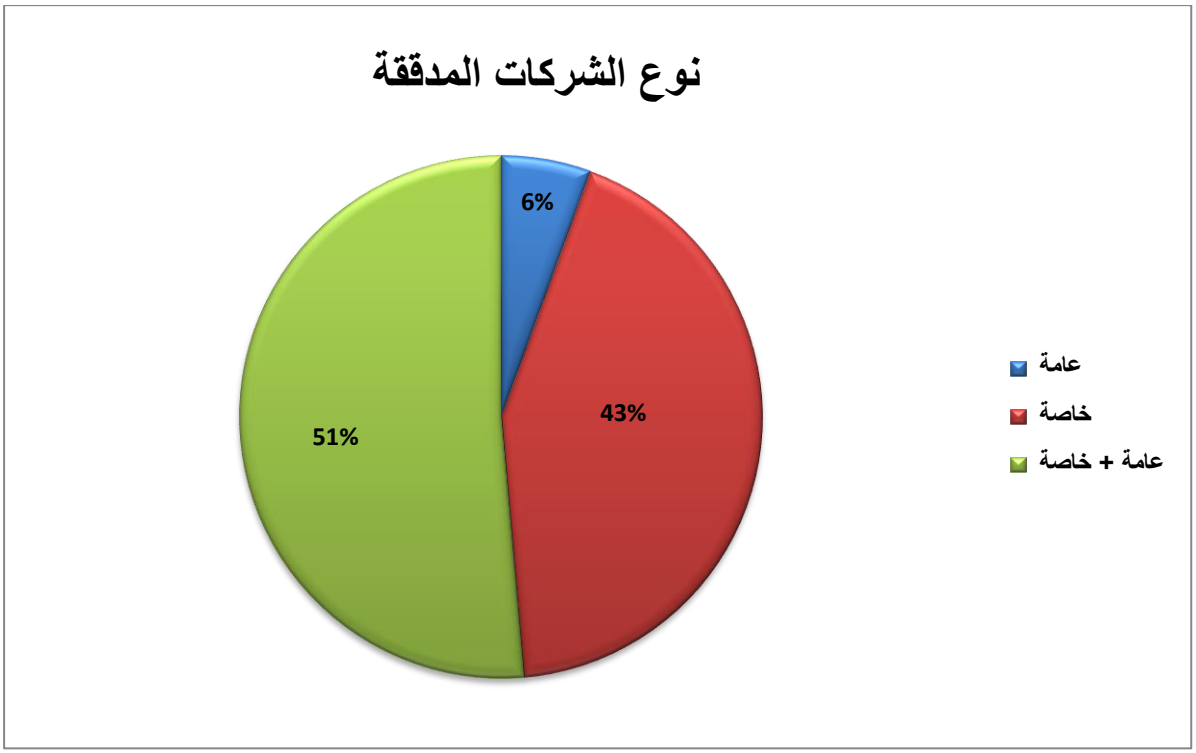
الجدول رقم (4-17): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لنوع الشركات المدققة

المعلومات الشخصية والمهنية لأفراد العينة	الخيارات	التكرار	النسبة المئوية %
نوع الشركات المدققة	عامة	4	% 6
	خاصة	31	% 43
	عامة + خاصة	37	% 51

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS26

كما يوضح الشكل الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لنوع الشركات المدققة:

الشكل رقم (4-6): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لنوع الشركات المدققة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج Exel2010

نلاحظ من خلال الجدول **رقم (4-17)** والشكل **رقم (4-6)** أن ما نسبته **6 %** فقط من أفراد العينة قد قاموا بتدقيق الشركات ذات الطابع العام فقط، أما ما نسبته **43 %** من أفراد العينة فقد قاموا بتدقيق الشركات ذات الطابع الخاص فقط، في حين أن ما نسبته **51 %** من أفراد العينة قد قاموا بتدقيق مزيج من الشركات العامة والخاصة على حد سواء.

للإشارة فإن اعتمادنا على دراسة استجابات أفراد هذه العينة على وجه الخصوص، والمتمثلة أساساً في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، جاء بناء على خلفيات الموضوع، وخدمة لأهداف الدراسة، كما جاء بناء على الأسباب التالية:

- الأسئلة المتضمنة في أداة الدراسة تستهدف فئة معينة تتابع عن قرب اجراءات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات باعتبار أن المدقق الخارجي (محافظ الحسابات والخبير المحاسب) هو أقرب شخص للشركة بحكم المهام الموكلة إليه، ومن شأنه الحكم على مدى تطبيقها لمبادئ حوكمة الشركات.
- العينة المستهدفة لها علاقة مباشرة مع تنفيذ إجراءات التدقيق الخارجي، والتي يجب أن تكون ضمن إطار متكامل من المعايير (معايير التدقيق الجزائرية والدولية).

المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة

سنتناول في هذا المطلب العرض الوصفي لنتائج الدراسة مع تحليلها إحصائيا، من خلال عرضنا لمختلف استجابات أفراد عينة الدراسة والتي تتعلق بمحاور وأبعاد أداة الدراسة، وقد تم الاستعانة بمجموعة من أساليب التحليل الإحصائي للبيانات والتي كان من بينها: المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، بالإضافة إلى اختبار مربع كاي لجودة التوفيق.

1. التحليل الإحصائي لبيانات المحور الأول

سنتطرق في هذا العنصر إلى تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بحوكمة الشركات عن طريق تحليل نتائج المعالجة الإحصائية لتلك الإجابات، لمعرفة مستوى تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات، ولاستنتاج درجة موافقة كل بعد من أبعاد المحور الأول وكل عبارة من عباراته على حدى، بالإضافة إلى ترتيب عبارات المحور الأول حسب أهميتها النسبية.

للإشارة فإن درجة الموافقة يمكن استنتاجها من قيمة المتوسط الحسابي – وفقاً للجدول **رقم (4–9)** المعروض في المبحث الأول في مطلبه الثاني– أما بالنسبة للترتيب فيكون هو الآخر حسب المتوسط الحسابي، فالعبارة التي يقابلها أعلى متوسط حسابي تصنف أولا، وفي حالة تساوي المتوسطات الحسابية لمجموعة من العبارات نلجأ لاستخدام الانحراف المعياري في الترتيب، بحيث تكون العبارة التي يقابلها أقل انحراف معياري هي الأولى في الترتيب، وإذا كان هناك تساوي لمجموعة من العبارات بالنسبة لمتوسطاتها الحسابية وانحرافاتها المعيارية سنلجأ في هذه الحالة إلى ترتيبها حسب ورودها في الاستبيان (حسب ترتيبها داخل أداة الدراسة).

1. 1 التحليل الإحصائي لعبارات كل بعد من أبعاد المحور الأول: يتكون المحور الأول من ستة أبعاد كما أسلفنا الذكر، ولتحليل بيانات المحور الأول علينا تحليل كل بعد من أبعاده على حدى، ومن ثم استنتاج النتائج الإجمالية للمحور.

1.1. 1 التحليل الإحصائي لعبارات البعد الأول: يعالج هذا العنصر نتائج عبارات البعد الأول، حيث كانت نتائج تحليلها الإحصائي كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4–18): التحليل الإحصائي لعبارات البعد الأول

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي2	احتمال كاي2	درجة الموافقة	الترتيب
1. تعمل الشركات في إطار تشريعي (القوانين) وتنظيمي (اللوائح) مرن وفعال يمكن للمشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية بكل ثقة.	3,3194	0,99047	188,028	0,000	متوسطة	4
2. تعمل الشركات في إطار مجموعة من القوانين واللوائح التي تتميز بالوضوح والعدالة، وقابليتها للتطبيق.	3,2778	0,98184	190,523	0,000	متوسطة	5
3. تعمل الشركات على وضع إطار قانوني وتنظيمي يراعي الواقع الاقتصادي ويتوافق مع حكم القانون.	3,2500	1,04477	194,653	0,000	متوسطة	6
4. تسعى الشركات لاكتساب مجموعة من الشروط والمتطلبات التنظيمية بغية إدراجها في البورصة.	2,9861	0,99990	184,584	0,000	متوسطة	9
5. تعمل الشركات على تعميم نشر لوائحها وقوائم الاجراءات الخاصة بها على مختلف مصالحها وأقسامها لضمان التقيد بها.	3,1944	1,04327	190,905	0,000	متوسطة	8
6. تعمل الشركات على صياغة عقود واضحة توثق فيها مجمل حقوق وواجبات أطراف التعاقد.	3,6250	1,02693	186,445	0,000	مرتفعة	1
7. تسهر الشركات على امتلاك هيكل تنظيمي كفء وفعال.	3,5556	0,94778	197,03	0,000	مرتفعة	2
8. تعمل الشركات على تقسيم المهام والمسؤوليات بما يتلاءم مع الكفاءة العلمية والخبرة المهنية.	3,4306	1,04580	174,961	0,000	مرتفعة	3
9. تعمل الشركات على إيجاد نظم فعالة للمساءلة والحوافز.	3,2083	0,94850	205,134	0,000	متوسطة	7
المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	**3,3164**	**0,80073**			**متوسطة**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

يتضح من الجدول **رقم (4–18)** أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة للبعد الأول "**المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات**" وعباراته بشكل عام قد بلغت قيمته **3,3164**، ما يدل على الاستجابة **المتوسطة** لأغلبية أفراد عينة الدراسة حول معظم أسئلة البعد الأول، أما عن انحرافه المعياري فقد بلغ **0,80073**، ولتفسير نتيجة هذه الاستجابة نستعرض نتائج عبارات هذا البعد مع ترتيب تلك العبارات على أساس أهميتها النسبية:

لاحظنا من خلال الجدول **رقم (4-18)** أن العبارة السادسة "**تعمل الشركات على صياغة عقود واضحة توثق فيها مجمل حقوق وواجبات أطراف التعاقد**" هي العبارة الأكثر أهمية من بين مختلف عبارات البعد الأول بمتوسط حسابي قدره **3,6250**، وانحراف معياري قدره **1,02693**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**، هذا ما يدل على الاستجابة العالية لجل أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، والتي تدل على أن الشركات الجزائرية تعمل جاهدة على صياغة عقود واضحة توثق فيها مجمل حقوق وواجبات أطراف التعاقد، وذلك لتحقيق هدف ضمان حقوق كل طرف من أطراف التعاقد وتقليص حالات النزاعات القضائية.

فيما احتلت العبارة السابعة "**تسهر الشركات على امتلاك هيكل تنظيمي كفء وفعال**" المرتبة الثانية في التصنيف بمتوسط حسابي قدره **3,5556**، وبانحراف معياري قدره **0,94778**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**، هذا ما يدل على أن الشركات الجزائرية تسهر على امتلاك هيكل تنظيمي كفء وفعال، يراعي التقسيم الجيد للمهام والمسؤوليات ليضمن بذلك عدم وجود أي ازدواجية في المهام، التي تكون في الغالب سبباً في تملص القائمين على الإدارة من المسؤولية في حالة اكتشاف أخطاء أو حدوث حالات من الفشل المالي أو الإداري والذي قد يهدد استمرارية الشركة.

وقد احتلت العبارات الأخرى الباقية المراتب التالية:

- العبارة الثامنة "**تعمل الشركات على تقسيم المهام والمسؤوليات بما يتلاءم مع الكفاءة العلمية والخبرة المهنية**" احتلت المرتبة الثالثة في ترتيب عبارات البعد الأول بمتوسط حسابي قدره **3,4306**، وانحراف معياري قدره **1,04580**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**.
- العبارة الأولى "**تعمل الشركات في إطار تشريعي (القوانين) وتنظيمي (اللوائح) مرن وفعال يمكن للمشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية بكل ثقة**" احتلت المرتبة الرابعة في ترتيب عبارات البعد الأول بمتوسط حسابي قدره **3,3194**، وانحراف معياري قدره **0,99047**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.
- العبارة الثانية "**تعمل الشركات في إطار مجموعة من القوانين واللوائح التي تتميز بالوضوح والعدالة، وقابليتها للتطبيق**" احتلت المرتبة الخامسة في ترتيب عبارات البعد الأول بمتوسط حسابي قدره **3,2778**، وانحراف معياري قدره **0,98184**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.
- العبارة الثالثة "**تعمل الشركات على وضع إطار قانوني وتنظيمي يراعي الواقع الاقتصادي ويتوافق مع حكم القانون**" احتلت المرتبة السادسة في ترتيب عبارات البعد الأول بمتوسط حسابي قدره **3,2500**، وانحراف معياري قدره **1,04477**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.

- العبارة التاسعة "**تعمل الشركات على إيجاد نظم فعالة للمساءلة والحوافز**" احتلت المرتبة السابعة في ترتيب عبارات البعد الأول بمتوسط حسابي قدره **3,2083**، وانحراف معياري قدره **0,94850**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.
- العبارة الخامسة "**تعمل الشركات على تعميم نشر لوائحها وقوائم الاجراءات الخاصة بها على مختلف مصالحها وأقسامها لضمان التقيد بها**" احتلت المرتبة الثامنة في ترتيب عبارات البعد الأول بمتوسط حسابي قدره **3,1944**، وانحراف معياري قدره **1,04327**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.
- العبارة الرابعة "**تسعى الشركات لاكتساب مجموعة من الشروط والمتطلبات التنظيمية بغية إدراجها في البورصة**" احتلت المرتبة التاسعة في ترتيب عبارات البعد الأول بمتوسط حسابي قدره **2,9861**، وانحراف معياري قدره **0,99990**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.

كما تجدر الإشارة إلى أن الجدول **رقم (4-18)** قد وضح الدلالة الإحصائية لاختبار كاي تربيع لكل عبارات البعد الأول، حيث أن احتمالها كان أقل من مستوى الدلالة **0,05**، وعليه يمكن القول أنه يمكن تعميم نتائج هذا البعد بعباراته على المجتمع.

1.1. 2 التحليل الإحصائي لعبارات البعد الثاني: يعالج هذا العنصر نتائج عبارات البعد الثاني، حيث كانت نتائج تحليلها الإحصائي كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4–19): التحليل الإحصائي لعبارات البعد الثاني

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي2	احتمال كاي2	درجة الموافقة	الترتيب
1. تضمن الشركات أن يأخذ مجلس الإدارة بعين الاعتبار مصلحتها ومصلحة مساهميها بالدرجة الأولى قبل إصدار أي قرارا.	3,5000	1,03461	187,702	0,000	مرتفعة	5
2. تعمل الشركات على حماية حقوق كل المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والأجانب.	3,6389	1,07867	203,02	0,000	مرتفعة	2
3. تضمن الشركات معاملة كافة المساهمين حملة نفس فئة الأسهم معاملة متكافئة.	3,4722	1,04776	185,613	0,000	مرتفعة	6
4. تتيح الشركات فرصة المشاركة الفاعلة والمتكافئة للمساهمين في اجتماعات الجمعية العامة وممارسة حقهم في التصويت.	3,6111	1,10766	202,104	0,000	مرتفعة	3
5. تسهر الشركات على تقديم توزيعات الأرباح لكل المساهمين في وقتها وبالقيمة المتفق عليها في الجمعية العامة العادية.	3,6944	1,04327	208,534	0,000	مرتفعة	1
6. تشرف الشركات على المعاملات التي تقوم بينها وبين مختلف الأطراف ذات العلاقة (المساهمين والإداريين) أو بين مقربيهم لتحمي مصلحتها ومصلحة مساهميها.	3,5139	1,04804	185,886	0,000	مرتفعة	4
المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية	**3,5718**	**0,90418**			**مرتفعة**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

يتضح من الجدول **رقم (4–19)** أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة للبعد الثاني "**الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية**" وعباراته بشكل عام قد بلغت قيمته **3,5718**، ما يدل على الاستجابة **المرتفعة** لأغلبية أفراد عينة الدراسة حول معظم أسئلة البعد الثاني، أما عن انحرافه المعياري فقد بلغ **0,90418**، ولتفسير نتيجة هذه الاستجابة نستعرض نتائج عبارات هذا البعد مع ترتيب تلك العبارات على أساس أهميتها النسبية:

لاحظنا من خلال الجدول **رقم (4–19)** أن العبارة الخامسة "**تسهر الشركات على تقديم توزيعات الأرباح لكل المساهمين في وقتها وبالقيمة المتفق عليها في الجمعية العامة العادية**" هي العبارة الأكثر أهمية من بين مختلف عبارات البعد الثاني بمتوسط حسابي قدره **3,6944**، وانحراف معياري قدره **1,04327**، وبدرجة موافقة

مرتفعة، هذا ما يدل على أن الشركات الجزائرية تسهر على تقديم توزيعات الأرباح لكل المساهمين في وقتها وبالقيمة المتفق عليها في الجمعية العامة العادية.

وقد احتلت العبارة الثانية "**تعمل الشركات على حماية حقوق كل المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والأجانب**" المرتبة الثانية في تصنيف عبارات البعد الثاني بمتوسط حسابي قدره **3,6389**، وانحراف معياري قدره **1,07867**، وبدرجة موافقة **مرتفعة،** هذا ما يدل على الاستجابة العالية لجل أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، والتي تدل على أن الشركات الجزائرية تعمل جاهدة على حماية حقوق كل أصناف المساهمين دون استثناء.

فيما احتلت العبارة الرابعة "**تتيح الشركات فرصة المشاركة الفاعلة والمتكافئة للمساهمين في اجتماعات الجمعية العامة وممارسة حقهم في التصويت**" المرتبة الثالثة في التصنيف بمتوسط حسابي قدره **3,6111**، وانحراف معياري قدره **1,10766**، وبدرجة موافقة **مرتفعة،** هذا ما يدل على أن الشركات الجزائرية تعمل جاهدة على إتاحة فرص المشاركة الفاعلة والمتكافئة للمساهمين في اجتماعات الجمعية العامة وممارسة حقهم في التصويت، وذلك بغرض تحقيق نوع من العدالة بين المساهمين في ممارسة حقوقهم المضمونة قانوناً.

وقد احتلت العبارات الأخرى الباقية المراتب التالية:

- العبارة السادسة "**تشرف الشركات على المعاملات التي تقوم بينها وبين مختلف الأطراف ذات العلاقة (المساهمين والإداريين) أو بين مقربيهم لتحمي مصلحتها ومصلحة مساهميها**" احتلت المرتبة الرابعة في ترتيب عبارات البعد الثاني بمتوسط حسابي قدره **3,5139**، وانحراف معياري قدره **1,04804**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**.
- العبارة الأولى "**تسهر الشركات على تقديم توزيعات الأرباح لكل المساهمين في وقتها وبالقيمة المتفق عليها في الجمعية العامة العادية**" احتلت المرتبة الخامسة في ترتيب عبارات البعد الثاني بمتوسط حسابي قدره **3,5000**، وانحراف معياري قدره **1,03461**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**.
- العبارة الثالثة "**تضمن الشركات معاملة كافة المساهمين حملة نفس فئة الأسهم معاملة متكافئة**" احتلت المرتبة السادسة في ترتيب عبارات البعد الثاني بمتوسط حسابي قدره **3,4722**، وانحراف معياري قدره **1,04776**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**.

وتجدر الإشارة إلى أن الجدول **رقم (4-19)** قد وضح الدلالة الإحصائية لاختبار كاي تربيع لكل عبارات البعد الثاني، حيث أن احتمالها كان أقل من مستوى الدلالة **0,05**، وعليه يمكن القول أنه يمكن تعميم نتائج هذا البعد بعباراته على المجتمع.

1.1. 3 التحليل الإحصائي لعبارات البعد الثالث: يعالج هذا العنصر نتائج عبارات البعد الثالث، حيث كانت نتائج تحليلها الإحصائي كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4–20): التحليل الإحصائي لعبارات البعد الثالث

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي2	احتمال كاي2	درجة الموافقة	الترتيب
1. تفصح المؤسسات الاستثمارية الموجودة في السوق المالية الجزائرية عن سياساتها المتعلقة بحوكمة الشركات والتصويت فيما يتعلق باستثماراتها.	3,1111	1,00078	155,185	0,000	متوسطة	1
2. تسهر السوق المالية الجزائرية على التنظيم الفعلي لعملية الإدراج في بورصة القيم المنقولة، ومنع أي نوع من التلاعب.	3,0556	1,06001	191,075	0,000	متوسطة	2
3. تقوم السوق المالية الجزائرية بإدارة نظام التداول والتسعير في بورصة القيم المنقولة.	3,0417	1,06728	194,132	0,000	متوسطة	3
4. تعمل السوق المالية الجزائرية على نشر كل المعلومات المتعلقة بكافة المعاملات التي حدثت داخل البورصة.	2,8611	1,09165	202,345	0,000	متوسطة	4
5. تقوم السوق المالية الجزائرية بمراقبة الشركات بطريقة تتميز بالكفاءة والفعالية.	2,7778	1,10342	193,903	0,000	متوسطة	5
6. تتوفر السوق المالية الجزائرية على سياسة سليمة للحوافز تشمل جميع أنحاء السلسلة الاستثمارية.	2,5833	1,09737	192,871	0,000	متوسطة	7
7. يقوم الوسطاء داخل السوق المالية الجزائرية بدور مهم في صناعة القرارات الاستثمارية.	2,6667	1,07468	181,422	0,000	متوسطة	6
المبدأ الثالث: المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء	**2,8710**	**0,88459**			**متوسطة**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

يتضح من الجدول **رقم (4–20)** أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة للبعد الثالث "**المبدأ الثالث: المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء**" وعباراته بشكل عام قد بلغت قيمته **2,8710**، ما يدل على الاستجابة **المتوسطة** لأغلبية أفراد عينة الدراسة حول معظم أسئلة البعد الثالث، أما عن انحرافه المعياري فقد بلغ **0,88459**، ولتفسير نتيجة هذه الاستجابة نستعرض نتائج عبارات هذا البعد مع ترتيب تلك العبارات على أساس أهميتها النسبية:

لاحظنا من خلال الجدول **رقم (4-20)** أن العبارة الأولى **"تفصح المؤسسات الاستثمارية الموجودة في السوق المالية الجزائرية عن سياساتها المتعلقة بحوكمة الشركات والتصويت فيما يتعلق باستثماراتها"** هي العبارة الأكثر أهمية من بين مختلف عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **3,1111**، وانحراف معياري قدره **1,00078**، وبدرجة موافقة **متوسطة**، هذا ما يدل على الاستجابة المتوسطة لمعظم أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، والتي تدل على أن المؤسسات الاستثمارية الموجودة في السوق المالية الجزائرية تقوم بالإفصاح وبكل شفافية عن السياسات التي تنتهجها في إدارة استثماراتها بما فيها سياسة التصويت.

فيما احتلت العبارة الثانية **"تسهر السوق المالية الجزائرية على التنظيم الفعلي لعملية الإدراج في بورصة القيم المنقولة، ومنع أي نوع من التلاعب"** المرتبة الثانية في التصنيف بمتوسط حسابي قدره **3,0556**، وبانحراف معياري قدره **1,06001**، وبدرجة موافقة **متوسطة**، هذا ما يدل على أن السوق المالية الجزائرية تقوم نوعاً ما بالتنظيم الفعلي لعملية الإدراج في بورصة القيم المنقولة، ومنع أي نوع من التلاعب.

وقد احتلت العبارات الأخرى الباقية المراتب التالية:

- العبارة الثالثة **"تقوم السوق المالية الجزائرية بإدارة نظام التداول والتسعير في بورصة القيم المنقولة"** احتلت المرتبة الثالثة في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **3,0417**، وانحراف معياري قدره **1,06728**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.
- العبارة الرابعة **"تعمل السوق المالية الجزائرية على نشر كل المعلومات المتعلقة بكافة المعاملات التي حدثت داخل البورصة"** احتلت المرتبة الرابعة في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **2,8611**، وانحراف معياري قدره **1,09165**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.
- العبارة الخامسة **"تقوم السوق المالية الجزائرية بمراقبة الشركات بطريقة تتميز بالكفاءة والفعالية"** احتلت المرتبة الخامسة في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **2,7778**، وانحراف معياري قدره **1,10342**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.
- العبارة السابعة **"يقوم الوسطاء داخل السوق المالية الجزائرية بدور مهم في صناعة القرارات الاستثمارية"** احتلت المرتبة السادسة في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **2,6667**، وانحراف معياري قدره **1,07468**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.
- العبارة السادسة **"تتوفر السوق المالية الجزائرية على سياسة سليمة للحوافز تشمل جميع أنحاء السلسلة الاستثمارية"** احتلت المرتبة السابعة في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **2,5833**، وانحراف معياري قدره **1,09737**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.

وتجدر الإشارة إلى أن الجدول **رقم (4–20)** قد وضح الدلالة الإحصائية لاختبار كاي تربيع لكل عبارات البعد الثالث، حيث أن احتمالها كان أقل من مستوى الدلالة **0,05**، وعليه يمكن القول أنه يمكن تعميم نتائج هذا البعد بعباراته على المجتمع.

1.1. 4 التحليل الإحصائي لعبارات البعد الرابع: يعالج هذا العنصر نتائج عبارات البعد الرابع، حيث كانت نتائج تحليلها الإحصائي كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4–21): التحليل الإحصائي لعبارات البعد الرابع

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي2	احتمال كاي2	درجة الموافقة	الترتيب
1. تعترف الشركات بحقوق أصحاب المصالح وتسهر على احترامها.	3,4167	0,93070	195,941	0,000	مرتفعة	1
2. يحصل أصحاب المصالح على التعويض في حالة انتهاك حقوقهم.	3,1528	0,83345	173,128a	0,000	متوسطة	5
3. يتواصل أصحاب المصالح بما في ذلك العاملين الأفراد والهيئات التي تمثلهم مع مجلس الإدارة والسلطات العامة المختصة للإعراب عن مخاوفهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية بكل موضوعية.	3,3056	0,91373	190,116	0,000	متوسطة	3
4. يتعاون أصحاب المصالح مع الشركات لخلق الثروة وفرص العمل، وتحقيق الاستدامة للمشاريع المبنية على أسس مالية سليمة.	3,2917	0,94104	162,945	0,000	متوسطة	4
5. يدعم أصحاب المصالح مبدأ الافصاح والشفافية ويشجعون الشركات على تطبيقه.	3,3472	0,99520	190,549	0,000	متوسطة	2
6. يشارك العمال في عملية اتخاذ القرار من خلال تقديمهم لآرائهم ومناقشتها.	3,0833	1,09737	163,363	0,000	متوسطة	6
المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات	**3,1647**	**0,92198**			**متوسطة**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

يتضح من الجدول **رقم (4–21)** أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة للبعد الرابع "**المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات**" وعباراته بشكل عام قد بلغت قيمته **3,1647**، ما يدل على الاستجابة **المتوسطة** لأغلبية أفراد عينة الدراسة حول معظم أسئلة البعد الرابع، أما عن

انحرافه المعياري فقد بلغ **0,92198**، ولتفسير نتيجة هذه الاستجابة نستعرض نتائج عبارات هذا البعد مع ترتيب تلك العبارات على أساس أهميتها النسبية:

لاحظنا من خلال الجدول **رقم (4-21)** أن العبارة الأولى **"تعترف الشركات بحقوق أصحاب المصالح وتسهر على احترامها"** هي العبارة الأكثر أهمية من بين مختلف عبارات البعد الرابع بمتوسط حسابي قدره **3,4167**، وانحراف معياري قدره **0,93070**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**، هذا ما يدل على الاستجابة المرتفعة لمعظم أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، والتي تدل على أن الشركات الجزائرية تعترف بحقوق أصحاب المصالح وتسهر على احترامها بالشكل المطلوب.

فيما احتلت العبارة الخامسة **"يدعم أصحاب المصالح مبدأ الافصاح والشفافية ويشجعون الشركات على تطبيقه"** المرتبة الثانية في التصنيف بمتوسط حسابي قدره **3,3472**، وبانحراف معياري قدره **0,99520**، وبدرجة موافقة **متوسطة**، هذا ما يدل على أن أصحاب المصالح يدعمون فكرة تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركات الجزائرية ويشجعون على تطبيقه.

كما احتلت العبارة الثالثة **"يتواصل أصحاب المصالح بما في ذلك العاملين الأفراد والهيئات التي تمثلهم مع مجلس الإدارة والسلطات العامة المختصة للإعراب عن مخاوفهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية بكل موضوعية"** المرتبة الثالثة في التصنيف بمتوسط حسابي قدره **3,3056**، وبانحراف معياري قدره **0,91373**، وبدرجة موافقة **متوسطة**، هذا ما يدل على أن أصحاب المصالح بما في ذلك العاملين الأفراد والهيئات التي تمثلهم يقومون بالتواصل مع مجلس الإدارة والسلطات العامة المختصة للإعراب عن مخاوفهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية بكل موضوعية.

وقد احتلت العبارات الأخرى الباقية المراتب التالية:

- العبارة الرابعة **"يتعاون أصحاب المصالح مع الشركات لخلق الثروة وفرص العمل، وتحقيق الاستدامة للمشاريع المبنية على أسس مالية سليمة"** احتلت المرتبة الرابعة في ترتيب عبارات البعد الرابع بمتوسط حسابي قدره **3,2917**، وانحراف معياري قدره **0,94104**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.
- العبارة الثانية **"يحصل أصحاب المصالح على التعويض في حالة انتهاك حقوقهم"** احتلت المرتبة الخامسة في ترتيب عبارات البعد الرابع بمتوسط حسابي قدره **3,1528**، وانحراف معياري قدره **0,83345**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.
- العبارة السادسة **"يشارك العمال في عملية اتخاذ القرار من خلال تقديمهم لآرائهم ومناقشتها"** احتلت المرتبة السادسة في ترتيب عبارات البعد الرابع بمتوسط حسابي قدره **3,0833**، وانحراف معياري قدره **1,09737**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.

كما تجدر الإشارة إلى أن الجدول **رقم (4-21)** قد وضح الدلالة الإحصائية لاختبار كاي تربيع لكل عبارات البعد الرابع، حيث أن احتمالها كان أقل من مستوى الدلالة **0,05**، وعليه يمكن القول أنه يمكن تعميم نتائج هذا البعد بعباراته على المجتمع.

1.1. 5 التحليل الإحصائي لعبارات البعد الخامس: يعالج هذا العنصر نتائج عبارات البعد الخامس، حيث كانت نتائج تحليلها الإحصائي كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-22): التحليل الإحصائي لعبارات البعد الخامس

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي2	احتمال كاي2	درجة الموافقة	الترتيب
1. تتبع الشركات مجموعة من السياسات المنتهجة عموما والخاصة بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية.	3,3056	1,09595	189,347	0,000	متوسطة	1
2. تقوم الشركات بإعداد المعلومات والإفصاح عنها وفقاً لمعايير عالية الجودة للمحاسبة والإبلاغ المالي.	3,1389	1,09165	184,951	0,000	متوسطة	5
3. تفصح الشركات عن كل المعلومات (المالية وغير المالية) التي يحتاجها المساهمين ومختلف أصحاب المصالح في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.	3,2083	1,07386	229,251	0,000	متوسطة	2
4. تفصح الشركات عن كافة المعلومات المتعلقة بالهياكل والسياسات والاجراءات الإدارية والمحاسبية التي تصف أسلوب الحكم الممارس فيها ومدى تطبيقها لمبادئ حوكمة الشركات.	3,0000	0,99293	207,644	0,000	متوسطة	7
5. تفصح الشركات عن كل المعلومات التي تخص مواردها البشرية وعلى وجه الخصوص أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا بما في ذلك مؤهلاتهم، وخبراتهم، والمكافآت والامتيازات التي قد تحصلوا عليها.	3,1111	1,10766	191,03	0,000	متوسطة	6
6. تفصح الشركات عن المعلومات التي تخص المعاملات التي تتم بينها وبين الأطراف ذات العلاقة أو بين مقربيهم.	3,1806	1,01157	198,746	0,000	متوسطة	4
7. تسهر الشركات على ضمان الاتصال الجيد مع المساهمين ومخلف أصحاب المصالح من خلال توفير قنوات اتصال كفؤة وفعالة.	3,2083	1,07386	237,361	0,000	متوسطة	3
المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية	**3,1647**	**0,92198**			**متوسطة**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

يتضح من الجدول **رقم (4-22)** أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة للبعد الخامس "**المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية**" وعباراته بشكل عام قد بلغت قيمته **3,1647**، ما يدل على الاستجابة **المتوسطة** لأغلبية أفراد عينة الدراسة حول معظم أسئلة البعد الخامس، أما عن انحرافه المعياري فقد بلغ **0,92198**، ولتفسير نتيجة هذه الاستجابة نستعرض نتائج عبارات هذا البعد مع ترتيب تلك العبارات على أساس أهميتها النسبية:

لاحظنا من خلال الجدول **رقم (4-22)** أن العبارة الأولى "**تتبع الشركات مجموعة من السياسات المنتهجة عموما والخاصة بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية**" هي العبارة الأكثر أهمية من بين مختلف عبارات البعد الخامس بمتوسط حسابي قدره **3,3056**، وانحراف معياري قدره **1,09595**، وبدرجة موافقة **متوسطة**، هذا ما يدل على الاستجابة المتوسطة لغالبية أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، والتي تدل على أن الشركات الجزائرية تتبع مجموعة من السياسات المنتهجة عموماً والخاصة بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية.

فيما احتلت العبارة الثالثة "**تفصح الشركات عن كل المعلومات (المالية وغير المالية) التي يحتاجها المساهمين ومختلف أصحاب المصالح في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم**" المرتبة الثانية في التصنيف بمتوسط حسابي قدره **3,2083**، وبانحراف معياري قدره **1,07386**، وبدرجة موافقة **متوسطة**، هذا ما يدل على أن الشركات الجزائرية تفصح نوعاً ما عن كل المعلومات (المالية وغير المالية) التي يحتاجها المساهمين ومختلف أصحاب المصالح في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.

وقد احتلت العبارات الأخرى الباقية المراتب التالية:

- العبارة السابعة "**تسهر الشركات على ضمان الاتصال الجيد مع المساهمين ومخلف أصحاب المصالح من خلال توفير قنوات اتصال كفؤة وفعالة**" احتلت المرتبة الثالثة في ترتيب عبارات البعد الخامس بمتوسط حسابي قدره **3,2083**، وانحراف معياري قدره **1,07386**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.
- العبارة السادسة "**تفصح الشركات عن المعلومات التي تخص المعاملات التي تتم بينها وبين الأطراف ذات العلاقة أو بين مقربيهم**" احتلت المرتبة الرابعة في ترتيب عبارات البعد الخامس بمتوسط حسابي قدره **3,1806**، وانحراف معياري قدره **1,01157**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.
- العبارة الثانية "**تقوم الشركات بإعداد المعلومات والإفصاح عنها وفقاً لمعايير عالية الجودة للمحاسبة والإبلاغ المالي**" احتلت المرتبة الخامسة في ترتيب عبارات البعد الخامس بمتوسط حسابي قدره **3,1389**، وانحراف معياري قدره **1,09165**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.
- العبارة الخامسة "**تفصح الشركات عن كل المعلومات التي تخص مواردها البشرية وعلى وجه الخصوص أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا بما في ذلك مؤهلاتهم، وخبراتهم، والمكافآت والامتيازات التي**

قد تحصلوا عليها" احتلت المرتبة السادسة في ترتيب عبارات البعد الخامس بمتوسط حسابي قدره **3,1111**، وانحراف معياري قدره **1,10766**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.

- العبارة الرابعة **"تفصح الشركات عن كافة المعلومات المتعلقة بالهياكل والسياسات والاجراءات الإدارية والمحاسبية التي تصف أسلوب الحكم الممارس فيها ومدى تطبيقها لمبادئ حوكمة الشركات"** احتلت المرتبة السابعة في ترتيب عبارات البعد الخامس بمتوسط حسابي قدره **3,0000**، وانحراف معياري قدره **0,99293**، وبدرجة موافقة **متوسطة**.

كما تجدر الإشارة إلى أن الجدول **رقم (4-22)** قد وضح الدلالة الإحصائية لاختبار كاي تربيع لكل عبارات البعد الخامس، حيث أن احتمالها كان أقل من مستوى الدلالة **0,05**، وعليه يمكن القول أنه يمكن تعميم نتائج هذا البعد بعباراته على المجتمع.

1.1. 6 التحليل الإحصائي لعبارات البعد السادس: يعالج هذا العنصر نتائج عبارات البعد السادس، حيث كانت نتائج تحليلها الإحصائي كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-23): التحليل الإحصائي لعبارات البعد السادس

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي2	احتمال كاي2	درجة الموافقة	الترتيب
1. يسهر مجلس الإدارة على إدارة اجتماعاته بفعالية، واتخاذ قرارات تصب في صالح الشركة والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح.	3,8333	0,87210	225,593	0,000	مرتفعة	1
2. يقوم مجلس الإدارة برسم الأهداف الاستراتيجية للشركة ويسهر على تحقيقها مراعيا بذلك مصالح المساهمين ومختلف أصحاب المصالح.	3,6528	0,98094	242,24	0,000	مرتفعة	2
3. يضمن مجلس الإدارة الانتخاب الشفاف لأعضائه واختياره لمديرين تنفيذيين أكفاء.	3,4583	0,96323	211,4	0,000	مرتفعة	8
4. يقوم مجلس الإدارة برصد وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة، وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك من إساءة في استخدام أصول الشركة.	3,4722	1,00663	221,693	0,000	مرتفعة	7
5. يشرف مجلس الإدارة على عمل الإدارة التنفيذية، ويسهر على تقديم المكافآت لمستحقيها (مدراء تنفيذيين وغيرهم).	3,5417	0,94850	207,786	0,000	مرتفعة	5
6. ينسق مجلس الإدارة بين الإدارة التنفيذية والمساهمين.	3,6111	0,95763	197,983	0,000	مرتفعة	3
7. يشرف مجلس الإدارة على إعداد القوائم المالية وإيصالها للمساهمين ومختلف أصحاب المصالح.	3,5000	1,07468	171,519	0,000	مرتفعة	6
8. يسهر مجلس الإدارة على ضمان استقلال وحياد المدقق الخارجي وذلك من خلال لجنة التدقيق المنبثقة منه.	3,5694	1,05918	191,821	0,000	مرتفعة	4
المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة	**3,5799**	**0,80336**			**مرتفعة**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

يتضح من الجدول **رقم (4-23)** أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة للبعد السادس "**المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة**" وعباراته بشكل عام قد بلغت قيمته **3,5799**، ما يدل على الاستجابة **المرتفعة** لغالبية أفراد عينة الدراسة حول جل أسئلة البعد السادس، أما عن انحرافه المعياري فقد بلغ **0,80336**، ولتفسير نتيجة هذه الاستجابة نستعرض نتائج عبارات هذا البعد مع ترتيب تلك العبارات على أساس أهميتها النسبية:

لاحظنا من خلال الجدول **رقم (4-23)** أن العبارة الأولى "**يسهر مجلس الإدارة على إدارة اجتماعاته بفعالية، واتخاذ قرارات تصب في صالح الشركة والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح**" هي العبارة الأكثر أهمية من بين مختلف عبارات البعد السادس بمتوسط حسابي قدره **3,8333**، وانحراف معياري قدره

0,87210، وبدرجة موافقة **مرتفعة**، هذا ما يدل على الاستجابة العالية لجل أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، والتي تدل على أن مجالس إدارات الشركات الجزائرية تسهر على إدارة اجتماعاتها بفعالية، واتخاذ قرارات تصب في صالح الشركة والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح.

فيما احتلت العبارة الثانية "**يقوم مجلس الإدارة برسم الأهداف الاستراتيجية للشركة ويسهر على تحقيقها مراعيا بذلك مصالح المساهمين ومختلف أصحاب المصالح**" المرتبة الثانية في التصنيف بمتوسط حسابي قدره **3,6528**، وبانحراف معياري قدره **0,98094**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**، هذا ما يدل على أن مجالس إدارات الشركات الجزائرية تقوم برسم الأهداف الاستراتيجية للشركات التابعة لها كما تسهر على تحقيقها مراعية في ذلك مصالح مساهميها ومختلف أصحاب المصالح.

كما احتلت العبارة السادسة "**ينسق مجلس الإدارة بين الإدارة التنفيذية والمساهمين**" المرتبة الثالثة في التصنيف بمتوسط حسابي قدره **3,6111**، وبانحراف معياري قدره **0,95763**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**، هذا ما يدل على أن مجالس إدارات الشركات الجزائرية تنسق وبشكل جيد بين إداراتها التنفيذية ومساهميها.

وقد احتلت العبارات الأخرى الباقية المراتب التالية:

- العبارة الثامنة "**يسهر مجلس الإدارة على ضمان استقلال وحياد المدقق الخارجي وذلك من خلال لجنة التدقيق المنبثقة منه**" احتلت المرتبة الرابعة في ترتيب عبارات البعد السادس بمتوسط حسابي قدره **3,5694**، وانحراف معياري قدره **1,05918**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**.
- العبارة الخامسة "**يشرف مجلس الإدارة على عمل الإدارة التنفيذية، ويسهر على تقديم المكافآت لمستحقيها (مدراء تنفيذيين وغيرهم)**" احتلت المرتبة الخامسة في ترتيب عبارات البعد السادس بمتوسط حسابي قدره **3,5417**، وانحراف معياري قدره **0,94850**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**.
- العبارة السابعة "**يشرف مجلس الإدارة على إعداد القوائم المالية وإيصالها للمساهمين ومختلف أصحاب المصالح**" احتلت المرتبة السادسة في ترتيب عبارات البعد السادس بمتوسط حسابي قدره **3,5000**، وانحراف معياري قدره **1,07468**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**.
- العبارة الرابعة "**يقوم مجلس الإدارة برصد وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة، وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك من إساءة في استخدام أصول الشركة**" احتلت المرتبة السابعة في ترتيب عبارات البعد السادس بمتوسط حسابي قدره **3,4722**، وانحراف معياري قدره **1,00663**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**.

- العبارة الثالثة "**يضمن مجلس الإدارة الانتخاب الشفاف لأعضائه واختياره لمديرين تنفيذيين أكفاء**" احتلت المرتبة الثامنة في ترتيب عبارات البعد السادس بمتوسط حسابي قدره **3,4583**، وانحراف معياري قدره **0,96323**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**.

كما تجدر الإشارة إلى أن الجدول **رقم (4-23)** قد وضح الدلالة الإحصائية لاختبار كاي تربيع لكل عبارات البعد السادس، حيث أن احتمالها كان أقل من مستوى الدلالة **0,05**، وعليه يمكن القول أنه يمكن تعميم نتائج هذا البعد بعباراته على المجتمع.

1. 2 التحليل الإحصائي لأبعاد المحور الأول: بعد تحليل بيانات كل بعد من أبعاد المحور الأول بما يحتويه من عبارات واستنتاج درجة موافقة كل بعد نأتي لترتيب تلك أبعاد حسب أهميتها النسبية، ومن ثم استنتاج النتائج الإجمالية للمحور ككل.

الجدول رقم (4-24): التحليل الإحصائي لأبعاد المحور الأول

أبعاد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	3,3164	0,80073	متوسطة	3
المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية	3,5718	0,90418	مرتفعة	2
المبدأ الثالث: المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء	2,8710	0,88459	متوسطة	6
المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات	3,1647	0,92198	متوسطة	4
المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية	3,1647	0,92198	متوسطة	5
المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة	3,5799	0,80336	مرتفعة	1
المحور الأول: حوكمة الشركات " مبادئ حوكمة الشركات"	**3,2968**	**0,74085**	**متوسطة**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$

يتضح من الجدول **رقم (4-24)** أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة للمحور الأول وأبعاده بشكل عام قد بلغت قيمته **3,2968**، ما يدل على الاستجابة **المتوسطة** لأفراد عينة الدراسة حول معظم أسئلة محور حوكمة الشركات، أما عن انحرافه المعياري فقد بلغ **0,74085**، ولتفسير نتيجة هذه الاستجابة نستعرض نتائج أبعاد هذا المحور مع ترتيب تلك الأبعاد على أساس أهميتها النسبية:

لاحظنا من خلال الجدول **رقم (4-24)** أن البعد السادس هو البعد الأكثر أهمية بين مختلف أبعاد المحور الأول بمتوسط حسابي قدره **3,5799**، وانحراف معياري قدره **0,80336**، بدرجة موافقة **مرتفعة** هذا ما يدل على الاستجابة الكبيرة لجل أفراد عينة الدراسة على هذا البعد، والتي تدل على تطبيق الشركات الجزائرية للمبدأ السادس لحوكمة الشركات "**مسؤوليات مجلس الإدارة**".

كما لاحظنا أن البعد الذي يليه في الترتيب هو البعد الثاني **"المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية"** بمتوسط حسابي قدره **3,5718**، وانحراف معياري قدره **0,90418**، بدرجة موافقة **مرتفعة** هذا ما يدل على الاستجابة الكبيرة لأغلبية أفراد عينة الدراسة على هذا البعد، والتي تدل على تطبيق الشركات الجزائرية للمبدأ الثاني لحوكمة الشركات.

أما عن البعد الذي يأخذ المرتبة الثالثة في التصنيف فقد كان البعد الأول **"المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات"** بمتوسط حسابي قدره **3,3164**، وانحراف معياري قدره **0,80073**، بدرجة موافقة **متوسطة**، هذا ما يدل على الاستجابة المتوسطة لأفراد عينة الدراسة على هذا البعد، والتي تدل نوعاً ما على تطبيق الشركات الجزائرية للمبدأ الثاني لحوكمة الشركات.

فيما جاءت الأبعاد الثلاثة الأخرى على التوالي:

- المرتبة الرابعة **"المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات"** بمتوسط حسابي قدره **3,1647**، وانحراف معياري قدره **0,92198**، بدرجة موافقة **متوسطة**، هذا ما يدل على الاستجابة المتوسطة لأفراد عينة الدراسة على هذا البعد، والتي تدل نوعاً ما على تطبيق الشركات الجزائرية للمبدأ الرابع لحوكمة الشركات.
- المرتبة الخامسة **"المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية"** بمتوسط حسابي قدره **3,1647**، وانحراف معياري قدره **0,92198**، بدرجة موافقة **متوسطة**، هذا ما يدل على الاستجابة المتوسطة لأفراد عينة الدراسة على هذا البعد، والتي تدل نوعاً ما على تطبيق الشركات الجزائرية للمبدأ الخامس لحوكمة الشركات.
- المرتبة السادسة **"المبدأ الثالث: المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء"** بمتوسط حسابي قدره **2,8710**، وانحراف معياري قدره **0,88459**، بدرجة موافقة **متوسطة**، هذا ما يدل على الاستجابة المتوسطة لأفراد عينة الدراسة على هذا البعد، والتي تدل نوعاً ما على تطبيق الشركات الجزائرية للمبدأ الثالث لحوكمة الشركات.

2. التحليل الإحصائي لبيانات المحور الثاني

سنتطرق في هذا العنصر إلى تحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بالتدقيق الخارجي عن طريق تحليل نتائج المعالجة الإحصائية لتلك الإجابات، لمعرفة مستوى تطبيق المدققين الخارجيين الجزائريين لإجراءات التدقيق الخارجي، ولاستنتاج درجة موافقة كل بعد من أبعاد المحور الأول، وكل قسم وعبارة من عباراته على حدى، بالإضافة إلى ترتيب عبارات وأقسام المحور الثاني حسب أهميتها النسبية.

2. 1 التحليل الإحصائي لعبارات كل بعد من أبعاد المحور الثاني: يتكون المحور الثاني من ثلاثة أبعاد كما سبق وذكرنا، ولتحليل بيانات هذا المحور علينا تحليل بيانات كل بعد من أبعاده على حدى، ومن ثم استنتاج النتائج الإجمالية الموافقة له.

1.2. 1 التحليل الإحصائي لعبارات البعد الأول: يعالج هذا العنصر نتائج عبارات البعد الأول، حيث كانت نتائج تحليلها الإحصائي كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-25): التحليل الإحصائي لعبارات البعد الأول

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي2	احتمال كاي2	درجة الموافقة	الترتيب
1. أتفق مع إدارة الشركة محل التدقيق حول شروط وأحكام مهمة التدقيق.	3,8056	1,10872	103,24	0,000	مرتفعة	3
2. أتعرف على الشركة محل التدقيق من خلال قيامي بزيارة استطلاعية وجمع كل المعلومات المتعلقة بالشركة ومحيطها.	4,4444	0,72944	146,046	0,000	مرتفعة جداً	1
3. أقوم بإعداد وحفظ وثائق التدقيق (ملفات العمل) التي تساعدني على أداء مهمة التدقيق.	4,4028	0,74417	136,095	0,000	مرتفعة جداً	2
أولا: الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي	**4,2176**	**0,62589**			**مرتفعة جداً**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

يتضح من الجدول **رقم (4-25)** أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة للبعد الأول "**الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي**" وعباراته بشكل عام قد بلغت قيمته **4,2176**، ما يدل على الاستجابة **المرتفعة جداً** لغالبية أفراد عينة الدراسة حول جل أسئلة البعد الأول، أما عن انحرافه المعياري فقد بلغ **0,62589**، ولتفسير نتيجة هذه الاستجابة نستعرض نتائج عبارات هذا البعد مع ترتيب تلك العبارات على أساس أهميتها النسبية:

لاحظنا من خلال الجدول **رقم (4-25)** أن العبارة الثانية "**أتعرف على الشركة محل التدقيق من خلال قيامي بزيارة استطلاعية وجمع كل المعلومات المتعلقة بالشركة ومحيطها**" هي العبارة الأكثر أهمية من بين مختلف عبارات البعد الأول بمتوسط حسابي قدره **4,4444**، وانحراف معياري قدره **0,72944**، وبدرجة موافقة **مرتفعة جداً**، هذا ما يدل على الاستجابة العالية جداً لجل أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، والتي تدل على حرص المدققين الخارجيين الجزائريين على التعرف على الشركة محل التدقيق من خلال قيامهم بزيارة استطلاعية وجمعهم لكل المعلومات المتعلقة بالشركة ومحيطها.

فيما احتلت العبارة الثالثة "**أقوم بإعداد وحفظ وثائق التدقيق (ملفات العمل) التي تساعدني على أداء مهمة التدقيق**" المرتبة الثانية في التصنيف بمتوسط حسابي قدره **4,4028**، وبانحراف معياري قدره **0,74417**،

وبدرجة موافقة **مرتفعة جداً**، هذا ما يدل على قيام المدققين الخارجيين الجزائريين بإعداد وحفظ وثائق التدقيق (ملفات العمل) التي تساعدهم في أداء مهمة التدقيق.

أما عن المرتبة الثالثة فقد عادت للعبارة الأولى "**أتفق مع إدارة الشركة محل التدقيق حول شروط وأحكام مهمة التدقيق**" بمتوسط حسابي قدره **3,8056**، وبانحراف معياري قدره **1,10872**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**، هذا ما يدل على حرص المدققين الخارجيين الجزائريين الدائم على الاتفاق مع إدارة الشركة محل التدقيق حول شروط وأحكام مهمة التدقيق قبل البدء فيها، وذلك لتجنب أي خلاف أو تقصير مستقبلاً.

كما تجدر الإشارة إلى أن الجدول **رقم (4-25)** قد وضح الدلالة الإحصائية لاختبار كاي تربيع لكل عبارات البعد الأول، حيث أن احتمالها كان أقل من مستوى الدلالة **0,05**، وعليه يمكن القول أنه يمكن تعميم نتائج هذا البعد بعباراته على المجتمع.

2.1.2 التحليل الإحصائي لعبارات وأقسام البعد الثاني: يعالج هذا العنصر نتائج عبارات وأقسام البعد الثاني، حيث كانت نتائج تحليلها الإحصائي كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-26): التحليل الإحصائي لعبارات وأقسام البعد الثاني

الأقسام / العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي2	احتمال كاي2	درجة الموافقة	الترتيب
أ.تقييم نظام الرقابة الداخلية	**4,1597**	**0,61995**			**مرتفعة**	**(1)**
1. أقوم بدراسة البيئة الرقابية للشركة بشكل عام (الهيكل التنظيمي، اللوائح التنظيمية، المجموعة المستندية والدفترية، قسم التدقيق الداخلي).	4,2222	0,69651	217,644	0,000	مرتفعة جداً	1
2. أقوم بفحص تصميم نظام الرقابة الداخلية.	4,1944	0,74378	213,627	0,000	مرتفعة	2
3. أقوم بإجراء اختبارات التطابق مع إجراءات الرقابة المحددة.	4,0417	0,79501	225,343	0,000	مرتفعة	6
4. أقوم بتقييم نتائج الفحص، وأحدد نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة محل التدقيق.	4,1806	0,73784	159,04	0,000	مرتفعة	3
ب.إعداد برنامج التدقيق	**4,1111**	**0,77014**			**مرتفعة**	**(2)**
5. أقوم بإعداد برنامج التدقيق على ضوء النتائج التي تحصلت عليها أثناء تقييمي لنظام الرقابة الداخلية.	4,1667	0,82223	191,195	0,000	مرتفعة	4
6. أضيف التعديلات التي أراها مناسبة على برنامج التدقيق عند الحاجة لذلك.	4,0556	0,87031	167,229	0,000	مرتفعة	5
ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق	**4,1435**	**0,62505**			**مرتفعة**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

يتضح من الجدول **رقم (4-26)** أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة للبعد الثاني "**تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق**" وعباراته وأقسامه بشكل عام قد بلغت قيمته **4,1435**، ما يدل على الاستجابة **المرتفعة** لغالبية أفراد عينة الدراسة حول معظم أسئلة البعد الثاني، أما عن انحرافه المعياري فقد بلغ **0,62505**، ولتفسير نتيجة هذه الاستجابة نستعرض نتائج عبارات وأقسام هذا البعد مع ترتيب تلك العبارات والأقسام على أساس أهميتها النسبية:

لاحظنا من خلال الجدول **رقم (4-26)** أن العبارة الأولى"**أقوم بدراسة البيئة الرقابية للشركة بشكل عام (الهيكل التنظيمي، اللوائح التنظيمية، المجموعة المستندية والدفترية، قسم التدقيق الداخلي)**" هي العبارة الأكثر أهمية من بين مختلف عبارات البعد الثاني بمتوسط حسابي قدره **4,2222**، وانحراف معياري قدره **0,69651**، وبدرجة موافقة **مرتفعة جداً**، هذا ما يدل على الاستجابة العالية جداً لجل أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، والتي تدل على حرص المدققين الخارجيين الشديد على دراسة البيئة الرقابية للشركة محل التدقيق بشكل عام، وتفقد كل من هيكلها التنظيمي، ولوائحها التنظيمية، بالإضافة إلى مجموعتها المستندية والدفترية، وأخذ نظرة عامة على قسم التدقيق الداخلي الخاص بها.

فيما احتلت العبارة الثانية "**أقوم بفحص تصميم نظام الرقابة الداخلية**" المرتبة الثانية في تصنيف عبارات البعد الثاني بمتوسط حسابي قدره **4,1944**، وبانحراف معياري قدره **0,74378**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**، ما يدل على الاستجابة المرتفعة جداً لجل أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، والتي تدل أساساً على حرص المدققين الخارجيين الجزائريين على فحص تصميم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة محل التدقيق.

وقد احتلت العبارات الأخرى الباقية المراتب التالية:

- العبارة الرابعة "**أقوم بتقييم نتائج الفحص، وأحدد نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة محل التدقيق**" احتلت المرتبة الثالثة في ترتيب عبارات البعد الثاني، بمتوسط حسابي قدره **4,1806**، وبانحراف معياري قدره **0,73784**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**؛
- العبارة الخامسة "**أقوم بإعداد برنامج التدقيق على ضوء النتائج التي تحصلت عليها أثناء تقييمي لنظام الرقابة الداخلية**" احتلت المرتبة الرابعة في ترتيب عبارات البعد الثاني، بمتوسط حسابي قدره **4,1667**، وبانحراف معياري قدره **0,82223**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**؛
- العبارة السادسة "**أضيف التعديلات التي أراها مناسبة على برنامج التدقيق عند الحاجة لذلك**" احتلت المرتبة الخامسة في ترتيب عبارات البعد الثاني بمتوسط حسابي قدره **4,0556**، وانحراف معياري قدره **0,87031**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**.

- العبارة الثالثة "**أقوم بإجراء اختبارات التطابق مع إجراءات الرقابة المحددة**" احتلت المرتبة السادسة في ترتيب عبارات البعد الثاني بمتوسط حسابي قدره **4,0417**، وانحراف معياري قدره **0,79501**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**.

أما فيما يخص أقسام هذا البعد فقد رتبت كما يلي:

- احتل القسم الأول "**تقييم نظام الرقابة الداخلية**" المرتبة الأولى في ترتيب أقسام البعد الثاني بمتوسط حسابي قدره **4,1597**، وبانحراف معياري قدره **0,61995**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**، هذا ما يدل على حرص المدققين الخارجيين الدائم على تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق.
- فيما احتل القسم الثاني "**إعداد برنامج التدقيق**" المرتبة الثانية في ترتيب أقسام البعد الثاني بمتوسط حسابي قدره **4,1111**، وبانحراف معياري قدره **0,77014**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**، هذا ما يدل على حرص المدققين الخارجيين على إعداد برنامج التدقيق.

كما تجدر الإشارة إلى أن الجدول **رقم (4-26)** قد وضح الدلالة الإحصائية لاختبار كاي تربيع لكل عبارات البعد الثاني، حيث أن احتمالها كان أقل من مستوى الدلالة **0,05**، وعليه يمكن القول أنه يمكن تعميم نتائج هذا البعد بعباراته وأقسامه على مجتمع الدراسة.

1.2. 3 التحليل الإحصائي لعبارات وأقسام البعد الثالث: يعالج هذا العنصر نتائج عبارات وأقسام البعد الثالث، حيث كانت نتائج تحليلها الإحصائي كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-27): التحليل الإحصائي لعبارات وأقسام البعد الثالث

الأقسام / العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي2	احتمال كاي2	درجة الموافقة	الترتيب
أ.فحص حسابات الشركة محل التدقيق	**4,1607**	**0,59554**			**مرتفعة**	**(2)**
1. أقوم بجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لأبني عليها رأيي.	4,2917	0,72067	223,867	0,000	مرتفعة جداً	6
2. أقوم بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات المتحصل عليها.	4,2778	0,71645	154,556	0,000	مرتفعة جداً	7
3. أتأكد من وجود كل القوائم المالية التفصيلية وكل المعلومات التي تفسرها وتساعد على فهمها.	4,3611	0,82744	214,026	0,000	مرتفعة جداً	3
4. أقوم بفحص حسابات الشركة محل التدقيق.	4,3194	0,80187	165,604	0,000	مرتفعة جداً	4
5. أتأكد من وجود كل المعلومات التي ينبغي الإشارة إليها كالطرق المحاسبية المتبعة، ومختلف التغييرات التي طرأت عليها.	4,3056	0,66373	152,636	0,000	مرتفعة جداً	5
6. أستفيد من عمل المدقق الداخلي أثناء أدائي لمهامي.	3,8472	0,98809	132,312	0,004	مرتفعة	14

7. أستعين أحياناً بخبير للقيام بمهمة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق.	3,7222	0,98184	143,865	0,000	مرتفعة	15
ب.إعداد التقرير	**4,1649**	**0,55934**			**مرتفعة**	(**1**)
8. أقوم بتقديم رأيي حول القوائم المالية في شكل تقرير وفقاً للنموذج المتعارف عليه.	4,2778	0,80879	175,899	0,000	مرتفعة جداً	8
9. أقوم بجمع آراء أعضاء فريق عمل التدقيق لاستنتاج رأي موحد وشامل حول صحة وشرعية القوائم المالية.	4,0278	0,73105	119,817	0,000	مرتفعة	11
أوضح في تقرير التدقيق:						
10. ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	4,3750	0,77709	158,89	0,000	مرتفعة جداً	2
11. ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً لما جاء في النظام المحاسبي المالي SCF.	4,3889	0,74220	138,952	0,000	مرتفعة جداً	1
12. ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة معقولة في ظل الظروف المختلفة.	3,9722	0,75007	154,025	0,000	مرتفعة	13
13. ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة من قبل الشركة ثابتة.	4,0139	0,83063	242,102	0,000	مرتفعة	12
14. ما إذا كانت هناك شكوك تحوم حول استمرارية الشركة محل التدقيق.	4,0694	0,77508	145,479	0,000	مرتفعة	10
15. ما إذا كانت القوائم المالية تقدم الإفصاحات الكافية (تحتوي على كافة المعلومات والايضاحات) التي تمكن مستخدميها من فهم المعلومات والاحداث الهامة التي حدثت في الشركة.	4,1944	0,78073	204,067	0,000	مرتفعة	9
ثالثا: فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير	**4,1630**	**0,52730**			**مرتفعة**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

يتضح من الجدول **رقم (4-27)** أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة للبعد الثالث "**فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير**" وعباراته وأقسامه بشكل عام قد بلغت قيمته **4,1630**، ما يدل على الاستجابة **المرتفعة** لأغلبية أفراد عينة الدراسة حول جل أسئلة البعد الثالث، أما عن انحرافه المعياري فقد بلغ **0,52730**، ولتفسير نتيجة هذه الاستجابة نستعرض نتائج عبارات وأقسام هذا البعد مع ترتيب تلك العبارات والأقسام على أساس أهميتها النسبية:

لاحظنا من خلال الجدول **رقم (4-27)** أن العبارة الحادية عشر " **أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً لما جاء في النظام المحاسبي المالي SCF**" هي العبارة الأكثر أهمية من بين مختلف عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **4,3889**، وانحراف معياري قدره **0,74220**، وبدرجة

موافقة **مرتفعة جداً**، هذا ما يدل على الاستجابة العالية جداً لجل أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، والتي تدل على أن المدققين الخارجيين يوضحون في تقرير التدقيق ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً لما جاء في النظام المحاسبي المالي SCF.

فيما احتلت العبارة العاشرة "**أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها**" المرتبة الثانية في التصنيف بمتوسط حسابي قدره **4,3750**، وبانحراف معياري قدره **0,77709**، وبدرجة موافقة **مرتفعة جداً**، هذا ما يدل على أن المدققين الخارجيين يوضحون في تقرير التدقيق ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

كما احتلت العبارة الثالثة "**أتأكد من وجود كل القوائم المالية التفصيلية وكل المعلومات التي تفسرها وتساعد على فهمها**" احتلت المرتبة الثالثة في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **4,3611**، وانحراف معياري قدره **0,82744**، وبدرجة موافقة **مرتفعة جداً**، هذا ما يدل على حرص المدققين الخارجيين على التأكد من وجود كل القوائم المالية المراد تدقيقها وكل المعلومات المتعلقة بها.

وقد احتلت العبارات الأخرى الباقية المراتب التالية:

- العبارة الرابعة " **أقوم بفحص حسابات الشركة محل التدقيق**" المرتبة الرابعة في التصنيف بمتوسط حسابي قدره **4,3194**، وبانحراف معياري قدره **0,80187**، وبدرجة موافقة **مرتفعة جداً**؛
- العبارة الخامسة "**أتأكد من وجود كل المعلومات التي ينبغي الإشارة إليها كالطرق المحاسبية المتبعة، ومختلف التغييرات التي طرأت عليها**" احتلت المرتبة الخامسة في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **4,3056**، وانحراف معياري قدره **0,66373**، وبدرجة موافقة **مرتفعة جداً**؛
- العبارة الأولى "**أقوم بجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لأبني عليها رأيي**" احتلت المرتبة السادسة في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **4,2917**، وانحراف معياري قدره **0,72067**، وبدرجة موافقة **مرتفعة جداً**؛
- العبارة الثانية "**أقوم بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات المتحصل عليها**" احتلت المرتبة السابعة في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **4,2778**، وانحراف معياري قدره **0,71645**، وبدرجة موافقة **مرتفعة جداً**؛
- العبارة الثامنة "**أقوم بتقديم رأيي حول القوائم المالية في شكل تقرير وفقاً للنموذج المتعارف عليه**" احتلت المرتبة الثامنة في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **4,2778**، وانحراف معياري قدره **0,80879**، وبدرجة موافقة **مرتفعة جداً**؛

- العبارة الخامسة عشر "**أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت القوائم المالية تقدم الإفصاحات الكافية (تحتوي على كافة المعلومات والايضاحات) التي تمكن مستخدميها من فهم المعلومات والاحداث الهامة التي حدثت في الشركة**" احتلت المرتبة التاسعة في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **4,1944**، وانحراف معياري قدره **0,78073**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**؛
- العبارة الرابعة عشر "**أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت هناك شكوك تحوم حول استمرارية الشركة محل التدقيق**" احتلت المرتبة العاشرة في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **4,0694**، وانحراف معياري قدره **0,77508**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**؛
- العبارة التاسعة "**أقوم بجمع آراء أعضاء فريق عمل التدقيق لاستنتاج رأي موحد وشامل حول صحة وشرعية القوائم المالية**" احتلت المرتبة الحادية عشر في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **4,0278**، وانحراف معياري قدره **0,73105**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**؛
- العبارة الثالثة عشر "**أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة من قبل الشركة ثابتة**" احتلت المرتبة الثانية عشر في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **4,0139**، وانحراف معياري قدره **0,83063**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**؛
- العبارة الثانية عشر "**أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة معقولة في ظل الظروف المختلفة**" احتلت المرتبة الثالثة عشر في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **3,9722**، وانحراف معياري قدره **0,75007**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**؛
- العبارة السادسة "**أستفيد من عمل المدقق الداخلي أثناء أدائي لمهامي**" احتلت المرتبة الرابعة عشر في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **3,8472**، وانحراف معياري قدره **0,98809**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**؛
- العبارة السابعة "**أستعين أحياناً بخبير للقيام بمهمة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق**" احتلت المرتبة الخامسة عشر في ترتيب عبارات البعد الثالث بمتوسط حسابي قدره **3,7222**، وانحراف معياري قدره **0,98184**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**.

أما فيما يخص أقسام هذا البعد فقد رتبت كما يلي:

- احتل القسم الثاني "**إعداد التقرير**" المرتبة الأولى في ترتيب أقسام البعد الثاني بمتوسط حسابي قدره **4,1649**، وبانحراف معياري قدره **0,55934**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**، هذا ما يدل على حرص المدققين الخارجيين الشديد على إعداد تقرير التدقيق الذي يعتبر منتوج عملية التدقيق.

- فيما احتل القسم الأول "**فحص حسابات الشركة محل التدقيق**" المرتبة الثانية في ترتيب أقسام البعد الثاني بمتوسط حسابي قدره **4,1607**، وبانحراف معياري قدره **0,59554**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**، هذا ما يدل على حرص المدققين الخارجيين الدائم على فحص حسابات الشركة محل التدقيق بكل كفاءة وفعالية.

كما تجدر الإشارة إلى أن الجدول **رقم (4-27)** قد وضح الدلالة الإحصائية لاختبار كاي تربيع لكل عبارات البعد الثالث، حيث أن احتمالها كان أقل من مستوى الدلالة **0,05**، وعليه يمكن القول أنه يمكن تعميم نتائج هذا البعد بعباراته وأقسامه على مجتمع الدراسة.

2. 2 التحليل الإحصائي لأبعاد المحور الثاني: بعد تحليل بيانات كل بعد من أبعاد المحور الثاني بما يحتويه من عبارات واستنتاج درجة موافقة كل بعد نأتي لترتيب تلك أبعاد حسب أهميتها النسبية، ومن ثم استنتاج النتائج الإجمالية للمحور ككل.

الجدول رقم (4-28): التحليل الإحصائي لأبعاد المحور الثاني

أبعاد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
أولا: الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي	4,2176	0,62589	مرتفعة جداً	1
ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق	4,1435	0,62505	مرتفعة	3
ثالثا: فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير	4,1630	0,52730	مرتفعة	2
المحور الثاني: التدقيق الخارجي " سيرورة مهمة التدقيق الخارجي في الشركة محل التدقيق "	**4,1649**	**0,52353**	**مرتفعة**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$

يتضح من الجدول **رقم (4-28)** أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة للمحور الثاني وأبعاده بشكل عام قد بلغت قيمته **4,1649**، ما يدل على الاستجابة **المرتفعة** لأغلبية أفراد عينة الدراسة حول معظم أسئلة محور التدقيق الخارجي، أما عن انحرافه المعياري فقد بلغ **0,52353**، ولتفسير نتيجة هذه الاستجابة نستعرض نتائج أبعاد هذا المحور مع ترتيب تلك الأبعاد على أساس أهميتها النسبية:

لاحظنا من خلال الجدول **رقم (4-28)** أن البعد الأول هو البعد الأكثر أهمية بين مختلف أبعاد المحور الثاني بمتوسط حسابي قدره **4,2176**، وانحراف معياري قدره **0,62589**، بدرجة موافقة **مرتفعة جداً** هذا ما يدل على الاستجابة العالية جداً لجل أفراد عينة الدراسة على هذا البعد، والتي تدل على أن المدققين الخارجيين الجزائريين يحرصون على التطبيق الجيد للإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي.

كما لاحظنا أن البعد الذي يليه في الترتيب هو البعد الثالث "**ثالثا: فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير**" بمتوسط حسابي قدره **4,1630**، وانحراف معياري قدره **0,52730**، بدرجة موافقة **مرتفعة** هذا ما

يدل على الاستجابة الكبيرة لأغلبية أفراد عينة الدراسة على هذا البعد، والتي تدل على مدى حرص المدققين الخارجيين الجزائريين على فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير.

أما عن البعد الذي يأخذ المرتبة الثالثة في التصنيف فقد كان البعد الثاني **"ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق"** بمتوسط حسابي قدره **4,1435**، وانحراف معياري قدره **0,62505**، بدرجة موافقة **مرتفعة** هذا ما يدل على الاستجابة الكبيرة لأغلبية أفراد عينة الدراسة على هذا البعد، والتي تدل على مدى حرص المدققين الخارجيين الجزائريين على تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق.

3. التحليل الإحصائي لبيانات المحور الثالث

سنتطرق في هذا العنصر إلى تحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية والدولية عن طريق تحليل نتائج المعالجة الإحصائية لتلك الإجابات لمعرفة مستوى تطبيق المدققين الخارجيين الجزائريين لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية، ولاستنتاج درجة موافقة كل عبارة من عبارات هذا المحور على حدى، بالإضافة إلى ترتيب عبارات المحور الثالث حسب أهميتها النسبية.

الجدول رقم (4-29): التحليل الإحصائي لعبارات المحور الثالث

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي2	احتمال كاي2	درجة الموافقة	الترتيب
1. يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الجزائرية **NAA**.	3,4722	1,06112	142,281	0,000	مرتفعة	2
2. يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الدولية **ISA**.	2,8889	1,09487	127,732	0,000	متوسطة	3
3. يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر.	3,7778	0,92268	140,000	0,000	مرتفعة	1
المحور الثالث: معايير التدقيق الجزائرية والدولية	**3,3796**	**0,76567**			**متوسطة**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

يتضح من الجدول **رقم (4-29)** أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة للمحور الثالث وعباراته بشكل عام قد بلغت قيمته **3,3796**، ما يدل على الاستجابة **المتوسطة** لأغلبية أفراد عينة الدراسة حول معظم أسئلة محور معايير التدقيق الجزائرية والدولية، أما عن انحرافه المعياري فقد بلغ **0,76567**، ولتفسير نتيجة هذه الاستجابة نستعرض نتائج عبارات هذا المحور مع ترتيب تلك العبارات على أساس أهميتها النسبية:

لاحظنا من خلال الجدول **رقم (4-29)** أن العبارة الثالثة **"يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر"** هي العبارة الأكثر أهمية من بين مختلف عبارات المحور الثالث بمتوسط حسابي

قدره **3,7778**، وانحراف معياري قدره **0,92268**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**، هذا ما يدل على الاستجابة العالية لجل أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، والتي تدل على أن إصدار الجزائر لمعايير تدقيق خاصة بها يحسن من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر.

كما لاحظنا أن العبارة التي تليها في الترتيب هي العبارة الأولى "**يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الجزائرية NAA**" بمتوسط حسابي قدره **3,4722**، وانحراف معياري قدره **1,06112**، وبدرجة موافقة **مرتفعة** هذا ما يدل على الاستجابة العالية لأغلبية أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، والتي تدل على مدى حرص ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر على تطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية NAA .

أما عن العبارة التي تأخذ المرتبة الأخيرة في الترتيب فقد كانت العبارة الثانية "**يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الدولية ISA**" بمتوسط حسابي قدره **2,8889**، وانحراف معياري قدره **1,09487**، بدرجة موافقة متوسطة هذا ما يدل على الاستجابة المتوسطة لأغلبية أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، والتي تدل نوعاً ما على مدى حرص ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر على تطبيقهم لمعايير التدقيق الدولية ISA.

كما أن ذات الجدول قد وضح الدلالة الإحصائية لاختبار كاي تربيع لكل عبارات المحور الثالث، حيث أن احتمالها كان أقل من مستوى الدلالة **0,05**، وعليه يمكن القول أنه يمكن تعميم نتائج هذا المحور بعباراته على المجتمع.

4. التحليل الإحصائي لبيانات محاور الاستبيان

سنتطرق في هذا العنصر إلى تحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بمحاور الاستبيان عن طريق سرد تلخيص عن النتائج التي تم التوصل إليها بالتطرق لكل محور على حدى، لاستنتاج درجة الموافقة الإجمالية لأسئلة الاستبيان ككل، بالإضافة إلى ترتيب محاور الاستبيان حسب أهميتها النسبية.

الجدول رقم (4-30): التحليل الإحصائي لمحاور الاستبيان

المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
المحور الأول: حوكمة الشركات " مبادئ حوكمة الشركات"	3,2968	0,74085	متوسطة	3
المحور الثاني: التدقيق الخارجي " سيرورة مهمة التدقيق الخارجي في الشركة محل التدقيق "	4,1649	0,52353	مرتفعة	1
المحور الثالث: معايير التدقيق الجزائرية والدولية	3,3796	0,76567	متوسطة	2
الاستبيان	**3,5980**	**0,58036**	**مرتفعة**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$

يتضح من الجدول **رقم (4-30)** أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة لأسئلة ومحاور الاستبيان ككل وبشكل عام قد بلغت قيمته **3,5980**، ما يدل على الاستجابة **المرتفعة** لأغلبية أفراد عينة الدراسة حول معظم أسئلة ومحاور الاستبيان، أما عن انحرافه المعياري فقد بلغ **0,58036**، ولتفسير نتيجة هذه الاستجابة نستعرض نتائج محاور الاستبيان مع ترتيبنا لتلك المحاور على حسب أهميتها النسبية:

لاحظنا من خلال الجدول **رقم (4-30)** أن المحور الثاني "**التدقيق الخارجي (سيرورة مهمة التدقيق الخارجي في الشركة محل التدقيق)**" هو المحور الأكثر أهمية بين مختلف محاور الاستبيان بمتوسط حسابي قدره **4,1649**، وانحراف معياري قدره **0,52353**، وبدرجة موافقة **مرتفعة**، هذا ما يدل على الاستجابة العالية لجل أفراد عينة الدراسة على هذا البعد، والتي تدل على مدى حرص المدققين الخارجيين على التطبيق الجيد لإجراءات مهمة التدقيق الخارجي.

كما لاحظنا أن المحور الذي يليه في الترتيب هو المحور الثالث "**معايير التدقيق الجزائرية والدولية**" بمتوسط حسابي قدره **3,3796**، وانحراف معياري قدره **0,76567**، بدرجة موافقة **متوسطة**، هذا ما يدل على الاستجابة المتوسطة لجل أفراد عينة الدراسة على هذا المحور، والتي تدل نوعاً ما على مدى حرص المدققين الخارجيين الجزائريين على تطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية.

أما عن المرتبة الثالثة في التصنيف فقد كانت من نصيب المحور الأول "**حوكمة الشركات (مبادئ حوكمة الشركات)**" بمتوسط حسابي قدره **3,2968**، وانحراف معياري قدره **0,74085**، بدرجة موافقة **متوسطة**، هذا ما يدل على الاستجابة المتوسطة لمعظم أفراد عينة الدراسة على هذا المحور، والتي تدل نوعاً ما على مدى حرص الشركات الجزائرية على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة مختلف نتائج الدراسة الميدانية

سنتطرق في هذا المبحث إلى اختبار الفرضيات التي انطلقنا منها في بداية دراستنا، وذلك باستخدام مجموعة من الأساليب والاختبارات الإحصائية، باختيار الأسلوب الذي يتماشى مع طبيعة كل فرضية، هذا ما سيمكننا في النهاية من الوصول إلى نتائج نهائية تخدم هدف الدراسة.

المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة باستخدام التكرارات والنسب المئوية

بعد قيامنا بتحليل إحصائي شامل لمحاور وأبعاد وأقسام الاستبيان بما يحتويه من عبارات، ومن ثم ترتيب كل منها حسب أهميتها النسبية، واستنتاج درجة موافقتها، وبناء على كل ما استنتجناه فيما سبق، بالإضافة إلى كل ما سيتم سرده وتحليله في هذا العنصر، سنقوم في هذا الأخير باختبار مجموعة من الفرضيات الفرعية التي يمكن معالجتها باستخدام التكرارات والنسب المئوية.

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى

للإجابة على السؤال الفرعي الأول **"ما مدى تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات؟"** وللتأكد من صحة الفرضية المرافقة له، والتي نصت على أنه **"تطبق الشركات الجزائرية مبادئ حوكمة الشركات"**، فقد قمنا بتقسيم الفرضية الفرعية الأولى إلى مجموعة من الفرضيات الجزئية، وذلك حسب عدد مبادئ حوكمة الشركات، والتي سنقوم باختبارها في العنصر الموالي:

1. 1 اختبار الفرضيات الجزئية: سوف نقوم في هذا العنصر باختبار الفرضيات الجزئية المنبثقة عن الفرضية الفرعية الأولى، المتمثلة في:

- **الفرضية الجزئية رقم (1-1) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات"؛**
- **الفرضية الجزئية رقم (1-2) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية"؛**
- **الفرضية الجزئية رقم (1-3) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء"؛**
- **الفرضية الجزئية رقم (1-4) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات"؛**
- **الفرضية الجزئية رقم (1-5) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ الإفصاح والشفافية"؛**
- **الفرضية الجزئية رقم (1-6) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة".**

1.1. 1 تطبق الشركات الجزائرية مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: الجدول الموالي يوضح إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات الفرضية **رقم (1.1)** الخاصة بمعرفة مدى تطبيق الشركات الجزائرية لمبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، من خلال رصد التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة، كما يلي: **"أنظر للملحق رقم (6-1)"**.

الجدول رقم (4-31): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (1.1)

تطبق الشركات الجزائرية مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المجموع
	التكرار					النسبة العامة
	النسبة المئوية %					
تعمل الشركات في إطار تشريعي (القوانين) وتنظيمي (اللوائح) مرن وفعال يمكن للمشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية بكل ثقة.	3	12	22	29	6	72
	4,17	16,67	30,56	40,28	8,33	%100
تعمل الشركات في إطار مجموعة من القوانين واللوائح التي تتميز بالوضوح والعدالة، وقابليتها للتطبيق.	3	13	22	29	5	72
	4,17	18,06	30,56	40,28	6,94	%100
تعمل الشركات على وضع إطار قانوني وتنظيمي يراعي الواقع الاقتصادي ويتوافق مع حكم القانون.	4	13	23	25	7	72
	5,56	18,06	31,94	34,72	9,72	%100
تسعى الشركات لاكتساب مجموعة من الشروط والمتطلبات التنظيمية بغية إدراجها في البورصة.	6	15	28	20	3	72
	8,33	20,83	38,89	27,78	4,17	%100
تعمل الشركات على تعميم نشر لوائحها وقوائم الاجراءات الخاصة بها على مختلف مصالحها وأقسامها لضمان التقيد بها.	4	15	22	25	6	72
	5,56	20,83	30,56	34,72	8,33	%100
تعمل الشركات على صياغة عقود واضحة توثق فيها مجمل حقوق وواجبات أطراف التعاقد.	3	7	17	32	13	72
	4,17	9,72	23,61	44,44	18,06	%100
تسهر الشركات على امتلاك هيكل تنظيمي كفء وفعال.	3	6	19	36	8	72
	4,17	8,33	26,39	50,00	11,11	%100
تعمل الشركات على تقسيم المهام والمسؤوليات بما يتلاءم مع الكفاءة العلمية والخبرة المهنية.	5	8	17	35	7	72
	6,94	11,11	23,61	48,61	9,72	%100
تعمل الشركات على إيجاد نظم فعالة للمساءلة والحوافز.	4	11	26	28	3	72
	5,56	15,28	36,11	38,89	4,17	%100
المجموع	**5,40**	**15,43**	**30,25**	**39,97**	**8,95**	**%100**
	20,83		**30,25**	**48,92**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من خلال النتائج التي يعرضها الجدول السابق نستنتج أن ما يقارب نصف أفراد عينة الدراسة بما مجموعهم **48,92 %** يرون أن الشركات الجزائرية تطبق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، في حين أن ما نسبته **20,83%** منهم يرون أن الشركات الجزائرية لا تطبق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، وقد بلغت نسبة حياد إجابات أفراد عينة الدراسة **30,25 %**.

وإذا اعتمدنا على أكبر نسبة لآراء أفراد عينة الدراسة فإننا نستنتج أن الفرضية **رقم (1.1) صحيحة**، أي أن الشركات الجزائرية فعلا تقوم بتطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

1.1. 2 تطبق الشركات الجزائرية مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية: الجدول الموالي يوضح إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات الفرضية **رقم (2.1)** الخاصة بمعرفة مدى تطبيق الشركات الجزائرية لمبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية، من خلال رصد التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة، كما يلي: **"أنظر للملحق رقم (6–2)"**.

الجدول رقم (4–32): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (2.1)

تطبق الشركات الجزائرية مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المجموع
	التكرار					النسبة العامة
	النسبة المئوية %					
تضمن الشركات أن يأخذ مجلس الإدارة بعين الاعتبار مصلحتها ومصلحة مساهميها بالدرجة الأولى قبل إصدار أي قرارا.	4	8	17	34	9	72
	5,56	11,11	23,61	47,22	12,50	%100
تعمل الشركات على حماية حقوق كل المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والأجانب.	3	10	11	34	14	72
	4,17	13,89	15,28	47,22	19,44	%100
تضمن الشركات معاملة كافة المساهمين حملة نفس فئة الأسهم معاملة متكافئة.	3	10	20	28	11	72
	4,17	13,89	27,78	38,89	15,28	%100
تتيح الشركات فرصة المشاركة الفاعلة والمتكافئة للمساهمين في اجتماعات الجمعية العامة وممارسة حقهم في التصويت.	4	9	12	33	14	72
	5,56	12,50	16,67	45,83	19,44	%100
تسهر الشركات على تقديم توزيعات الأرباح لكل المساهمين في وقتها وبالقيمة المتفق عليها في الجمعية العامة العادية.	3	8	11	36	14	72
	4,17	11,11	15,28	50,00	19,44	%100
تشرف الشركات على المعاملات التي تقوم بينها وبين مختلف الأطراف ذات العلاقة (المساهمين والإداريين) أو بين مقربيهم لتحمي مصلحتها ومصلحة مساهميها.	4	7	20	30	11	72
	5,56	9,72	27,78	41,67	15,28	%100
المجموع	**4,86**	**12,04**	**21,06**	**45,14**	**16,90**	**%100**
	16,90		**21,06**	**62,04**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من خلال الجدول **رقم (4-32)** نستنتج أن ما يفوق نصف أفراد عينة الدراسة بمجموع **62,04 %** يرون أن الشركات الجزائرية تطبق مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية، في حين أن ما نسبته **16,90 %** يرون أن الشركات الجزائرية لا تطبق مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية، وقد بلغت نسبة الحياد العام لأفراد عينة الدراسة نحو أسئلة هذا البعد ما نسبته **21,06 %**.

على افتراض أن نتبنى آراء أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة، فإننا نستنتج أن الفرضية **رقم (2.1) صحيحة،** أي أن الشركات الجزائرية تقوم بتطبيق مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

1.1. 3 تطبق الشركات الجزائرية مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء:

الجدول الموالي يوضح إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات الفرضية **رقم (3.1)** الخاصة بمعرفة مدى تطبيق الشركات الجزائرية لمبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء، من خلال رصد التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة، كما يلي: **"أنظر للملحق رقم (6-3)"**.

الجدول رقم (4–33): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (3.1)

تطبق الشركات الجزائرية مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المجموع
	التكرار					النسبة العامة
	النسبة المئوية %					
تفصح المؤسسات الاستثمارية الموجودة في السوق المالية الجزائرية عن سياساتها المتعلقة بحوكمة الشركات والتصويت فيما يتعلق باستثماراتها.	5	11	33	17	6	72
	6,94	15,28	45,83	23,61	8,33	%100
تسهر السوق المالية الجزائرية على التنظيم الفعلي لعملية الإدراج في بورصة القيم المنقولة، ومنع أي نوع من التلاعب.	5	17	25	19	6	72
	6,94	23,61	34,72	26,39	8,33	%100
تقوم السوق المالية الجزائرية بإدارة نظام التداول والتسعير في بورصة القيم المنقولة.	5	16	30	13	8	72
	6,94	22,22	41,67	18,06	11,11	%100
تعمل السوق المالية الجزائرية على نشر كل المعلومات المتعلقة بكافة المعاملات التي حدثت داخل البورصة.	8	20	22	18	4	72
	11,11	27,78	30,56	25,00	5,56	%100
تقوم السوق المالية الجزائرية بمراقبة الشركات بطريقة تتميز بالكفاءة والفعالية.	11	16	27	14	4	72
	15,28	22,22	37,50	19,44	5,56	%100
تتوفر السوق المالية الجزائرية على سياسة سليمة للحوافز تشمل جميع أنحاء السلسلة الاستثمارية.	14	18	28	8	4	72
	19,44	25,00	38,89	11,11	5,56	%100
يقوم الوسطاء داخل السوق المالية الجزائرية بدور مهم في صناعة القرارات الاستثمارية.	12	17	30	9	4	72
	16,67	23,61	41,67	12,50	5,56	%100
المجموع	**11,90**	**22,82**	**38,69**	**19,44**	**7,14**	**%100**
	34,72		**38,69**	**26,59**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

نستنتج من خلال الجدول **رقم (4–33)** أن ما يفوق ربع أفراد عينة الدراسة بما مجموعه **26,59 %** يرون أن الشركات الجزائرية تطبق مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء، في حين أن ما نسبته **34,72 %** يرون أن الشركات الجزائرية لا تطبق مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء، وقد بلغت نسبة الحياد العام لأفراد عينة الدراسة نحو أسئلة هذا البعد ما نسبته **38,69 %**.

باعتمادنا على أكبر نسبة لآراء أفراد عينة الدراسة، فإننا نستنتج **عدم صحة** الفرضية **رقم (3.1)**، أي أن الشركات الجزائرية لا تقوم بتطبيق مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء.

4 .1.1 تطبق الشركات الجزائرية مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات: الجدول الموالي يوضح إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات الفرضية **رقم (4.1)** الخاصة بمعرفة مدى تطبيق الشركات الجزائرية لمبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات، من خلال رصد التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة، كما يلي: **"أنظر للملحق رقم (6-4)"**.

الجدول رقم (4-34): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (4.1)

تطبق الشركات الجزائرية مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المجموع
	التكرار					النسبة العامة
	النسبة المئوية %					
تعترف الشركات بحقوق أصحاب المصالح وتسهر على احترامها.	4	5	25	33	5	72
	5,56	6,94	34,72	45,83	6,94	%100
يحصل أصحاب المصالح على التعويض في حالة انتهاك حقوقهم.	3	9	36	22	2	72
	4,17	12,50	50,00	30,56	2,78	%100
يتواصل أصحاب المصالح بما في ذلك العاملين الأفراد والهيئات التي تمثلهم مع مجلس الإدارة والسلطات العامة المختصة للإعراب عن مخاوفهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية بكل موضوعية.	3	7	33	23	6	72
	4,17	9,72	45,83	31,94	8,33	%100
يتعاون أصحاب المصالح مع الشركات لخلق الثروة وفرص العمل، وتحقيق الاستدامة للمشاريع المبنية على أسس مالية سليمة.	4	6	33	23	6	72
	5,56	8,33	45,83	31,94	8,33	%100
يدعم أصحاب المصالح مبدأ الافصاح والشفافية ويشجعون الشركات على تطبيقه.	4	7	29	24	8	72
	5,56	9,72	40,28	33,33	11,11	%100
يشارك العمال في عملية اتخاذ القرار من خلال تقديمهم لآرائهم ومناقشتها.	7	13	25	21	6	72
	9,72	18,06	34,72	29,17	8,33	%100
المجموع	**5,79**	**10,88**	**41,90**	**33,80**	**7,64**	**%100**
	16,67		**41,90**	**41,44**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

نستنتج من خلال الجدول السابق أن ما نسبته **41,44 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن الشركات الجزائرية تطبق مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات، في حين أن ما نسبته **16,67 %** يرون أن الشركات الجزائرية لا تطبق مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات، فيما بلغت نسبة الحياد **41,90%**.

وبالنظر لاعتقاد غالبية أفراد عينة الدراسة نستنتج الفرضية **رقم (4.1)**، والتي تنص على أنه "**تطبق الشركات الجزائرية مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات**" هي فرضية **صحيحة**.

1.1. 5 تطبق الشركات الجزائرية مبدأ الإفصاح والشفافية: الجدول الموالي يوضح إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات الفرضية **رقم (5.1)** الخاصة بمعرفة مدى تطبيق الشركات الجزائرية لمبدأ الإفصاح والشفافية، من خلال رصد التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة، كما يلي: "**أنظر للملحق رقم (5-6)**".

الجدول رقم (4-35): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (5.1)

تطبق الشركات الجزائرية مبدأ الإفصاح والشفافية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المجموع
	التكرار					النسبة العامة
	النسبة المئوية %					
تتبع الشركات مجموعة من السياسات المنتهجة عموما والخاصة بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية.	5	13	16	31	7	72
	6,94	18,06	22,22	43,06	9,72	%100
تقوم الشركات بإعداد المعلومات والإفصاح عنها وفقاً لمعايير عالية الجودة للمحاسبة والإبلاغ المالي.	6	16	16	30	4	72
	8,33	22,22	22,22	41,67	5,56	%100
تفصح الشركات عن كل المعلومات (المالية وغير المالية) التي يحتاجها المساهمين ومختلف أصحاب المصالح في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.	5	13	23	24	7	72
	6,94	18,06	31,94	33,33	9,72	%100
تفصح الشركات عن كافة المعلومات المتعلقة بالهياكل والسياسات والاجراءات الإدارية والمحاسبية التي تصف أسلوب الحكم الممارس فيها ومدى تطبيقها لمبادئ حوكمة الشركات.	4	20	23	22	3	72
	5,56	27,78	31,94	30,56	4,17	%100
تفصح الشركات عن كل المعلومات التي تخص مواردها البشرية وعلى وجه الخصوص أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا بما في ذلك مؤهلاتهم، وخبراتهم، والمكافآت والامتيازات التي قد تحصلوا عليها.	5	19	17	25	6	72
	6,94	26,39	23,61	34,72	8,33	%100
تفصح الشركات عن المعلومات التي تخص المعاملات التي تتم بينها وبين الأطراف ذات العلاقة أو بين مقربيهم.	3	16	24	23	6	72
	4,17	22,22	33,33	31,94	8,33	%100
تسهر الشركات على ضمان الاتصال الجيد مع المساهمين ومختلف أصحاب المصالح من خلال توفير قنوات اتصال كفؤة وفعالة.	7	10	20	31	4	72
	9,72	**13,89**	**27,78**	**43,06**	**5,56**	%100
المجموع	**6,94**	**21,23**	**27,58**	**36,90**	**7,34**	**%100**
	28,17		**27,58**	**44,25**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

نستنتج من خلال الجدول **رقم (4–35)** أن ما نسبته **44,25 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن الشركات الجزائرية تطبق مبدأ الإفصاح والشفافية، في حين أن ما نسبته **28,17 %** يرون عكس ذلك، فيما بلغت نسبة الحياد العام لأفراد عينة الدراسة **27,58 %**.

للإشارة فإنه بتبنينا لآراء أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة فإننا سنستنتج أن الفرضية **رقم (5.1)**، والتي تنص على أن "**تطبق الشركات الجزائرية مبدأ الإفصاح والشفافية**" هي فرضية **صحيحة**.

1.1. 6 تطبق الشركات الجزائرية مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة: الجدول الموالي يوضح إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات الفرضية **رقم (6.1)** الخاصة بمعرفة مدى تطبيق الشركات الجزائرية لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، من خلال رصد التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة، كما يلي: "**أنظر للملحق رقم (6–6)**".

الجدول رقم (4–36): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (6.1)

تطبق الشركات الجزائرية مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المجموع
	التكرار					النسبة العامة
	النسبة المئوية %					
يسهر مجلس الإدارة على إدارة اجتماعاته بفعالية، واتخاذ قرارات تصب في صالح الشركة والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح.	3	2	10	46	11	72
	4,17	2,78	13,89	63,89	15,28	%100
يقوم مجلس الإدارة برسم الأهداف الاستراتيجية للشركة ويسهر على تحقيقها مراعيا بذلك مصالح المساهمين ومختلف أصحاب المصالح.	5	5	6	50	6	72
	6,94	6,94	8,33	69,44	8,33	%100
يضمن مجلس الإدارة الانتخاب الشفاف لأعضائه واختياره لمديرين تنفيذيين أكفاء.	3	9	18	36	6	72
	4,17	12,50	25,00	50,00	8,33	%100
يقوم مجلس الإدارة برصد وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة، وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك من إساءة في استخدام أصول الشركة.	3	10	17	34	8	72
	4,17	13,89	23,61	47,22	11,11	%100
يشرف مجلس الإدارة على عمل الإدارة التنفيذية، ويسهر على تقديم المكافآت لمستحقيها (مدراء تنفيذيين وغيرهم).	4	5	17	40	6	72
	5,56	6,94	23,61	55,56	8,33	%100
ينسق مجلس الإدارة بين الإدارة التنفيذية والمساهمين.	4	5	13	43	7	72

	5,56	6,94	18,06	59,72	9,72	%100
يشرف مجلس الإدارة على إعداد القوائم المالية وإيصالها للمساهمين ومختلف أصحاب المصالح.	6	6	14	38	8	72
	8,33	8,33	19,44	52,78	11,11	%100
يسهر مجلس الإدارة على ضمان استقلال وحياد المدقق الخارجي وذلك من خلال لجنة التدقيق المنبثقة منه.	5	6	14	37	10	72
	6,94	8,33	19,44	51,39	13,89	%100
المجموع	**5,73**	**8,33**	**18,92**	**56,25**	**10,76**	**%100**
	14,06		**18,92**	**67,01**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من خلال الجدول **رقم (4-36)** نستنتج أن ما يفوق نصف أفراد عينة الدراسة بمجموع **67,01 %** يرون أن الشركات الجزائرية تطبق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، في حين أن ما نسبته **14,06 %** فقط يرون أن الشركات الجزائرية لا تطبق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، وقد بلغت نسبة الحياد العام لأفراد عينة الدراسة نحو أسئلة هذا البعد ما نسبته **18,92 %**.

على افتراض أن نتبنى آراء أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة، فإننا نستنتج أن الفرضية **رقم (6.1) صحيحة،** أي أن الشركات الجزائرية تقوم بتطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

1. 2 عرض نتائج الفرضية الفرعية الأولى: من خلال النتائج التي توصلنا إليها من اختبارنا للفرضيات الجزئية للفرضية الفرعية الأولى، فقد تمكنا من الإجابة على السؤال الفرعي الأول **"ما مدى تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات؟"**، ومن ثم التأكد من صحة الفرضية المرافقة له، والتي نصت في الأساس على أنه **"تطبق الشركات الجزائرية مبادئ حوكمة الشركات"**، والجدول الموالي يلخص مختلف النتائج التي توصلنا إليها: **"أنظر للملحق رقم (6)"**.

الجدول رقم (4-37): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أبعاد الفرضية الفرعية الأولى

الفرضيات الجزئية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	النسبة العامة
1. تطبق الشركات الجزائرية مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	5,40	15,43	30,25	39,97	8,95	100%
2. تطبق الشركات الجزائرية مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية	4,86	12,04	21,06	45,14	16,90	100%
3. تطبق الشركات الجزائرية مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء	11,90	22,82	38,69	19,44	7,14	100%
4. تطبق الشركات الجزائرية مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات	5,79	10,88	41,90	33,80	7,64	100%
5. تطبق الشركات الجزائرية مبدأ الإفصاح والشفافية	6,94	21,23	27,58	36,90	7,34	100%
6. تطبق الشركات الجزائرية مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	5,73	8,33	18,92	56,25	10,76	100%
المجموع	**6,77**	**15,12**	**29,73**	**38,58**	**9,79**	**%100**
	21,89		**29,73**	**48,37**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من خلال النتائج التي توصلنا إليها من اختبارنا للفرضيات الجزئية المنبثقة عن الفرضية الفرعية الأولى، بالإضافة إلى ما يعرضه الجدول **رقم (4-37)** من نتائج نستنتج أن ما نسبته **48,37 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن الشركات الجزائرية تطبق مبادئ حوكمة الشركات، في حين أن ما نسبته **21,89 %** يرون أن الشركات الجزائرية لا تطبق مبادئ حوكمة الشركات، وقد بلغت نسبة الحياد العام لأفراد عينة الدراسة نحو أسئلة هذا البعد ما نسبته **29,73 %**.

باعتمادنا على أكبر نسبة لآراء أفراد عينة الدراسة فإننا نستنتج أن الفرضية **الفرعية الأولى**، التي تنص على أنه "**تطبق الشركات الجزائرية مبادئ حوكمة الشركات**" هي فرضية **صحيحة**.

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية

للإجابة على السؤال الفرعي الثاني "**ما مدى تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي؟**" وللتأكد من صحة الفرضية المرافقة له، والتي نصت على أنه " **يطبق المدقق الخارجي معايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي**"، فقد قمنا بتقسيم الفرضية الفرعية الثانية إلى مجموعة من الفرضيات الجزئية، وذلك حسب المراحل التي يمر بها التدقيق الخارجي، والتي سنقوم باختبارها في العنصر الموالي:

2. 1 اختبار الفرضيات الجزئية: سوف نقوم في هذا العنصر باختبار الفرضيات الجزئية المنبثقة عن الفرضية الفرعية الثانية، المتمثلة في:

- **الفرضية الجزئية رقم (2-1) "يطبق المدقق الخارجي الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي"؛**
- **الفرضية الجزئية رقم (2-2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق"؛**
- **الفرضية الجزئية رقم (2-3) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير".**

2.1. 1 يطبق المدقق الخارجي الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي: الجدول الموالي يوضح إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات الفرضية **رقم (2.1)** الخاصة بمعرفة مدى تطبيق المدقق الخارجي للإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي، من خلال رصد التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة، كما يلي: **"أنظر للملحق رقم (7-1)"**.

الجدول رقم (4–38): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (1.2)

يطبق المدقق الخارجي الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المجموع
	التكرار					النسبة العامة
	النسبة المئوية %					
أتفق مع إدارة الشركة محل التدقيق حول شروط وأحكام مهمة التدقيق.	6	3	7	39	17	72
	8,33	4,17	9,72	54,17	23,61	%100
أتعرف على الشركة محل التدقيق من خلال قيامي بزيارة استطلاعية وجمع كل المعلومات المتعلقة بالشركة ومحيطها.	1	1	1	31	38	72
	1,39	1,39	1,39	43,06	52,78	%100
أقوم بإعداد وحفظ وثائق التدقيق (ملفات العمل) التي تساعدني على أداء مهمة التدقيق.	1	1	2	32	36	72
	1,39	1,39	2,78	44,44	50,00	%100
المجموع	**3,70**	**2,31**	**4,63**	**47,22**	**42,13**	**%100**
	6,02		**4,63**	**89,35**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من خلال النتائج التي يعرضها الجدول **رقم (4–38)** نستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة بما نسبته **89,35%** يرون أن المدقق الخارجي يطبق الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي، في حين أن ما نسبته **6,02 %** فقط يرون أن المدقق الخارجي لا يطبق الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي، وقد بلغت نسبة حياد إجابات أفراد عينة الدراسة **4,63 %**.

إذا اعتمدنا على أكبر نسبة لآراء أفراد عينة الدراسة، فإننا نستنتج أن الفرضية **رقم (1.2)** هي فرضية **صحيحة**، أي أن المدقق الخارجي يقوم بتطبيق الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي.

2 .1.2 يطبق المدقق الخارجي إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق: سوف نقوم بتقسيم هذه الفرضية بدورها إلى فرضيتين:

- **الفرضية رقم (1.2.2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية"؛**
- **الفرضية رقم (2.2.2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات إعداد برنامج التدقيق".**

1 .2.1.2 يطبق المدقق الخارجي إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية: الجدول الموالي يوضح إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات الفرضية **رقم (1.2.2)** الخاصة بمعرفة مدى تطبيق المدقق الخارجي لإجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية، من خلال رصد التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة، كما يلي: **"أنظر للملحق رقم (7–2–1)"**.

الجدول رقم (4–39): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (1.2.2)

يطبق المدقق الخارجي إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المجموع
	التكرار					النسبة العامة
	النسبة المئوية %					
أقوم بدراسة البيئة الرقابية للشركة بشكل عام (الهيكل التنظيمي، اللوائح التنظيمية، المجموعة المستندية والدفترية، قسم التدقيق الداخلي).	1	1	2	45	23	72
	1,39	1,39	2,78	62,50	31,94	%100
أقوم بفحص تصميم نظام الرقابة الداخلية.	1	2	2	44	23	72
	1,39	2,78	2,78	61,11	31,94	%100
أقوم بإجراء اختبارات التطابق مع إجراءات الرقابة المحددة.	1	2	9	41	19	72
	1,39	2,78	12,50	56,94	26,39	%100
أقوم بتقييم نتائج الفحص، وأحدد نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة محل التدقيق.	0	3	5	40	24	72
	0,00	4,17	6,94	55,56	33,33	%100
المجموع	**1,04**	**2,78**	**6,25**	**59,03**	**30,90**	**%100**
	3,82		**6,25**	**89,93**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من خلال النتائج التي يعرضها الجدول **رقم (4–39)** نستنتج أن معظم أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث بلغت نسبتهم **89,93 %**، في حين أن ما نسبته **3,82 %** فقط يرون أن المدقق الخارجي لا يطبق إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية، وقد بلغت نسبة حياد إجابات أفراد عينة الدراسة **6,25 %**.

وبالنظر لاعتقاد غالبية أفراد عينة الدراسة، فإننا نستنتج أن الفرضية **رقم (1.2.2)** هي فرضية **صحيحة**، أي أن المدقق الخارجي يقوم بتطبيق إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

2.2.1.2 يطبق المدقق الخارجي إجراءات إعداد برنامج التدقيق: الجدول الموالي يوضح إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات الفرضية **رقم (2.2.2)** الخاصة بمعرفة مدى تطبيق المدقق الخارجي لإجراءات إعداد برنامج التدقيق، من خلال رصد التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة، كما يلي: **"أنظر للملحق رقم (7–2–2)"**.

الجدول رقم (4–40): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (2.2.2)

يطبق المدقق الخارجي إجراءات إعداد برنامج التدقيق	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المجموع
	التكرار					النسبة العامة
	النسبة المئوية %					
أقوم بإعداد برنامج التدقيق على ضوء النتائج التي تحصلت عليها أثناء تقييمي لنظام الرقابة الداخلية.	1	3	4	39	25	72
	1,39	4,17	5,56	54,17	34,72	%100
أضيف التعديلات التي أراها مناسبة على برنامج التدقيق عند الحاجة لذلك.	2	2	7	40	21	72
	2,78	2,78	9,72	55,56	29,17	%100
المجموع	**2,08**	**3,47**	**7,64**	**54,86**	**31,94**	**%100**
	5,56		**7,64**	**86,81**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من خلال النتائج التي يعرضها الجدول **رقم (4–40)** نستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق إجراءات إعداد برنامج التدقيق، حيث بلغت نسبتهم **86,81 %**، في حين أن ما نسبته **5,56%** فقط يرون أن المدقق الخارجي لا يطبق إجراءات إعداد برنامج التدقيق، وقد بلغت نسبة حياد إجابات أفراد عينة الدراسة **7,64%**.

على اعتبار أننا سنتبنى آراء أكبر نسبة من أفراد عينة الدراسة، فإننا نستنتج أن الفرضية **رقم (2.2.2)** هي فرضية **صحيحة**، أي أن المدقق الخارجي يقوم بالفعل بتطبيق إجراءات إعداد برنامج التدقيق.

من خلال ما تقدم وبالنظر إلى النتائج المعروضة في الجدول الموالي يمكن التأكد من صحة الفرضية **رقم (2.2)** التي تنص على أنه "**يطبق المدقق الخارجي إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق**". **"أنظر للملحق رقم (7–2)"**.

الجدول رقم (4–41): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أبعاد الفرضية رقم (2.2)

يطبق المدقق الخارجي إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	النسبة العامة
1. يطبق المدقق الخارجي إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية	1,04	2,78	6,25	59,03	30,90	%100
	3,82		6,25	89,93		
2. يطبق المدقق الخارجي إجراءات إعداد برنامج التدقيق	2,08	3,47	7,64	54,86	31,94	%100
	5,56		7,64	86,81		
المجموع	1,56	3,13	6,95	56,95	31,42	**%100**
	4,69		6,95	88,37		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من خلال النتائج التي يعرضها الجدول **رقم (4-41)** نستنتج أن معظم أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق، حيث بلغت نسبتهم **88,37%**، في حين أن ما نسبته **4,69 %** فقط يرون أن المدقق الخارجي لا يطبق إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق، وقد بلغت نسبة حياد إجابات أفراد عينة الدراسة **6,95 %**.

على افتراض أننا سنتبنى آراء أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة، فعلى هذا الأساس نستنتج أن الفرضية **رقم (2.2)** هي فرضية **صحيحة**، أي أن المدقق الخارجي يقوم بتطبيق إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق.

2.1.3 يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير: سوف نقوم بتقسيم هذه الفرضية بدورها إلى فرضيتين:

- **الفرضية رقم (2.3.1) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة"؛**
- **الفرضية رقم (2.3.2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات إعداد التقرير".**

2.3.1.1 يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة: الجدول الموالي يوضح إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات الفرضية **رقم (2.3.1)** الخاصة بمعرفة مدى تطبيق المدقق الخارجي لإجراءات فحص حسابات الشركة، من خلال رصد التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة، كما يلي: **"أنظر للملحق رقم (7-3-1)"**.

الجدول رقم (4–42): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (1.3.2)

يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المجموع
	التكرار					النسبة العامة
	النسبة المئوية %					
أقوم بجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لأبني عليها رأيي.	1	1	2	40	28	72
	1,39	1,39	2,78	55,56	38,89	%100
أقوم بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات المتحصل عليها.	1	1	2	41	27	72
	1,39	1,39	2,78	56,94	37,50	%100
أتأكد من وجود كل القوائم المالية التفصيلية وكل المعلومات التي تفسرها وتساعد على فهمها.	2	1	1	33	35	72
	2,78	1,39	1,39	45,83	48,61	%100
أقوم بفحص حسابات الشركة محل التدقيق.	1	3	0	36	32	72
	1,39	4,17	0,00	50,00	44,44	%100
أتأكد من وجود كل المعلومات التي ينبغي الإشارة إليها كالطرق المحاسبية المتبعة، ومختلف التغييرات التي طرأت عليها.	0	2	2	40	28	72
	0,00	2,78	2,78	55,56	38,89	%100
أستفيد من عمل المدقق الداخلي أثناء أدائي لمهامي.	2	6	11	35	18	72
	2,78	8,33	15,28	48,61	25,00	%100
أستعين أحياناً بخبير للقيام بمهمة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق.	2	6	17	32	15	72
	2,78	8,33	23,61	44,44	20,83	%100
المجموع	**1,79**	**3,97**	**6,94**	**50,99**	**36,31**	**%100**
	5,75		**6,94**	**87,31**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من خلال النتائج التي يعرضها الجدول **رقم (4–42)** نستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق إجراءات فحص حسابات الشركة، حيث بلغت نسبتهم حوالي **87,31 %**، في حين أن ما نسبته **5,75 %** فقط يرون أن المدقق الخارجي لا يطبق إجراءات فحص حسابات الشركة، وقد بلغت نسبة حياد إجابات أفراد عينة الدراسة **6,94 %**.

باعتمادنا على أكبر نسبة لآراء أفراد عينة الدراسة، فإننا نستنتج أن الفرضية **رقم (1.3.2)** هي فرضية **صحيحة**، أي أن المدقق الخارجي يقوم بتطبيق إجراءات فحص حسابات الشركة.

2.3.1.2 يطبق المدقق الخارجي إجراءات إعداد التقرير: الجدول الموالي يوضح إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات الفرضية **رقم (2.3.2)** الخاصة بمعرفة مدى تطبيق المدقق الخارجي لإجراءات إعداد التقرير، من خلال رصد التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة، كما يلي: "**أنظر للملحق رقم (7-3-2)**".

الجدول رقم (4-43): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (2.3.2)

يطبق المدقق الخارجي إجراءات إعداد التقرير	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المجموع
	التكرار					النسبة العامة
	النسبة المئوية %					
أقوم بتقديم رأيي حول القوائم المالية في شكل تقرير وفقاً للنموذج المتعارف عليه.	1	2	4	34	31	72
	1,39	2,78	5,56	47,22	43,06	%100
أقوم بجمع آراء أعضاء فريق عمل التدقيق لاستنتاج رأي موحد وشامل حول صحة وشرعية القوائم المالية.	0	2	12	40	18	72
	0,00	2,78	16,67	55,56	25,00	%100
أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	1	1	4	30	36	72
	1,39	1,39	5,56	41,67	50,00	%100
أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً لما جاء في النظام المحاسبي المالي SCF .	1	0	5	30	36	72
	1,39	0,00	6,94	41,67	50,00	%100
أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة معقولة في ظل الظروف المختلفة.	1	0	15	40	16	72
	1,39	0,00	20,83	55,56	22,22	%100
أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة من قبل الشركة ثابتة.	2	1	9	42	18	72
	2,78	1,39	12,50	58,33	25,00	%100
أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت هناك شكوك تحوم حول استمرارية الشركة محل التدقيق.	1	1	10	40	20	72
	1,39	1,39	13,89	55,56	27,78	%100
أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت القوائم المالية تقدم الإفصاحات الكافية (تحتوي على كافة المعلومات والايضاحات) التي تمكن مستخدميها من فهم المعلومات والاحداث الهامة التي حدثت في الشركة.	1	1	7	37	26	72
	1,39	1,39	9,72	51,39	36,11	%100
المجموع	**1,39**	**1,39**	**11,46**	**50,87**	**34,90**	**%100**
	2,78		**11,46**	**85,76**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من خلال النتائج التي يعرضها الجدول **رقم (4-43)** نستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق إجراءات إعداد التقرير، حيث بلغت نسبتهم حوالي **85,76 %**، في حين أن ما نسبته **2,78%** يرون أن المدقق الخارجي لا يطبق إجراءات إعداد التقرير، وقد بلغت نسبة حياد إجابات أفراد عينة الدراسة **11,46 %**.

باعتمادنا على أكبر نسبة لآراء أفراد عينة الدراسة، فإننا نستنتج أن الفرضية **رقم (2.3.2)** هي فرضية **صحيحة**، أي أن المدقق الخارجي يقوم بتطبيق إجراءات إعداد التقرير.

من خلال ما تقدم وبالنظر إلى النتائج المعروضة في الجدول الموالي يمكن التأكد من صحة الفرضية **رقم (3.2)** التي تنص على أنه "**يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير**". **"أنظر للملحق رقم (7-3)"**.

الجدول رقم (4-44): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أبعاد الفرضية رقم (3.2)

يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	النسبة العامة
1. يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة	1,79	3,97	6,94	50,99	36,31	%100
	5,75		6,94	87,31		
2. يطبق المدقق الخارجي إجراءات إعداد التقرير	1,39	1,39	11,46	50,87	34,90	%100
	2,78		11,46	85,76		
المجموع	**1,59**	**2,68**	**9,20**	**50,92**	**35,61**	**%100**
	4,27		**9,20**	**86,53**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من خلال النتائج التي يعرضها الجدول **رقم (4-44)** نستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق إجراءات فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير، حيث بلغت نسبتهم حوالي **86,53 %**، في حين أن ما نسبته **4,27 %** فقط يرون أن المدقق الخارجي لا يطبق إجراءات فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير، وقد بلغت نسبة حياد إجابات أفراد عينة الدراسة **9,20 %**.

وبالنظر لآراء غالبية أفراد عينة الدراسة نستنتج الفرضية **رقم (3.2)**، والتي تنص على أنه "**يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير**" هي فرضية **صحيحة**.

2. 2 عرض نتائج الفرضية الفرعية الثانية: من خلال النتائج التي توصلنا إليها من اختبارنا للفرضيات الجزئية للفرضية الفرعية الثانية، فقد تمكنا من الإجابة على السؤال الرئيسي الثاني **"ما مدى تطبيق المدقق الخارجي**

لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي؟"، ومن ثم التأكد من صحة الفرضية المرافقة له، والتي نصت في الأساس على أنه **"يطبق المدقق الخارجي معايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي"**، والجدول الموالي يلخص مختلف النتائج التي توصلنا إليها: **"أنظر للملحق رقم (7)"**.

الجدول رقم (4-45): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أبعاد الفرضية الفرعية الثانية

الفرضيات الجزئية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	النسبة العامة
1. يطبق المدقق الخارجي الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي	3,70	2,31	4,63	47,22	42,13	%100
	6,02		4,63	89,35		
2. يطبق المدقق الخارجي إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق	1,56	3,13	6,95	56,95	31,42	%100
	4,69		6,95	88,37		
3. يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير	1,59	2,68	9,20	50,92	35,61	%100
	4,27		9,20	86,53		
المجموع	**2,28**	**2,71**	**6,93**	**51,70**	**36,39**	**%100**
	4,99		**6,93**	**88,08**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من خلال النتائج التي يعرضها الجدول **رقم (4-45)** نستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق معايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي، حيث بلغت نسبتهم حوالي **88,08 %**، في حين أن ما نسبته **4,99 %** فقط يرون أن المدقق الخارجي لا يطبق معايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي، وقد بلغت نسبة حياد إجابات أفراد عينة الدراسة **6,93 %**.

وبالنظر لآراء الغالبية الساحقة لأفراد عينة الدراسة نستنتج الفرضية **الفرعية الثانية**، والتي تنص على أنه "**يطبق المدقق الخارجي معايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي**" هي فرضية **صحيحة**.

3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

للإجابة على السؤال الفرعي الثالث **"ما مدى وعي ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر بتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية؟"** وللتأكد من صحة الفرضية المرافقة له: **"إن ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر واعون تماماً بتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية."**، نستعين بنتائج الفرضية الفرعية الثانية لمقارنتها مع الفرضية الجزئية **رقم (1.3)** التي تنص على أنه **"يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر**

معايير التدقيق الجزائرية والدولية". وفيما يلي عرض لنتائج الفرضية الجزئية **رقم (1.3)** ومن ثم مقارنتها مع نتائج الفرضية الفرعية الثانية، لاستنتاج مدى صحة الفرضية الفرعية الثالثة.

1 .3 اختبار الفرضيات الجزئية: الجدول الموالي يوضح إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات الفرضية **رقم (1.3)** الخاصة بمعرفة مدى تطبيق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية، من خلال رصد التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة، كما يلي: **"أنظر للملحق رقم (1-8)"**.

الجدول رقم (4-46): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية رقم (1.3)

يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الجزائرية والدولية.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المجموع
	التكرار					النسبة العامة
	النسبة المئوية %					
1. يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الجزائرية NAA.	4	10	15	34	9	72
	5,56	13,89	20,83	47,22	12,50	%100
	19,44		20,83	59,72		
2. يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الدولية ISA.	7	21	22	17	5	72
	9,72	29,17	30,56	23,61	6,94	%100
	38,89		30,56	30,56		
المجموع	**7,64**	**21,53**	**25,69**	**35,42**	**9,72**	**%100**
	29,17		**25,69**	**45,14**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من خلال النتائج التي يعرضها الجدول **رقم (4-46)** نستنتج أن أكثر من نصف أفراد عينة الدراسة يرون أن ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر يلتزمون بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA، والذين بلغت نسبتهم **59,72 %**، في حين أن ما نسبته **19,44 %** يرون أن ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر غير ملتزمين بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA، وما نسبته **20,83 %** من أفراد عينة الدراسة قد التزموا الحياد في إجاباتهم.

في حين أن ما نسبته **30,56 %** من أفراد العينة يرون أن ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر يلتزمون بتطبيق معايير التدقيق الدولية ISA، وعلى الطرف الآخر يرى **38,89 %** من أفراد عينة الدراسة أن ممتهني

مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر غير ملتزمين إطلاقاً بتطبيق معايير التدقيق الدولية ISA، أما ما نسبته **30,56%** من أفراد عينة الدراسة قد التزموا الحياد.

بالإضافة إلى أننا استنتجنا إجمالاً أن ما نسبته **45,14 %** من أفراد العينة كان رأيهم أن ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر يسهرون على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية والدولية، في حين أن ما نسبته **29,17 %** كان رأيهم خلاف ذلك تماماً، أما عن البقية فكانوا محايدين.

على افتراض أن نتبنى آراء أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة، فإننا نستنتج أن:

- ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر يلتزمون بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA.
- ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر غير ملتزمين بتطبيق معايير التدقيق الدولية ISA.

كما أننا نستنتج إجمالاً أن الفرضية **رقم (1.3)** والتي تنص على أنه "**يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الجزائرية والدولية**" هي فرضية **صحيحة**.

3. 2 عرض نتائج الفرضية الفرعية الثالثة: للوصول إلى نتائج تخص الفرضية الفرعية الثالثة وجب علينا المقارنة بين نتائج الفرضية الجزئية **رقم (1.3)** مع نتائج الفرضية الفرعية الثانية، كما هو موضح في الجدول التالي: **"أنظر للملاحق رقم (7) و(8)"**.

الجدول رقم (4–47): مقارنة نتائج الفرضية الجزئية رقم (1.3) مع نتائج الفرضية الفرعية الثانية

المحور الموافق	الفرضيات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	النسبة العامة
المحور الثاني	يطبق المدقق الخارجي معايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي	2,28	2,71	6,93	51,70	36,39	%100
		4,99		**6,93**	**88,08**		
المحور الثالث	يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الجزائرية والدولية	7,64	21,53	25,69	35,42	9,72	%100
		29,17		**25,69**	**45,14**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

نلاحظ من خلال الجدول **رقم (4–47)** أن هناك توافق في آراء أفراد عينة الدراسة على تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية – وذلك على اختلاف طريقة طرحنا للأسئلة، حيث قمنا في المحور الثاني بتضمين المعايير في إجراءات التدقيق بحيث تكون الأسئلة غير مباشرة للوصول إلى مدى تطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية، في حين قمنا بطرحها مباشرة في المحور الثالث – رغم التباين في الاستجابة من محور إلى آخر، حيث أن ما نسبته **88,08 %** أكدوا على تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية في المحور

الثاني، فيما نقصت النسبة لتصل إلى **45,14 %** في اجاباتهم على المحور الثالث، في حين أن ما نسبته **4,99%** من أفراد عينة الدراسة كان رأيهم عكس ذلك، أي أنهم تبنوا الرأي القائل بأن المدقق الخارجي لا يطبق معايير التدقيق الجزائرية والدولية حيث جاءت هذه النسبة في المحور الثاني، وازدادت النسبة لتصل إلى **29,17%** في إجاباتهم على المحور الثالث.

كما لمسنا تباين حتى في نسبة الفئة المحايدة التي بلغت في المحور الثاني **6,93 %** في حين أنها قد بلغت في المحور الثالث **25,69 %**.

من خلال كل هذه الملاحظات والنتائج التي تحصلنا عليها من مقارنتنا لنتائج الفرضية الجزئية **رقم (1.3)** مع نتائج الفرضية **الفرعية الثانية** نستنتج أن ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر واعون بتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية، وبشكل دقيق فإن ما نسبته **45,14 %** من أفراد عينة الدراسة هم الفئة الواعية تماماً بأنها تطبق المعايير، وذلك لأنها لم تتراجع على رأيها الذي قدمته أثناء إجابتها على أسئلة المحور الثاني.

وفي الأخير يمكن القول أن الفرضية **الفرعية الثالثة: "إن ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر واعون تماماً بتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية"** هي فرضية **صحيحة**.

4. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة وعرض نتائجها

للإجابة على السؤال الفرعي الرابع **"هل يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر؟"**، وللتأكد من صحة الفرضية المرافقة له، والتي نصت على أنه **" يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر"**، نستعين بالنتائج التي يعرضها الجدول الموالي: **"أنظر للملحق رقم (9)"**.

الجدول رقم (4-48): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على سؤال الفرضية الفرعية الرابعة

يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المجموع
	التكرار					النسبة العامة
	النسبة المئوية %					
يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر	2	4	16	36	14	72
	2,78	5,56	22,22	50,00	19,44	%100
المجموع	**2,78**	**5,56**	**22,22**	**50,00**	**19,44**	**%100**
	8,34		**22,22**	**69,44**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من خلال النتائج المعروضة في الجدول **رقم (4-48)** نستنتج أن أغلبية أفراد عينة الدراسة يرون أن إصدار معايير التدقيق الجزائرية يحسن من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، حيث بلغت نسبتهم حوالي **69,44%**، في حين أن ما نسبته **8,34 %** فقط يرون أن إصدار معايير التدقيق الجزائرية لا يحسن من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، وقد بلغت نسبة حياد إجابات أفراد عينة الدراسة **22,22 %**.

وبالنظر لآراء غالبية أفراد عينة الدراسة نستنتج أن الفرضية **الفرعية الرابعة**، والتي تنص على أنه "**يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر**" هي فرضية **صحيحة**.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبارات (التباين، الارتباط، الانحدار)

سنقوم في هذا المطلب باختبار جملة من الفرضيات باستخدام مجموعة من الأساليب الاحصائية، من بينها تحليل التباين الأحادي، والارتباط الخطي البسيط، بالإضافة إلى الانحدار الخطي البسيط، وقد كنا حريصين على اختيار الأسلوب الإحصائي الذي يتوافق وطبيعة الفرضية المراد معالجتها.

1. اختبار فرضيات الدراسة باستخدام تحليل التباين الأحادي

سنتطرق في هذا العنصر لاختبار ثلاثة فرضيات فرعية تتوافق طبيعتها مع أسلوب تحليل التباين الأحادي.

1. 1 اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: للتأكد من وجود أو عدم وجود فروق في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى لمتغير "طبيعة المهنة"، ولاختبار صحة الفرضية **الفرعية الخامسة** التي تنص على أنه "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير طبيعة المهنة**"، فقد قمنا باختبار دلالة الفروق في إجابات أفراد العينة حول تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية، معتمدين في ذلك على تحليل التباين الأحادي، والذي سيوضحه الجدول الموالي: "**أنظر للملحق رقم (10)**".

الجدول رقم (4-49): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية الفرعية الخامسة

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير طبيعة المهنة		قيمة F	القيمة الاحتمالية sig
طبيعة المهنة	محافظ حسابات	3,219	0,077
	خبير محاسب		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

نلاحظ من خلال الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى لمتغير "طبيعة المهنة"، حيث جاءت قيمة F **3,219** بقيمة احتمالية تساوي **0,077** وهي أكبر من **0,05** أي أنها غير دالة إحصائيا.

ومنه نستنتج أن الفرضية **الفرعية الخامسة** التي تنص على أنه **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير طبيعة المهنة"**، هي فرضية **غير صحيحة**.

1. 2 اختبار الفرضية الفرعية السادسة: للتأكد من وجود أو عدم وجود فروق في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى لمتغير "الخبرة المهنية"، ولاختبار صحة الفرضية **الفرعية السادسة** التي تنص على أنه **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية"**، فقد قمنا باختبار دلالة الفروق في إجابات أفراد العينة حول تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية، معتمدين في ذلك على تحليل التباين الأحادي، والذي سيوضحه الجدول الموالي: **"أنظر للملحق رقم (11)"**.

الجدول رقم (4–50): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية الفرعية السادسة

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية		قيمة F	القيمة الاحتمالية sig
الخبرة المهنية	من10 إلى 20 سنة	**1,887**	**0,159**
	أقل من10 سنوات		
	أكثر من 20 سنة		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

نلاحظ من خلال الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى لمتغير "الخبرة المهنية"، حيث جاءت قيمة F **1,887** بقيمة احتمالية تساوي **0,159** وهي أكبر من **0,05** أي أنها غير دالة إحصائيا.

ومنه نستنتج أن الفرضية **الفرعية السادسة** التي تنص على أنه **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية"**، هي فرضية **غير صحيحة**.

1. 3 اختبار الفرضية الفرعية السابعة: للتأكد من وجود أو عدم وجود فروق في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغير "نوع الشركة"، ولاختبار صحة الفرضية **الفرعية السابعة** التي تنص على أنه **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير نوع الشركة"**، فقد قمنا باختبار دلالة الفروق في إجابات أفراد العينة حول تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات معتمدين في ذلك على تحليل التباين الأحادي، والذي سيوضحه الجدول الموالي: **"أنظر للملحق رقم (12)"**.

الجدول رقم (4-51): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الفرضية الفرعية السابعة

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير نوع الشركة		قيمة F	القيمة الاحتمالية sig
نوع الشركة	عامة	1,320	0,274
	خاصة		
	عامة + خاصة		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

نلاحظ من خلال الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغير " نوع الشركة "، حيث جاءت قيمة F **1,320** بقيمة احتمالية تساوي **0,274** وهي أكبر من **0,05** أي أنها غير دالة إحصائيا.

ومنه نستنتج أن الفرضية **الفرعية السابعة** التي تنص على أنه **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير نوع الشركة"**، هي فرضية **غير صحيحة.**

2. اختبار فرضيات الدراسة باستخدام الارتباط الخطي البسيط

سنتطرق في هذا العنصر لاختبار فرضية فرعية وثلاثة فرضيات جزئية منبثقة منها، حيث تتوافق طبيعة هذه الفرضيات مع الأسلوب الإحصائي **"الارتباط الخطي البسيط"**.

2. 1 اختبار الفرضية الفرعية الثامنة: للإجابة على السؤال الفرعي الثامن **"هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات؟"** وللتأكد من صحة الفرضية المرافقة له، والتي نصت على أنه **"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات"**، فقد قمنا بتقسيم الفرضية الفرعية الثامنة إلى مجموعة من الفرضيات الجزئية، وذلك حسب عدد أبعاد المحور الثاني، بغية التأكد من وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من:

- الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق مع حوكمة الشركات.
- فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير مع حوكمة الشركات.

ولاختبار صحة الفرضيات **الجزئية للفرضية الفرعية الثامنة** والمتمثلة في:

- **الفرضية الجزئية رقم (8–1) "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات".**
- **الفرضية الجزئية رقم (8–2) "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق مع حوكمة الشركات".**
- **الفرضية الجزئية رقم (8–3) "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير مع حوكمة الشركات".**

فقد قمنا باختبار معامل الارتباط لبيرسون لكل متغير من متغيرات هذه الفرضية مع المتغير الأساسي الذي يراد كشف ارتباطه من عدمه والمتمثل في "**حوكمة الشركات**"، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار: "**أنظر للملاحق رقم (14)، (15)، (16)**".

الجدول رقم (4–52): معاملات ارتباط أبعاد محور التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات

العلاقة	القيمة الاحتمالية sig	معامل الارتباط لبيرسون
المحور الأول: حوكمة الشركات ——— أولا: الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي	0,007	0,318**
المحور الأول: حوكمة الشركات ——— ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق	0,001	0,386**
المحور الأول: حوكمة الشركات ——— ثالثا: فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير	0,000	0,461**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

يوضح الجدول **رقم (4-52)** معاملات ارتباط أبعاد محور التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات، والذي يوضح العلاقة بين كل من:

- الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق مع حوكمة الشركات.
- فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير مع حوكمة الشركات.

حيث كانت علاقة كل من الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات علاقة طردية متوسطة، هذا ما وضحته قيمة معامل الارتباط لبيرسون الإيجابية والتي قدرت ب **0,318**، وقيمته الاحتمالية التي بلغت **0,007** وهي دالة إحصائيا عند مستويات الدلالة **0,05** و**0,01** على حد سواء، هذا ما يعني أنه كلما زاد تطبيق الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي زاد معه تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات، وبناء على ما تقدم نستنتج أن الفرضية **الجزئية رقم (8-1)** التي تنص على أنه **"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات"**، هي فرضية **صحيحة.**

كما وقد لاحظنا أن علاقة كل من تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق مع حوكمة الشركات علاقة طردية متوسطة، هذا ما وضحته قيمة معامل الارتباط لبيرسون الإيجابية والتي قدرت ب **0,386**، وقيمته الاحتمالية التي بلغت **0,001** وهي دالة إحصائيا عند مستويات الدلالة **0,05** و**0,01** على حد سواء، مما يدل على أنه كلما زادت جودة تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية وإعداده لبرنامج التدقيق كلما زاد تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات، وبناء على ما تقدم نستنتج أن الفرضية **الجزئية رقم (8-2)** التي تنص على أنه **"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق مع حوكمة الشركات"**، هي فرضية **صحيحة.**

بالإضافة إلى كوننا قد لاحظنا أن هناك علاقة طردية متوسطة تربط كل من فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير مع حوكمة الشركات، والتي وضحتها قيمة معامل الارتباط لبيرسون الإيجابية المقدرة ب **0,461**، وقيمته الاحتمالية التي بلغت **0,000** وهي دالة إحصائيا عند مستويات الدلالة **0,05** و**0,01** على حد سواء، هذا ما يعني أنه كلما زادت جودة فحص المدقق الخارجي لحسابات الشركة محل التدقيق وإعداده لتقرير التدقيق كلما زاد تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات، وبناء على ما تقدم نستنتج أن الفرضية **الجزئية رقم (8-3)** التي تنص على أنه **"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير مع حوكمة الشركات"**، هي فرضية **صحيحة.**

2. 2 عرض نتائج الفرضية الفرعية الثامنة: للتأكد من وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، ولاختبار صحة الفرضية **الفرعية الثامنة** التي تنص على أنه **"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات"**، فقد قمنا باختبار معامل الارتباط لبيرسون للمتغير التابع مع المستقل (حوكمة الشركات مع التدقيق الخارجي)، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار: **"أنظر للملحق رقم (13)"**.

الجدول رقم (4-53): معامل ارتباط المحور الأول بمحور الثاني

العلاقة	القيمة الاحتمالية sig	معامل الارتباط لبيرسون
المحور الأول: حوكمة الشركات ـــــــــــــــ **المحور الثاني: التدقيق الخارجي**	**0,000**	**0,453****

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

يوضح الجدول **رقم (4-53)** معامل الارتباط لبيرسون بين المحور الأول والمحور الثاني، والذي يوضح العلاقة التي تربط التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات، حيث كانت علاقتهما طردية متوسطة، هذا ما وضحته قيمة معامل الارتباط لبيرسون الإيجابية والتي قدرت ب **0,453**، وقيمته الاحتمالية التي بلغت **0,000** وهي دالة إحصائيا عند مستويات الدلالة **0,05** و**0,01** على حد سواء، وهذا يعني أنه كلما زادت قوة وجودة التدقيق الخارجي كلما زاد تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات، وبناء على ما تقدم نستنتج أن الفرضية **الفرعية الثامنة** التي تنص على أنه **"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات"**، هي فرضية **صحيحة**.

3. اختبار فرضيات الدراسة باستخدام الانحدار الخطي البسيط

سنتطرق في هذا العنصر لاختبار ثلاثة فرضيات فرعية وثلاثة فرضيات جزئية منبثقة من الفرضية الفرعية التاسعة، حيث تتوافق طبيعة هذه الفرضيات مع الأسلوب الإحصائي **"الانحدار الخطي البسيط"**.

3. 1 اختبار الفرضية الفرعية التاسعة: للإجابة على السؤال الفرعي التاسع **"هل يؤثر التدقيق الخارجي في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات؟"** وللتأكد من صحة الفرضية المرافقة له، والتي نصت على أنه **"يؤثر التدقيق الخارجي في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"**، فقد قمنا

بتقسيم الفرضية الفرعية التاسعة إلى مجموعة من الفرضيات الجزئية، وذلك حسب عدد أبعاد المحور الثاني، والتي سنختبرها في العنصر التالي:

1.1.3 اختبار الفرضيات الجزئية للفرضية الفرعية التاسعة: للتأكد من وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين كل من:

- الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق مع حوكمة الشركات.
- فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير مع حوكمة الشركات.

ولاختبار صحة الفرضيات **الجزئية للفرضية الفرعية التاسعة** المتمثلة في:

- **الفرضية الجزئية رقم (9-1) " تؤثر الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"؛**
- **الفرضية الجزئية رقم (9-2) " يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"؛**
- **الفرضية الجزئية رقم (9-3) " يؤثر فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات".**

فقد قمنا باختبار الانحدار الخطي البسيط لكل متغير من متغيرات هذه الفرضية مع المتغير الأساسي الذي يراد كشف ما إذا كان هناك تأثير عليه من قبل تلك المتغيرات أم لا، والمتمثل في "**حوكمة الشركات**"، وهذا ما سنقوم بدراسته في العناصر التالية:

1.1.1.3 اختبار الفرضية الجزئية رقم (9-1): للتأكد من وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، ولاختبار صحة الفرضية **الجزئية رقم (9-1)** التي تنص على أنه **"تؤثر الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"** فقد قمنا باختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع مع المستقل (حوكمة الشركات مع الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي)، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار: **"أنظر للملحق رقم (18)"**.

الجدول رقم (4–54): تحليل انحدار الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

المتغير التابع	المتغيرات المتنبئة (المفسرة)	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	قيمة F	Fدلالة	بيتاB	قيمة T	دلالة T	معامل تضخم التباين VIF
المحور	الثابت					1,710	2,990	0,004	
الأول: حوكمة الشركات	**أولا:** الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي	0,318	0,101	7,870	0,007	0,376	2.805	0,007	1,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

أظهرت نتائج تحليل الانحدار أن نموذج الانحدار معنوي، وذلك من خلال قيمة F البالغة **7,870**، فيما بلغت قيمتها الاحتمالية **0,007** وهي أصغر من مستوى الدلالة المعنوية **0,01**، أي أنها دالة إحصائياً.

وقد أظهرت النتائج أن المتغير المفسر "**الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي**" يفسر ما قيمته **10,1**% من التباين الحاصل في "**حوكمة الشركات**" وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R2، فيما جاءت قيمة بيتا التي توضح العلاقة بين حوكمة الشركات والإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي بقيمة **0,376** وهي ذات دلالة احصائية حيث يمكن استنتاج ذلك من قيمة T والدلالة المرتبطة بها، حيث بلغت قيمة T **2.805** فيما بلغت قيمتها الاحتمالية القيمة **0,007** وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة **0,01**، هذا ما يعني أن علاقتهما طردية متوسطة نوعاً ما، أي أنه كلما تحسن تطبيق المدقق للإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات بمقدار **0,376** وحدة.

بالإضافة إلى أن الجدول **رقم (4–54)** يوضح نتائج اختبار التعددية الخطية VIFحيث كشفت النتيجة أن عامل تضخم التباين للنموذج كان **1,000** وهو أصغر من **3** مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التعددية الخطية بين متغيرات النموذج.

كما يمكننا من خلال الجدول **رقم (4–54)** تقدير النموذج الذي يربط بين المتغيرين، والذي يمكن صياغته في المعادلة التالية:

معادلة خط الانحدار:

$$\mathbf{Y = a\,X + b}$$

حيث:

Y: المتغير التابع "المفسَر": **حوكمة الشركات**

a: معامل التغير

b: الثابت

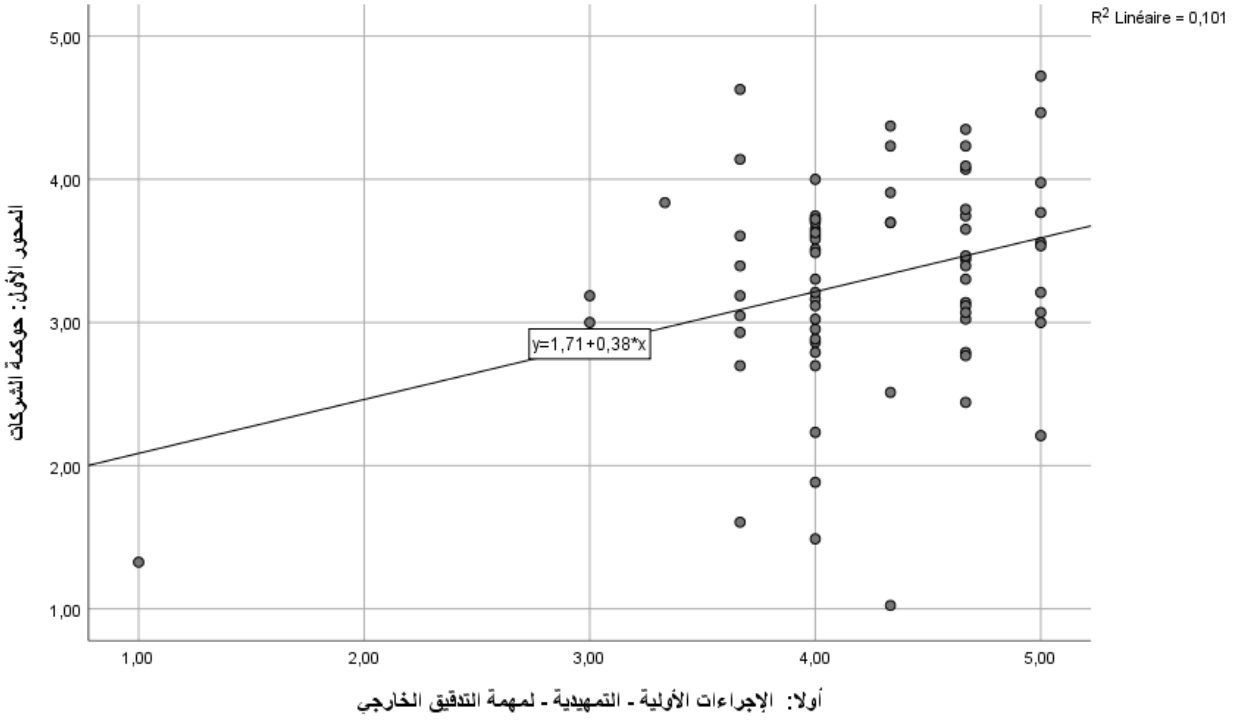
X:المتغير المستقل "المفسِر": **الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي**

إذن معادلة خط الانحدار الخاصة بهذا النموذج هي:

$$Y = 0{,}376X + 1{,}710$$
$$= 0{,}38X + 1{,}71$$

فيما يوضح الشكل الموالي منحنى خط الانحدار الخاص **بالفرضية الجزئية رقم (9–1)**.

الشكل رقم (4–7): منحنى خط الانحدار للفرضية الجزئية رقم (9–1)



المصدر: مخرجات البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من النتائج السابقة يمكننا القول أن الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي تساهم في تعزيز حوكمة الشركات، أي أن الفرضية **الجزئية رقم (9–1)** التي تنص على أنه " **تؤثر الإجراءات الأولية –**

التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"، هي فرضية **صحيحة.**

2 .1.1.3 اختبار الفرضية الجزئية رقم (9–2): للتأكد من وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية تربط تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق مع حوكمة الشركات، ولاختبار صحة الفرضية **الجزئية رقم (9–2)** التي تنص على أنه "**يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"** فقد قمنا باختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع مع المستقل (حوكمة الشركات مع تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق)، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار: **"أنظر للملحق رقم (19)"**.

الجدول رقم (4–55): تحليل انحدار تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق مع حوكمة الشركات

المتغير التابع	المتغيرات المتنبئة (المفسرة)	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	قيمة F	Fدلالة	بيتاB	قيمة T	دلالة T	معامل تضخم التباين VIF
المحور	الثابت					1,400	2,558	0,013	
الأول: حوكمة الشركات	**ثانيا:** تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق	0,386	0,149	12,268	0,001	0,458	3,503	0,001	1,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

أظهرت نتائج تحليل الانحدار أن نموذج الانحدار معنوي، وذلك من خلال قيمة F البالغة **12,268**، فيما بلغت قيمتها الاحتمالية **0,001** وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية **0,01**، أي أنها دالة إحصائياً.

وقد أظهرت النتائج أن المتغير المفسر **"تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق"** يفسر ما قيمته **14,9** % من التباين الحاصل في **"حوكمة الشركات"** وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R2، فيما جاءت قيمة بيتا التي توضح علاقة حوكمة الشركات بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق بقيمة **0,458** وهي ذات دلالة احصائية حيث يمكن استنتاج ذلك من قيمة T والدلالة المرتبطة بها، حيث بلغت قيمة T **3,503** فيما بلغت قيمتها الاحتمالية القيمة **0,001** وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة **0,01**، هذا ما يعني أن علاقتهما طردية متوسطة نوعاً ما، أي أنه كلما تحسنت جودة تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية الخاص

بالشركة محل التدقيق وإعداده لبرنامج التدقيق بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات بمقدار **0,458** وحدة.

بالإضافة إلى أن الجدول **رقم (4-55)** يوضح نتائج اختبار التعددية الخطية VIFحيث كشفت النتيجة أن عامل تضخم التباين للنموذج كان **1,000** وهو أصغر من **3** مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التعددية الخطية بين متغيرات النموذج.

كما يمكننا من خلال الجدول **رقم (4-55)** تقدير النموذج الذي يربط بين المتغيرين، والذي يمكن صياغته في المعادلة التالية:

معادلة خط الانحدار:

$$\mathbf{Y = a\,X + b}$$

حيث:

Y: المتغير التابع "المفسَر": **حوكمة الشركات**

a: معامل التغير

b: الثابت

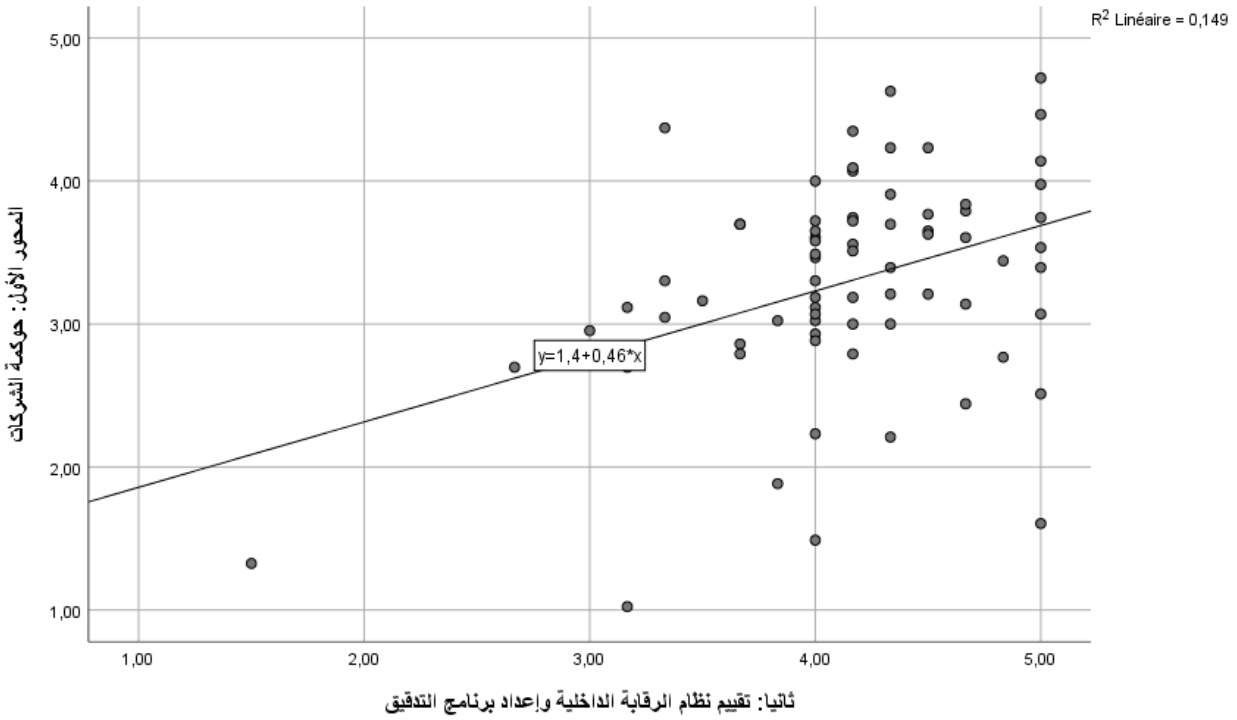
X:المتغير المستقل "المفسِر": **تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق**

إذن معادلة خط الانحدار الخاصة بهذا النموذج هي:

$$\mathbf{Y = 0,458X + 1,400}$$
$$\mathbf{= 0,46X + 1,4}$$

فيما يوضح الشكل الموالي منحنى خط الانحدار الخاص **بالفرضية الجزئية رقم (9-2)**.

الشكل رقم (4–8): منحنى خط الانحدار للفرضية الجزئية رقم (9–2)



المصدر: مخرجات البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من النتائج السابقة يمكننا القول أن تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق يساهم في تعزيز حوكمة الشركات، أي أن الفرضية **الجزئية رقم (9–2)** التي تنص على أنه **"يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"**، هي فرضية **صحيحة**.

3.1.1.3 اختبار الفرضية الجزئية رقم (9–3): للتأكد من وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية تربط فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير مع حوكمة الشركات، ولاختبار صحة الفرضية **الجزئية رقم (9–3)** التي تنص على أنه **"يؤثر فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"** فقد قمنا باختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع مع المستقل (حوكمة الشركات مع فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير)، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار: **"أنظر للملحق رقم (20)"**.

الجدول رقم (4–56): تحليل انحدار فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير مع حوكمة الشركات

المتغير التابع	المتغيرات المتنبئة (المفسرة)	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	قيمة F	Fدلالة	بيتاB	قيمة T	دلالة T	معامل تضخم التباين VIF
المحور	الثابت					0,600	0,960	0,340	
الأول: حوكمة الشركات	**ثالثا:** فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير	0,461	0,213	18,899	0,000	0,648	4,347	0,000	1,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

أظهرت نتائج تحليل الانحدار أن نموذج الانحدار معنوي، وذلك من خلال قيمة F البالغة **18,899**، فيما بلغت قيمتها الاحتمالية **0,000** وهي أصغر من مستوى الدلالة المعنوية **0,01**، أي أنها دالة إحصائياً.

وقد أظهرت النتائج أن المتغير المفسر "**فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير**" يفسر ما قيمته **21,3** % من التباين الحاصل في "**حوكمة الشركات**" وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R2، فيما جاءت قيمة بيتا التي توضح علاقة حوكمة الشركات بفحص حسابات الشركة وإعداد التقرير بقيمة **0,648** وهي ذات دلالة احصائية حيث يمكن استنتاج ذلك من قيمة T والدلالة المرتبطة بها، حيث بلغت قيمة T **4,347** فيما بلغت قيمتها الاحتمالية القيمة **0,000** وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة **0,01**، هذا ما يعني أن علاقتهما طردية متوسطة نوعاً ما، أي أنه كلما تحسن فحص المدقق الخارجي لحسابات الشركة محل التدقيق وإعداده لتقرير التدقيق بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات بمقدار **0,648** وحدة.

بالإضافة إلى أن الجدول **رقم (4–56)** يوضح نتائج اختبار التعددية الخطية VIFحيث كشفت النتيجة أن عامل تضخم التباين للنموذج كان **1,000** وهو أصغر من **3** مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التعددية الخطية بين متغيرات النموذج.

كما يمكننا من خلال الجدول **رقم (4–56)** تقدير النموذج الذي يربط بين المتغيرين، والذي يمكن صياغته في المعادلة التالية:

معادلة خط الانحدار:

$$\mathbf{Y = a\,X + b}$$

حيث:

Y: المتغير التابع "المفسَر": **حوكمة الشركات**

a: معامل التغير

b: الثابت

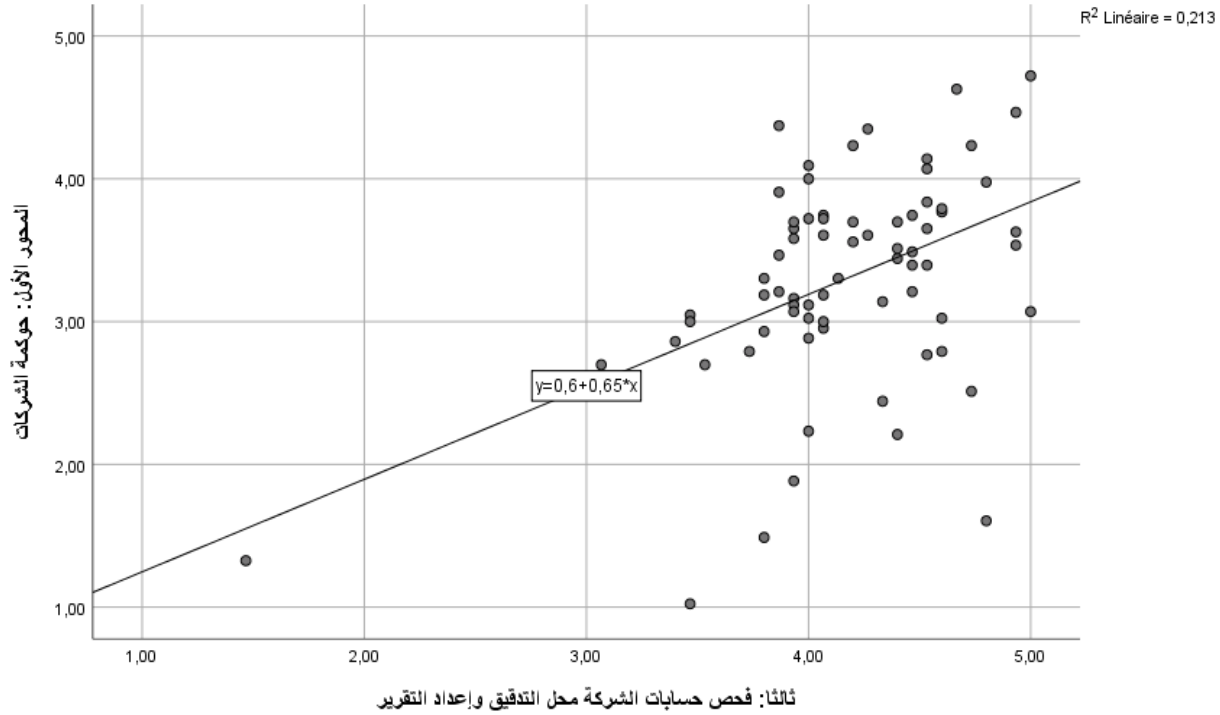
X:المتغير المستقل "المفسِر": **فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير**

إذن معادلة خط الانحدار الخاصة بهذا النموذج هي:

$$Y = 0{,}648\ X + 0{,}600$$
$$= 0{,}65\ X + 0{,}6$$

فيما يوضح الشكل الموالي منحنى خط الانحدار الخاص **بالفرضية الجزئية رقم (9-3)**.

الشكل رقم (4-9): منحنى خط الانحدار للفرضية الجزئية رقم (9-3)



المصدر: مخرجات البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من النتائج السابقة يمكننا القول أن فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير يساهم في تعزيز حوكمة الشركات، أي أن الفرضية **الجزئية رقم (9-3)** التي تنص على أنه "**يؤثر فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات**"، هي فرضية **صحيحة**.

1.3. 2 عرض نتائج الفرضية الفرعية التاسعة: للتأكد من وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، ولاختبار صحة الفرضية **الفرعية التاسعة** التي تنص على أنه "**يؤثر التدقيق الخارجي في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات**" فقد قمنا باختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع مع المستقل (حوكمة الشركات مع التدقيق الخارجي)، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار: "**أنظر للملحق رقم (17)**".

الجدول رقم (4–57): تحليل انحدار التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

المتغير التابع	المتغيرات المتنبئة (المفسرة)	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	قيمة F	Fدلالة	بيتاB	قيمة T	دلالة T	معامل تضخم التباين VIF
المحور الأول: حوكمة الشركات	الثابت					0,627	0,990	0,325	
	المحور الثاني: التدقيق الخارجي	0,453	0,205	18,075	0,000	0,641	4,252	0,000	1,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

أظهرت نتائج تحليل الانحدار أن نموذج الانحدار معنوي، وذلك من خلال قيمة F البالغة **18,075**، فيما بلغت قيمتها الاحتمالية **0,000** وهي أصغر من مستوى الدلالة المعنوية **0,01**، أي أنها دالة إحصائياً.

وقد أظهرت النتائج أن المتغير المفسر "**التدقيق الخارجي**" يفسر ما قيمته **20,5** % من التباين الحاصل في "**حوكمة الشركات**" وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R2، فيما جاءت قيمة بيتا التي توضح العلاقة بين حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي بقيمة **0,641** وهي ذات دلالة احصائية، حيث يمكن استنتاج ذلك من قيمة T والدلالة المرتبطة بها، حيث بلغت قيمة T **4,252** فيما بلغت قيمتها الاحتمالية القيمة **0,000** وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة **0,01**، هذا ما يعني أن علاقتهما طردية متوسطة نوعاً ما، أي أنه كلما تحسنت جودة مهمة التدقيق الخارجي في الشركة بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات بمقدار **0,641** وحدة.

بالإضافة إلى أن الجدول **رقم (4–57)** يوضح نتائج اختبار التعددية الخطية VIFحيث كشفت النتيجة أن عامل تضخم التباين للنموذج كان **1,000** وهو أصغر من **3** مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التعددية الخطية بين متغيرات النموذج.

كما يمكننا من خلال الجدول **رقم (4–57)** تقدير النموذج الذي يربط بين المتغيرين، والذي يمكن صياغته في المعادلة التالية:

معادلة خط الانحدار:

$$\mathbf{Y = a\ X + b}$$

حيث:

Y: المتغير التابع "المفسَر": **حوكمة الشركات**

a: معامل التغير

b: الثابت

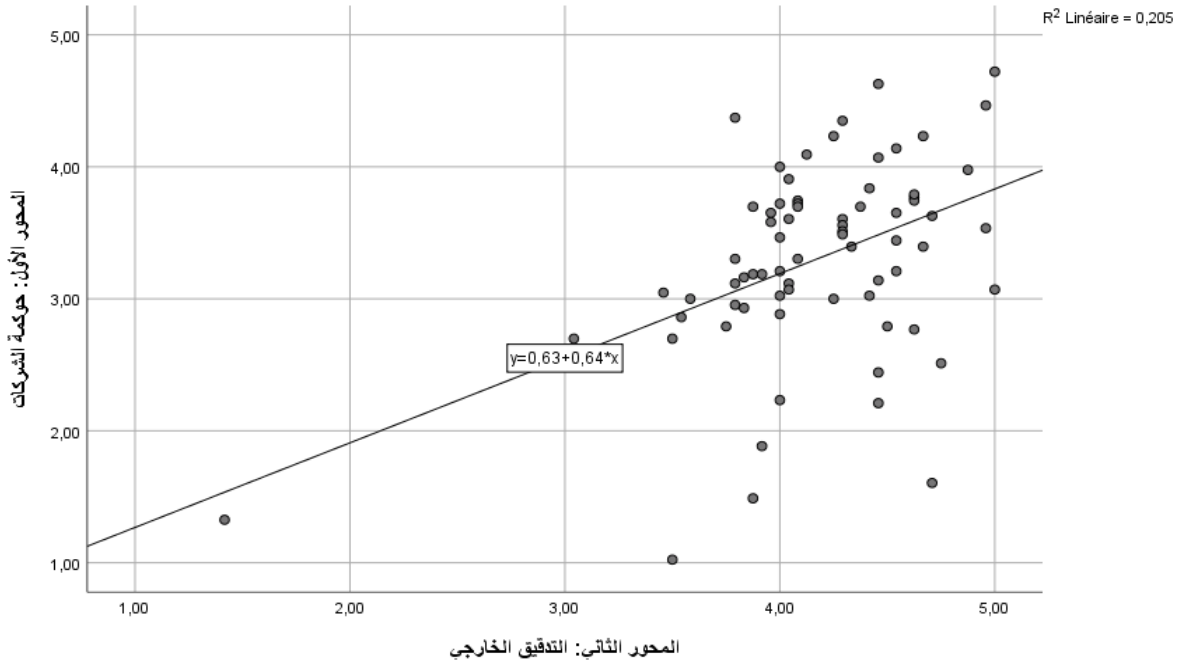
X:المتغير المستقل "المفسِر": **التدقيق الخارجي**

إذن معادلة خط الانحدار الخاصة بهذا النموذج هي:

$$\mathbf{Y = 0{,}641\ X + 0{,}627}$$
$$\mathbf{= 0{,}64\ X + 0{,}63}$$

فيما يوضح الشكل الموالي منحنى خط الانحدار الخاص بالتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات.

الشكل رقم (4–10): منحنى خط الانحدار التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات



المصدر: مخرجات البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من النتائج السابقة يمكننا القول أن التدقيق الخارجي يساهم في تعزيز حوكمة الشركات، أي أن الفرضية **الفرعية التاسعة** التي تنص على أنه " **يؤثر التدقيق الخارجي في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات**"، هي فرضية **صحيحة**.

3. 2 اختبار الفرضية الفرعية العاشرة: للتأكد من وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين إعداد التقرير والإفصاح والشفافية، ولاختبار صحة الفرضية **الفرعية العاشرة** التي تنص على أنه "**يؤثر إعداد تقرير التدقيق الخارجي في الإفصاح والشفافية لدى الشركات محل التدقيق**" فقد قمنا باختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع مع المستقل (الإفصاح والشفافية مع إعداد التقرير)، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار: "**أنظر للملحق رقم (21)**".

الجدول رقم (4-58): تحليل انحدار إعداد التقرير مع الإفصاح والشفافية

المتغير التابع	المتغيرات المتنبئة (المفسرة)	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	قيمة F	Fدلالة	بيتاB	قيمة T	دلالة T	معامل تضخم التباين VIF
المبدأ	الثابت					0,454	0,597	0,552	
الخامس: الإفصاح والشفافية	إعداد تقرير التدقيق	0,395	0,156	12,924	0,001	0,651	3,595	0,001	1,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

أظهرت نتائج تحليل الانحدار أن نموذج الانحدار معنوي، وذلك من خلال قيمة F البالغة **12,924**، فيما بلغت قيمتها الاحتمالية **0,001** وهي أصغر من مستوى الدلالة المعنوية **0,01**، أي أنها دالة إحصائياً.

وقد أظهرت النتائج أن المتغير المفسر "**إعداد التقرير**" يفسر ما قيمته **15,6** % من التباين الحاصل في "**الإفصاح والشفافية**" وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R2، فيما جاءت قيمة بيتا التي توضح علاقة الإفصاح والشفافية بإعداد تقرير التدقيق بقيمة **0,651** وهي ذات دلالة احصائية حيث يمكن استنتاج ذلك من قيمة T والدلالة المرتبطة بها، حيث بلغت قيمة T **3,595** فيما بلغت قيمتها الاحتمالية القيمة **0,001** وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة **0,01**، هذا ما يعني أن علاقتهما طردية متوسطة نوعاً ما، أي أنه كلما تحسن إعداد المدقق الخارجي لتقرير التدقيق بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبدأ الإفصاح والشفافية بمقدار **0,651** وحدة.

بالإضافة إلى أن الجدول **رقم (4–58)** يوضح نتائج اختبار التعددية الخطية VIFحيث كشفت النتيجة أن عامل تضخم التباين للنموذج كان **1,000** وهو أصغر من **3** مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التعددية الخطية بين متغيرات النموذج.

كما يمكننا من خلال الجدول **رقم (4–58)** تقدير النموذج الذي يربط بين المتغيرين، والذي يمكن صياغته في المعادلة التالية:

معادلة خط الانحدار:

$$\mathbf{Y= a X + b}$$

حيث:

Y: المتغير التابع "المفسَر": **الإفصاح والشفافية**

a: معامل التغير

b: الثابت

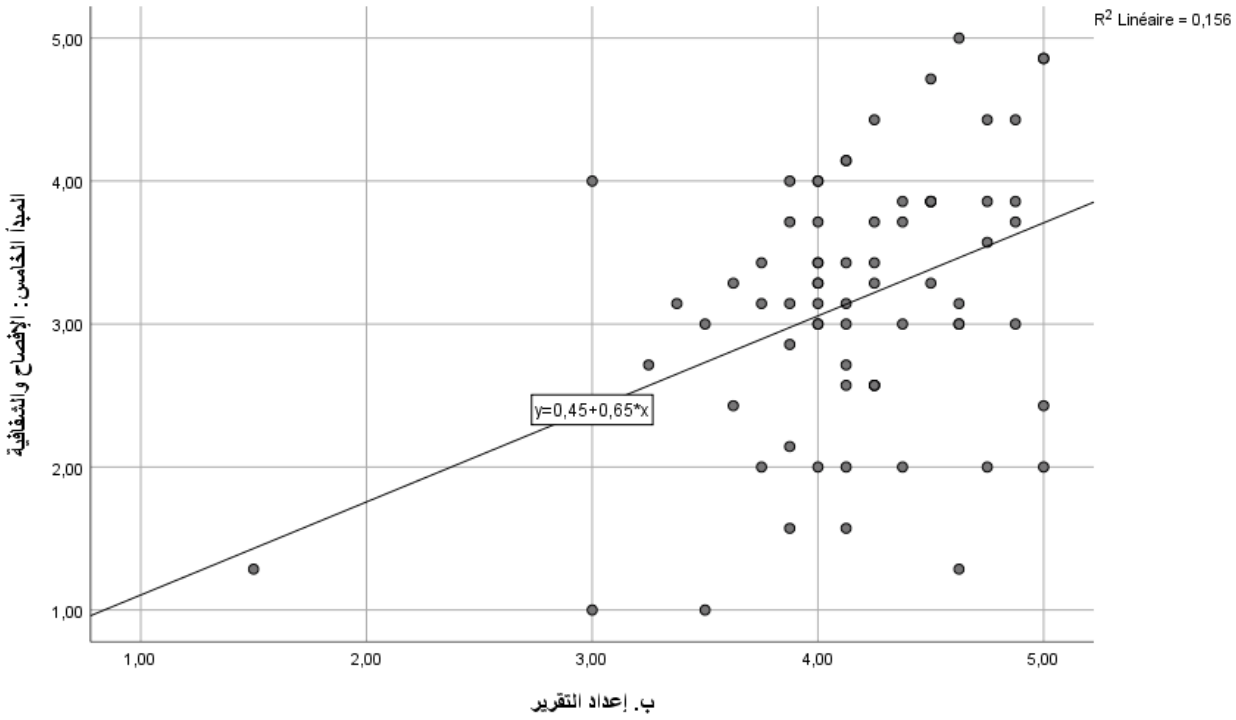
X:المتغير المستقل "المفسِر": **إعداد التقرير**

إذن معادلة خط الانحدار الخاصة بهذا النموذج هي:

$$\mathbf{Y= 0,651X + 0,454}$$
$$\mathbf{= 0,65X + 0,45}$$

فيما يوضح الشكل الموالي منحنى خط الانحدار الخاص **بالفرضية الفرعية العاشرة.**

الشكل رقم (4-11): منحنى خط الانحدار للفرضية الفرعية العاشرة



المصدر: مخرجات البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من النتائج السابقة يمكننا القول أن إعداد التقرير يساهم في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية، أي أن الفرضية **الفرعية العاشرة** التي تنص على أنه "**يؤثر إعداد تقرير التدقيق الخارجي في الإفصاح والشفافية لدى الشركات محل التدقيق**"، هي فرضية **صحيحة**.

3. 3 اختبار الفرضية الفرعية الحادية عشرة: للتأكد من وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وحقوق المساهمين، ولاختبار صحة الفرضية **الفرعية الحادية عشر** التي تنص على أنه "**يضمن التدقيق الخارجي حقوق المساهمين**" فقد قمنا باختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع مع المستقل (حقوق المساهمين مع التدقيق الخارجي)، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار: "**أنظر للملحق رقم (22)**".

الجدول رقم (4–59): تحليل انحدار التدقيق الخارجي وحقوق المساهمين

المتغير التابع	المتغيرات المتنبئة (المفسرة)	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	قيمة F	F دلالة	بيتا B	قيمة T	دلالة T	معامل تضخم التباين VIF
حقوق المساهمين	الثابت					0,096	0,127	0,899	
	المحور الثاني: التدقيق الخارجي	0,483	0,233	21,316	0,000	0,834	4,617	0,000	1,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SPSS_{26}$ * دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

أظهرت نتائج تحليل الانحدار أن نموذج الانحدار معنوي، وذلك من خلال قيمة F البالغة **21,316**، فيما بلغت قيمتها الاحتمالية **0,000** وهي أصغر من مستوى الدلالة المعنوية **0,01**، أي أنها دالة إحصائياً.

وقد أظهرت النتائج أن المتغير المفسر "**التدقيق الخارجي**" يفسر ما قيمته **23,3** % من التباين الحاصل في "**حقوق المساهمين**" وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R2، فيما جاءت قيمة بيتا التي توضح العلاقة بين حقوق المساهمين والتدقيق الخارجي بقيمة **0,834** وهي ذات دلالة احصائية حيث يمكن استنتاج ذلك من قيمة T والدلالة المرتبطة بها، حيث بلغت قيمة T **4,617** فيما بلغت قيمتها الاحتمالية القيمة **0,000** وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة **0,01**، هذا ما يعني أن علاقتهما طردية متوسطة نوعاً ما، أي أنه كلما تحسنت جودة مهمة التدقيق الخارجي في الشركة بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من احترام الشركات الجزائرية لحقوق المساهمين بمقدار **0,834** وحدة.

بالإضافة إلى أن الجدول **رقم (4–59)** يوضح نتائج اختبار التعددية الخطية VIFحيث كشفت النتيجة أن عامل تضخم التباين للنموذج كان **1,000** وهو أصغر من **3** مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التعددية الخطية بين متغيرات النموذج.

كما يمكننا من خلال الجدول **رقم (4–59)** تقدير النموذج الذي يربط بين المتغيرين، والذي يمكن صياغته في المعادلة التالية:

معادلة خط الانحدار:

$$Y = a X + b$$

حيث:

Y: المتغير التابع "المفسَر": **حقوق المساهمين**

a: معامل التغير

b: الثابت

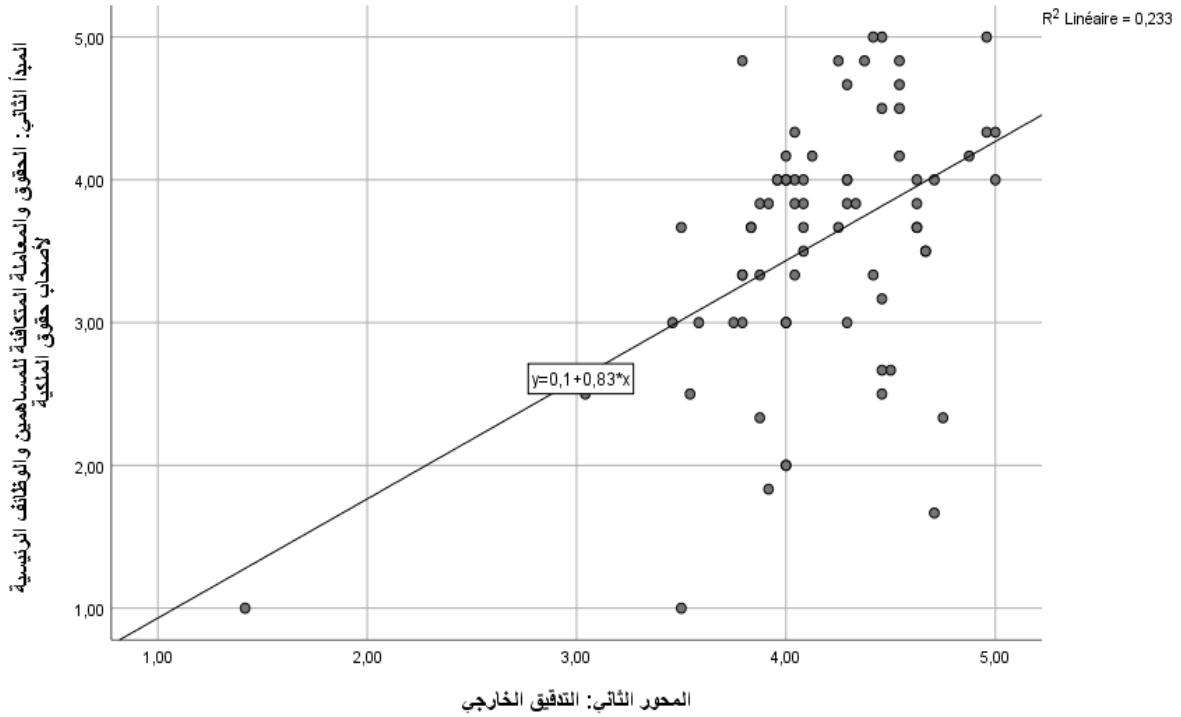
X:المتغير المستقل "المفسِر": **التدقيق الخارجي**

إذن معادلة خط الانحدار الخاصة بهذا النموذج هي:

$$Y = 0,834X + 0,096$$
$$= 0,83X + 0,1$$

فيما يوضح الشكل الموالي منحنى خط الانحدار الخاص بالفرضية الفرعية الحادية عشر.

الشكل رقم (4–12): منحنى خط الانحدار للفرضية الفرعية الحادية عشر



المصدر: مخرجات البرنامج الاحصائي $SPSS_{26}$

من النتائج السابقة يمكننا القول أن التدقيق الخارجي يساهم في ضمان حقوق المساهمين، أي أن الفرضية **الفرعية الحادية عشر** التي تنص على أنه "**يضمن التدقيق الخارجي حقوق المساهمين**"، هي فرضية **صحيحة**.

المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة الميدانية

انطلاقا من النتائج التي توصلنا إليها من اختبار صحة الفرضيات الفرعية، سنقوم بمناقشة تلك النتائج للوصول إلى النتيجة الإجمالية التي على ضوئها سنتمكن من الإجابة على السؤال الرئيسي، بتأكيدنا لصحة الفرضية الرئيسية وقبولها أو ورفضها إذا تبين عكس ذلك.

1. مناقشة نتائج اختبار الفرضيات

بعد قيامنا باختبار الفرضيات الفرعية والفرضيات الجزئية المنبثقة عنها توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي سيتم مناقشتها في العناصر التالية:

1. 1 الفرضية الفرعية الأولى: تطبق الشركات الجزائرية مبادئ حوكمة الشركات: وضحت نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى أن ما نسبته **48,37 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن الشركات الجزائرية تطبق مبادئ حوكمة الشركات، أي أنه وبمقارنتنا لنسبة أفراد العينة الذين يرون عكس ذلك تماماً والذين كانت نسبتهم أقل من نسبة المؤيدين فإننا قد اعتمدنا **صحة الفرضية الفرعية الأولى**.

1.1. 1 الفرضية الجزئية رقم (1-1): تطبق الشركات الجزائرية مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: كما وضحت نتائج اختبار الفرضية الجزئية رقم (1-1) أن ما نسبته **48,92 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن الشركات الجزائرية تطبق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، أي أنه وبمقارنتنا لنسبة أفراد العينة الذين يرون عكس ذلك تماماً والذين بلغت نسبتهم **20,83 %** وهي أقل من نسبة المؤيدين فإننا قد اعتمدنا **صحة الفرضية الجزئية رقم (1-1)**.

1.1. 2 الفرضية الجزئية رقم (1-2): تطبق الشركات الجزائرية مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية: حسب نتائج اختبار الفرضية الجزئية رقم (1-2) فإن ما نسبته **62,04 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن الشركات الجزائرية تطبق مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية، وبعد مقارنتنا لنسبة أفراد العينة الذين يرون عكس ذلك تماماً والذين بلغت نسبتهم **16,90 %** وهي أقل من نسبة المؤيدين فإننا قد اعتمدنا **صحة الفرضية الجزئية رقم (1-1)**.

1.1. 3 الفرضية الجزئية رقم (1-3): تطبق الشركات الجزائرية مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء: حسب نتائج اختبار الفرضية الجزئية رقم (1-3) فإن ما نسبته **26,59%** من أفراد عينة الدراسة يرون أن الشركات الجزائرية تطبق مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية، في حين أن ما نسبته **34,72 %** يرون أن الشركات الجزائرية لا تطبق

مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء، وبعد مقارنتنا لهذه النسب فإننا قد استنتجنا **عدم صحة الفرضية الجزئية رقم (1-3)**.

وعليه فقد اعتمدنا صحة الفرضية الصفرية التي تنص على أنه "**لا تطبق الشركات الجزائرية مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء**".

ويرجع عدم تطبيق الشركات الجزائرية لهذا المبدأ إلى البيئية الاستثمارية الجزائرية التي تشهد ركود في تداول الأوراق المالية، وعلى رأسها الأسهم والسندات، وذلك راجع إلى عدم وجود سوق مالية نشطة* تقوم بدورها كما ينبغي وتسهر على الإفصاح عن كل المعلومات التي تخص الشركات المدرجة بها بكل شفافية، حيث أن الموقع الإلكتروني الخاص ببورصة الجزائر لا يحتوى على كل المعلومات الخاصة بالشركات المدرجة، والتي يبحث عنها أي مستثمر قبل اتخاذ قراره الاستثماري.

1.1. 4 الفرضية الجزئية رقم (1-4): تطبق الشركات الجزائرية مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات: حسب نتائج اختبار الفرضية الجزئية رقم (1-4) فإن ما نسبته **41,44 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن الشركات الجزائرية تطبق مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات، وبعد مقارنتنا لنسبة أفراد العينة الذين يرون عكس ذلك تماماً والذين بلغت نسبتهم **16,67 %** فقط وهي أقل من نسبة المؤيدين فإننا قد اعتمدنا **صحة الفرضية الجزئية رقم (1-4)**.

1.1. 5 الفرضية الجزئية رقم (1-5): تطبق الشركات الجزائرية مبدأ الإفصاح والشفافية: حسب نتائج اختبار الفرضية الجزئية رقم (1-5) فإن ما نسبته **44,25 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن الشركات الجزائرية تطبق مبدأ الإفصاح والشفافية، وبعد مقارنتنا لنسبة أفراد العينة الذين يرون عكس ذلك تماماً والذين كانت نسبتهم أقل من نسبة المؤيدين فإننا قد اعتمدنا **صحة الفرضية الجزئية رقم (1-5)**.

1.1. 6 الفرضية الجزئية رقم (1-6): تطبق الشركات الجزائرية مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة: حسب نتائج اختبار الفرضية الجزئية رقم (1-6) فإن ما نسبته **67,01 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن الشركات الجزائرية تطبق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، في حين أن ما نسبته **14,06%** فقط يرون أن الشركات الجزائرية لا تطبق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، وبعد مقارنتنا لهذه النسب فإننا قد استنتجنا أن **الفرضية الجزئية رقم (1-6) هي فرضية صحيحة.**

1. 2 الفرضية الفرعية الثانية: يطبق المدقق الخارجي معايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي: وضحت نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية أن ما نسبته **88,08 %** من أفراد عينة

*تفتح بورصة الجزائر للتداول بمعدل ثلاثة أيام في الأسبوع من 9:30 إلى 11:00 بالنسبة لأسهم وسندات الشركات، هذا حسب ما ورد في موقعها الرسمي: https://www.sgbv.dz/ar/?page=rubrique&mod=147.

الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق معايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي، في حين أن ما نسبته **4,99 %** فقط يرون عكس ذلك تماماً، وبعد مقارنتنا لهذه النسب فإننا قد استنتجنا أن **الفرضية الفرعية الثانية هي فرضية صحيحة.**

2.1. 1 الفرضية الجزئية رقم (2-1): يطبق المدقق الخارجي الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي: وضحت نتائج اختبار الفرضية الجزئية رقم (2-1) أن ما نسبته **89,35** % من أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي، في حين أن ما نسبته **6,02 %** فقط يرون عكس ذلك تماماً، وبعد مقارنتنا لهذه النسب فإننا قد استنتجنا أن **الفرضية الجزئية رقم (2-1) هي فرضية صحيحة.**

2.1. 2 الفرضية الجزئية رقم (2-2): يطبق المدقق الخارجي إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق: وضحت نتائج اختبار الفرضية الجزئية رقم (2-2) أن ما نسبته **88,37** % من أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق، في حين أن ما نسبته **4,69 %** فقط يرون أن المدقق الخارجي لا يطبق إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق، وبعد مقارنتنا لهذه النسب فإننا قد استنتجنا أن **الفرضية الجزئية رقم (2-2) هي فرضية صحيحة.**

2.2.1. 1 الفرضية رقم (1.2.2): يطبق المدقق الخارجي إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية: وضحت نتائج اختبار الفرضية رقم (1.2.2) أن ما نسبته **89,93** % من أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية، في حين أن ما نسبته **3,82 %** فقط يرون أن المدقق الخارجي لا يطبق إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعد مقارنتنا لهذه النسب فإننا قد استنتجنا أن **الفرضية رقم (1.2.2) هي فرضية صحيحة.**

2.2.1. 2 الفرضية رقم (2.2.2): يطبق المدقق الخارجي إجراءات إعداد برنامج التدقيق: وضحت نتائج اختبار الفرضية رقم (2.2.2) أن ما نسبته **86,81 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق إجراءات إعداد برنامج التدقيق، في حين أن ما نسبته **5,56 %** فقط يرون أن المدقق الخارجي لا يطبق إجراءات إعداد برنامج التدقيق، وبعد مقارنتنا لهذه النسب فإننا قد استنتجنا أن **الفرضية رقم (1.2.2) هي فرضية صحيحة.**

2.1. 3 الفرضية الجزئية رقم (2-3): يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير: وضحت نتائج اختبار الفرضية الجزئية رقم (2-3) أن ما نسبته **86,53 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق إجراءات فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير، في حين أن ما نسبته

4,27% فقط يرون أن المدقق الخارجي لا يطبق إجراءات فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير، وبعد مقارنتنا لهذه النسب فإننا قد استنتجنا أن **الفرضية الجزئية رقم (2-3) هي فرضية صحيحة.**

1.3.2.1 الفرضية رقم (1.3.2): يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة: وضحت نتائج اختبار الفرضية رقم (1.3.2) أن ما نسبته **87,31 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق إجراءات فحص حسابات الشركة، في حين أن ما نسبته **5,75 %** فقط يرون أن المدقق الخارجي لا يطبق إجراءات فحص حسابات الشركة، وبعد مقارنتنا لهذه النسب فإننا قد استنتجنا أن **الفرضية رقم (1.3.2) هي فرضية صحيحة.**

2.3.2.1 الفرضية رقم (2.3.2): يطبق المدقق الخارجي إجراءات إعداد التقرير: وضحت نتائج اختبار الفرضية رقم (2.3.2) أن ما نسبته **85,76** % من أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق إجراءات إعداد التقرير، في حين أن ما نسبته **2,78 %** فقط يرون أن المدقق الخارجي لا يطبق إجراءات إعداد التقرير، وبعد مقارنتنا لهذه النسب فإننا قد استنتجنا أن **الفرضية رقم (2.3.2) هي فرضية صحيحة.**

3.1 الفرضية الفرعية الثالثة: إن ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر واعون تماماً بتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية: وضحت نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة أنه كان هناك توافق في آراء أفراد عينة الدراسة على تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية – على اختلاف طريقة طرحنا للأسئلة – رغم وجود تباين في الاستجابة من محور إلى آخر، حيث أن ما نسبته **88,08 %** أكدوا على تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية في المحور الثاني، فيما نقصت النسبة لتصل إلى **45,14 %** في إجاباتهم على المحور الثالث، في حين أن ما نسبته **4,99 %** من أفراد عينة الدراسة كان رأيهم عكس ذلك وقد عكست هذه النسبة إجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثاني، وازدادت النسبة لتصل إلى **29,17%** في إجاباتهم على المحور الثالث.

كما قد وضحت النتائج أن ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر واعون بتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية، وبشكل دقيق فإن ما نسبته **45,14 %** من أفراد عينة الدراسة هم الفئة الواعية تماماً بأنها تطبق المعايير، وذلك لأنها لم تتراجع عن رأيها الذي قدمته أثناء إجابتها على أسئلة المحور الثاني.

وعليه فقد اعتمدنا **صحة الفرضية الفرعية الثالثة.**

1.3.1 الفرضية الجزئية رقم (1.3): يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الجزائرية والدولية: وضحت نتائج الدراسة أن ما نسبته **45,14 %** من أفراد العينة كان رأيهم أن ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر يسهرون على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية والدولية، في حين أن ما نسبته **29,17 %** فقط كان رأيهم خلاف ذلك تماماً، أما عن البقية فقد كانوا محايدين في إجاباتهم.

وعليه فقد اعتمدنا **صحة الفرضية رقم (1.3)**.

1. 4 الفرضية الفرعية الرابعة: يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر: وضحت نتائج الدراسة أن أغلبية أفراد عينة الدراسة يرون أن إصدار معايير التدقيق الجزائرية يحسن من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، حيث بلغت نسبتهم حوالي **69,44 %**، في حين أن ما نسبته **8,34 %** فقط يرون أن إصدار معايير التدقيق الجزائرية لا يحسن من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، أما عن البقية فقد كانوا محايدين في إجاباتهم.

وبالنظر لآراء غالبية أفراد عينة الدراسة فقد استنتجنا أن **الفرضية الفرعية الرابعة هي فرضية صحيحة.**

هذا ما يؤكد على أن المدققين الخارجيين الجزائريين على استعداد لتبني معايير التدقيق الجزائرية لإيمانهم بتحسينها لجودة التدقيق الخارجي، فهم لا ينكرون فضل المعايير في ضبط جوانب المهمة وتحسين أدائها، ومن نتائج اختبار هذه الفرضية نستنتج أيضا أن المدققين الخارجيين الجزائريين لا يرفضون التغيير على عكس ما يعتقده البعض.

1. 5 الفرضية الفرعية الخامسة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير طبيعة المهنة: وضحت نتائج الدراسة أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى لمتغير "طبيعة المهنة"، حيث جاءت قيمة F **3,219** بقيمة احتمالية تساوي **0,077** وهي أكبر من **0,05** أي أنها غير دالة إحصائيا.

وعلى هذا الأساس فقد استنتجنا عدم صحة **الفرضية الفرعية الخامسة.**

وعليه فقد اعتمدنا صحة الفرضية الصفرية التي تنص على أنه "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير طبيعة المهنة**".

1. 6 الفرضية الفرعية السادسة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية: اتضح من خلال نتائج الدراسة أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى لمتغير "الخبرة المهنية"، حيث جاءت قيمة F **1,887** بقيمة احتمالية تساوي **0,159** وهي أكبر من **0,05** أي أنها غير دالة إحصائيا.

وعلى هذا الأساس فقد استنتجنا عدم صحة **الفرضية الفرعية السادسة.**

وعليه فقد اعتمدنا صحة الفرضية الصفرية التي تنص على أنه "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية**".

1. 7 الفرضية الفرعية السابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير نوع الشركة: يتضح من خلال نتائج الدراسة أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغير " نوع الشركة "، حيث جاءت قيمة F **1,320** بقيمة احتمالية تساوي **0,274** وهي أكبر من **0,05** أي أنها غير دالة إحصائيا.

وعلى هذا الأساس فقد استنتجنا عدم صحة **الفرضية الفرعية السابعة**.

وعليه فقد اعتمدنا صحة الفرضية الصفرية التي تنص على أنه "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير نوع الشركة**".

1. 8 الفرضية الفرعية الثامنة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات: اتضح من خلال نتائج الدراسة أن هناك علاقة ارتباط طردية متوسطة تربط التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات، وضحتها قيمة معامل الارتباط لبيرسون الإيجابية التي قدرت ب **0,453**، بالإضافة إلى قيمته الاحتمالية التي بلغت **0,000** وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة **0,01**، أي أنه كلما زادت قوة وجودة التدقيق الخارجي كلما زاد تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات.

وعليه يمكننا القول أن **الفرضية الفرعية الثامنة هي فرضية صحيحة**.

1.8.1 الفرضية الجزئية رقم (8-1): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات: اتضح من خلال نتائج الدراسة أن هناك علاقة ارتباط طردية متوسطة تربط الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات، وضحتها قيمة معامل الارتباط لبيرسون الإيجابية التي قدرت ب **0,318**، بالإضافة إلى قيمته الاحتمالية التي بلغت **0,007** وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة **0,01**، أي أنه كلما زاد تطبيق الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي زاد معه تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات.

وعليه فقد اعتمدنا **صحة الفرضية الجزئية رقم (8-1)**.

1.8.1 2 الفرضية الجزئية رقم (8-2): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق مع حوكمة الشركات: اتضح من خلال نتائج الدراسة أن هناك علاقة ارتباط طردية متوسطة تربط تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق بحوكمة الشركات، وضحتها قيمة معامل الارتباط لبيرسون الإيجابية التي قدرت ب **0,386**، بالإضافة إلى قيمته

الاحتمالية التي بلغت **0,001** وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة **0,01**، أي أنه كلما زادت جودة تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية وإعداده لبرنامج التدقيق كلما زاد تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات.

وعليه فقد اعتمدنا **صحة الفرضية الجزئية رقم (8–2)**.

8.1. 3 الفرضية الجزئية رقم (8–3): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير مع حوكمة الشركات: اتضح من خلال نتائج الدراسة أن هناك علاقة ارتباط طردية متوسطة تربط فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير بحوكمة الشركات، وضحتها قيمة معامل الارتباط لبيرسون الإيجابية التي قدرت ب **0,461**، بالإضافة إلى قيمته الاحتمالية التي بلغت **0,000** وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة **0,01**، أي أنه كلما زادت جودة فحص المدقق الخارجي لحسابات الشركة محل التدقيق وإعداده لتقرير التدقيق كلما زاد تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات.

وعليه فقد اعتمدنا **صحة الفرضية الجزئية رقم (8–3)**.

1. 9 الفرضية الفرعية التاسعة: يؤثر التدقيق الخارجي في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات: اتضح من خلال نتائج الدراسة أن هناك علاقة تأثير إيجابية متوسطة نوعاً ما تربط التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات، ويظهر هذا من خلال تفسير المتغير المفسر "**التدقيق الخارجي**" لما قيمته **20,5** % من التباين الحاصل في "**حوكمة الشركات**" وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R2، فيما جاءت قيمة بيتا التي توضح العلاقة بين حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي بقيمة **0,641**، أي أنه كلما تحسنت جودة مهمة التدقيق الخارجي في الشركة بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات بمقدار **0,641** وحدة.

فيما تم صياغة معادلة خط الانحدار على النحو التالي:

$$Y = 0,64\ X + 0,63$$

وعليه فقد اعتمدنا **صحة الفرضية الفرعية التاسعة.**

9.1. 1 الفرضية الجزئية رقم (9–1): تؤثر الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات: اتضح من خلال نتائج الدراسة أن هناك علاقة تأثير إيجابية متوسطة نوعاً ما تربط الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات، ويظهر هذا من خلال تفسير المتغير المفسر "**الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي**" لما قيمته **10,1**% من التباين الحاصل في "**حوكمة الشركات**" وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R2، فيما

جاءت قيمة بيتا التي توضح العلاقة بين حوكمة الشركات والإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي بقيمة **0,376**، أي أنه كلما تحسن تطبيق المدقق للإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات بمقدار **0,376** وحدة.

فيما تم صياغة معادلة خط الانحدار على النحو التالي:

$$Y = 0,38X + 1,71$$

وعليه فقد اعتمدنا **صحة الفرضية الجزئية رقم (9–1)**.

9.1. 2 الفرضية الجزئية رقم (9–2): يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات: اتضح من خلال نتائج الدراسة أن هناك علاقة تأثير إيجابية متوسطة نوعاً ما تربط تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق بحوكمة الشركات، ويظهر هذا من خلال تفسير المتغير المفسر **"تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق"** لما قيمته **14,9** % من التباين الحاصل في **"حوكمة الشركات"** وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R2، فيما جاءت قيمة بيتا التي توضح علاقة حوكمة الشركات بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق بقيمة **0,458**، أي أنه كلما تحسنت جودة تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة محل التدقيق وإعداده لبرنامج التدقيق بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات بمقدار **0,458** وحدة.

فيما تم صياغة معادلة خط الانحدار على النحو التالي:

$$Y= 0,46X + 1,4$$

وعليه فقد اعتمدنا **صحة الفرضية الجزئية رقم (9–2)**.

9.1. 3 الفرضية الجزئية رقم (9–3): يؤثر فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات: اتضح من خلال نتائج الدراسة أن هناك علاقة تأثير إيجابية متوسطة نوعاً ما تربط فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير بحوكمة الشركات، ويظهر هذا من خلال تفسير المتغير المفسر **"فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير"** لما قيمته **21,3** % من التباين الحاصل في **"حوكمة الشركات"** وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R2، فيما جاءت قيمة بيتا التي توضح علاقة حوكمة الشركات بفحص حسابات الشركة وإعداد التقرير بقيمة **0,648**، أي أنه كلما تحسن فحص المدقق الخارجي لحسابات

الشركة محل التدقيق وإعداده لتقرير التدقيق بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات بمقدار **0,648** وحدة.

فيما تم صياغة معادلة خط الانحدار على النحو التالي:

$$Y= 0,65\ X + 0,6$$

وعليه فقد اعتمدنا **صحة الفرضية الجزئية رقم (9-3)**.

1. 10 الفرضية الفرعية العاشرة: يؤثر إعداد تقرير التدقيق الخارجي في الإفصاح والشفافية لدى الشركات محل التدقيق: اتضح من خلال نتائج الدراسة أن هناك علاقة تأثير إيجابية متوسطة نوعاً ما تربط إعداد تقرير التدقيق بالإفصاح والشفافية، ويظهر هذا من خلال تفسير المتغير المفسر **"إعداد تقرير التدقيق"** لما قيمته **15,6 %** من التباين الحاصل في **"الإفصاح والشفافية"** وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R2، فيما جاءت قيمة بيتا التي توضح علاقة الإفصاح والشفافية بإعداد تقرير التدقيق بقيمة **0,651**، أي أنه كلما تحسن إعداد المدقق الخارجي لتقرير التدقيق بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبدأ الإفصاح والشفافية بمقدار **0,651** وحدة.

فيما تم صياغة معادلة خط الانحدار على النحو التالي:

$$Y= 0,65X + 0,45$$

وعليه فقد اعتمدنا **صحة الفرضية الفرعية العاشرة.**

1. 11 الفرضية الفرعية الحادية عشر: يضمن التدقيق الخارجي حقوق المساهمين: اتضح من خلال نتائج الدراسة أن هناك علاقة تأثير إيجابية متوسطة نوعاً ما تربط التدقيق الخارجي بحقوق المساهمين، ويظهر هذا من خلال تفسير المتغير المفسر **"التدقيق الخارجي"** لما قيمته **23,3 %** من التباين الحاصل في **"حقوق المساهمين"** وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R2، فيما جاءت قيمة بيتا التي توضح العلاقة بين حقوق المساهمين والتدقيق الخارجي بقيمة **0,834**، أي أنه كلما تحسنت جودة مهمة التدقيق الخارجي في الشركة بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من احترام الشركات الجزائرية لحقوق المساهمين بمقدار **0,834** وحدة.

فيما تم صياغة معادلة خط الانحدار على النحو التالي:

$$Y= 0,83X + 0,1$$

وعليه فقد اعتمدنا **صحة الفرضية الفرعية الحادية عشر**.

2. استنتاج صحة الفرضية الرئيسية من عدمها، والإجابة على السؤال الرئيسي

من خلال النتائج التي تحصلنا عليها من اختبارنا للفرضيات الفرعية والفرضيات الجزئية المنبثقة عنها يمكننا معرفة ما إذا كانت الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه "**يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية**" صحيحة أم خاطئة، حيث أننا لمسنا من نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات، كما أننا لمسنا من الفرضية الفرعية الثانية والفرضية الجزئية رقم (1.3) التطبيق الفعلي لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية من قبل ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر.

كما وجدنا أن هناك علاقة طردية متوسطة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، وبين كل بعد من أبعاد التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، من خلال اختبارنا للفرضية الفرعية الثامنة بالإضافة إلى الفرضيات الجزئية المنبثقة عنها.

وقد أظهرت نتائج الفرضية الفرعية التاسعة والفرضيات الجزئية المنبثقة عنها أن هناك علاقة تأثير طردية متوسطة نوعاً ما بين كل من التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات وكل بعد من أبعاد التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات.

وعليه يمكننا القول أن **الفرضية الرئيسية** التي تنص على أنه "**يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية**" هي فرضية **صحيحة**.

وبهذا نكون قد أجبنا على السؤال الرئيسي الذي قمنا بطرحه في بداية دراستنا.

خلاصة

خلصنا من خلال هذه الدراسة الميدانية، ومن نتائج اختبارنا لفرضيات الدراسة إلى أن الشركات الجزائرية تطبق مبادئ حوكمة الشركات، رغم أن هناك بعض التحفظات تخص المبدأ الثالث لحوكمة الشركات، كما خلصنا إلى أن المدقق الخارجي يطبق فعلياً معايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي، وقد وضحت النتائج أن إصدار الجزائر لمعايير تدقيق محلية يحسن وبشكل كبير من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر.

كما أننا قد خلصنا إلى أن للتدقيق الخارجي علاقة طردية متوسطة نوعاً ما تربطه بحوكمة الشركات، وفي السياق نفسه فإنهما مترابطين من ناحية التأثير، حيث أنه كلما تحسنت جودة مهمة التدقيق الخارجي بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات بمقدار **0,641** وحدة.

بالإضافة إلى أننا قد أجبنا في نهاية هذا الفصل على السؤال الرئيسي الذي جاء بهذه الصياغة: **"ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية؟"**، وذلك بقبولنا للفرضية الرئيسية التي تنص على أنه **"يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية"**.

الخاتمة

الخاتمة

نظراً لحساسية الشركات لمختلف التغيرات التي تطرأ على بيئتها، كان لزاماً عليها الإسراع في تبنيها لنظام قوي يجعلها تتكيف وتلك التغيرات، وقد حاولت العديد من الهيئات التعريف بنظام حوكمة الشركات كنظام قوي ومرن من شأنه مجابهة مثل هذه الأحداث والتغيرات، ذلك لأنه نظام متكامل يحتوي على مجموعة من الأنظمة الفرعية التي تساعده للوصول إلى أهدافه، وعلى رأسها النظام الرقابي الذي يساعد الشركات في اكتشاف مختلف الاختلالات والعمل على معالجتها في الوقت المناسب، وعلى اعتبار أن المدقق الخارجي جزء من هذا النظام فهو يقوم بمهامه من أجل تحسين جودة القوائم المالية ومن ثم زيادة ثقة مستخدميها، وصولاً إلى القضاء على مشكل تضارب المصالح من خلال الحد من مشكل عدم تماثل المعلومات بين مسيري الشركة ومساهميها، بالإضافة إلى القضاء على الانحرافات والمشاكل الأخلاقية التي تطال الشركة وإدارتها.

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز الدور الذي يقوم به التدقيق الخارجي لتعزيز حوكمة الشركات وإرساء مبادئها، من خلال الإجابة على السؤال الرئيسي المطروح في بداية دراستنا: **"ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية؟"**، وذلك عن طريق قيامنا بإجراء دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

ومن خلال التطرق لمختلف متغيرات الدراسة بشيء من التفصيل في الفصول النظرية، انتقلنا في الدراسة التطبيقية لتأكيد نتائج الدراسة النظرية من خلال الإجابة على الأسئلة المطروحة واختبار فرضياتها، وقد توصلنا في الأخير إلى جملة من النتائج التطبيقية، والتي سنعرضها في العنصر التالي، ويليها جملة من الاقتراحات التي ارتأينا تقديمها في نهاية هذه الدراسة، بالإضافة إلى تقديمنا لمواضيع بحثية كآفاق لدراستنا يمكن للباحثين تناولها في المستقبل.

1. نتائج الدراسة

بعد الدراسة النظرية والتطبيقية التي قمنا بها بهدف معالجة هذا الموضوع والإجابة على أسئلة الدراسة، فقد توصلنا في النهاية إلى مجموعة من النتائج والتي أوجزناها في العناصر التالية:

1. 1 نتائج الدراسة النظرية: من خلال إجرائنا لدراسة نظرية معمقة حول مختلف متغيرات الدراسة، فقد قمنا باستنتاج النتائج التالية:

- يعود ظهور كل من حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي لنفس الحقبة الزمنية، ولنفس الأسباب والدوافع، كما ظهرا لتحقيق نفس الأهداف؛
- يعود الأساس النظري لكل من حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي إلى نظرية الوكالة بشكل أساسي، والتي تعود في الأساس إلى مبدأ فصل الملكية عن الإدارة، بالإضافة إلى نظرية أصحاب المصالح التي تعتبر كامتداد لنظرية الوكالة؛

- إن الهدف الرئيسي الذي جاءت حوكمة الشركات لتحقيقه هو القضاء على مشكل تضارب المصالح، والحفاظ على حقوق المساهمين ومختلف أصحاب المصالح الآخرين؛
- يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم الأدوات والآليات الخارجية لحوكمة الشركات؛
- تسهر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD جاهدة على إيجاد مبادئ عامة لحوكمة الشركات تتميز بالجودة العالية، سعيا منها لجعلها كمعيار لقياس كفاءة وفعالية الشركات المنتهجة لها؛
- إن للتدقيق الخارجي في الجزائر مكانة معتبرة مقارنة بالأنواع الأخرى من التدقيق، ويعود ذلك إلى الحيز الذي وضعه فيه المشرع (الإلزامية القانونية)؛
- في ظل الإصلاحات التي قامت بها الجزائر والتي مست مهنة التدقيق فقد تم إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA معتمدة اعتماداً كبيراً على معايير التدقيق الدولية ISA؛
- هناك العديد من أوجه التوافق والاختلاف بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA، إلا أنها في نهاية الأمر منبثقة عنها؛
- تمت الإشارة إلى حوكمة الشركات في العديد من معايير التدقيق الدولية ISA إما ضمنياً أو صراحةً، وهذا إن دل على شيء إنما يدل على العلاقة الوطيدة التي تربط معايير التدقيق بالحوكمة، سعياً منها لتعزيزها وإرساء مبادئها؛
- للجزائر نظام قانوني ثري يحث الشركات الجزائرية على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في حين أن الخلل الحقيقي موجود في التطبيق، وفي إيجاد آليات فعالة تشرف على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من جهة وتراقب ذلك من جهة أخرى.

1. 2 نتائج الدراسة التطبيقية: من خلال إجرائنا لدراسة ميدانية شملت آراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول الدور الذي يقوم به التدقيق الخارجي لتعزيز حوكمة الشركات، ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة، فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- أثبتت الدراسة بشكل عام أن الشركات الجزائرية تطبق فعلياً جل مبادئ حوكمة الشركات، إلا أنها لا تطبق المبدأ الثالث المتمثل في "**المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء**"، ويرجع ذلك إلى طبيعة البيئة الاستثمارية الجزائرية، وإلى سوقها المالي غير الفعال؛
- كما أثبتت الدراسة إلى أن ما نسبته **88,08 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق معايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي؛
- وقد خلصت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يطبق كل الإجراءات الخاصة بمهمة التدقيق الخارجي حيث أن:
  - ما نسبته **89,35 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي؛

- ما نسبته **88,37 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق؛
- ما نسبته **86,53 %** من أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الخارجي يطبق إجراءات فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير.

- وقد أكدت الدراسة على أن ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر واعون تماماً بتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية، وبشكل دقيق فإن ما نسبته **45,14 %** من أفراد عينة الدراسة هم الفئة الواعية تماماً بأنها تطبق المعايير؛
- كما أثبتت دراستنا أن إصدار معايير التدقيق الجزائرية يحسن من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، حسب **69,44 %** أفراد عينة الدراسة؛
- فيما أثبتت الدراسة أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في:
  - تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى لمتغير طبيعة المهنة؛
  - تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى لمتغير الخبرة المهنية؛
  - تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغير نوع الشركة؛
- كما أكدت دراستنا على:
  - وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($a = 0.05$) بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، وهي علاقة طردية متوسطة؛
  - وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($a = 0.05$) بين الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، وهي علاقة طردية متوسطة؛
  - وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($a = 0.05$) بين تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق مع حوكمة الشركات، وهي علاقة طردية متوسطة؛
  - وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($a = 0.05$) بين فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير مع حوكمة الشركات، وهي علاقة طردية متوسطة؛
  - وجود علاقة تأثير إيجابية متوسطة نوعاً ما تربط التدقيق الخارجي بتطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات، حيث أنه كلما تحسنت جودة مهمة التدقيق الخارجي في الشركة بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات بمقدار **0,64** وحدة؛
  - وجود علاقة تأثير إيجابية متوسطة نوعاً ما تربط الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي بتطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات، حيث أنه كلما تحسن تطبيق المدقق للإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات بمقدار **0,38** وحدة؛

- وجود علاقة تأثير إيجابية متوسطة نوعاً ما تربط تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق بتطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات، حيث أنه كلما تحسنت جودة تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة محل التدقيق وإعداده لبرنامج التدقيق بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات بمقدار **0,46** وحدة؛
- وجود علاقة تأثير إيجابية متوسطة نوعاً ما تربط فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير بتطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات، حيث أنه كلما تحسن فحص المدقق الخارجي لحسابات الشركة محل التدقيق وإعداده لتقرير التدقيق بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات بمقدار **0,65** وحدة؛
- وجود علاقة تأثير إيجابية متوسطة نوعاً ما تربط إعداد تقرير التدقيق الخارجي بالإفصاح والشفافية لدى الشركات محل التدقيق، حيث أنه كلما تحسن إعداد المدقق الخارجي لتقرير التدقيق بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبدأ الإفصاح والشفافية بمقدار **0,65** وحدة؛
- وجود علاقة تأثير إيجابية متوسطة نوعاً ما تربط التدقيق الخارجي بحقوق المساهمين، حيث أنه كلما تحسنت جودة مهمة التدقيق الخارجي في الشركة بمقدار وحدة واحدة كلما زاد ذلك من احترام الشركات الجزائرية لحقوق المساهمين بمقدار **0,83** وحدة؛

بالإضافة إلى كل هذه النتائج فقد توصلنا لنتيجة إجمالية تمكننا من الإجابة عن السؤال الرئيسي، ألا وهي أن للتدقيق الخارجي دور رقابي محوري يعزز من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات، حيث أثبتت الدراسة **صحة الفرضية الرئيسية** التي تنص على أنه **"يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية"**، وهي الإجابة الفعلية للسؤال الرئيسي المطروح في بداية دراستنا.

2. اقتراحات الدراسة

من خلال الدراسة التي قمنا بها، وعلى ضوء النتائج التي تحصلنا عليها فقد ارتأينا تقديم بعض الاقتراحات التي نرجو أن تؤخذ بعين الاعتبار مستقبلا، والمتمثلة في النقاط التالية:

- ضرورة الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات عن طريق عقد الملتقيات والأيام الدراسية، وإقامة ورشات على هامشها، لتقديم شرحات حول أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وتأثيرها الإيجابي على أداء الشركات، على أن يتخلل الحضور وفد من الإطارات والإداريين التابعين لمجموعة من الشركات الجزائرية؛
- على منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن تعيد النظر في عناوين ومحتويات بعض من مبادئها، لتشمل بذلك أهدافها الأساسية ولكي لا تقصي أي من المتعاملين في هذا النظام، أو أن تقصي أي أثر ارتدادي بين أطراف التعامل داخل هذا النظام؛

- على الشركات الجزائرية زيادة جهودها الرامية إلى تطبيق مختلف مبادئ حوكمة الشركات، بما في ذلك المبدأ الثالث، مع ضرورة التركيز على المبدأ الأول قبل تبني المبادئ الأخرى، لأن هذا المبدأ هو اللبنة الأساسية التي يبنى عليها نظام حوكمة الشركات؛
- ضرورة إنشاء لجنة خاصة بالحوكمة داخل الشركات الجزائرية، لتسهر على التأكد من تطبيقها لمبادئ حوكمة الشركات؛
- تنشيط السوق المالية الجزائرية وتفعيل دورها الاقتصادي الداخلي والخارجي؛
- على الشركات الجزائرية نشر القوائم المالية المصادق عليها من قبل المدقق الخارجي والتي تحتوي على كل المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية؛
- التأكيد على ضرورة تطبيق القوانين التي يسنها المشرع الجزائري، وعلى وجه الخصوص تلك الداعمة لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وضرورة إيجاد آليات للإشراف والرقابة، والردع؛
- على الشركات الجزائرية اختيار المدقق الخارجي الذي يتميز بالكفاءة والسمعة الجيدة للوقوف على مهمة التدقيق الخارجي؛
- على المدققين الخارجيين الجزائريين أن يسهروا على امتلاك المعلومات الكافية التي تخص مهنة التدقيق، وعلى وجه الخصوص كل القوانين والمعايير (NAA، ISA) المنظمة للمهنة، مع السهر على تطبيقها؛
- يجب أن توجه الجهود المبذولة لخدمة هدف معين والمتمثل في تغيير سلوك المهنيين العاملين في مجال التدقيق أثناء ممارستهم لنشاطهم الرقابي؛
- تهيئة المناخ التنظيمي والتشريعي لتحفيز على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛
- يجب على المجلس الوطني للمحاسبة CNC أن:

- يفتح المعهد الوطني المتخصص لمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسب، والوقوف على التحضير الجيد لمناهجه العلمية، بحيث يؤخذ بعين الاعتبار احتوائها على (معايير التدقيق الجزائرية NAA، ومعايير التدقيق الدولية ISA، ومختلف القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر)؛
- يشرع في أسرع وقت ممكن في نشر المسودة الأولية لمعايير التدقيق الجزائرية NAA "التامة العدد"، والتي وضعت بالفعل من قبل مجموعة متخصصة بعد التحقق من صحتها والمصادقة عليها؛
- يوفر برنامج تدريبي خاص بمعايير التدقيق الجزائرية NAA يمس كل المهنيين قبل اعتمادها النهائي وإضفاء الطابع الرسمي عليها عن طريق التنظيم (نشرها في الجريدة الرسمية)؛
- يفعل دور لجنة مراقبة النوعية التابعة له للرفع من جودة التدقيق الخارجي.

- وفي إطار صعوبات البحث يجب على المجلس الوطني للمحاسبة CNC العمل على:

- وضع منصة رقمية تحتوى على المعلومات الشخصية والمهنية الخاصة بمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، مع ضرورة تحيينها، أو على الأقل تحيين القوائم المنشورة سابقاً؛

- وضع منصة رقمية أو موقع إلكتروني خاص بنشر الاستبانات الخاصة بالأبحاث العلمية لضمان الحصول على أكبر عدد من الردود، ولضمان جودتها؛
- وبما أن من أهداف وأولويات المجلس الوطني للمحاسبة CNC تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق يجب عليه أيضا دعم الإجراءات السابقة الذكر بحوافز مادية ومعنوية تقدم لكل من يساهم في دعم البحث العلمي سواءً بالإجابة على الاستبانات المقدمة أو إجراء تربصات التطبيقية، أو أي نوع من أنواع الربط التطبيقي.

3. آفاق الدراسة

ارتأينا في الأخير تقديم مجموعة من المواضيع ذات الصلة بموضوع دراستنا لتكون كآفاق بحثية يمكن الخوض فيها لتزيد من إثراء هذه الدراسة، والمتمثلة في النقاط التالية:

- واقع وآفاق تبني مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في الشركات الجزائرية – دراسة استطلاعية على عينة من الشركات الجزائرية –؛
- أثر الإصدارات الحديثة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA على مهنة التدقيق الخارجي– دراسة تطبيقية على عينة من محافظي الحسابات–؛
- دور الرقمنة في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية – دراسة حالة مجموعة من الشركات المدرجة بالبورصة–.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

I. المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب:

1. القرآن الكريم.
2. أبو عبد الله محمد بن إسماعيل البخاري، الجامع الصحيح – المعروف باسم صحيح البخاري–، دار ابن كثير، الطبعة الأولى، بيروت، 2002.
3. أبي الحسين مسلم بن الحجاج القشيري النيسابوري، صحيح مسلم، دار الحديث، الطبعة الأولى، مصر، 1991.
4. أبو عبد الله رمضان، أحكام عقد الوكالة في التشريع الجزائري، الدار الخلدونية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008.
5. أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة (المراجعة – الخدمات ذات العلاقة– التدقيق ورقابة الجودة)، دار الصفاء، الطبعة الثانية، الاردن، 2015.
6. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء، عمان، 2008.
7. أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
8. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الاعصار العلمي، الأردن، 2017.
9. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الاعصار العلمي، الأردن، 2016.
10. أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2013.
11. أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة ومحاربة الاحتيال والفساد، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر،2014.
12. أيمن عادل عيد، الإدارة المالية مدخل التفكير المالي، بدون دار نشر، مصر، 2020.
13. إيهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات الاطار النظري، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، 2012.
14. بيار إميل طوبيا، الوكالة غير القابلة للعزل في تطبيقاتها العملية، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 1998.
15. تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المنهاج، الأردن،2017.
16. ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والالكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2005.
17. حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، دار زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.
18. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، الطبعة الأولى، الاردن، 1998.

19. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، الطبعة الأولى، الأردن، 2012.
20. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، دار وائل، الطبعة الرابعة، عمان، 2007.
21. خالد ممدوح ابراهيم، حوكمة الإنترنت، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، مصر، 2011.
22. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الاردن، 2010.
23. رزق ابو الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل، الطبعة الأولى، 2015.
24. زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
25. زياد عبد الحليم الذيبة وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الاردن، 2011.
26. سعود جايد مشكور العامري، المعايير المحاسبة الدولية IASC ومعايير الإبلاغ المالي IFRS، دار المنهاج، الطبعة الأولى، الأردن، 2021.
27. سمير كامل عيسى ومحمود مراد مصطفى، دراسات في المراجعة الخارجية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002.
28. الصيرفي محمد عبد الفتاح، البحث العلمي – الدليل التطبيقي للباحثين – الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2006.
29. طلال محمد علي الجحاي وعبد الكريم محمد سلمان البقاوي، مراقب الحسابات ودوره في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، دار الأيام، الاردن، 2015.
30. عبد الصبور عبد القوي على المصري، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، مكتبة القانون والاقتصاد، المملكة العربية السعودية، 2012.
31. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
32. عطا الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا معلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،2009.
33. علاء فرحان طالب وايمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الاولى، دار الصفاء، عمان،2011.
34. فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002.
35. محمد إسماعيل عبد الله ورضا توفيق عبده، أصول المراجعة، دار الرحمة للطباعة، 2017.

36. محمد السيد سرايا وشحاتة السيد شحاتة، مدخل علمي معاصر في مبادئ: الرقابة والمراجعة الداخلية (مشاكل التطبيق العلمي)، دار التعليم الجامعي، مصر، 2016.
37. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
38. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2007.
39. محمد عبده حافظ، حوكمة القوى العاملة، دار الفجر، الطبعة الاولى، مصر، 2011.
40. محمد فضل مسعد، خالد راغب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
41. محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الافصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف، مصر، 2003.
42. محي الدين شعبان توق، الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد منظور اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، دار الشروق، الطبعة الأولى، الأردن، 2014.
43. المعتصم بالله الغرياني، حوكمة شركات المساهمة دراسة في الاسس الاقتصادية والقانونية، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2008.
44. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، الطبعة الثالثة، عمان، 2006.
45. هيا بنت دخيل الله المريبض، مسؤولية أعضاء مجلس إدارة شركات المساهمة في إطار حوكمة الشركات وفقا للنظام السعودي، الطبعة الأولى، دار الفكر والقانون، مصر، 2016.
46. ياسر أحمد محمود محمد، دور أعضاء مجلس إدارة الشركة المساهمة في ضوء مفهوم حوكمة الشركات، دار النهضة العربية، مصر، 2016.

ثانيا: الأطروحات والرسائل:

47. تريش حسينة، دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية –دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر–، دكتوراه العلوم التجارية، تخصص مالية، محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس – سطيف 1–، الجزائر، 2016-2017.
48. سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني، دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014 – 2015.
49. شردي معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية حالة تقرير المراجع حول سونالغاز، دكتوراه علوم تسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2014-2015.

50. صلاح سعاد، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على إدارة المخاطر في البنوك التجارية "دراسة ميدانية على عينة من البنوك التجارية الجزائرية"، دكتوراه علوم تسيير ، تخصص إدارة المنظمات، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر،2017.

51. مالطي سناء، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية في السياق الجزائري، دكتوراه ل.م.د، تخصص تدقيق مالي ومحاسبي، جامعة الجيلالي اليابس –سيدي بلعباس–، الجزائر، 2019-2020.

52. نساب عائشة، مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين (دراسة حالة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر)، دكتوراه العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2016-2017.

ثالثا: المقالات والمنشورات العلمية:

53. إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد22، العدد 1، 2008.

54. أحمد خليفة، وهلال درهمون، جودة المراجعة وآليات حوكمة الشركات، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 04، العدد 01، 2018.

55. إلياس شاهد وآخرون، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، العدد 10، 2017.

56. أمال رحمان، نحو حوكمة جديدة للمؤسسات البترولية، الطاقات المتجددة في قلب التغيير، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد1، ديسمبر2014.

57. بكيحل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في بيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، 2018.

58. بن زازة منصورية، التدقيق المحاسبي ودوره في إرساء مفهوم الحوكمة في ظل قانون"SOX"، مجلة دفاتر بوادكس، العدد5، مارس2016.

59. بن زعمة سليمة، بصري ريمة، تقرارت يزيد، التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية –دراسة نظرية تحليلية–، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد 01، ديسمبر 2018.

60. بن عيسى عبد الرحمان، زرواد وسام، تطور مضمون المسؤوليات القانونية والمهنية للمراجع الخارجي في الجزائر، مجلة أبعاد اقتصادية، العدد 01، 2014.

61. بن يوسف خلف الله، زبير عياش، معاش قويدر، دور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس–، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 12، العدد 02، 2021.

62. بوحفص محمد رواني وعلي قدور بن ساحة، سبل تطبيق المعايير الاسلامية في ظل مبادئ الحوكمة المصرفية، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، المجلد4، 15جانفي 2012.

63. بوركايب محمد عبد الماجد، قيود اعتماد مدقق الحسابات في الجزائر على أدلة الإثبات الإلكترونية – دراسة وصفية – مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 10، العدد 03، 2019.

64. بوسالم أبوبكر وصلاح سعاد، التدقيق الداخلي ضمن إطار الحوكمة ودوره في إدارة المخاطر المصرفية، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة المالية، المجلد6، العدد1، 2017.

65. بوعبيدة الشريفة ومحمد يدو، دور الحوكمة في معالجة المخاطر المصرفية، مجلة الإبداع، المجلد 05، العدد 5، 31 ديسمبر 2015.

66. بوغازي إسماعيل، وتغليسية لمين، مساهمة التدقيق الخارجي في دعم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات دراسة ميدانية لآراء المدققين بمكاتب التدقيق في ولاية عين تموشنت، مجلة العلوم التجارية والتسيير، المجلد 15، العدد 01، 2019.

67. بوفاتح بلقاسم وبلعربي عبد القادر، التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات – دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الأغواط غرداية، ورقلة)–، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 06، ديسمبر 2016.

68. بوقصة سليمة، تعزيز دور حوكمة الشركات للتصدي لمخاطر الأزمات المالية العامية، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة بليدة2، العدد15، ديسمبر2016.

69. تحريشي جمانة، حوكمة الشركات...المفهوم والمبادئ، مجلة البدر جامعة بشار، المجلد 04، العدد 06، 15 جوان 2012.

70. تحريشي جمانة، مدى استفادة البنوك التجارية من تطبيق حوكمة البنوك "بنك أبو ظبي التجاري نموذجا"، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد01، مارس 2017.

71. تكواشت رانية، دور حوكمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة الراصد العلمي، المجلد 07، العدد 02، سبتمبر 2020.

72. ثابت حسان ثابت و سيد أحمد عيسى، دور الحوكمة في تعزيز أداء المؤسسات المالية دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات المالية، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، العدد 6، 15 أفريل 2017.

73. حسام الدين غضبان، دور حوكمة الشركات في تنشيط الأسواق المالية في الدول النامية، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 1، العدد 03، الجزائر، 30 جوان 2012.

74. حميدي أحمد سعيد، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 09، أفريل 2018.

75. خلف الله بن يوسف، قويدر معاش، قورين حاج قويدر، دور آليات حوكمة الشركات في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية دراسة ميدانية لشركة بيوفارم لصناعة الأدوية بالجزائر، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 06، عدد 01، 2020.

76. خيرة داوي وبولرباح غريب، علاقة كفاءة سوق الأوراق المالية بالمعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية عدد 07، الجزائر، ديسمبر2007.

77. رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية–دراسة ميدانية– مجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، قسم المحاسبة،كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2013.

78. رقايقية فاطمة الزهراء، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات–دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد01، ديسمبر 2014.

79. سعيد بوهراوة وحليمة بوكروشة، حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية : تجربة البنك المركزي الماليزي، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد2، جوان2015.

80. سفاحلو رشيد وكتوش عاشور، مهام محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد16، المجلد01، 2017.

81. سلام عبد الرزاق، حوكمة المصارف ودورها في الحد من الأزمات المالية، مجلة الحقيقة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة أدرار، العدد27، ديسمبر 2013.

82. سليمة بن حسين، الحوكمة...دراسة في المفهوم، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد10، جانفي2015.

83. السنوسي محمد الزوام ومختار محمد إبراهيم، آليات الحوكمة ومتطلبات تطبيقها بشركات المساهمة، مجلة سبها للعلوم البحثية والتطبيقية، المجلد31، العدد1، 2014.

84. السنوسي محمد الزوام ومختار محمد إبراهيم، آليات الحوكمة ومتطلبات تطبيقها بشركات المساهمة، مجلة سبها للعلوم البحثية والتطبيقية، المجلد31، العدد1، 2014.

85. شوقي عشور بورقبة وعبد الحليم عمار غربي، أثر تطبيق حوكمة الشركات في أداء المصارف الإسلامية دراسة تطبيقة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد1، ديسمبر 2014.

86. الصالحين محمد العيش، حوكمة الشركات بين القانون واللائحة، المجلة الدولية للقانون "جامعة بنغازي ليبيا"، 2016.

87. صنهاجي هيبة وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017.

88. طلال محدونة وعلام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق(التدقيق الإلكتروني) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة

القوائم المالية، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية) المجلد السادس عشر، العدد الأول، يناير2008.

89. عبد العزيز سفيان، أخلاقيات الحوكمة المؤسسية، مدخل لمكافحة الفساد في ظل الاقتصاد المعرفي، مجلة البدر، العدد02، فبراير2011.

90. عطية عز الدين، المبادئ الدولية في مجال الحوكمة، المجلة الجزائرية للدراسات السياسية، العدد6، كانون الأول2016.

91. عقيلة صدوقي، نظرية أصحاب المصالح: البحث عن التوازن بين المسؤولية الاجتماعية والمسؤولية الاقتصادية– حالة مجمع صيدال – ، مجلة المؤسسة، المجلد08، العدد01، 2019.

92. عمر شقيري، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد7، 2015.

93. عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد7، 11جوان2017.

94. عيادي عبد القادر، دور محددات حوكمة الشركات في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية – مع الإشارة إلى تجربة الجزائر – مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 08، ماي 2013.

95. فوزية حامد الجفري وحسام عبد المحسن العنقري، اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة جامعة الملك حامد عبد العزيز: الاقتصاد والادارة، المجلد21، العدد 2، 2007.

96. كردوسي أسماء، مطبوعة بعنوان "محاضرات في حوكمة الشركات، جامعة قالمة، الجزائر، 2019.

97. لشلاش عائشة وبوعلي هشام، لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لبعض ولايات الغرب الجزائري، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 3، العدد 1، مارس2017.

98. محاد عريوة، طلال زغبة، مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفاعلة لحوكمة الشركات، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 14، العدد 03، 2020.

99. محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الاوراق المالية دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية التي تصدرها كلية التجارة بنها، العدد 01، 2005.

100. محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، العدد12، 2013.

101. مخلوفي عبد السلام وتحريشي جمانة، دور حوكمة الشركات في تفادي الأزمات المالية، مجلة البدر جامعة بشار، العدد7، جويلية 2013.

102.مريم قايد، تفعيل آليات الحوكمة للحد من انشار الرشوة أحد أبرز أوجه الفساد الاداري والمالي، مجلة الشريعة والاقتصاد، المجلد2، العدد 4، 31 ديسمبر2013.

103.مزيش أسماء وشريقي عمر، التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 01، جوان 2020.

104.مسعود صديقي، دور المراجعة Audit في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث العدد01، 2002.

105.مظفر جابر الراوي، تطبيق معايير الحوكمة وأثرها القانوني في ضمان حقوق أقلية المساهمين في الشركات المساهمة "المملكة الأردنية الهاشمية نموذجا"، دفاتر الساسة والقانون، العدد11، جوان 2014.

106.موفق عبد الحسين محمد، جودة تقرير المدقق في ظل معايير التدقيق الدولية والمحلية – دراسة مقارنة مع وضع أنموذج مقترح لتعديل دليل التدقيق العراقي رقم02، المجلة العراقية للعلوم الادارية، المجلد9، العدد37، بدون سنة نشر.

107.ميشيل أولسن، القيادة من خلال الحوكمة الرشيدة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2005.

108.نور الدين مزياني، ابعاد ومشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 14، 2015.

109.هادية متوح، الأزهر عزة، الأهمية النسبية في مراجعة الحسابات وفقا لمعايير المراجعة الدولية، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد لخضر حمة، الوادي، الجزائر، المجلد7، العدد2، ديسمبر2017.

110.هاشم حسن التميمي، فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين(دراسة ميدانية في البيئة العراقية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والعشرون،2009.

111.هيفاء كاظم مالك، تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية،العدد29، 2012.

112.ولد محمد عيسى محمود، قراءة في نظام حوكمة الشركات، مجلة الاستراتيجية والتنمية، 31جويلية 2013.

113.يخلف صفية، طرشي محمد، دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي وأثرها على تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، ديسمبر 2020.

114.يزيد صالحي وعبد الله مايو، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة – دراسة ميدانية–، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد4، جوان2016.

115.يوسف محمد جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد12، العدد2، يونيو2004.

116. يوسف محمود جربوع، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله-دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة "فلسطين"، مجلة الجامعة الاسلامية "سلسلة الدراسات الانسانية"، المجلد 16، العدد 1، يناير 2008.

رابعا: المداخلات:

117. أحمد قايد نورالدين، بن زاف لبنى، تطبيق مفهوم الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ملتقى وطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد لخضر حمة، الوادي، الجزائر، يومي6 و7 ديسمبر 2017.

118. أحمد نقاز وعادل نقموش، المسؤولية الاجتماعية لمدقق الحسابات-حالة الجزائر- ، الملتقى الوطني الرابع حول: تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، الجزائر، 20و21نوفمبر2013.

119. إسماعيل السبتي وآخرون، دور حوكمة الشركات العائلية في ترشيد القرارات الشرائية لربات البيوت في الجزائر-حالة المواد الغذائية- ، الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات العائلية والتنمية المستدامة في الجزائر، جامعة أحمد زابانة بغيليزان، الجزائر، يومي13-14نوفمبر2018.

120. بحري علي وعسلي نور الدين، أثر تحقيق الحوكمة المحاسبية على جودة نظام المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، الجزائر، يومي04،05ديسمبر2012.

121. بريش عبد القادر وحمو محمد، البعد السلوكي والاخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الازمة المالية العالمية، ملتقى علمي دولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 20-21أكتوبر2009.

122. بن أعمارة منصور وحولي محمد، دور الحوكمة وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة القوائم المالية، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، الجزائر، يومي04،05ديسمبر2012.

123. بن ثابت علال وعبدي نعيمة، الحوكمة في المصارف الإسلامية، يوم دراسي حول التمويل الإسلامي: واقع وتحديات، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، الجزائر، 9 ديسمبر 2010.

124. بن عمارة منصور وحولي محمد، معايير المراجعة الدولية، ملتقى علمي دولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، الجزائر، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

125. بوسالم أبو بكر، دور الحوكمة المحاسبية في تعزيز الأداء المالي "دراسة على عينة من المؤسسات الجزائرية"، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، الجزائر، يومي 04،05 ديسمبر 2012.

126. بوقرة رابح وعريوة محاد، استشراف تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في البنوك التجارية في اطار معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) لتفعيل رقابتها وتحسين أدائها المصرفي، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، الجزائر، يومي04،05ديسمبر2012.

127. جودي محمد رمزي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 6و7ماي2012.

128. حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الادارية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، الجزائر، يومي04،05ديسمبر2012.

129. حكيمة بوسلمة ونجوى عبد الصمد، دور الحوكمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة، ملتقى علمي دولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 26 – 25 نوفمبر 2013.

130. حمادي نبيل، الحوكمة المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، الجزائر، يومي04 و05 ديسمبر 2012.

131. رحال سمية ومداحي محمد، مهنة المراجعة بين سلوكيات وآداب العمل وإشكالية التخطيط والإشراف، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الاغواط، الجزائر، 20،21نوفمبر2013.

132. رياض عيشوش وفواز واضح، حوكمة تكنولوجيا المعلومات: ميزة استراتيجية في ظل اقتصاد المعرفة، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 6 و7 ماي 2012.

133. سارة حدة بودربالة وشهرزاد بودربالة، مهنة التدقيق بين الفشل واعادة الثقة: بعض نماذج الاخفاقات العالمية ومحاولة استرجاع التوازن من خلال قانون سارنبس أكسلي (SOX)، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الاغواط، الجزائر، 20،21نوفمبر2013.

134. سامح رفعت أبو حجر وأمينة محمد عبد العزيز عابدين، دور آليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات في تخفيض مخاطر أمن المعلومات للحد من التلاعب المالي الالكتروني في الوحدات الحكومية في ظل نظام الحوكمة الالكترونية، المؤتمر السنوي الخامس حول: المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، كلية التجارة جامعة القاهرة، 27سبتمبر2014.

135.شريقي عمر، التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي- دراسة مقارنة بين الجزائر ، تونس والمغرب- المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، بجامعة المسيلة، الجزائر، يومي04و05ديسمبر2012.

136.عبد الرحمان القري وعبد المطلب بيصار، تقنيات المراجعة في المؤسسات الخدمية "دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية"، المؤتمر الدولي الأول :المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، يومي04و05ديسمبر2012.

137.عزه الأزهر، تقارير مراجعة القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، ملتقى وطني حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة(ISA)، جامعة البليدة، الجزائر، 13و14ديسمبر2011.

138.علة مراد وقما عمر، دور المراجعة في ترقية الافصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية وفق متطلبات حوكمة المؤسسات (دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية)، المؤتمر الدولي الاول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، جامعة المسيلة، الجزائر، 04و05ديسمبر2012.

139.عماري سمير وديلمي عمر، دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، الملتقى الوطني الرابع حول: تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، الجزائر، 20و21نوفمبر2013.

140.غانم هاجرة، أداء المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف، المؤتمر الدولي الاول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، جامعة المسيلة، الجزائر، 04 و05ديسمبر2012.

141.فقير سامية، لعروم محمد أمين، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية والمعايير الدولية دراسة حالة معيار التدقيق الجزائري560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، ومقارنته مع نظيره من معايير التدقيق الدولية، ملتقى وطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 11و12أفريل2018.

142.مسعود دراوسي وضيف لله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، ملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012.

143.مليكة زغيب وسوسن زريق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، يومي 06و07 ماي 2012.

144.مولاي لخضر عبد الرزاق، حوكمة الشركات العائلية، ملتقى دولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، يومي 25و26 نوفمبر 2013.

145. ناصر مراد وعجيلة محمد وبن نوي مصطفى، مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري- رؤية استشرافية- ، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الاغواط، الجزائر، 20،21نوفمبر2013.

146. نعيمة يحياوي وحكيمة بوسلمة، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، المؤتمر الدولي الاول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، جامعة المسيلة، الجزائر، 04 و05ديسمبر2012.

147. هوام جمعة ولعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، ملتقى وطني حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وافاق)، جامعة العربي بن مهيدي بأم بواقي، الجزائر، يومي 7 و8 ديسمبر 2010.

148. يوسفي رشيد، الإفصاح المحاسبي وأهميته في تفعيل البعد المحاسبي لحوكمة المؤسسات، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، الجزائر، يومي05،04ديسمبر2012.

خامسا: القوانين والمراسيم:

149. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم:02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق.

150. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم:150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق.

151. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم:23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق.

152. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم:77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق.

153. القانون التجاري الجزائري، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، 2007.

154. القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادر ب 11 جوان 2010.

155. قرار مؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 24، الصادرة ب 30 أفريل 2014.

156. قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

157. المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية، العدد 07، الصادر ب 02 فيفري 2011.

158.المرسوم التنفيذي رقم 11- 25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره الجريدة الرسمية، العدد 07، الصادر ب 02 فيفري 2011.
159.المرسوم التنفيذي رقم 11- 26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية، العدد 07، الصادر ب 02 فيفري 2011.
160.المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية، العدد 07، الصادر ب 02 فيفري 2011.
161.المرسوم تنفيذي رقم 11- 32 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 07، الصادرة ب 2 فيفري 2011.
162.المرسوم تنفيذي رقم11- 202 مؤرخ في23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26مايو سنة2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.
163.المقرر رقم 165 المؤرخ في 14 أفريل 2021 الصادر عن وزارة المالية، والمحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبيين المعتمدين بعنوان نشاط 2021، الجزائر.

سادسا: إصدارات الهيئات:

164.اتحاد هيئات الأوراق المالية، حوكمة الشركات: مبادئ ال OECD/G20 لحوكمة الشركات، مجلة أخبار الاتحاد، الإصدار رقم 11، 2015.
165.أساسيات الحوكمة: مصطلحات ومفاهيم، سلسلة النشرات التثقيفية لمركز أبو ضبي للحوكمة، بدون سنة نشر.
166.إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC، الجزء الأول، أفريل 2010.
167.إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008.
168.تقرير الاستثمار العالمي 2020 "الإنتاج الدولي بعد الجائحة"، منشور الأمم المتحدة صادر عن مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، طبعة الذكرى السنوية الثلاثين، جنيف، 2020.
169.حوكمة الشركات، بورصتي القاهرة والاسكندرية، بدون سنة نشر.
170.حوكمة الشركات، هيئة السوق المالية للمملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر.

171.دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين "ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين– المملكة العربية السعودية –"، 2016 – 2017.

172.دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين–الاردن–"، الجزء الاول، 2010.

173.دليل إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين "ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين–الاردن–"، الجزء الاول، 2008.

174.الدليل الارشادي لحوكمة الشركات العائلية في فلسطين، معهد الحوكمة الفلسطيني، آيار2014.

175.دليل مبادئ وقواعد الحوكمة في المستشفيات، جمعية الحوكمة والشفافية في قطاع الصحة، مصر، 2014.

176.دليل مؤسسة التمويل الدولية لحوكمة الشركات العائلية، الطبعة الثانية، 2009.

177.فريق عمل GOAL08، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009.

178.مارغريت تشان، تعيين مراجع الحسابات الخارجي، منظمة الصحة العالمية،افريل2007.

179.المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، 2020.

180.منير زهران، وظيفة مراجعة الحسابات في منظومة الأمم المتحدة، وحدة التفتيش المشتركة للأمم المتحدة، جنيف، 2010.

II. المراجع باللغة الأجنبية

أولا: الكتب:

199. Daniéle Batude, L’audit comptable et financier, éditions Nathan, Paris, 1997.

200. Dov Ogien, comptabilité et audit bancaires normes françaises et IFRS, 4e édition, DUNOD éditeur de savoirs, Paris, 2014.

ثانيا: الأطروحات والرسائل:

201. HABBASH MURYA, THE EFFECTIVENESS OF CORPORATE GOVERNANCE AND EXTERNAL AUDIT ON CONSTRAINING EARNINGS MANAGEMENT PRACTICE IN THE UK, Durham theses, Durham University, 2010.

202. Kazouz Rafika. Normalisation et pratique professionnelle de l’audit comptable et financier en Algérie -Etude Empirique par questionnair. Thèse de Doctorat en Sciences. Option Gestion des entreprises. Université Djillali LIABES Sidi-Bel-Abbès. 2017 – 2018. P190.

ثالثا: المقالات والمنشورات العلمية:

203.Abdelkader AYADI, Youcef BELGUET, Rapprochement Entre La Pratique De L'audit L'égal Et Les Normes Algériennes D'audit (Naa) En Algérie Cas : Naa 210 / Accord Sur Les Termes Des Missions D'audit, Economiques des Business et Commerce, N°:06 Septembre2018.

204.Elisabeth Bertin, Christophe Godowski. Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une étude exploratoire. communication dans un congrès Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Mai 2010, Nice, France.

205.Lal Balkaran, Auditing the Corporate Governance Effort in an Organization, EDPACS: The EDP Audit, Control, and Security Newsletter, Volume 48, Issue 4, 11 Sep 2013.

206.Massil Baraka, Faiza Benikhlef, Amel Kasmi, Legal audit: comparison between France, the United States and Algeria, The Business and Management Review, Volume 10, Number 1, November 2018.

207.Riadh Manita, et al. The digital transformation of external audit and its impact on corporate Governance, Technological Forecasting & Social Change, N°150, 2020.

208.Vera Cunha, Lúcia Lima Rodrigues, Determinants of Structure of Corporate Governance Disclosure in Portugal, Review of Business Management, São Paulo, 2018.

رابعا: المداخلات:

209. Chiha Khemici, Environnement de l'audit comptable : Mise en œuvre de l'audit du cycle « stocks », La première conférence internationale sur la comptabilité et l'audit à la lumière de l'environnement des affaires internationales, Université Msila, 4 et 5 décembre 2012.

210. David Carassus, Nathalie Gardes. Audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations. Colloque de l'IAAER, 2005, Bordeaux, France.

211. Fodil Adjaoud, Chokri Mamoghli, Fatma Siala. La réputation de l'audit externe et les mécanismes de gouvernement d'entreprise: Interactions et effet sur la performance. 28ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, France. May 2007 .

خامسا: إصدارات الهيئات

212. Code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes, CNCC, octobre 2015.
213. International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York, volume 1, 2018.
214. International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York, volume 1, 2020.
215. International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York, (ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA), 2016 -2017.
216. OECD, G20/OECD Principles of Corporate Governance , OECD Publishing, Paris, 2017.

سادسا: المواقع الالكترونية:

217. http://www.cnc.dz/presentation.asp
218. https://ebook.univeyes.com/40850
219. https://shmsprod.s3.amazonaws.com/media/editor/149920/%D9%86%D8%B8%D8%B1%D9%8A%D8%A7%D8%AA_%D8%A7%D9%84%D8%AD%D9%88%D9%83%D9%85%D8%A9.pdf
220. http://www.cnc.dz/presentation.asp
221. https://www.iaasb.org/about-iaasb
222. https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose
223. https://www.sgbv.dz/ar/?page=rubrique&mod=141
224. https://www.sgbv.dz/ar/?page=rubrique&mod=147

الملاحق

الملحق رقم (1): نماذج عن الملاحظات المشار إليها في إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA

المعيار الجزائري للتدقيق 500

المقدمة

مجال التطبيق

1- يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية و مناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

2- يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمّعة أثناء التدقيق.

تعالج معايير جزائرية أخرى للتدقيق:

- جوانب معينة للتدقيق (م.ج.ت 315 [1] ، م.ج.ت 501 [2])،
- عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضيع معينة (م.ج.ت 570 [3])
- إجراءات خاصة لجمع العناصر المقنعة (م.ج.ت 520 [4])
- تقدير مدى كفاية و ملائمة العناصر المقنعة المجمّعة (م.ج.ت 200 [5] و م.ج.ت 330 [6]).

المعيار الجزائري للتدقيق 300

تتم قراءة المعيار الجزائري للتدقيق 300 على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 200 "الأهداف العامة للمستقل و أداء التدقيق من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق"

المعيار الجزائري للتدقيق 530 : السّبر في التدقيق

تتم قراءة المعيار الجزائري 530 "السّبر في التدقيق" على ضوء المعيار الجزائري 200 "الأهداف العامة للمدقق".

الملحق رقم (2): نموذج عن أداة الدراسة "النسخة العربية"

جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استبيان حول

التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية

رقم الاستبيان:.....

في إطار إعداد أطروحة دكتوراه بعنوان: **التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية**، والذي سنوضح من خلاله علاقة حوكمة الشركات بالتدقيق الخارجي، ودور هذا الأخير في تعزيز حوكمة الشركات وإرساء مبادئها.

يسرنا سيدي، سيدتي: أن نضع بين أيديكم هذه الاستبانة لمشاركتنا بإثراء هذا الموضوع، قناعة منا بتعاونكم في خدمة البحث العلمي.

لذا نلتمس من سيادتكم الإجابة على الأسئلة، وذلك بوضع علامة (×) في خانة الإجابة التي ترونها مناسبة، علماً أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وفي الأخير نشكر لكم تعاونكم معنا.

الطالبة: نقاز نور الهدى

المعلومات الشخصية			
طبيعة المهنة	محافظ حسابات ☐	خبير محاسب ☐	
الخبرة المهنية	أقل من10 سنوات ☐	من10 إلى 20 سنة ☐	أكثر من 20 سنة ☐
نوع الشركات المدققة	عامة ☐	خاصة ☐	عامة + خاصة ☐

المحور الأول: حوكمة الشركات " مبادئ حوكمة الشركات"						
المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات						
	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تعمل الشركات في إطار تشريعي (القوانين) وتنظيمي (اللوائح) مرن وفعال يمكن للمشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية بكل ثقة.					
02	تعمل الشركات في إطار مجموعة من القوانين واللوائح التي تتميز بالوضوح والعدالة، وقابليتها للتطبيق.					
03	تعمل الشركات على وضع إطار قانوني وتنظيمي يراعي الواقع الاقتصادي ويتوافق مع حكم القانون.					
04	تسعى الشركات لاكتساب مجموعة من الشروط والمتطلبات التنظيمية بغية إدراجها في البورصة.					
05	تعمل الشركات على تعميم نشر لوائحها وقوائم الاجراءات الخاصة بها على مختلف مصالحها وأقسامها لضمان التقيد بها.					
06	تعمل الشركات على صياغة عقود واضحة توثق فيها مجمل حقوق وواجبات أطراف التعاقد.					
07	تسهر الشركات على امتلاك هيكل تنظيمي كفء وفعال.					
08	تعمل الشركات على تقسيم المهام والمسؤوليات بما يتلاءم مع الكفاءة العلمية والخبرة المهنية.					
09	تعمل الشركات على إيجاد نظم فعالة للمساءلة والحوافز.					
المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية						
	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
10	تضمن الشركات أن يأخذ مجلس الإدارة بعين الاعتبار مصلحتها ومصلحة مساهميها بالدرجة الأولى قبل إصدار أي قرارا.					
11	تعمل الشركات على حماية حقوق كل المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والأجانب.					
12	تضمن الشركات معاملة كافة المساهمين حملة نفس فئة الأسهم معاملة متكافئة.					
13	تتيح الشركات فرصة المشاركة الفاعلة والمتكافئة للمساهمين في اجتماعات الجمعية العامة وممارسة حقهم في التصويت.					
14	تسهر الشركات على تقديم توزيعات الأرباح لكل المساهمين في وقتها وبالقيمة المتفق عليها في الجمعية العامة العادية.					

15	تشرف الشركات على المعاملات التي تقوم بينها وبين مختلف الأطراف ذات العلاقة (المساهمين والإداريين) أو بين مقربيهم لتحمي مصلحتها ومصلحة مساهميها.					
المبدأ الثالث: المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء						
	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
16	تفصح المؤسسات الاستثمارية الموجودة في السوق المالية الجزائرية عن سياساتها المتعلقة بحوكمة الشركات والتصويت فيما يتعلق باستثماراتها.					
17	تسهر السوق المالية الجزائرية على التنظيم الفعلي لعملية الإدراج في بورصة القيم المنقولة، ومنع أي نوع من التلاعب.					
18	تقوم السوق المالية الجزائرية بإدارة نظام التداول والتسعير في بورصة القيم المنقولة.					
19	تعمل السوق المالية الجزائرية على نشر كل المعلومات المتعلقة بكافة المعاملات التي حدثت داخل البورصة.					
20	تقوم السوق المالية الجزائرية بمراقبة الشركات بطريقة تتميز بالكفاءة والفعالية.					
21	تتوفر السوق المالية الجزائرية على سياسة سليمة للحوافز تشمل جميع أنحاء السلسلة الاستثمارية.					
22	يقوم الوسطاء داخل السوق المالية الجزائرية بدور مهم في صناعة القرارات الاستثمارية.					
المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات						
	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
23	تعترف الشركات بحقوق أصحاب المصالح وتسهر على احترامها.					
24	يحصل أصحاب المصالح على التعويض في حالة انتهاك حقوقهم.					
25	يتواصل أصحاب المصالح بما في ذلك العاملين الأفراد والهيئات التي تمثلهم مع مجلس الإدارة والسلطات العامة المختصة للإعراب عن مخاوفهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية بكل موضوعية.					
26	يتعاون أصحاب المصالح مع الشركات لخلق الثروة وفرص العمل، وتحقيق الاستدامة للمشاريع المبنية على أسس مالية سليمة.					
27	يدعم أصحاب المصالح مبدأ الافصاح والشفافية ويشجعون الشركات على تطبيقه.					
28	يشارك العمال في عملية اتخاذ القرار من خلال تقديمهم لآرائهم ومناقشتها.					
المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية						
	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
29	تتبع الشركات مجموعة من السياسات المنتهجة عموما والخاصة بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية.					
30	تقوم الشركات بإعداد المعلومات والإفصاح عنها وفقاً لمعايير عالية الجودة للمحاسبة والإبلاغ المالي.					

31	تفصح الشركات عن كل المعلومات (المالية وغير المالية) التي يحتاجها المساهمين ومختلف أصحاب المصالح في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.					
32	تفصح الشركات عن كافة المعلومات المتعلقة بالهياكل والسياسات والاجراءات الإدارية والمحاسبية التي تصف أسلوب الحكم الممارس فيها ومدى تطبيقها لمبادئ حوكمة الشركات.					
33	تفصح الشركات عن كل المعلومات التي تخص مواردها البشرية وعلى وجه الخصوص أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا بما في ذلك مؤهلاتهم، وخبراتهم، والمكافآت والامتيازات التي قد تحصلوا عليها.					
34	تفصح الشركات عن المعلومات التي تخص المعاملات التي تتم بينها وبين الأطراف ذات العلاقة أو بين مقربيهم.					
35	تسهر الشركات على ضمان الاتصال الجيد مع المساهمين ومختلف أصحاب المصالح من خلال توفير قنوات اتصال كفؤة وفعالة.					
المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة						
	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
36	يسهر مجلس الإدارة على إدارة اجتماعاته بفعالية، واتخاذ قرارات تصب في صالح الشركة والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح.					
37	يقوم مجلس الإدارة برسم الأهداف الاستراتيجية للشركة ويسهر على تحقيقها مراعيا بذلك مصالح المساهمين ومختلف أصحاب المصالح.					
38	يضمن مجلس الإدارة الانتخاب الشفاف لأعضائه واختياره لمديرين تنفيذيين أكفاء.					
39	يقوم مجلس الإدارة برصد وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة، وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك من إساءة في استخدام أصول الشركة.					
40	يشرف مجلس الإدارة على عمل الإدارة التنفيذية، ويسهر على تقديم المكافآت لمستحقيها (مدراء تنفيذيين وغيرهم).					
41	ينسق مجلس الإدارة بين الإدارة التنفيذية والمساهمين.					
42	يشرف مجلس الإدارة على إعداد القوائم المالية وإيصالها للمساهمين ومختلف أصحاب المصالح.					
43	يسهر مجلس الإدارة على ضمان استقلال وحياد المدقق الخارجي وذلك من خلال لجنة التدقيق المنبثقة منه.					

*__أصحاب المصالح__: هم مجموعة من الأطراف الذين تربطهم مصالح مشتركة مع الشركة، ويتمثلون أساسا في (المستثمرين، الموردون، الدولة ومصالح الضرائب، المنظمات التجارية، المؤسسات المالية، العمال، العملاء، المجتمع المدني).

المحور الثاني: التدقيق الخارجي " سيرورة مهمة التدقيق الخارجي في الشركة محل التدقيق " 200						
أولا: الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي						
	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	أتفق مع إدارة الشركة محل التدقيق حول شروط وأحكام مهمة التدقيق.	210				
02	أتعرف على الشركة محل التدقيق من خلال قيامي بزيارة استطلاعية وجمع كل المعلومات المتعلقة بالشركة ومحيطها.	315				
03	أقوم بإعداد وحفظ وثائق التدقيق (ملفات العمل) التي تساعدني على أداء مهمة التدقيق.	230				
ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق						
	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
أ.	**تقييم نظام الرقابة الداخلية**	265				
04	أقوم بدراسة البيئة الرقابية للشركة بشكل عام (الهيكل التنظيمي، اللوائح التنظيمية، المجموعة المستندية والدفترية، قسم التدقيق الداخلي).					
05	أقوم بفحص تصميم نظام الرقابة الداخلية.					
06	أقوم بإجراء اختبارات التطابق مع إجراءات الرقابة المحددة.					
07	أقوم بتقييم نتائج الفحص، وأحدد نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة محل التدقيق.					
ب.	**إعداد برنامج التدقيق**	300،320				
08	أقوم بإعداد برنامج التدقيق على ضوء النتائج التي تحصلت عليها أثناء تقييمي لنظام الرقابة الداخلية.					
09	أضيف التعديلات التي أراها مناسبة على برنامج التدقيق عند الحاجة لذلك.					
ثالثا: فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير						
	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
أ.	**فحص حسابات الشركة محل التدقيق**	599 – 500				
10	أقوم بجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لأبني عليها رأيي.					
11	أقوم بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات المتحصل عليها.					
12	أتأكد من وجود كل القوائم المالية التفصيلية وكل المعلومات التي تفسرها وتساعد على فهمها.					
13	أقوم بفحص حسابات الشركة محل التدقيق.					
14	أتأكد من وجود كل المعلومات التي ينبغي الإشارة إليها كالطرق المحاسبية المتبعة، ومختلف التغييرات التي طرأت عليها.					
15	أستفيد من عمل المدقق الداخلي أثناء أدائي لمهامي.	610				
16	أستعين أحياناً بخبير للقيام بمهمة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق.	620				
ب.	**إعداد التقرير**	799 – 700				
17	أقوم بتقديم رأيي حول القوائم المالية في شكل تقرير وفقاً للنموذج المتعارف عليه.	700				

18	أقوم بجمع آراء أعضاء فريق عمل التدقيق لاستنتاج رأي موحد وشامل حول صحة وشرعية القوائم المالية.	600				
أوضح في تقرير التدقيق:						
19	ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	250				
20	ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً لما جاء في النظام المحاسبي المالي SCF.	250				
21	ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة معقولة في ظل الظروف المختلفة.	250				
22	ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة من قبل الشركة ثابتة.	250				
23	ما إذا كانت هناك شكوك تحوم حول استمرارية الشركة محل التدقيق.	570				
24	ما إذا كانت القوائم المالية تقدم الافصاحات الكافية (تحتوي على كافة المعلومات والايضاحات) التي تمكن مستخدميها من فهم المعلومات والاحداث الهامة التي حدثت في الشركة.	570				
المحور الثالث: معايير التدقيق الجزائرية والدولية						
	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الجزائرية **NAA**.					
02	يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الدولية **ISA**.					
03	يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر.					

الملحق رقم (3): نموذج عن أداة الدراسة "النسخة الفرنسية"

Université Hassiba Benbouali de Chlef

Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion

Questionnaire sur :

L'audit externe et son rôle dans la renforçaient de gouvernance d'entreprise à l'ombre des normes algériennes et internationales d'audit.

Numéro du questionnaire :….

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat intitulée : **L'audit externe et son rôle dans la renforçaient de gouvernance d'entreprise à l'ombre des normes algériennes et internationales d'audit,** à travers lequel nous clarifierons la relation entre la gouvernance d'entreprise et l'audit externe, et le rôle de ce dernier dans le renforcement de gouvernance d'entreprise et établir ses principes.

Nous sommes heureux Monsieur, Madame : de vous remettre ce questionnaire afin de partager avec nous l'enrichissement de ce sujet, convaincus de votre coopération au service recherche scientifique.

Par conséquent, nous vous demandons de répondre aux questions, en mettant un signe (X) dans la case pour la réponse que vous jugez appropriée, sachant que votre réponse sera traitée en toute confidentialité, et ne sera utilisée qu'à des fins de recherche scientifique.

Enfin, nous vous remercions de votre coopération avec nous.

Doctorant : Neggaz Nour El Houda

Renseignements personnels		
La nature de la profession	commissaire aux comptes ☐	expert-comptable ☐
l'expérience professionnelle	moins de 10 ans ☐	de 10 à 20 ans ☐ plus de 20 ans ☐
Type d'entreprises auditées	publique ☐	Privée ☐ publique + Privée ☐

Le premier axe : La gouvernance d'entreprise "les principes de gouvernance d'entreprise".

Le premier principe : Mise en place des fondements d'un régime de gouvernance d'entreprise efficace.

	Les phrases	pas du tout d'accord	pas d'accord	neutre	d'accord	tout à fait d'accord
01	Les entreprises opèrent dans un cadre législatif et réglementaire souple et efficace sur lequel les acteurs du marché peuvent établir en toute confiance leurs relations contractuelles.					
02	Les entreprises sont régies par un ensemble de lois et de règlements clairs, équitables et applicables.					
03	Les entreprises travaillent sur un cadre législatif et réglementaire qui tient compte de la réalité économique et correspond à l'état de droit.					
04	Les entreprises cherchent à acquérir un ensemble de conditions et d'exigences réglementaires afin d'être coter en bourse.					
05	Les entreprises s'emploient à diffuser leurs réglementations et des listes de procédures auprès de leurs différents services afin d'en assurer le respect.					
06	Les entreprises cherchent à formuler des contrats clairs documentant tous les droits et devoirs des parties contractantes.					
07	Les entreprises s'assurent d'avoir une structure organisationnelle efficiente et efficace.					
08	Les entreprises divisent les tâches et les responsabilités en fonction de la compétence scientifique et de l'expérience professionnelle.					
09	Les entreprises cherchent à créer des systèmes efficaces de responsabilisation et de motivation.					

Le deuxième principe : Droits et traitement équitable des actionnaires, et principales fonctions des détenteurs du capital.

	Les phrases	pas du tout d'accord	pas d'accord	neutre	d'accord	tout à fait d'accord
10	Les entreprises s'assurent que son Conseil d'administration tient compte de leurs intérêts et les intérêts de ses actionnaires avant de toutes les décisions.					
11	Les entreprises protègent les droits de tous les actionnaires, y compris les actionnaires minoritaires et étrangers.					
12	Les entreprises veillent à ce que tous les actionnaires de la même catégorie d'actions soient traités également.					

13	Les entreprises offrent la possibilité d'une participation active et équivalente des actionnaires aux réunions de l'assemblée générale et de l'exercice de leur droit de vote.					
14	Les sociétés veillent à ce que les distributions de bénéfice à tous les actionnaires soient effectuées à temps et à la valeur convenue lors de l'assemblée générale ordinaire.					
15	Les entreprises surveillent toutes les transactions entre elles et des différentes parties liées (actionnaires et administrateurs) ou leurs proches pour protéger leurs intérêts et les intérêts de ses actionnaires.					
Le troisième principe : Investisseurs institutionnels, marchés boursiers et autres intermédiaires.						
Les phrases		pas du tout d'accord	pas d'accord	neutre	d'accord	tout à fait d'accord
16	Les institutions d'investissements présents sur le marché financier algérien diffusion leurs politiques de gouvernance d'entreprise et de vote.					
17	Le marché financier algérien veille à l'organisation réelle du processus de la cotation sur la bourse et empêche toute forme de manipulation.					
18	Le marché financier algérien gère le système de négociation et de tarification de la bourse.					
19	Le marché financier algérien s'efforce de diffuser toutes les informations concernant toutes les transactions qui ont eu lieu en bourse.					
20	Le marché financier algérien surveille les entreprises de manière efficiente et efficace.					
21	Le marché financier algérien a une bonne politique de motivation.					
22	Les intermédiaires (courtiers) du marché financier algérien jouent un rôle important dans la prise de décision en matière d'investissement.					
Quatrième principe : Rôle des différentes parties prenantes* dans la gouvernance d'entreprise.						
Les phrases		pas du tout d'accord	pas d'accord	neutre	d'accord	tout à fait d'accord
23	Les entreprises reconnaissent et respectent les droits des parties prenantes.					
24	Les parties prenantes reçoivent une indemnité en cas de violation de leurs droits.					
25	Les parties prenantes, y compris les travailleurs et leurs organes représentatifs, communiquent avec le Conseil d'administration et les autorités publiques concernées, pour exprimer objectivement leurs préoccupations concernant les pratiques illégales ou immorales.					

26	Les parties prenantes coopèrent avec les entreprises pour créer de la richesse et des opportunités d'emploi, et assurer la durabilité des projets construits sur des bases financières solides.					
27	Les parties prenantes soutiennent le principe de divulgation et de transparence et encouragent les entreprises à le mettre en œuvre.					
28	Les travailleurs participent à la prise de décision en présentant et en discutant leurs opinions.					
Cinquième principe : Transparence et diffusion de l'information.						
Les phrases		pas du tout d'accord	pas d'accord	neutre	d'accord	tout à fait d'accord
29	Les entreprises suivent un ensemble de politiques adoptées en matière de transparence et de diffusion des informations financières.					
30	Les entreprises préparent et publient des informations conformément à des normes comptables et financières de haute qualité.					
31	Les entreprises divulguent toutes les informations (financières et non financières) dont les actionnaires et les différentes parties prenantes ont besoin en temps opportun et de manière régulière.					
32	Les entreprises diffusion toutes les informations relatives aux structures, politiques et procédures administratives et comptables qui décrivent le style de gouvernance appliqué en elles, et la mesure dans laquelle elles appliquent les principes de gouvernance d'entreprise.					
33	Les entreprises divulguent toutes les informations relatives à leurs ressources humaines, notamment les membres du conseil d'administration et de la haute direction, y compris leurs qualifications, leur expérience, les récompenses et les privilèges qu'ils peuvent obtenir.					
34	Les entreprises diffusion des informations concernant les transactions qui ont lieu entre elles et des parties liées ou leurs proches.					
35	Les entreprises assurent une bonne communication avec les actionnaires et les parties prenantes en fournissant des canaux de communication efficients et efficaces.					

Sixième principe : Responsabilités du conseil d'administration.						
Les phrases		pas du tout d'accord	pas d'accord	neutre	d'accord	tout à fait d'accord
36	Le conseil d'administration gère efficacement ses réunions et prend des décisions dans l'intérêt de la société, des actionnaires et des différentes parties prenantes.					
37	Le conseil d'administration fixe les objectifs stratégiques de l'entreprise et veille à leur réalisation en tenant compte des intérêts des actionnaires et des différentes parties prenantes.					
38	Le conseil d'administration veille à la transparence de l'élection de ses membres et à la sélection d'administrateurs exécutifs compétents.					
39	Le conseil d'administration surveille et gère tout conflit potentiel dans l'intérêt de la direction de l'entreprise, des membres du conseil d'administration et des actionnaires, y compris l'utilisation abusive des actifs de l'entreprise.					
40	Le conseil d'administration supervise le travail de la direction exécutive et veille à ce que les récompenses soient accordées à ceux qui le méritent (directeurs exécutifs et autres).					
41	Le conseil d'administration assure la coordination entre la direction exécutive et les actionnaires.					
42	Le conseil d'administration supervise la préparation et la communication des états financiers aux actionnaires et aux différentes parties prenantes.					
43	Le conseil d'administration assure l'indépendance et l'impartialité de l'auditeur externe par l'entremise de son comité d'audit.					

* **Parties prenantes** : Toutes les parties ayant des intérêts communs avec l'entreprise sont principalement: les investisseurs, les fournisseurs, les administrations publiques et fiscaux, les organisations commerciales, les institutions financières, les travailleurs, les clients, la société civile.

Le deuxième axe : l'audit externe « Le déroulement de la mission d'audit externe dans l'entreprise auditée ».						
Premièrement : Procédures initiales - préparatoires - pour la mission d'audit externe.						
Les phrases		pas du tout d'accord	pas d'accord	neutre	d'accord	tout à fait d'accord
01	Je suis d'accord avec la direction de l'entreprise auditée sur les termes et conditions de la mission d'audit.					
02	J'apprends à connaître l'entreprise auditée en effectuant une visite exploratoire et en recueillant toutes les informations relatives à l'entreprise et à son environnement.					
03	Je prépare et conserve les documents d'audit (dossiers de travail) qui m'aident à réaliser la mission d'audit.					
Deuxièmement : Évaluer le système de contrôle interne et préparer le programme d'audit.						
Les phrases		pas du tout d'accord	pas d'accord	neutre	d'accord	tout à fait d'accord
a.	**Évaluer le système de contrôle interne.**					
04	J'étudie l'environnement de contrôle de l'entreprise (structure organisationnelle, réglementation, collection de documentaire et livre, service d'audit interne).					
05	J'examine la conception du système de contrôle interne.					
06	J'effectue des tests de conformité avec les procédures de contrôle spécifiées.					
07	J'évalue les résultats de l'examen, et identifie les forces et les faiblesses du système de contrôle interne de l'entreprise auditée.					
b.	**Préparer le programme d'audit.**					
08	Je prépare le programme d'audit à la lumière des résultats obtenus lors de mon évaluation du système de contrôle interne.					
09	J'ajoute les modifications que je juge appropriées au programme d'audit lorsque cela est nécessaire.					
Troisièmement : Examiner des comptes de l'entreprise et préparer du rapport.						
Les phrases		pas du tout d'accord	pas d'accord	neutre	d'accord	tout à fait d'accord
a.	**Examiner des comptes de l'entreprise audités.**					
10	Je recueille des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquelles fonder mon opinion.					
11	J'examine et évalue les conclusions tirées des éléments probants obtenues.					
12	Je m'assure qu'il y a tous les états financiers détaillés et toute l'information que vous interprétez et aidez à comprendre.					

13	J'examine les comptes de l'entreprise audités.					
14	Je m'assure qu'il y a toutes les informations il faut se mentionner, telles que les méthodes comptables utilisées, et les différents changements qui y sont intervenus.					
15	Je profite du travail de l'auditeur interne dans l'exercice de mes fonctions.					
16	Parfois, j'embauche un expert pour faire un travail qui nécessite une expérience dans un domaine autre que la comptabilité et l'audit.					
b. Préparer du rapport.						
17	Je présente mon opinion sur les états financiers sous la forme d'un rapport selon la forme couramment utilisée.					
18	Je recueille les opinions des membres du groupe de travail d'audit pour conclure une opinion unifiée et globale sur la validité et la légalité des états financiers.					
J'explique dans le rapport d'audit :						
19	Si les états financiers ont été préparés conformément aux principes comptables généralement reconnus.					
20	Si les états financiers ont été préparés conformément au SCF.					
21	Si les estimations comptables faites par l'administration sont raisonnables dans les différentes circonstances.					
22	Si les politiques comptables appliquées par l'entreprise sont cohérentes.					
23	S'il existe des doutes sur la continuité de l'entreprise auditée.					
24	Si les états financiers fournissent suffisamment des informations (contenant toutes les informations et les clarifications) qui permettent à leurs utilisateurs de comprendre les informations et événements importants qui ont eu lieu dans l'entreprise.					
Le troisième axe : Les normes algériennes et internationales d'audit.						
Les phrases		pas du tout d'accord	pas d'accord	neutre	d'accord	tout à fait d'accord
01	Les professionnels de l'audit externe en Algérie appliquent les normes algériennes d'audit NAA.					
02	Les professionnels de l'audit externe en Algérie appliquent les normes internationales d'audit ISA.					
03	La publication des normes algériennes d'audit améliore la qualité de la profession d'audit externe en Algérie.					

الملحق رقم (4): قائمة محكمي أداة الدراسة

	الرقم	اسم المحكم	المؤسسة	تخصص التحكيم
أكاديمي	1	طرشي محمد	**جامعة الشلف**	جانب التدقيق والحوكمة
	2	جيلالي عياد غلام الله	**جامعة الشلف**	جانب التدقيق
	3	ترقو محمد	**جامعة الشلف**	الجانب الإحصائي والمنهجي
	4	بوقسري سارة	**جامعة الشلف**	جانب الحوكمة
	5	بلكيحل عبد القادر	**جامعة الشلف**	جانب التدقيق والحوكمة
	6	نوي الحاج	**جامعة الشلف**	جانب التدقيق والحوكمة
	7	براهمية إبراهيم	**جامعة الشلف**	جانب التدقيق والحوكمة
	8	صافو فتيحة	**جامعة الشلف**	جانب التدقيق
	9	عيادي عبد القادر	**جامعة الشلف**	جانب التدقيق
	10	بن نافلة قدور	**جامعة الشلف**	الجانب المنهجي
	11	فلاق صليحة	**جامعة الشلف**	جانب الحوكمة
	12	حمدي معمر	**جامعة الشلف**	جانب الحوكمة
	13	نساب عائشة	**جامعة الشلف**	جانب التدقيق والحوكمة
	14	ناصف محمد	**جامعة الشلف**	الجانب الإحصائي والمنهجي
	15	هنداوي محفوظ	**جامعة الشلف**	الجانب الإحصائي والمنهجي
	16	قيداون أبو بكر الصديق	**جامعة تيسمسيلت**	جانب التدقيق والحوكمة
أكاديمي ومهني	17	مرحوم محمد الحبيب	**جامعة مستغانم** **مكتب خبير محاسب**	جانب التدقيق
	18	سعدي الجيلالي	**جامعة الشلف** **مكتب محافظ حسابات**	جانب التدقيق

الملحق رقم (5): معاملات ثبات أداة الدراسة "ألفا كرومباخ"

الملحق رقم (5-1): معامل ثبات المحور الأول "حوكمة الشركات"

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,978	43

الملحق رقم (5-2): معامل ثبات المحور الثاني "التدقيق الخارجي"

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,941	24

الملحق رقم (5–3): معامل ثبات المحور الثالث "معايير التدقيق الجزائرية والدولية"

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,597	3

الملحق رقم (5–4): معامل ثبات أداة الدراسة ككل "الاستبيان"

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,975	70

الملحق رقم (6): الفرضية الفرعية الأولى "تطبق الشركات الجزائرية مبادئ حوكمة الشركات"

الملحق رقم (6–1): الفرضية الجزئية رقم (1.1) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات"

تعمل الشركات في إطار تشريعي (القوانين) وتنظيمي (اللوائح) مرن وفعال يمكن للمشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية بكل ثقة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	4,2	4,2	4,2
	غير موافق	12	16,7	16,7	20,8
	محايد	22	30,6	30,6	51,4
	موافق	29	40,3	40,3	91,7
	موافق بشدة	6	8,3	8,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تعمل الشركات في إطار مجموعة من القوانين واللوائح التي تتميز بالوضوح والعدالة، وقابليتها للتطبيق.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	4,2	4,2	4,2
	غير موافق	13	18,1	18,1	22,2
	محايد	22	30,6	30,6	52,8
	موافق	29	40,3	40,3	93,1
	موافق بشدة	5	6,9	6,9	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تعمل الشركات على وضع إطار قانوني وتنظيمي يراعي الواقع الاقتصادي ويتوافق مع حكم القانون.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	5,6	5,6	5,6
	غير موافق	13	18,1	18,1	23,6
	محايد	23	31,9	31,9	55,6
	موافق	25	34,7	34,7	90,3
	موافق بشدة	7	9,7	9,7	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تسعى الشركات لاكتساب مجموعة من الشروط والمتطلبات التنظيمية بغية إدراجها في البورصة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	8,3	8,3	8,3
	غير موافق	15	20,8	20,8	29,2
	محايد	28	38,9	38,9	68,1
	موافق	20	27,8	27,8	95,8
	موافق بشدة	3	4,2	4,2	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تعمل الشركات على تعميم نشر لوائحها وقوائم الاجراءات الخاصة بها على مختلف مصالحها وأقسامها لضمان التقيد بها.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	5,6	5,6	5,6
	غير موافق	15	20,8	20,8	26,4
	محايد	22	30,6	30,6	56,9
	موافق	25	34,7	34,7	91,7
	موافق بشدة	6	8,3	8,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تعمل الشركات على صياغة عقود واضحة توثق فيها مجمل حقوق وواجبات أطراف التعاقد.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	4,2	4,2	4,2
	غير موافق	7	9,7	9,7	13,9
	محايد	17	23,6	23,6	37,5
	موافق	32	44,4	44,4	81,9
	موافق بشدة	13	18,1	18,1	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تسهر الشركات على امتلاك هيكل تنظيمي كفء وفعال.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	4,2	4,2	4,2
	غير موافق	6	8,3	8,3	12,5
	محايد	19	26,4	26,4	38,9
	موافق	36	50,0	50,0	88,9
	موافق بشدة	8	11,1	11,1	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تعمل الشركات على تقسيم المهام والمسؤوليات بما يتلاءم مع الكفاءة العلمية والخبرة المهنية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	6,9	6,9	6,9
	غير موافق	8	11,1	11,1	18,1
	محايد	17	23,6	23,6	41,7
	موافق	35	48,6	48,6	90,3
	موافق بشدة	7	9,7	9,7	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تعمل الشركات على إيجاد نظم فعالة للمساءلة والحوافز.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	5,6	5,6	5,6
	غير موافق	11	15,3	15,3	20,8
	محايد	26	36,1	36,1	56,9
	موافق	28	38,9	38,9	95,8
	موافق بشدة	3	4,2	4,2	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق رقم (6-2): الفرضية الجزئية رقم (2.1) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية"

تضمن الشركات أن يأخذ مجلس الإدارة بعين الاعتبار مصلحتها ومصلحة مساهميها بالدرجة الأولى قبل إصدار أي قرارا.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	5,6	5,6	5,6
	غير موافق	8	11,1	11,1	16,7
	محايد	17	23,6	23,6	40,3
	موافق	34	47,2	47,2	87,5
	موافق بشدة	9	12,5	12,5	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تعمل الشركات على حماية حقوق كل المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والأجانب.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	4,2	4,2	4,2
	غير موافق	10	13,9	13,9	18,1
	محايد	11	15,3	15,3	33,3
	موافق	34	47,2	47,2	80,6
	موافق بشدة	14	19,4	19,4	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تضمن الشركات معاملة كافة المساهمين حملة نفس فئة الأسهم معاملة متكافئة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	4,2	4,2	4,2
	غير موافق	10	13,9	13,9	18,1
	محايد	20	27,8	27,8	45,8
	موافق	28	38,9	38,9	84,7
	موافق بشدة	11	15,3	15,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تتيح الشركات فرصة المشاركة الفاعلة والمتكافئة للمساهمين في اجتماعات الجمعية العامة وممارسة حقهم في التصويت.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	5,6	5,6	5,6
	غير موافق	9	12,5	12,5	18,1
	محايد	12	16,7	16,7	34,7
	موافق	33	45,8	45,8	80,6
	موافق بشدة	14	19,4	19,4	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تسهر الشركات على تقديم توزيعات الأرباح لكل المساهمين في وقتها وبالقيمة المتفق عليها في الجمعية العامة العادية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	4,2	4,2	4,2
	غير موافق	8	11,1	11,1	15,3
	محايد	11	15,3	15,3	30,6
	موافق	36	50,0	50,0	80,6
	موافق بشدة	14	19,4	19,4	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تشرف الشركات على المعاملات التي تقوم بينها وبين مختلف الأطراف ذات العلاقة (المساهمين والإداريين) أو بين مقربيهم لتحمي مصلحتها ومصلحة مساهميها.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	5,6	5,6	5,6
	غير موافق	7	9,7	9,7	15,3
	محايد	20	27,8	27,8	43,1
	موافق	30	41,7	41,7	84,7
	موافق بشدة	11	15,3	15,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق رقم (6–3): الفرضية الجزئية رقم (3.1) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء"

تفصح المؤسسات الاستثمارية الموجودة في السوق المالية الجزائرية عن سياساتها المتعلقة بحوكمة الشركات والتصويت فيما يتعلق باستثماراتها.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	6,9	6,9	6,9
	غير موافق	11	15,3	15,3	22,2
	محايد	33	45,8	45,8	68,1
	موافق	17	23,6	23,6	91,7
	موافق بشدة	6	8,3	8,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تسهر السوق المالية الجزائرية على التنظيم الفعلي لعملية الإدراج في بورصة القيم المنقولة، ومنع أي نوع من التلاعب.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	6,9	6,9	6,9
	غير موافق	17	23,6	23,6	30,6
	محايد	25	34,7	34,7	65,3
	موافق	19	26,4	26,4	91,7
	موافق بشدة	6	8,3	8,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تقوم السوق المالية الجزائرية بإدارة نظام التداول والتسعير في بورصة القيم المنقولة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	6,9	6,9	6,9
	غير موافق	16	22,2	22,2	29,2
	محايد	30	41,7	41,7	70,8
	موافق	13	18,1	18,1	88,9
	موافق بشدة	8	11,1	11,1	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تعمل السوق المالية الجزائرية على نشر كل المعلومات المتعلقة بكافة المعاملات التي حدثت داخل البورصة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	8	11,1	11,1	11,1
	غير موافق	20	27,8	27,8	38,9
	محايد	22	30,6	30,6	69,4
	موافق	18	25,0	25,0	94,4
	موافق بشدة	4	5,6	5,6	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تقوم السوق المالية الجزائرية بمراقبة الشركات بطريقة تتميز بالكفاءة والفعالية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	11	15,3	15,3	15,3
	غير موافق	16	22,2	22,2	37,5
	محايد	27	37,5	37,5	75,0
	موافق	14	19,4	19,4	94,4
	موافق بشدة	4	5,6	5,6	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تتوفر السوق المالية الجزائرية على سياسة سليمة للحوافز تشمل جميع أنحاء السلسلة الاستثمارية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	14	19,4	19,4	19,4
	غير موافق	18	25,0	25,0	44,4
	محايد	28	38,9	38,9	83,3
	موافق	8	11,1	11,1	94,4
	موافق بشدة	4	5,6	5,6	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

يقوم الوسطاء داخل السوق المالية الجزائرية بدور مهم في صناعة القرارات الاستثمارية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	12	16,7	16,7	16,7
	غير موافق	17	23,6	23,6	40,3
	محايد	30	41,7	41,7	81,9
	موافق	9	12,5	12,5	94,4
	موافق بشدة	4	5,6	5,6	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق رقم (6-4): الفرضية الجزئية رقم (4.1) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات"

تعترف الشركات بحقوق أصحاب المصالح وتسهر على احترامها.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	5,6	5,6	5,6
	غير موافق	5	6,9	6,9	12,5
	محايد	25	34,7	34,7	47,2
	موافق	33	45,8	45,8	93,1
	موافق بشدة	5	6,9	6,9	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

يحصل أصحاب المصالح على التعويض في حالة انتهاك حقوقهم.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	4,2	4,2	4,2
	غير موافق	9	12,5	12,5	16,7
	محايد	36	50,0	50,0	66,7
	موافق	22	30,6	30,6	97,2
	موافق بشدة	2	2,8	2,8	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

يتواصل أصحاب المصالح بما في ذلك العاملين الأفراد والهيئات التي تمثلهم مع مجلس الإدارة والسلطات العامة المختصة للإعراب عن مخاوفهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية بكل موضوعية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	4,2	4,2	4,2
	غير موافق	7	9,7	9,7	13,9
	محايد	33	45,8	45,8	59,7
	موافق	23	31,9	31,9	91,7
	موافق بشدة	6	8,3	8,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

يتعاون أصحاب المصالح مع الشركات لخلق الثروة وفرص العمل، وتحقيق الاستدامة للمشاريع المبنية على أسس مالية سليمة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	5,6	5,6	5,6
	غير موافق	6	8,3	8,3	13,9
	محايد	33	45,8	45,8	59,7
	موافق	23	31,9	31,9	91,7
	موافق بشدة	6	8,3	8,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

يدعم أصحاب المصالح مبدأ الافصاح والشفافية ويشجعون الشركات على تطبيقه.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	5,6	5,6	5,6
	غير موافق	7	9,7	9,7	15,3
	محايد	29	40,3	40,3	55,6
	موافق	24	33,3	33,3	88,9
	موافق بشدة	8	11,1	11,1	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

يشارك العمال في عملية اتخاذ القرار من خلال تقديمهم لآرائهم ومناقشتها.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	9,7	9,7	9,7
	غير موافق	13	18,1	18,1	27,8
	محايد	25	34,7	34,7	62,5
	موافق	21	29,2	29,2	91,7
	موافق بشدة	6	8,3	8,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق رقم (6–5): الفرضية الجزئية رقم (5.1) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ الإفصاح والشفافية"

تتبع الشركات مجموعة من السياسات المنتهجة عموما والخاصة بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	6,9	6,9	6,9
	غير موافق	13	18,1	18,1	25,0
	محايد	16	22,2	22,2	47,2
	موافق	31	43,1	43,1	90,3
	موافق بشدة	7	9,7	9,7	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تقوم الشركات بإعداد المعلومات والإفصاح عنها وفقاً لمعايير عالية الجودة للمحاسبة والإبلاغ المالي.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	8,3	8,3	8,3
	غير موافق	16	22,2	22,2	30,6
	محايد	16	22,2	22,2	52,8
	موافق	30	41,7	41,7	94,4
	موافق بشدة	4	5,6	5,6	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تفصح الشركات عن كل المعلومات (المالية وغير المالية) التي يحتاجها المساهمين ومختلف أصحاب المصالح في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	6,9	6,9	6,9
	غير موافق	13	18,1	18,1	25,0
	محايد	23	31,9	31,9	56,9
	موافق	24	33,3	33,3	90,3
	موافق بشدة	7	9,7	9,7	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تفصح الشركات عن كافة المعلومات المتعلقة بالهياكل والسياسات والاجراءات الإدارية والمحاسبية التي تصف أسلوب الحكم الممارس فيها ومدى تطبيقها لمبادئ حوكمة الشركات.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	5,6	5,6	5,6
	غير موافق	20	27,8	27,8	33,3
	محايد	23	31,9	31,9	65,3
	موافق	22	30,6	30,6	95,8
	موافق بشدة	3	4,2	4,2	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تفصح الشركات عن كل المعلومات التي تخص مواردها البشرية وعلى وجه الخصوص أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا بما في ذلك مؤهلاتهم، وخبراتهم، والمكافآت والامتيازات التي قد تحصلوا عليها.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	6,9	6,9	6,9
	غير موافق	19	26,4	26,4	33,3
	محايد	17	23,6	23,6	56,9
	موافق	25	34,7	34,7	91,7
	موافق بشدة	6	8,3	8,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تفصح الشركات عن المعلومات التي تخص المعاملات التي تتم بينها وبين الأطراف ذات العلاقة أو بين مقربيهم.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	4,2	4,2	4,2
	غير موافق	16	22,2	22,2	26,4
	محايد	24	33,3	33,3	59,7
	موافق	23	31,9	31,9	91,7
	موافق بشدة	6	8,3	8,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

تسهر الشركات على ضمان الاتصال الجيد مع المساهمين ومخلف أصحاب المصالح من خلال توفير قنوات اتصال كفؤة وفعالة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	9,7	9,7	9,7
	غير موافق	10	13,9	13,9	23,6
	محايد	20	27,8	27,8	51,4
	موافق	31	43,1	43,1	94,4
	موافق بشدة	4	5,6	5,6	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق رقم (6–6): الفرضية الجزئية رقم (6.1) "تطبق الشركات الجزائرية مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة"

يسهر مجلس الإدارة على إدارة اجتماعاته بفعالية، واتخاذ قرارات تصب في صالح الشركة والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	4,2	4,2	4,2
	غير موافق	2	2,8	2,8	6,9
	محايد	10	13,9	13,9	20,8
	موافق	46	63,9	63,9	84,7
	موافق بشدة	11	15,3	15,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

يقوم مجلس الإدارة برسم الأهداف الاستراتيجية للشركة ويسهر على تحقيقها مراعيا بذلك مصالح المساهمين ومختلف أصحاب المصالح.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	6,9	6,9	6,9
	غير موافق	5	6,9	6,9	13,9
	محايد	6	8,3	8,3	22,2
	موافق	50	69,4	69,4	91,7
	موافق بشدة	6	8,3	8,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

يضمن مجلس الإدارة الانتخاب الشفاف لأعضائه واختياره لمديرين تنفيذيين أكفاء.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	4,2	4,2	4,2
	غير موافق	9	12,5	12,5	16,7
	محايد	18	25,0	25,0	41,7
	موافق	36	50,0	50,0	91,7
	موافق بشدة	6	8,3	8,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

يقوم مجلس الإدارة برصد وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة، وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك من إساءة في استخدام أصول الشركة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	4,2	4,2	4,2
	غير موافق	10	13,9	13,9	18,1
	محايد	17	23,6	23,6	41,7
	موافق	34	47,2	47,2	88,9
	موافق بشدة	8	11,1	11,1	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

يشرف مجلس الإدارة على عمل الإدارة التنفيذية، ويسهر على تقديم المكافآت لمستحقيها (مدراء تنفيذيين وغيرهم).					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	5,6	5,6	5,6
	غير موافق	5	6,9	6,9	12,5
	محايد	17	23,6	23,6	36,1
	موافق	40	55,6	55,6	91,7
	موافق بشدة	6	8,3	8,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

ينسق مجلس الإدارة بين الإدارة التنفيذية والمساهمين.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	5,6	5,6	5,6
	غير موافق	5	6,9	6,9	12,5
	محايد	13	18,1	18,1	30,6
	موافق	43	59,7	59,7	90,3
	موافق بشدة	7	9,7	9,7	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

يشرف مجلس الإدارة على إعداد القوائم المالية وإيصالها للمساهمين ومختلف أصحاب المصالح.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	8,3	8,3	8,3
	غير موافق	6	8,3	8,3	16,7
	محايد	14	19,4	19,4	36,1
	موافق	38	52,8	52,8	88,9
	موافق بشدة	8	11,1	11,1	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

يسهر مجلس الإدارة على ضمان استقلال وحياد المدقق الخارجي وذلك من خلال لجنة التدقيق المنبثقة منه.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	6,9	6,9	6,9
	غير موافق	6	8,3	8,3	15,3
	محايد	14	19,4	19,4	34,7
	موافق	37	51,4	51,4	86,1
	موافق بشدة	10	13,9	13,9	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق رقم (7): الفرضية الفرعية الثانية "يطبق المدقق الخارجي معايير التدقيق الجزائرية والدولية أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي"

الملحق رقم (7–1): الفرضية الجزئية رقم (1.2) "يطبق المدقق الخارجي الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي"

أتفق مع إدارة الشركة محل التدقيق حول شروط وأحكام مهمة التدقيق.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	8,3	8,3	8,3
	غير موافق	3	4,2	4,2	12,5
	محايد	7	9,7	9,7	22,2
	موافق	39	54,2	54,2	76,4
	موافق بشدة	17	23,6	23,6	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أتعرف على الشركة محل التدقيق من خلال قيامي بزيارة استطلاعية وجمع كل المعلومات المتعلقة بالشركة ومحيطها.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	1	1,4	1,4	2,8
	محايد	1	1,4	1,4	4,2
	موافق	31	43,1	43,1	47,2
	موافق بشدة	38	52,8	52,8	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أقوم بإعداد وحفظ وثائق التدقيق (ملفات العمل) التي تساعدني على أداء مهمة التدقيق.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	1	1,4	1,4	2,8
	محايد	2	2,8	2,8	5,6
	موافق	32	44,4	44,4	50,0
	موافق بشدة	36	50,0	50,0	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق رقم (7–2): الفرضية الجزئية رقم (2.2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق"

الملحق رقم (7–2–1): الفرضية رقم (1.2.2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية"

أقوم بدراسة البيئة الرقابية للشركة بشكل عام (الهيكل التنظيمي، اللوائح التنظيمية، المجموعة المستندية والدفترية، قسم التدقيق الداخلي).					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	1	1,4	1,4	2,8
	محايد	2	2,8	2,8	5,6
	موافق	45	62,5	62,5	68,1
	موافق بشدة	23	31,9	31,9	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أقوم بفحص تصميم نظام الرقابة الداخلية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	2	2,8	2,8	4,2
	محايد	2	2,8	2,8	6,9
	موافق	44	61,1	61,1	68,1
	موافق بشدة	23	31,9	31,9	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أقوم بإجراء اختبارات التطابق مع إجراءات الرقابة المحددة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	2	2,8	2,8	4,2
	محايد	9	12,5	12,5	16,7
	موافق	41	56,9	56,9	73,6
	موافق بشدة	19	26,4	26,4	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أقوم بتقييم نتائج الفحص، وأحدد نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة محل التدقيق.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	4,2	4,2	4,2
	محايد	5	6,9	6,9	11,1
	موافق	40	55,6	55,6	66,7
	موافق بشدة	24	33,3	33,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق رقم (7-2-2): الفرضية رقم (2.2.2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات إعداد برنامج التدقيق"

أقوم بإعداد برنامج التدقيق على ضوء النتائج التي تحصلت عليها أثناء تقييمي لنظام الرقابة الداخلية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	3	4,2	4,2	5,6
	محايد	4	5,6	5,6	11,1
	موافق	39	54,2	54,2	65,3
	موافق بشدة	25	34,7	34,7	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أضيف التعديلات التي أراها مناسبة على برنامج التدقيق عند الحاجة لذلك.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	2,8	2,8	2,8
	غير موافق	2	2,8	2,8	5,6
	محايد	7	9,7	9,7	15,3
	موافق	40	55,6	55,6	70,8
	موافق بشدة	21	29,2	29,2	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق رقم (7-3): الفرضية الجزئية رقم (3.2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير"

الملحق رقم (7-3-1): الفرضية رقم (1.3.2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات فحص حسابات الشركة"

أقوم بجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لأبني عليها رأيي.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	1	1,4	1,4	2,8
	محايد	2	2,8	2,8	5,6
	موافق	40	55,6	55,6	61,1
	موافق بشدة	28	38,9	38,9	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أقوم بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات المتحصل عليها.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	1	1,4	1,4	2,8
	محايد	2	2,8	2,8	5,6
	موافق	41	56,9	56,9	62,5
	موافق بشدة	27	37,5	37,5	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أتأكد من وجود كل القوائم المالية التفصيلية وكل المعلومات التي تفسرها وتساعد على فهمها.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	2,8	2,8	2,8
	غير موافق	1	1,4	1,4	4,2
	محايد	1	1,4	1,4	5,6
	موافق	33	45,8	45,8	51,4
	موافق بشدة	35	48,6	48,6	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أقوم بفحص حسابات الشركة محل التدقيق.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	3	4,2	4,2	5,6
	موافق	36	50,0	50,0	55,6
	موافق بشدة	32	44,4	44,4	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أتأكد من وجود كل المعلومات التي ينبغي الإشارة إليها كالطرق المحاسبية المتبعة، ومختلف التغييرات التي طرأت عليها.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	2,8	2,8	2,8
	محايد	2	2,8	2,8	5,6
	موافق	40	55,6	55,6	61,1
	موافق بشدة	28	38,9	38,9	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أستفيد من عمل المدقق الداخلي أثناء أدائي لمهامي.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	2,8	2,8	2,8
	غير موافق	6	8,3	8,3	11,1
	محايد	11	15,3	15,3	26,4
	موافق	35	48,6	48,6	75,0
	موافق بشدة	18	25,0	25,0	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أستعين أحياناً بخبير للقيام بمهمة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	2,8	2,8	2,8
	غير موافق	6	8,3	8,3	11,1
	محايد	17	23,6	23,6	34,7
	موافق	32	44,4	44,4	79,2
	موافق بشدة	15	20,8	20,8	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق رقم (7-3-2): الفرضية رقم (2.3.2) "يطبق المدقق الخارجي إجراءات إعداد التقرير"

أقوم بتقديم رأيي حول القوائم المالية في شكل تقرير وفقاً للنموذج المتعارف عليه.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	2	2,8	2,8	4,2
	محايد	4	5,6	5,6	9,7
	موافق	34	47,2	47,2	56,9
	موافق بشدة	31	43,1	43,1	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أقوم بجمع آراء أعضاء فريق عمل التدقيق لاستنتاج رأي موحد وشامل حول صحة وشرعية القوائم المالية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	2,8	2,8	2,8
	محايد	12	16,7	16,7	19,4
	موافق	40	55,6	55,6	75,0
	موافق بشدة	18	25,0	25,0	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	1	1,4	1,4	2,8
	محايد	4	5,6	5,6	8,3
	موافق	30	41,7	41,7	50,0
	موافق بشدة	36	50,0	50,0	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً لما جاء في النظام المحاسبي المالي SCF.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,4	1,4	1,4
	محايد	5	6,9	6,9	8,3
	موافق	30	41,7	41,7	50,0
	موافق بشدة	36	50,0	50,0	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة معقولة في ظل الظروف المختلفة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,4	1,4	1,4
	محايد	15	20,8	20,8	22,2
	موافق	40	55,6	55,6	77,8
	موافق بشدة	16	22,2	22,2	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة من قبل الشركة ثابتة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	2,8	2,8	2,8
	غير موافق	1	1,4	1,4	4,2
	محايد	9	12,5	12,5	16,7
	موافق	42	58,3	58,3	75,0
	موافق بشدة	18	25,0	25,0	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت هناك شكوك تحوم حول استمرارية الشركة محل التدقيق.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	1	1,4	1,4	2,8
	محايد	10	13,9	13,9	16,7
	موافق	40	55,6	55,6	72,2
	موافق بشدة	20	27,8	27,8	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

أوضح في تقرير التدقيق: ما إذا كانت القوائم المالية تقدم الافصاحات الكافية (تحتوي على كافة المعلومات والايضاحات) التي تمكن مستخدميها من فهم المعلومات والاحداث الهامة التي حدثت في الشركة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	1	1,4	1,4	2,8
	محايد	7	9,7	9,7	12,5
	موافق	37	51,4	51,4	63,9
	موافق بشدة	26	36,1	36,1	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق رقم (8): الفرضية الفرعية الثالثة "إن ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر واعون تماماً بتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية"

الملحق رقم (8-1): الفرضية الجزئية رقم (1.3) يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الجزائرية والدولية.

يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الجزائرية NAA.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	5,6	5,6	5,6
	غير موافق	10	13,9	13,9	19,4
	محايد	15	20,8	20,8	40,3
	موافق	34	47,2	47,2	87,5
	موافق بشدة	9	12,5	12,5	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

يطبق ممتهني التدقيق الخارجي بالجزائر معايير التدقيق الدولية ISA.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	9,7	9,7	9,7
	غير موافق	21	29,2	29,2	38,9
	محايد	22	30,6	30,6	69,4
	موافق	17	23,6	23,6	93,1
	موافق بشدة	5	6,9	6,9	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق رقم (9): الفرضية الفرعية الرابعة "يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر"

يحسن إصدار معايير التدقيق الجزائرية من جودة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	2,8	2,8	2,8
	غير موافق	4	5,6	5,6	8,3
	محايد	16	22,2	22,2	30,6
	موافق	36	50,0	50,0	80,6
	موافق بشدة	14	19,4	19,4	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق رقم (10): الفرضية الفرعية الخامسة "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير طبيعة المهنة"

ANOVA					
المحور الثاني: التدقيق الخارجي					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	0,856	1	0,856	3,219	0,077
Intragroupes	18,604	70	0,266		
Total	19,460	71			

الملحق رقم (11): الفرضية الفرعية السادسة "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق ممتهني مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية"

ANOVA					
المحور الثاني: التدقيق الخارجي					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,009	2	0,504	1,887	0,159
Intragroupes	18,451	69	0,267		
Total	19,460	71			

الملحق رقم (12): الفرضية الفرعية السابعة "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير نوع الشركة"

ANOVA					
المحور الثاني: التدقيق الخارجي					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	0,717	2	0,358	1,320	0,274
Intragroupes	18,743	69	0,272		
Total	19,460	71			

الملحق رقم (13): الفرضية الفرعية الثامنة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

Corrélations			
		المحور الثاني: التدقيق الخارجي	المحور الأول: حوكمة الشركات
المحور الثاني: التدقيق الخارجي	Corrélation de Pearson	1	0,453**
	Sig. (bilatérale)		0,000
	N	72	72
المحور الأول: حوكمة الشركات	Corrélation de Pearson	0,453**	1
	Sig. (bilatérale)	0,000	
	N	72	72
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).			

الملحق رقم (14): الفرضية الجزئية رقم (1.8) "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين الإجراءات الأولية لمهمة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات"

Corrélations			
		أولا: الإجراءات الأولية - التمهيدية - لمهمة التدقيق الخارجي	المحور الأول: حوكمة الشركات
أولا: الإجراءات الأولية - التمهيدية - لمهمة التدقيق الخارجي	Corrélation de Pearson	1	0,318**
	Sig. (bilatérale)		0,007
	N	72	72
المحور الأول: حوكمة الشركات	Corrélation de Pearson	0,318**	1
	Sig. (bilatérale)	0,007	
	N	72	72
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).			

الملحق رقم (15): الفرضية الجزئية رقم (2.8) "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق مع حوكمة الشركات"

Corrélations			
		ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق	المحور الأول: حوكمة الشركات
ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق	Corrélation de Pearson	1	0,386**
	Sig. (bilatérale)		0,001
	N	72	72
المحور الأول: حوكمة الشركات	Corrélation de Pearson	0,386**	1
	Sig. (bilatérale)	0,001	
	N	72	72
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).			

الملحق رقم (16): الفرضية الجزئية رقم (3.8) "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0.05) بين فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير مع حوكمة الشركات"

Corrélations			
		ثالثا: فحص حسابات الشركة محل التدقيق وإعداد التقرير	المحور الأول: حوكمة الشركات
ثالثا: فحص حسابات الشركة محل التدقيق وإعداد التقرير	Corrélation de Pearson	1	0,461**
	Sig. (bilatérale)		0,000
	N	72	72
المحور الأول: حوكمة الشركات	Corrélation de Pearson	0,461**	1
	Sig. (bilatérale)	0,000	
	N	72	72
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).			

الملحق رقم (17): الفرضية الفرعية التاسعة "يؤثر التدقيق الخارجي في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,453[a]	0,205	0,194	0,66517
a. Prédicteurs : (Constante), المحور الثاني: التدقيق الخارجي				
b.Variable dépendante : المحور الأول: حوكمة الشركات				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	7,997	1	7,997	18,075	0,000[b]
	de Student	30,971	70	0,442		
	Total	38,969	71			
a.Variable dépendante : المحور الأول: حوكمة الشركات						
b. Prédicteurs : (Constante), المحور الثاني: التدقيق الخارجي						

Coefficients[a]								
		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Statistiques de colinéarité	
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	T	Sig.	Tolérance	VIF
1	(Constante)	0,627	0,633		0,990	0,325		
	المحور الثاني: التدقيق الخارجي	0,641	0,151	0,453	4,252	0,000	1,000	1,000
a.Variable dépendante : المحور الأول: حوكمة الشركات								

الملحق رقم (18): الفرضية الجزئية رقم (1.9) "تؤثر الإجراءات الأولية – التمهيدية – لمهمة التدقيق الخارجي في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,318[a]	0,101	0,088	0,70741
a. Prédicteurs : (Constante),أولا: الإجراءات الأولية - التمهيدية - لمهمة التدقيق الخارجي				
b.Variable dépendante : المحور الأول: حوكمة الشركات				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3,938	1	3,938	7,870	0,007[b]
	de Student	35,030	70	0,500		
	Total	38,969	71			
a.Variable dépendante : المحور الأول: حوكمة الشركات						
b. Prédicteurs : (Constante), أولا: الإجراءات الأولية - التمهيدية - لمهمة التدقيق الخارجي						

Coefficients[a]								
		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Statistiques de colinéarité	
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.	Tolérance	VIF
1	(Constante)	1,710	0,572		2,990	0,004		
	أولا: الإجراءات الأولية - التمهيدية - لمهمة التدقيق الخارجي	0,376	0,134	0,318	2,805	0,007	1,000	1,000
a.Variable dépendante : المحور الأول: حوكمة الشركات								

الملحق رقم (19): الفرضية الجزئية رقم (2.9) "يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,386[a]	0,149	0,137	0,68824
a. Prédicteurs : (Constante), ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق				
b.Variable dépendante : المحور الأول: حوكمة الشركات				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5,811	1	5,811	12,268	0,001[b]
	de Student	33,158	70	0,474		
	Total	38,969	71			
a.Variable dépendante : المحور الأول: حوكمة الشركات						
b. Prédicteurs : (Constante), ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق						

Coefficients[a]								
		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Statistiques de colinéarité	
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	T	Sig.	Tolérance	VIF
1	(Constante)	1,400	0,547		2,558	0,013		
	ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج التدقيق	0,458	0,131	0,386	3,503	0,001	1,000	1,000
a.Variable dépendante : المحور الأول: حوكمة الشركات								

الملحق رقم (20): الفرضية الجزئية رقم (3.9) "يؤثر فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير في تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات"

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,461[a]	0,213	0,201	0,66208
a. Prédicteurs : (Constante), ثالثا: فحص حسابات الشركة محل التدقيق وإعداد التقرير				
b.Variable dépendante : المحور الأول: حوكمة الشركات				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	8,284	1	8,284	18,899	0,000[b]
	de Student	30,684	70	0,438		
	Total	38,969	71			
a.Variable dépendante : المحور الأول: حوكمة الشركات						
b. Prédicteurs : (Constante), ثالثا: فحص حسابات الشركة محل التدقيق وإعداد التقرير						

Coefficients[a]								
		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Statistiques de colinéarité	
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	T	Sig.	Tolérance	VIF
1	(Constante)	0,600	0,625		0,960	0,340		
	ثالثا: فحص حسابات الشركة وإعداد التقرير	0,648	0,149	0,461	4,347	0,000	1,000	1,000
a.Variable dépendante : المحور الأول: حوكمة الشركات								

الملحق رقم (21): الفرضية الفرعية العاشرة "يؤثر إعداد تقرير التدقيق الخارجي في الإفصاح والشفافية لدى الشركات محل التدقيق"

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,395[a]	0,156	0,144	0,85312
a. Prédicteurs : (Constante), ب. إعداد التقرير				
b.Variable dépendante : المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية				

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	9,407	1	9,407	12,924	0,001[b]
	de Student	50,947	70	0,728		
	Total	60,353	71			
a.Variable dépendante : المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية						
b. Prédicteurs : (Constante), ب. إعداد التقرير						

Coefficients[a]

		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Statistiques de colinéarité	
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.	Tolérance	VIF
1	(Constante)	0,454	0,761		0,597	0,552		
	ب. إعداد التقرير	0,651	0,181	0,395	3,595	0,001	1,000	1,000
a.Variable dépendante : المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية								

الملحق رقم (22): الفرضية الفرعية الحادية عشر "يضمن التدقيق الخارجي حقوق المساهمين"

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,483[a]	0,233	0,222	0,79728
a. Prédicteurs : (Constante), المحور الثاني: التدقيق الخارجي				
b.Variable dépendante : المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية				

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	13,550	1	13,550	21,316	0,000[b]
	de Student	44,496	70	0,636		
	Total	58,046	71			
a.Variable dépendante : المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية						
b. Prédicteurs : (Constante), المحور الثاني: التدقيق الخارجي						

Coefficients[a]

		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Statistiques de colinéarité	
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	T	Sig.	Tolérance	VIF
1	(Constante)	0,096	0,759		0,127	0,899		
	المحور الثاني: التدقيق الخارجي	0,834	0,181	0,483	4,617	0,000	1,000	1,000
a.Variable dépendante : المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية								

الحمد لله

الذي بنعمته تتم الصالحات