الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس -مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه (ل.م.د) في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة، تدقيق ومراقبة

بعنوان:

المعايير الجزائرية للتدقيق NAA أداة لتفعيل حوكمة مؤسسات القطاع العمومي

-دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية-

من إعداد الطالبة:

حراث نخلة

تحت إشراف:

أ.د/ بن حمو عصمت محمد

أ.د/ بوزيان العربي (مساعد مشرف)

أعضاء لجنة المناقشة

رقم	الاسم واللّقب	الرتبة	مؤسسة الانتماء	الصّفة
.1	دواح بلقاسم	أستاذ	جامعة مستغانم	رئيسا
.2	بن حمو عصمت محمد	أستاذ	جامعة مستغانم	مشرفا ومقررا
.3	بوزيان العربي	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم	مشرف مساعد
.4	رمضاني محمد	أستاذ	جامعة مستغانم	ممتحنا
.5	بن بوزيان محمد	أستاذ	المدرسة العليا لإدارة الأعمال تلمسان	ممتحنا
.6	بوصالح سفيان	أستاذ	جامعة تلمسان	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024-2025

بسم الله الرحمن الرحيم

شكروتقدير

بسم الله الرحمان الرحيم

الحمد والشكر لله عزوجل وحده لا شريك له أولا واخرا والصلاة والسلام على سيدنا محمد خير الخلق، أما بعد،

أتقدم بجزيل الشكر الى كل من ساعدني من قريب أومن بعيد وساندني في انجاز هذا العمل، وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور بن حمو عصمت محمد على اشرافه على هذه الاطروحة والذي كان لا يتوانى في تقديم التوجيهات والنصائح القيمة لي طيلة مدة اعدادها، والذي ساهمت نصائحه في انجاز هذا العمل واخراجه الى حيز الوجود، فجزاه الله خيرا وبارك الله فيه وفي تفانيه في عمله، وكما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر الى كل الأساتذة الذين قدموا لي يد المساعدة والعون من إرشادات وتوجيهات، وعلى رأسهم الأستاذ دواح بلقاسم وعلى دعمه المتواصل لنا، وأشكر جزيل الشكر كذلك أعضاء لجنة المناقشة الأفاضل على قبولهم مناقشة هذا البحث وإثراءه من خلال توصياتهم وارشاداتهم النيرة، كما لا يفوتوني أن أشكر كل الأساتذة المحكمين للاستبيان والأساتذة الذين أشرفوا على تصحيح الأطروحة من الجانب المنهجي والشكلي، والشكر الموصول كذلك إلى الأستاذة زعفران منصورية على إرشاداتها القيمة لي، وأشكر في الأخير كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد حتى ولو كان ذلك بالكلمة الطيبة أو الدعاء، وأخص بالذكر عمي عمروش علي الذي أتقدم إليه بجزيل الشكر لوقوفه معنا بتشجيعاته وتحفيزاته على اكمال مسارنا الدراسي، والذي أتمنى من الله أن يحقق له كل ما يتمناه.

حراث نخلة

اهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي إلى كل من:

والداي الكريمين اطال الله في عمرهما، واللذان كانا سندا لي منذ بداية مشواري الدراسي إلى غاية الساعة، حفظهما الله ورعاهما؛

إلى **زوجي العزيز** الذي كان الداعم الأول لي في انجاز هذا العمل وانهاءه؛

إلى ابني الغالي **يحيى** حفظه الله لي ورعاه؛

إلى اخوتي الأعزاء **رقية، أمين، إيمان، محمد**؛

إلى جميع أفراد عائلتي كل باسمه؛

إلى صديقات العزيزات كل واحدة باسمها، وأخص بالذكر **صبرينة، خديجة، نبيلة، زهرة**، وإلى كل زملائي في الدفعة؛

إلى كافة **أساتذتي** الذين لم يبخلوا علينا بالنصح والإرشاد؛

وإلى كافة طاقم إدارة قسم العلوم المالية والمحاسبة كل من الأستاذ **بوزيان العجال، الأستاذ مخالدي يحي**، والأستاذ **ولد سعيد محمد**، وكذا **العاملين في مكتبة** جامعة عبد الحميد ابن باديس كل باسمه.

حراث نخلة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير معايير التدقيق الجزائرية في حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية، ومدى تأثيرها على مهنة التدقيق الخارجي وجودة تقرير المدقق الخارجي، كما تهدف إلى توضيح أسباب عدم تبني باقي المعايير الدولية للتدقيق إلى حد الساعة، وكيف لتبني باقي المعايير أن يساهم في التقليل من الفساد المالي والإداري، وإرساء قواعد الإفصاح المحاسبي.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن معايير التدقيق الجزائرية تؤثر بشكل دال معنويا على مهنة التدقيق الخارجي وتزيد من جودتها، كما أنها تساهم بدرجة كبيرة في إرساء مبادى حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية، كما توصلت إلى أن السبب الرئيسي من وراء عدم تبني باقي معايير التدقيق الدولية راجع إلى صعوبة تأقلم المهنيين معها، بالإضافة إلى أن تبني باقي المعايير يمكن أن يساهم في القضاء على عدم تماثل المعلومات ويزيد من شفافية ونزاهة القوائم المالية لتلك المؤسسات.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية NAA، حوكمة الشركات، تدقيق خارجي، إفصاح محاسبي.

تصنيفات JEL: G34, M42, M48, M49.

Abstract :

This study aims to evaluate the impact of Algerian auditing standards on the Governance of public economic institutions, as well as the impact of these requirements on the quality of external auditor reports. It also aims to explain why international auditing standards have not been adopted to date and how adoption of these standards can help to reduce financial and administrative corruption while implementing accounting transparency regulations.

According to the study's findings, Algerian auditing standards have a considerable and advantageous influence on the external audit profession, improving its quality. In addition, these norms are essential in laying the groundwork for the control of public economic entities. The main barrier to the implementation of international auditing standards is cited as the challenges that professionals experience in doing so. The abolition of information gaps and an improvement in the openness and integrity of these organizations' financial statements may both be achieved via the adoption of these international standards.

Keywords : Algerian Auditing Standards (NAA), Corporate Governance, External Audit, Accounting Disclosure.

JEL Classification : M49, M48, M42, G34.

Résumé :

L'objectif de cette étude est d'évaluer l'impact des normes d'audit algériennes sur la gouvernance des institutions économiques publiques et la qualité des rapports des auditeurs externes. De plus, elle tente d'élucider les raisons pour lesquelles ces normes n'ont pas encore été adoptées et comment leur adoption pourrait contribuer à réduire la corruption financière et administrative tout en établissant des règles de divulgation comptable.

Selon l'étude, les normes d'audit en Algérie ont un impact significatif et positif sur la profession de l'audit externe, améliorant sa qualité. De plus, ces normes jouent un rôle important dans l'établissement des bases de la gouvernance des institutions économiques publiques. La principale raison de la non-adoption des normes internationales d'audit est attribuée aux difficultés rencontrées par les professionnels pour s'y adapter.

Mots-clés : Normes d'audit algériennes (NAA), Gouvernance d'entreprise, Audit externe, Divulgation comptable.

GEL Classification codes : G34, M42, M48, M49.

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات:

المحتويات	الصفحة
البسملة	-
الشكروالتقدير	-
الاهداء	-
الملخص	-
جدول المحتويات	-
قائمة الأشكال	-
قائمة الجداول	-
قائمة المختصرات	-
قائمة الملاحق	-
مقدمة عامة	أ - ر
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي	
تمهيد	02
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي	03
المطلب الأول: نشأة التدقيق الخارجي وتطوره التاريخي	03
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته	05
الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي	05
الفرع الثاني: أهمية التدقيق	07
المطلب الثالث: أنواع التدقيق وفروضه	08
الفرع الأول: أنواع التدقيق	08
الفرع الثاني: فروض التدقيق	12
المطلب الرابع: أهداف التدقيق ومبادئه	13
الفرع الأول: أهداف التدقيق	13
الفرع الثاني: مبادئ عملية التدقيق	15
المبحث الثاني: الإجراءات والمعايير التي تحكم عملية التدقيق الخارجي	18
المطلب الأول: تعريف المدقق الخارجي والتزاماته.	18
الفرع الأول: تعريف المدقق الخارجي	18
الفرع الثاني: حقوق وواجبات المدقق	20
المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها	22

المطلب الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي وشروط تعينه وعزله	**25**
الفرع الأول: مسؤوليات المدقق الخارجي	**25**
الفرع الثاني: شروط تعيين وعزل المدقق الخارجي في الجزائر	**30**
المطلب الرابع: مراحل وإجراءات تنفيذ عملية التدقيق الخارجي	**33**
الفرع الأول: قبول مهمة التدقيق والتخطيط لها	**33**
الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	**36**
الفرع الثالث: جمع أدلة الإثبات اللازمة	**37**
الفرع الرابع: إعداد تقرير إبداء الرأي	**38**
المبحث الثالث: التنظيم الدولي لمهنة التدقيق الخارجي	**43**
المطلب الأول: مفهوم المعايير الدولية للتدقيق	**43**
المطلب الثاني: أهمية وأهداف المعايير الدولية للتدقيق	**45**
المطلب الثالث: الهيئات المصدرة للمعايير الدولية للتدقيق	**47**
المطلب الرابع: عرض المعايير الدولية للتدقيق ISA	**50**
خلاصة فصل	**58**
الفصل الثاني: إصلاح المرجعية الجزائرية للتدقيق الخارجي	
تمهيد	**60**
المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	**61**
المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق في الجزائر	**61**
الفرع الأول: نشأة مهنة التدقيق في الجزائر	**61**
الفرع الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	**64**
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	**68**
الفرع الأول: مجلس المحاسبة	**68**
الفرع الثاني: المصف الوطني للخبراء المحاسبين	**74**
الفرع الثالث: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	**76**
المطلب الثالث: لجان التدقيق	**77**
الفرع الأول: مفهوم لجان التدقيق	**77**
الفرع الثاني: وظائف لجنة التدقيق	**79**
الفرع الثالث: علاقة لجنة التدقيق بالمدقق الخارجي	**80**
المطلب الرابع: شروط مزاولة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات	**82**
المبحث الثاني: الإطار النظري للمعايير الجزائرية للتدقيق	**84**

المطلب الأول: نشأة المعايير الجزائرية للتدقيق	**84**
المطلب الثاني: ماهية المعايير الجزائرية للتدقيق	**85**
الفرع الأول: مفهوم المعايير الجزائرية للتدقيق	**85**
الفرع الثاني: أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق	**88**
المطلب الثالث: أسباب ومتطلبات تبني الجزائر للمعايير الجزائرية للتدقيقNAA	**88**
المطلب الرابع: المقررات الوزارية الحاملة للمعايير الجزائرية للتدقيق	**90**
المبحث الثالث: عرض محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق	**92**
المطلب الأول: معايير مسؤوليات المدقق والمخاطر الواجب تقييمها	**92**
الفرع الأول: المعيار رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"	**92**
الفرع الثاني: المعيار رقم 230 " وثائق التدقيق"	**94**
الفرع الثالث: المعيار رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية	**96**
المطلب الثاني: معايير تجميع الأدلة والبراهين	**97**
الفرع الأول: معايير الأدلة والبراهين	**97**
الفرع الثاني: الطرق والإجراءات	**105**
المطلب الثالث: معايير الاستعانة بأعمال الأخرين	**112**
الفرع الأول: المعيار رقم610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"	**112**
الفرع الثاني: المعيار رقم 620 "أعمال خبير معين من طرف المدقق"	**113**
المطلب الرابع: معيار رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"	**114**
خلاصة فصل	**116**
الفصل الثالث: إرساء مبادئ الحوكمة في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	
تمهيد	**118**
المبحث الأول: التأصيل النظري لحوكمة الشركات	**119**
المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات ودوافع ظهورها	**119**
الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات	**119**
الفرع الثاني: دوافع ظهور حوكمة الشركات	**120**
المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات	**121**
الفرع الأول: تعريف حوكمة الشركات	**121**
الفرع الثاني: خصائص حوكمة الشركات	**122**
المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات	**123**
الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات	**123**

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات	**125**
المطلب الرابع: مبادئ حوكمة الشركات	**125**
الفرع الأول: المبادئ الصادرة عن مؤسسة التنمية التعاون الاقتصادي (OCDE)	**125**
الفرع الثاني: مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية	**130**
الفرع الثالث: مبادئ مؤسسة التمويل الدولية	**130**
المبحث الثاني: آليات حوكمة الشركات وركائزها	**133**
المطلب الأول: آليات حوكمة الشركات	**133**
الفرع الأول: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	**133**
الفرع الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات	**136**
المطلب الثاني: ركائز حوكمة الشركات	**138**
المطلب الثالث: أسس حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها	**140**
الفرع الأول: أسس حوكمة الشركات	**140**
الفرع الثاني: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	**143**
المطلب الرابع: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات	**144**
الفرع الأول: النظريات التأسيسية لمفهوم حوكمة الشركات	**144**
الفرع الثاني: النظريات البديلة لمفهوم حوكمة الشركات	**148**
المبحث الثالث: تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لضمان حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية	**157**
المطلب الأول: واقع حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر	**158**
الفرع الأول: تعريف القطاع العمومي الاقتصادي	**158**
الفرع الثاني: بوادر حوكمة الشركات في الجزائر	**159**
الفرع الثالث: جوانب الخلل التي تعاني منها المؤسسات الجزائرية في ظل غياب الحوكمة	**161**
المطلب الثاني: الحوكمة حسب ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر	**162**
الفرع الأول: مفهوم الحكم الراشد	**162**
الفرع الثاني: أطراف الحكم الراشد وأبعاده	**164**
الفرع الثالث: الانتقادات الموجهة لميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائري	**167**
المطلب الثالث: مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في دعم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات	**168**
المطلب الرابع: دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات	**173**

العمومية الاقتصادية	
خلاصة فصل	**179**
الفصل الرابع: دراسة ميدانية لأثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية	
تمهيد	**181**
المبحث الأول: المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية	**182**
المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية	**182**
الفرع الأول: منهج ونموذج الدراسة	**182**
الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة وخصائصهما	**183**
المطلب الثاني: حدود الدراسة وصعوباتها	**186**
الفرع الأول: حدود الدراسة	**186**
الفرع الثاني: صعوبة الدراسة الميدانية	**186**
المطلب الثالث: تصميم الاستبيان واعداده	**187**
الفرع الأول: تصميم الاستبيان	**187**
الفرع الثاني: هيكل الاستبيان	**188**
الفرع الثالث: مرحلة توزيع الاستبيان	**189**
الفرع الرابع: مقياس الدراسة	**189**
الفرع الخامس: الأدوات الإحصائية المستخدمة في البحث	**190**
المطلب الرابع: اختبار صدق وثبات الاستبيان	**191**
الفرع الأول: صدق المحكمين	**192**
الفرع الثاني: حساب صدق الاتساق الداخلي للاستبيان	**192**
الفرع الثالث: اختبار ثبات الاستبيان	**197**
المبحث الثاني: التحليل الاحصائي لمحاور الاستبيان وفقراته	**199**
المطلب الأول: سمات أفراد العينة المدروسة	**199**
الفرع الأول: توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير الجنس	**199**
الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير العمر وسنوات الخبرة	**200**
الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة المدروسة وفق متغير المؤهل العلمي، المهنة والتخصص	**203**
المطلب الثاني: حساب التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة المدروسة	**207**
الفرع الأول: عرض إجابات أفراد العينة المدروسة على فقرات المحور الثاني "التدقيق	**208**

والحوكمة في المؤسسة العمومية الاقتصادية"	
الفرع الثاني: عرض إجابات أفراد العينة المدروسة على عبارات المحور الثالث "التزام المدقق الخارجي بمبادئ حوكمة الشركات في تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية"	**213**
الفرع الثالث: عرض إجابات العينة المدروسة على فقرات المحور الرابع "دور معايير التدقيق الجزائرية NAA في ضمان وجود أساس فعال لحوكمة المؤسسات العمومية"	**217**
المطلب الثالث: عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة المدروسة	**222**
الفرع الأول: التحليل الوصفي لبيانات الفرضية الأولى	**223**
الفرع الثاني: التحليل الاحصائي لبيانات الفرضية الثانية	**225**
الفرع الثالث: التحليل الاحصائي لبيانات الفرضية الثالثة للدراسة	**228**
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج	**231**
المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية لها ومناقشة نتائجها	**231**
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية والثالثة ومناقشة نتائجهما	**235**
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة والخامسة ومناقشة نتائجهما	**239**
المطلب الرابع: تحليل إجابات الأسئلة المفتوحة	**246**
خلاصة فصل	**252**
خاتمة عامة	**253**
قائمة المراجع	**260**
قائمة الملاحق	**276**

قائمة الجداول والأشكال

1. قائمة الأشكال:

رقم الشكل	البيان	رقم الصفحة
(01-I)	الفرق بين مسؤوليات المدقق الخارجي	30
(01-III)	مميزات التطبيق الجيد لحوكمة الشركات	123
(02-III)	مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في تحقيق أهدافها المرجوة	132
(03-III)	المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة	142
(04-III)	هرم كارول CARROL للمسؤولية الاجتماعية	154
(01-IV)	النموذج الافتراضي لمتغيرات الدراسة	183
(02-IV)	توزيع أفراد العينة الاستطلاعية حسب متغير الجنس	192
(03-IV)	دائرة نسبية توضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	200
(04-IV)	مدرج تكراري يوضح توزيع أفراد العينة المدروسة حسب أعمارهم	201
(05-IV)	مدرج تكراري يوضح توزيع العينة المدروسة حسب سنوات الخبرة	202
(06-IV)	مخطط أعمدة بيانية يوضح توزيع عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي	204
(07-IV)	مخطط أعمدة يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المهنة التي يزاولنها	205
(08-IV)	مخطط أعمدة يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص الدراسي في الجامعة	207
(09-IV)	منحنى يوضح التوزيع الطبيعي للبواقي في شكل جرس	238
(10-IV)	مخطط يوضح تجانس تباين البواقي	239
(11-IV)	منحنى يوضح التوزيع الطبيعي للبواقي على شكل جرس	241
(12-IV)	مخطط يوضح مدى تجانس البواقي	242
(13-IV)	منحنى يوضح التوزيع الطبيعي للبواقي على شكل جرس	245
(14-IV)	مخطط يوضح تجانس تباين البواقي	246
(15-IV)	مخطط أعمدة يوضح إجابات العينة المدروسة على السؤال الأول	247

2. قائمة الجداول:

رقم الجدول	البيان	رقم الصفحة
(01-I)	مراحل التطور التاريخي للتدقيق	4
(02-I)	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	10
(03-I)	مراحل تطور أهداف عمليات التدقيق	15
(01-II)	الغرف الوطنية الثمانية ومجال تدخلها	73
(02-II)	الغرف ذات الاختصاص الإقليمي ومجالات تدخلاتها	74
(01-IV)	نسب توزيع استمارات الاستبيان واسترجاعها	185
(02-IV)	درجات سلم ليكارت الخماسي	190
(03-IV)	توزيع الإجابات حسب الوسط الحسابي وفقا لمقياس ليكارت الخماسي	190
(04-IV)	توزيع أفراد العينة الاستطلاعية	191
(05-IV)	نتائج صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني	193
(06-IV)	نتائج صدق الاتساق الداخلي للمحور الثالث	194
(07-IV)	نتائج صدق الاتساق الداخلي للمحور الرابع	196
(08-IV)	نتائج اختبار الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	198
(09-IV)	توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير الجنس	199
(10-IV)	توزيع افراد عين الدراسة حسب متغير العمر	200
(11-IV)	توزيع أفراد العينة المدروسة حسب سنوات خبرتهم في مجال عملهم	202
(12-IV)	توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير المؤهل العلمي	203
(13-IV)	توزيع العينة المدروسة حسب متغير المهنة	205
(14-IV)	توزيع العينة المدروسة وفق متغير التخصص الدراسي	206
(15-IV)	توزيع إجابات افراد العينة المدروسة على فقرات المحور الثاني	208
(16-IV)	توزيع إجابات العينة المدروسة على عبارات المحور الثالث	213
(17-IV)	توزيع إجابات العينة المدروسة حول عبارات المحور الرابع	217
(18-IV)	تحديد طول فئات مقياس ليكارت الخماسي لتحديد درجة الموافقة(التبني)	222
(19-IV)	علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة مؤسسات القطاع العمومي	223

	الاقتصادي	
(20-IV)	التزام المدقق الخارجي بمبادئ حوكمة الشركات في تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية	225
(21-IV)	دور معايير التدقيق الجزائرية NAA في ضمان وجود أساس فعال لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية	228
(22-IV)	نتائج اختبار Tللعينة الواحدة للفرضية الرئيسية الأولى	232
(23-IV)	نتائج اختبار Tللعينة الواحدة للفرضية الفرعية الأولى	232
(24-IV)	نتائج اختبار T للعينة الواحدة للفرضية الفرعية الثانية	233
(25-IV)	اختبار معامل الارتباط Corrélationsللفرضية الفرعية الثالثة	234
(26-IV)	اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية	235
(27-IV)	نتائج تقدير الانحدار الخطي المتعدد لاختبار أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة مهنة التدقيق الخارجي	236
(28-IV)	نتائج تقدير الانحدار الخطي المتعدد لاختبار أثر تطبيق معايير NAA على حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية	240
(29-IV)	نتائج تقدير الانحدار الخطي المتعدد لاختبار أثر تطبيق NAA على جودة مهنة التدقيق الخارجي	243
(30-IV)	توزيع إجابات العينة المدروسة على سؤال الاول	247
(31-IV)	تحديد درجة الموافقة(التبني)	248
(32-IV)	تحليل أراء العينة المدروسة حول بيانات الفرضية السادسة	249

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات:

معنى المصطلح باللغة العربية	الاختصار	معنى المصطلح باللغة الاجنبية
مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين	**IFAC**	International federation of Accountants
مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي	**IAASB**	International Auditing and Assurance Standards Board
مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية	**IAESB**	International Accounting Education Standards Board
مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين	**IESBA**	International Ethics Standards Board for Accountants
مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	**IPSASB**	International Public Sector Accounting Standards
مؤسسة التنمية التعاون الاقتصادي	**OCDE**	The Organization For Economic Cooperation and Development
معايير نظام الجودة الدولية	**ISO**	International Organization for Standardization
مكتب المحاسبة العام	**GAO**	General Accounting Office
لجنة المنظمات الراعية لوكالة تريداوي	**COSO**	Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission
معهد المدققين الداخليين	**IIA**	Institute of internal Auditors
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	**AICPA**	American Institute of Certified Public Accountants
معايير التدقيق الدولية	**ISA**	International Standards on Auditing
المجلس الوطني للمحاسبة	**CNC**	Conseil National de la Comptabilité
المعايير الجزائرية للتدقيق	**NAA**	Les Normes Algériennes dé Audit
المنتدى العالمي للحوكمة	**GCGF**	Global Corporate Governance

Forum		
Système Comptable Financier	**SCF**	نظام المالي المحاسبي
Statistical Package For Social Sciences	**SPSS**	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الرقم	البيان	الصفحة
ملحق 01	استمارة الاستبيان	**277**
ملحق 02	مخرجات برنامج SPSS	**284**

مقدمة عامة

1- تمهيد:

في ظل ما تعرفه بعض المؤسسات الاقتصادية الدولية وحتى الوطنية اليوم من غياب للشفافية والافصاح المالي لحساباتها وخوف المساهمين على حقوقهم داخل تلك المؤسسات، أصبح من الضروري أن تتقدم المؤسسات الاقتصادية خاصة العمومية منها إلى الأمام للبحث عن مصادر لحماية أموالها وأموال المساهمين لاسيما وأنه اليوم لم تصبح هذه المؤسسات ملكا لدولة فقط بل أصبحت هناك شراكة بينها وبين الخواص كذلك من مستثمرين أجانب أو حتى مستثمرين من نفس البلد، وهذا ما يستوجب وجود رقابة تمارس على مستوى تلك المؤسسات للحفاظ على الحق العام وكذا حقوق هؤلاء المساهمين، بالإضافة الى ان الأليات الرقابية هذه من شأنها المساهمة في الرفع من مستوى اداء تلك المؤسسات والرفع من انتاجيتها.

كما أنه ولحد الساعة لازالت هناك مؤسسات لا تطبق عملية التدقيق على مستوى هياكلها، هذا ما ساعد على اتساع بؤر الغش والأخطاء ضمن حساباتها، وهناك البعض منها من يطبقه لكن ليس بالكفاية المطلوبة كما أن لكل مهنة قواعد وأسس تحكمها نجد أن مهنة التدقيق هي الأخرى تقوم أيضا على مجموعة من المبادئ والقوانين التي يعمل المدقق على الالتزام والتقيد بها، ومن بين هذه الأسس والمبادئ نجد ما يعرف بالمعايير الدولية لتدقيق والتي اتفقت عليها مجموعة من الدول حتى تكون بمثابة لغة مشتركة بين جميع مزاولي المهنة أين ما كانوا، حيث تحكم مهنة التدقيق وتوجه المدقق لدرجة الجودة المطلوبة منه عند قيامه بمهامه، وبالرغم من أن هذه المعايير تشكل الركيزة الأساسية لعملية التدقيق والعنصر المساهم بشكل كبير في عملية الحوكمة، إلا أن الجزائر لم تتبنى إلا بعضها فقط، وحتى يكون دور المدقق الخارجي أو المراقب بصفة عامة فعالا أكثر يجب أن يتبع كافة معايير التدقيق لأنها معايير متسلسلة ومترابطة فيما بينها، تجعل من عملية المراجعة والتدقيق عملية سهلة ومنظمة وأكثر دقة ولهذا وجب عليها أن تتبنى باقي المعايير الدولية لتدقيق حتى تكون بمثابة خارطة طريق يهتدي بها المدقق أثناء قيامه بعملية الرقابة والإشراف على صحة الحسابات والدفاتر ويبرهن صدق وعدالة القوائم ومختلف التقارير المالية الصادرة عنها.

ويمكننا القول أن هذه المعايير تشبه المسطرة التي تنظم وتجعل عمل المدقق أكثر دقة واستقامة، فإن معايير التدقيق الجزائرية هذه ما هي إلا مجموعة من المعايير التي تم اقتباسها من المعايير الدولية لتدقيق المقبولة والمتعارف عليها في غالبية الدول والتي تم تكييفها حسب بيئة وطبيعة نظام العمل داخل الجزائر،

وهنا نرى أن هذه المعايير تلعب دورا محوريا واستراتيجيا في تعزيز حوكمة الشركات الأجنبية الكبرى، ولما لا الشركات الجزائرية مستقبلا إذ تم فعلا العمل بها وتفعيلها وإعطاءها قيمتها المطلوبة في عملية التدقيق، وهذا ما ينعكس بدوره على جودة أداءه لهذه المهنة ، فغيابها يؤثر بشكل كبير على سلامة تقرير المدقق حول عدالة ومصداقية عملية التدقيق، وهذا ما ينعكس سلبا على المساهمين في حد ذاتهم كونهم غير مطمئنين على أموالهم والمؤسسة ككل لأنه يشكل لها نقطة سوداء مع أصحاب المصالح، خاصة المستثمرون الذين يتخذون قراراتهم الاستثمارية بناءا على تقرير المدقق، فكل ما يتعلق بالمؤسسة والأطراف الأخرى ذات العلاقة معها يحكمه رأي المدقق الذي سيعبر عنه في تقريره المعد وفقا لما تنص عليه تلك المعايير حتى يكون أداة فعالة من بين أهم أدوات حوكمة الشركات.

ولقد زاد مؤخرا الاهتمام بمفهوم الحوكمة بعد مختلف الأزمات والفضائح التي مرت بها الشركات في العديد من الدول، وأصبح من الضروري وجودها وتطبيق ضوابطها بسبب ما تميزت به هذه الشركات سابقا من انفصال في ملكيتها عن الإدارة، وكذا السلطة والنفوذ الذي كان يتمتع به كبار المساهمين فيها على حساب صغار المساهمين، هذا ما أدى إلى وضع نظام رقابي يضمن للمساهمين وأصحاب المصالح أن مصالحهم في أمان، ويعد التدقيق أحد مقومات هذا النظام بسبب الدور الهام والبارز الذي يلعبه من خلال الحرص على تطبيق مبادئ الحوكمة والتي من بينها ضمان وجود أساس فعال لها، وضمان حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية بينهم، والاعتراف بحق أصحاب المصالح مع المؤسسة وتعزيز الإفصاح والشفافية في قوائمها المالية، وحتى تطبق هذه الحوكمة بشكل جيد لابد من دراسة العلاقة التي تجمع بينها وبين المعايير الجزائرية للتدقيق، حتى نتمكن من معرفة كيف يمكن لهذه المعايير أن تفعل نظام الحوكمة السليم داخل المؤسسات الجزائرية لاسيما العمومية منها والتي باتت هي الأخرى تعاني من العديد من المشاكل والأزمات المالية ومن شأنها كذلك دعم المدقق حتى يصل إلى أهدافه والمتمثلة في التعبير عن رأيه الفني بحيادية واستقلال تام من جهة وضمانه للاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وحسن تسييرها من قبل الإدارة من جهة أخرى.

2- إشكالية الدراسة:

نظرا لعلاقة البارزة التي تربط بين معايير التدقيق الجزائرية وحوكمة الشركات كان لابد علينا من أن نتعرف أكثر على هذين الموضوعين، فكل منهما لديه محاور هامة ينبغي الاطلاع عليها والتعمق فيها حتى تتضح العلاقة الموجودة بينهما، كما يجب التعرف كذلك على التدقيق في المؤسسات العمومية الاقتصادية ومعرفة كيف يمكن لهذه المعايير أن تساهم في حوكمة هذه المؤسسات نظرا للفساد والانحرافات التي أصبحت تعاني منها كثيرا لاسيما في ظل غياب رقابة فعالة وصارمة على مستواها، وهذا ما دفع بنا إلى تسليط الضوء على هذا الموضوع، ومن هنا تتمحور إشكالية بحثنا كما يلي:

ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيقNAA ؟

ومن خلال إشكاليتنا يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما هو أثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر؟
2- هل الأسس التي يقوم عليها نظام الحوكمة في المؤسسة العمومية الاقتصادية فعالة؟
3- كيف يمكن لمعايير التدقيق الجزائرية أن تساهم في تعزيز مبادئ الحوكمة في المؤسسة العمومية الاقتصادية؟

3- فرضيات الدراسة:

- يتقيد المدقق الخارجي بشروط وقواعد حوكمة الشركات عند تدقيقه للمؤسسات العمومية الاقتصادية.
- يؤثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل ايجابي على جودة تقرير المدقق الخارجي.
- هناك علاقة تكاملية بين مبادئ حوكمة الشركات والمعايير الجزائرية للتدقيق، وهذا ما يجعلها تساهم في زيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح في عمل المدقق الخارجي.

4- أهداف الدراسة:

- سنحاول من خلال هذه الدراسة التعرف أكثر على مهنة تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية؛
- تسليط الضوء على المعايير التي تبنتها الجزائر إلى حد الساعة من بين معايير التدقيق الدولية؛

- كما نهدف كذلك لمعرفة كيفية تفعيل دور معايير التدقيق الجزائرية وجعلها قادرة على تعزيز وإبراز قواعد حوكمة الشركات وإرساء مبادئها؛
- كما أننا سنحاول إجراء دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات في الجزائر لمعرفة الدور الذي يلعبه التدقيق في حوكمة هذه المؤسسات في ظل تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية؛
- كما نهدف كذلك إلى معرفة أراء عينة من المدققين الخارجين حول المعايير المتبناة وكيفية تطبيقها لتساهم في دعم حوكمة الشركات العمومية.

5- أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في الدور البارز الذي يلعبه التدقيق الخارجي حاليا وذلك من خلال اعتباره بمثابة ضامن للأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة لاسيما المساهمين والمستثمرين ومؤسسات الإقراض وغيرها، فهو الذي يعطي الصورة الصادقة والعادلة للقوائم المالية للمؤسسات محل التدقيق، ويبرهن على أنها خالية من الانحرافات والأخطاء الجوهرية أو أي مظهر من مظاهر الغش، كما تتجلى كذلك أهمية هذه الدراسة في توضيحها للعلاقة التي تجمع كل من معايير التدقيق الجزائرية والتي تعتبر حديثة نسبيا وبين مفهوم حوكمة الشركات، وهذا عن طريق إظهار كيف يمكن لهذه المعايير أن تساهم في تفعيل حوكمة مؤسسات القطاع العمومي، لاسيما وأن هذه المؤسسات تعتبر أن تطبيق هذه المعايير على مستواها أمر جديد ينبغي فهمه جيدا حتى تستطيع تبنيه وتحقيقه على أرض الواقع، وهذا من أجل ضمان الشفافية والإفصاح التام لمركزها المالي وطمأنة أصحاب المصالح على حقوقهم.

6- منهج الدراسة:

يتطلب منا إعداد هذا البحث الاعتماد على كل من المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث سنقوم بالاعتماد على المنهج الوصفي من خلال وصف مختلف الجوانب النظرية لكل من التدقيق الخارجي ومعاييره الجزائرية ومقارنتها بنظيرتها الدولية وكذا إبراز الإطار النظري المتعلق بالحوكمة الخاصة بمؤسسات القطاع العمومي وأهم أسسها ومرتكزاتها، كما أننا سنعتمد على المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي للدراسة، وهذا من خلال تحليل مختلف المعطيات والبيانات التي سيتم جمعها حول متغيرات الدراسة في هذا البحث والمتعلقة بالتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات وإسقاطها على العينة المدروسة باستعمال الأدوات الإحصائية المناسبة منها برنامج SPSS وأسلوب المقابلة والاستبيان، والتي تساعدنا في التوصل إلى النتائج المنتظرة من هذا البحث.

7- نطاق الدراسة:

النطاق المكاني: لقد تطلبت منا الدراسة الميدانية أخذ عينة من المؤسسات العمومية الاقتصادية داخل الجزائر لتوزيع الاستبيان على أهم الإطارات المتواجدة داخلها والتي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعملية التدقيق الخارجي، وكذا دراسة عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين، بالإضافة إلى عينة من الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال الحوكمة والتدقيق، لتجميع عدد أكبر من الآراء ووجهات النظر حول موضوع الدراسة.

النطاق الزماني: لقد تدرجت الفترات الزمنية لإعداد هذا البحث، حيث تم البدء في تحرير الجانب النظري منذ بداية سنة 2022، أما الجانب الميداني فقد بدأ من تاريخ توزيع الاستبيان إلى غاية استلامه من العينة المدروسة وهذا من شهر نوفمبر 2022 إلى بداية شهر جويلية 2023، ودامت عملية التحليل الاحصائي بواسطة SPSSوالخروج بنتائج للدراسة حوالي شهري جويلية وأوت من سنة 2023.

8- صعوبات الدراسة:

واجهتنا خلال القيام ببحثنا هذا عدة عراقيل وصعوبات من بينها:

1. صعوبة الحصول على مراجع باللغة العربية أو الأجنبية لها علاقة بالمعايير الجزائرية للتدقيق، بسبب أنها حديثة النشأة؛
2. وجود الكثير من المراجع الخاصة بالتدقيق الخارجي وصعوبة التفضيل بينها؛
3. عدم تجاوب عينة الدراسة من مهنيين التدقيق والموظفين في القطاع العمومي الاقتصادي مع أداة البحث؛
4. بعض المشاكل التي تخص عنوان البحث والذي كان بحاجة إلى احداث تعديل عليه.

9- الدراسات السابقة:

1. **دراسة بوفاسة سليمان وسعيداني الرشيد، لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد3، 2015**، تدور إشكالية هذه الدراسة حول ماهية دور لجان التدقيق في تفعيل مبادئ الحوكمة في الشركات، والرفع من جودة عملية التدقيق، ومن بين أهم أهدافها استعراض وتحليل الجهود الدولية والإقليمية في التعريف بمفهوم الحوكمة وكيفية تطبيقها، وتسليط الضوء على عملية التدقيق الخارجي باعتبارها من أبرز دعائم تحقيقها، وعلاقة ذلك بتحقيق جودة التدقيق، أما أهم النتائج المتوصل إليها من قبل هذه الدراسة فكانت تنحصر حول أهمية لجان التدقيق في تفعيل حوكمة

الشركات، وأنها مرتبطة بالدرجة الأولى بمجلس الإدارة، وتعمل على تقديم تقارير دورية ومفصلة له، وتلعب دورا رئيسيا في الإشراف والرقابة المالية، وتقديم التقارير وبهذا تعمل على تقوية الحوكمة وزيادة مصداقيتها لدى جميع المساهمين، كما أنها تساهم في تحسين من جودة نظام التدقيق والرقابة وتسعى إلى محاربة عمليات الفساد المالي والإداري، وحماية الشركة من مختلف الأزمات والمخاطر، ولقد أوصت هذه الدراسة بضرورة إيجاد آلية للإشراف ومتابعة تطبيق الحوكمة بالجزائر.

2. **دراسة بن شهيدة فضيلة، دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه في التدقيق والنظام المالي المحاسبي، جامعة مستغانم،2017**، عالجت هذه الدراسة إشكالية إلى أي مدى يمكن أن يؤثر التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ الحوكمة في ظل حتمية تبنيها من قبل الشركات الجزائرية، حيث هدفت من خلال هذه الإشكالية إلى توضيح أسباب ظهور ما يسمى بالحوكمة وتبيان مبادئها، وقامت بدراسة وتحليل المسؤوليات المختلفة التي يواجهها المدقق أثناء ممارسته لمهامه، كما أنها أرادت كذلك إبراز العلاقة التي تجمع كل من المدقق والحوكمة وكيفية إرشاد الشركات نحو محاربة الفساد بمختلف صوره، والتعرف أكثر على مدى التزام المدقق بإرساء مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وخلصت هذه الدراسة إلى أن الحوكمة نظام يعتمد على مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين التي توجه وتدار بها الشركات، كما أنها تقوم على مجموعة من الخصائص إذ غابت إحداها فقدت الأساس الذي ترتكز عليه، وأنها ترتكز على ثلاثة ركائز هامة تتمثل في سلوك الأخلاقي والرقابة والمساءلة وإدارة المخاطر، وهناك ارتباط متوسط بين التدقيق وما بين المبادئ المختلفة للحوكمة.

3. **دراسة بوسلمة حكيمة و كردودي سهام، لجنة المراجعة كإحدى آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، العدد 7، 2017**، تمثلت إشكالية هذه الدراسة في معرفة دور لجنة المراجعة كإحدى آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، وقد هدفت إلى توضيح مفهوم كل من لجنة التدقيق والحوكمة وتحديد دوافع إدارة الأرباح ودور لجنة التدقيق في الحد من ممارستها السلبية، كما أنها بينت الدور المهم لهذه اللجنة في الحد من الانحرافات الحاصلة على مستوى إدارة الأرباح لأنها تشكل همزة وصل بين مجلس إدارة الشركة وكلا من المدقق الداخلي والخارجي، كما أنها أكدت على ضرورة تنمية الوعي لدى المساهمين المستثمرين بأهمية هذه اللجنة كعامل أساسي في تحسين جودة التقارير والقوائم المالية والزيادة من مصداقيتها، وعلى ضرورة تفعيل

لائحة حوكمة الشركات على مستوى سوق الأوراق المالية والتزام الشركات الراغبة في الدخول إلى هذه الأسواق بتنفيذها.

4. **KAZOUZ Rafika, Normalisation et pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie, thèse de Doctorat en sciences Economiques, université DJILALI LIABES DE SIDI BEL-ABBES, 2018.**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير مهنة التدقيق المالي على شفافية المعلومات المالية المعروضة في القوائم المالية للمؤسسات، وكيف يمكنها ضمان مصالح مختلف الهيئات المتعاملة مع هذه المؤسسات والمستخدمة لهاته المعلومات، بالإضافة إلى معرفة دور معايير التدقيق الجزائرية في توحيد والارتقاء بمهنة التدقيق المالي في الجزائر، وقد توصلت إلى عدة نتائج من أهمها ان المعايير التدقيق الدولية تساهم في التحسين من جودة التدقيق، من خلال العديد من المتغيرات وخاصة أداء المدقق وجودة تقريره، وأن مهني التدقيق يواجهون عدة عقبات في الممارسة المهنية لمهامهم، ولكن المعايير التدقيق الجزائرية تمنع عليهم مواجهة تلك الصعوبات في المهنة.

5. **دراسة حاج مختار محمد خير الدين، إسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفقا لإجراءات المعتمدة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في التسيير المحاسبي والتدقيق، بجامعة أدرار، 2019**، تمثلت إشكالية هذه الدراسة في ما مدى إسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهدفت من خلالها إلى إبراز مدى أهمية التدقيق المالي والمحاسبي كآلية للحوكمة، وإبراز الدور الذي يلعبه المدقق في تفعيل مبادئها ومدى تأثيره على نجاح المؤسسات وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه لا توجد فروقات معنوية في إسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق حوكمة تعزى إلى مختلف متغيرات الدراسة، وأن التدقيق يساهم في توفير إطار فعال للحوكمة وذلك في ظل وجود قوانين ومراسيم تنظمها، كما أنه عند غياب الإفصاح لدى البعض من المساهمين لا يساهم التدقيق في تفعيل حماية حقوقهم، وأنه يساهم في تحقيق معاملة متساوية بينهم، وفي تفعيل الاعتراف بحقوقهم ويزيد من مستوى الإفصاح والشفافية من خلال ضمان وصول معلومات صادقة وموثوقة لمجلس الإدارة والمساهمين، كما خلصت كذلك إلى أن التدقيق المالي يعتبر من أهم عناصر تطبيق الحوكمة لكونه وسيلة فعالة في إبراز حقوق أصحاب المصالح، كما أنه يساهم في تطوير إستراتيجية فعالة للمؤسسة تساعدها في الحفاظ على استمراريتها.

6. **دراسة مالطي سناء، جودة التدقيق الخارجي وآليات الحوكمة لمؤسسات، أطروحة دكتوراه في التدقيق المالي والمحاسبي، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2020**، تمحورت إشكالية هذه الدراسة في هل تؤثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات الاقتصادية، كما هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الحوكمة وآلياتها وكيفية تطبيقها، والتعريف بجودة التدقيق الخارجي ومختلف العوامل المحددة لها، وكما أنها أرادت توضيح أثر جودة التدقيق على آليات الحوكمة، ولقد توصلت إلى عدة نتائج من بينها: سعي حوكمة المؤسسات إلى منع الانحرافات والحفاظ على شفافية ومصداقية المعلومة المالية، وتوصلت كذلك إلى أن هناك عدة مقاييس لقياس جودة التدقيق، وأن الجزائر قد تبنت بعض معايير التدقيق لمواكبة تطورات الحاصلة، كما أنها خلصت كذلك إلى الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق في تفعيل الحوكمة وتأثيره جودته على التدقيق داخل المؤسسة العمومية وعلى كل من مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية على مستوى هذه المؤسسة.

10-تقسيمات الدراسة:

سعينا منا للوصول إلى إجابة دقيقة حول إشكاليتنا المطروحة، سنقوم بتقسيم البحث إلى أربعة فصول، كما يلي:

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي؛

الفصل الثاني: إصلاح المرجعية الجزائرية للتدقيق الخارجي؛

الفصل الثالث: إرساء مبادئ الحوكمة في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لأثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

تمهيد:

يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم الآليات الرقابية التي تمارس على مستوى مختلف المؤسسات الاقتصادية الخاصة منها والعمومية، والتي عرفت تطورات خلال السنوات الماضية بسبب ازدياد الأزمات الاقتصادية والفساد المالي والإداري وتوسع دائرة الغش والتحايل على الصعيد العالمي والدولي والذي مس أكبر المؤسسات وأشهرها، هذا ما دفع بالهيئات الدولية المكلفة بتنظيم هذه المهنة إلى إصدار معايير وإجراءات تحكم عمل المدقق الخارجي، حيث يجب عليه إتباعها والالتزام بها عند القيام بمهامه حتى يحافظ على استقلاليته وحياده، مما يزيد من جودة عمله وتقريره الذي يعبر فيه عن رأيه حول عدالة ومصداقية القوائم المالية لتلك المؤسسات وسلامة مركزها المالي وهذا ما يطمئن المساهمين و أصحاب المصالح معها على مصالحهم وأموالهم ويساعدهم على اتخاذ قراراتهم، وعليه يمكننا تقسيم الفصل الأول إلى ثلاث مباحث ندرس فيها ما يلي:

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: الإجراءات والمعايير التي تحكم عملية التدقيق الخارجي.

المبحث الثالث: التنظيم الدولي لمهنة التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي

يلعب التدقيق الخارجي دورا مهما في إضفاء المصداقية على حسابات المؤسسات وقوائمها المالية، ويساهم بشكل كبير في محاربة كل أنواع الغش والانحرافات التي يمكن أن تمسها، وهذا من خلال اعتماده على عدة مبادئ وقواعد تحكم هذه المهنة وتهدف إلى تنظيمها، ولتعرف أكثر على هذه المهنة نحاول تقسيم هذا المبحث إلى عدة مطالب، حيث يتمثل المطلب الأول في نشأة التدقيق الخارجي وتطوره، والمطلب الثاني في مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته، المطلب الثالث في أنواع التدقيق الخارجي وفروضه، أما المطلب الرابع فيتمثل في أهداف التدقيق الخارجي ومبادئه.

المطلب الأول: نشأة التدقيق الخارجي وتطوره التاريخي.

لقد ظهرت مهنة التدقيق منذ القديم نظرا لازدياد حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات ومطابقتها للواقع حتى يستطيع اتخاذ قراراته بناءا عليها[1]، كما أن هذه الحاجة ظهرت في بدايتها لدى الحكومات المصرية واليونانية قديما، حيث تم اكتشاف ذلك من خلال الوثائق التاريخية القديمة، والتي تؤكد على أنها كانت تستخدم المراجعين لتأكد من سلامة حساباتها، ثم انتقل ذلك لوحدات القطاع الخاص الاقتصادية، خصوصا بعد التطور الحاصل في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج الذي انتشر ضمن نطاق واسع نظرا لسهولة تطبيقه[2].

وبالرغم من ازدياد تضارب المصالح بين مالكي المؤسسات وأجهزة إدارتها وظهور الثورات الصناعية والذي صاحبه تطور الأنشطة الصناعية والتجارية وتطور النظام الضريبي، إلا أن هدف التدقيق والمتمثل في اكتشاف الغش والانحرافات لم يتغير، بل حدث التغير في الرغبة والاعتراف بمدى ضرورة وجود نظام محاسبي لأجل التأكد من صحة المعلومات المحاسبية لمنع الأخطاء والغش، وكذا الاعتراف بضرورة وجود تدقيق لهذا النظام من قبل شخص مهني مستقل ومحايد، وهذا ما نص عليه قانون الشركات الانجليزي عام1862[3]

---

[1] بودلال حنان، التدقيق البنكي وتكنولوجيا المعلومات لدى البنوك العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر،2020، ص. 94.

[2] مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص. 15.

[3] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2015، ص. 3-4.

ولقد تأسست كلية Roxonati في ايطاليا مع ظهور أول منظمة لمهنة تدقيق الحسابات، وبعد ذلك أصبحت العضوية شرطا من شروط ممارسة مهنة التدقيق، ومن ثمة تأسست جمعية المحاسبيين القانونيين في بريطانيا لتصبح بذلك مهنة التدقيق مهنة مستقلة.[1]

أما في المشرق العربي كانت مصر السباقة في مجال التدقيق، حيث تم إصدار قانون ينظم كيفية سير مهنة التدقيق عام 1909، وتم إجراء بعض التعديلات عليه، ومن عام 1950 إلى 1955 اكتسب المدقق الخارجي مكانة كبيرة في التشريع المصري، وبعدها بدأ يعرف في باقي الدول نظرا لتزايد الحاجة لخداماته.[2]

وفيما يلي جدول يوضح مختلف مراحل التطور التاريخي لمهنة التدقيق:

الجدول رقم(I-01) مراحل التطور التاريخي للتدقيق

الفترة	أصحاب المصالح	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 ق. م إلى 1700م.	الملك، الإمبراطور، الحكومة، الكنيسة.	رجل الدين، الكاتب.	حماية الأموال ومعاقبة المختلسين.
من 1700م إلى 1850م.	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	حماية الممتلكات ومعاقبة وقمع الغش.
من 1850م إلى 1900م.	الحكومة والمساهمين.	تكليف شخص مهني في المحاسبة والتدقيق.	الحرص على مصداقية الميزانية واجتناب الغش.
من 1900م إلى 1940م.	الحوكمة والمساهمين.	تكليف شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	محاربة الغش والأخطاء، وتقديم شهادة حول صحة القوائم المالية.
من 1940م إلى 1970م.	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق.	تقديم شهادة حول مصداقية القوائم المالية وانتظامها سلامتها.
1970م إلى 1990م	الحكومة، الهيئات الأخرى والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة، التدقيق والاستشارة.	تقديم شهادة حول نوعية نظام الرقابة الداخلية، واحترام معايير كل من المحاسبة

[1] زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص11.
[2] مصطفى يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، مرجع سبق ذكره، ص16.

			والتدقيق.
من 1990م إلى يومنا هذا.	الحكومة، المساهمين والهيئات الأخرى.	شخص مؤهل في المحاسبة، التدقيق والاستشارة.	تقديم شهادة حول صدق الحسابات ونوعية الرقابة الداخلية في إطار احترام المعايير الدولية لمنع الغش.

المصدر: مالطي سناء، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس بسيدي بلعباس، الجزائر، 2020، ص61-62.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تعددت المفاهيم والتعاريف التي تطرقت إلى مهنة التدقيق الخارجي باعتبارها أداة مهمة لفرض الرقابة على المؤسسات وحمايتها من كافة أنواع الغش والاحتيال وفيما يلي بعض التعاريف التي شملت جوانب عديدة لعملية التدقيق:

- يشير مصطلح التدقيق **Audit** المشتق من الكلمة اللاتينية **Audire** والتي تعني يستمع إلى الكيفية التي كانت تمارس بها هذه المهنة قديما عند قدماء المصريين والإغريق والرومان، وذلك من خلال استماع المدقق للحسابات التي كانت تتلى على مسامعه، حيث اقتصرت هذه المهنة في ذلك الحين على تسجيل العمليات المالية الخاصة بالحكومة وتدقيقها للتأكد من مدى صحتها، وكان ذلك من خلال عقد اجتماع تقرأ فيه الحسابات بصوت عال على مسامع المدققين على أن يقوموا بإعداد تقاريرهم وتدوين ملاحظاتهم فيها بعد هذا الاجتماع، كانت عبارة عن طرق بدائية تحسنت مع مرور الزمن.[1]
- يمكن تعريف التدقيق بصورة رئيسية على أنه عملية الفحص التي تشمل كافة معلومات والبيانات المالية للمؤسسات والتي تتم بواسطة شخص مهني مستقل ومحايد، وقد عرف اتحاد المحاسبون الأمريكيون بأنه الإجراءات المنظمة التي يتم القيام بها من أجل الحصول على

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص24.

المعلومات والأدلة الكافية وتقييمها بطريقة موضوعية، وإيصال النتائج المتحصل عليها من هذا التقييم إلى المستفيدين؛[1]

- التدقيق هي عملية تخص جمع وتقييم أدلة الإثبات وإعداد تقرير عن مدى ملائمة المعلومات المقدمة للمعايير المحدد سالفا، ويجب أن تتم بواسطة شخص مهني مستقل ومحايد؛[2]
- عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية على أنه: عملية منتظمة يتم القيام بها من أجل الحصول على الأدلة الكافية لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وتقييمها بطريقة موضوعية، وهذا للتحقق من صحتها ومدى تطابقها مع الواقع، وإيصال نتائج هذه العملية للأطراف المستفيدة منها.[3]
- يقصد به كذلك: عملية الفحص الانتقائي التي تتم على مستوى نظام الرقابة الداخلية ومختلف البيانات والدفاتر المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق، وهذا بهدف التوصل إلى رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية لتلك المؤسسة والتي تعكس في فترة زمنية معينة نتيجتها ووضعيتها المالية الحقيقية.[4]
- يمكن تعريفه كذلك على أنه: عملية الفحص الانتقادية التي تشمل جميع الأدلة والقرائن والمعلومات التي تحتويها دفاتر المؤسسة وسجلاتها، والتحقق من مطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حتى يستطيع المدقق على أساسها أن يبدي رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية وعدالتها لمستخدمي هذه القوائم[5]، كما ويعرف على أنه فحص نقدي يسمح بالتحقق من المعلومات التي تقدمها المؤسسات وتقييم لعملياتها وترجمة لأنظمتها الموضوعة لتأكد من فاعليتها[6].

واستنادا إلى التعاريف السابقة نستنج أن عملية التدقيق ترتكز على ثلاث عناصر رئيسية وهي:[7]

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص12.
[2] حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة (مدخل معاصر)، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر،2007، ص15.
[3] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص24.
[4] مصطفى يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، مرجع سبق ذكره، ص16.
[5] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، أردن، 2005، ص8.
[6] KAZOUZ Rafika, Normalisation et pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie, thèse de Doctorat en sciences Economiques, université DJILALI LIABES DE SIDI BEL-ABBES, 2018, p42.
[7] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص11-12.

- ✓ **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة وأنها مطابقة لها، وذلك من خلال القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية المتعلقة بنشاط المؤسسة؛
- ✓ **التحقيق:** المقصود به الحكم على مدى مصداقية القوائم المالية ومدى تمثيلها للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة خلال فترة معينة، وتعتبر كلا من عمليتي الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان يتمكن من خلالهما المدقق من إيجاد الإثباتات التي يبني عليها رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية؛
- ✓ **التقرير: يقصد** به استخلاص جميع النتائج المتحصل عليها من عمليتي الفحص والتقرير ووضعها في تقرير يقدم على الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة، ويعتبر المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق

لقد انتشر التدقيق انتشارا واسعا وزادت أهميته لاسيما مع تنفيذ اللوائح القانونية الجديدة مثل قانون Sabarnes-Oxley وقانون الأمن المالي في فرنسا[1]، وتكمن أهميته في كونه وسيلة تخدم جميع الأطراف المستعملة للقوائم المالية المدققة، وتعتمد عليها لبناء قراراتها، حيث ترتكز المؤسسات على جميع البيانات المالية والمحاسبية لرسم سياساتها وخططها المستقبلية لذا تحتاج لتدقيقها حتى تضمن مصداقيتها وتحدد إمكانية اعتمادها عليها أم لا، وليست المؤسسة هي الوحيدة التي تهتم بخدمات التدقيق بل جميع أصحاب المصالح مع المؤسسة هم بحاجة إلى خدماته، ومن هنا يمكننا تلخيص أهميته بالنسبة للأطراف المستفيدة منه كما يلي: [2]

1-بالنسبة لإدارة المؤسسة: عند قيام إدارة المؤسسة بعملية التخطيط والرقابة تحتاج إلى بيانات مالية دقيقة وصحيحة تستند عليها، وهذه الدرجة العالية من المصداقية في البيانات لا تتوفر إلا بوجود عملية التدقيق؛

2-بالنسبة للملاك: يتم تفويض مجلس الإدارة للقيام بإدارة المؤسسة نظرا لجهل الكثير من أصحاب المؤسسات بالأمور المالية والمحاسبية، مما يزيد من أهمية وجود عملية التدقيق داخل هذه المؤسسات،

[1] Laurent Hervé, Philippe Peuch-Lestrade, Gabriel de Villepin, « la pratique de L'audit et du Contrôle Interne », Gualino Lextenso éditions, France, 2015, p9.

[2] إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، مرجع سبق ذكره، ص. ص 15-16.

لأن المدقق الخارجي يحرص على تدقيق القوائم المالية ويشهد بصحة الحسابات المدونة داخلها ويؤكد للملاك على أن الإدارة تقوم بمهامها على أكمل وجه؛

3- بالنسبة للهيئات الحكومية: تحتاج الكثير من الهيئات الحكومية للقوائم المالية للمؤسسات لتحديد بعض الأمور التي تخصها من بينها التأكد من نتيجة المؤسسات لتحديد الضرائب واحتسابها أو لوضع الخطط الاقتصادية المستقبلية، فمن الضروري أن تتأكد هذه الجهات من مصداقية هذه البيانات لتستطيع الاعتماد عليها لاتخاذ قراراتها؛

4-بالنسبة للنقابات العمالية: تهدف النقابات العمالية هي الأخرى دائما إلى التحسين من الوضعية الخاصة بالعمال داخل المؤسسات، في حين تسعى المؤسسات إلى التخفيض قدر المستطاع من المصاريف المترتبة عن دفع الرواتب والأجور، وهذا ما يخلق تضاربا في المصالح بين الطرفين، وحتى تواصل هذه النقابات دفاعها عن العمال لابد من أن تستند على قوائم مالية صحيحة وعادلة تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛

5-بالنسبة لمجلس الإدارة: تضمن عملية التدقيق خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية وتزيد من أهمية المعلومات الواردة داخلها، حتى تشكل أساسا تستند عليه إدارة المؤسسة لرسم سياساتها وإستراتيجيتها، وإعداد خططها المستقبلية والقيام بتنفيذها؛[1]

6-بالنسبة للمستثمرين والبنوك: يعتمد المستثمرون الحاليين والمستقبلين على القوائم المالية المدققة في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، كقرار الشراء أو التنازل على أسهم المؤسسة محل التدقيق، حيث توفر عملية التدقيق معلومات ذات مصداقية وعدالة تعكس واقع المؤسسة، وتستند البنوك هي الأخرى على هذه المعلومات حتى تتمكن من اتخاذ القرار في منح القروض إلى المؤسسة المدققة، حيث تسعى من خلال اطلاعها على القوائم المالية المدققة للتأكد من أن الوضعية المالية لتلك المؤسسة جيدة، وأنها قادرة على الوفاء بديونها وتسديد مستحقاتها المالية[2].

المطلب الثالث: أنواع التدقيق وفروضه

الفرع الأول: أنواع التدقيق

[1] مسيف خالد، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2017، ص32.
[2] المرجع نفسه، ص33.

لا يقتصر التدقيق على الجانب المحاسبي فقط بل اتسعت مجالاته وتعددت أنواعه، بتعدد الزوايا التي ينظر من خلالها إليه، وفيما يلي بعض من التقسيمات والتصنيفات لعملية التدقيق:[1]

1-من حيث الحجم: ينقسم التدقيق من حيث الحجم إلى عدة أنواع وهي:

1-1التدقيق الكامل: يقصد بالتدقيق الكامل قيام المدقق بالفحص الشامل بنسبة 100% لكافة القيود والسجلات المحاسبية للمؤسسة محل التدقيق، وعادة ما يكون هذا النوع من التدقيق في المؤسسات صغيرة الحجم، وكلما زاد حجم المؤسسة يصعب استعمال هذا النوع من التدقيق ويتم اللجوء إلى التدقيق الاختباري والذي يتم بموجبه أخذ عينة من القيود والتسجيلات والقيام بفحصها وتدقيقها وتعمم النتيجة على باقي السجلات؛

1-2التدقيق الجزئي: يعين المدقق بموجب هذا النوع لتدقيق نوع معين من الحسابات كالمخزونات مثلا، لهذا لا يمكن له أن يبدي رأيه الفني حول جميع البيانات لأنه لم يطلع إلا على جزء منها فقط؛

2-من حيث الوقت الذي يتم فيه التدقيق: تختلف أنواع التدقيق كذلك باختلاف الوقت الذي يبدأ فيه المدقق عمله، حيث يمكن أن يكون هذا التدقيق إما نهائي أو مستمر، وفيما يلي توضيح لذلك:

2-1التدقيق النهائي: يقصد بالتدقيق النهائي أن المدقق الخارجي يبدأ عمله عند إقفال السنة المالية، بحيث تكون جميع الحسابات قد أقفلت وأدرجت في الميزانية الختامية، ومن بين عيوب هذا النوع عدم القدرة على اكتشاف جميع الأخطاء وضيق وقت إعداد تقرير المدقق، وزيادة الضغط على مكتب المدقق؛

2-2التدقيق المستمر: يختلف هذا النوع من التدقيق عن النوع الأول، حيث يقوم المدقق هنا بزيارة المؤسسة بشكل مستمر ليدقق الحسابات، من خلال وضعه لبرنامج وخطة عمل تشمل جميع حسابات المؤسسة؛

3-من حيث هيئة التدقيق: ينقسم التدقيق من حيث من يقوم بعملية التدقيق إلى تدقيق داخلي وتدقيق أخر خارجي كما يلي:

3-1 التدقيق الداخلي: يعرف التدقيق الداخلي على أنه نشاط عملي موضوعي ومستقل، يزيد من درجة موثوقية حسابات المؤسسة، ويساهم في وصولها إلى أهدافها المستقبلية والمخططة، من خلال إتباع منهج

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص.ص37-38.

عملي منظم لتقييم نظام الرقابة الداخلية والحوكمة داخل المؤسسة، وتقديم حلول واقتراحات لتعزيزه داخلها،[1]

على عكس مهنة التدقيق الخارجي التي تعتبر مهنة دورية على مستوى المؤسسات الاقتصادية، نجد أن مهنة التدقيق الداخلي مهنة يومية على مستوى نفس تلك المؤسسات، حيث يقوم مدقق الداخلي بفحص المؤشرات وأنظمة المعلومات المستخدمة من أجل معرفة التدابير التي يمكن اتخاذها للتأكد من أن الأحكام والقواعد والاجراءات تتكيف فيما بينها بشكل أفضل، حتى يتمكن من إيجاد المخاطر والقضاء عليها قبل تفاقمها؛[2]

3-2التدقيق الخارجي: يعرف التدقيق الخارجي على أنه عملية الفحص الانتقادي والتي تشمل جميع سجلات ودفاتر المؤسسة ويقوم بها شخص مهني مستقل من خارجها، بهدف إبداء رأيه الفني المحايد حول صحة وسلامة القوائم المالية لتلك المؤسسة،[3]

إن التدقيق الخارجي كذلك عبارة عن اختبار مستقل لتحري عن الأوضاع المالية للمؤسسة ومدى سلامتها، وسلامة تسجيلاتها المحاسبية وعملياتها وانشطتها اليومية والدورية، الأمر الذي يسمح بتحديد نقاط الضعف والفشل لهياكلها وأنظمة التحكم الداخلية؛[4]

جدول رقم (I-02): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

	البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	-التأكد من أن المعلومات المقدمة للإدارة صحيحة ويمكن الاعتماد عليها لوضع الخطط المستقبلية؛ -اكتشاف الأخطاء والتلاعبات في الحسابات.	تدقيق القوائم المالية للمؤسسة، وإبداء الرأي الفني والمحايد حول مصداقيتها.
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة	موظف داخل المؤسسة.	شخص مهني من خارج المؤسسة.

[1] Pierre SCHICK, Mémento d'audit interne « Méthode de conduite d'une mission », Dunod, Paris, 2007, p5.
[2] JACQUES Renard, Théorie et Pratique de L'Audit Interne, EYROLLES édition d'organisation, 7édition, Paris, p62.
[3] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص16.
[4] CGAP, Audit externe des institution de microfinance « Guide pratique », les Impression Dumas à Saint-étienne, Volume1, 3édition, Paris, France, 2000, p7.

3	**نطاق وحدود التدقيق**	الإدارة هي من تحدد نطاق عمل المدقق الداخلي، ولديه متسع من الوقت للقيام بعملية الفحص الشاملة لحسابات المؤسسة.	يتحدد نطاق عمله بموجب العقد الموقع بين المدقق الخارجي وإدارة المؤسسة، ووفقا لما تنص عليه القوانين.
4	**التوقيت المناسب للأداء**	تكون عملية التدقيق مستمرة وطيلة السنة، واختيارية حسب حجم المؤسسة.	يتم الفحص في نهاية السنة، وقد يكون الفحص جزئي لبعض الحسابات أو كاملها.
5	**المستفيدين**	إدارة المؤسسة.	الجهات الحكومية، وجميع من لهم مصالح مع المؤسسة.

المصدر: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص18.

4-من حيث درجة الإلزام: من هذه الزاوية ينقسم التدقيق إلى تدقيق إلزامي يجب على المؤسسة القيام به، وأخر اختياري، وذلك كما يلي:[1]

1-4 التدقيق الإلزامي: بموجبه تكون المؤسسة ملزمة على تعين مدقق خارجي وهذا وفقا لما ينص عليه القانون؛

2-4التدقيق الاختياري: هذا النوع من تدقيق تقوم به المؤسسة بصفة اختيارية لتدقيق كل أو جزء من الحسابات والتأكد من صحتها؛

5-من حيث درجة شمولية التدقيق ومدى مسؤولية المدقق: من خلاله يتم تقسيم التدقيق إلى:[2]

1-5التدقيق العادي: هو التدقيق الذي يهدف المدقق من خلاله إلى التأكد من مدى مصداقية القوائم المالية، وإبداء الرأي الفني المحايد حولها وحول الوضعية المالية للمؤسسة.

2-5التدقيق لغرض معين: يتم القيام بهذا النوع من التدقيق بعد التدقيق العادي بهدف فحص الدفاتر والحسابات لاكتشاف الأخطاء أخرى أو تحديد بعض القيم كقيمة الأسهم أو قيمة الشهرة للمؤسسة.

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سبق ذكره، ص38.
[2] إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، مرجع سبق ذكره، ص25.

6-من حيث حجم التدقيق: ينقسم إلى:[1]

6-1التدقيق المالي: يقصد به فحص الدفاتر والسجلات المالية والمحاسبية للمؤسسة، والتحقق من مطابقتها للواقع، للخروج بتقرير في أخر المطاف.

وهو الفحص الذي يقوم به المدقق بصفة مستقلة للتعبير عن رأيه حول عدالة البيانات المالية للمؤسسة والقيام بتدقيق محاسبتها وحسابات زبائنها[2].

لقد نشأت فكرة التدقيق المالي من الحاجة الى فهم أصل الصعوبات المالية التي تواجهها المؤسسات، حتى تستطيع إيجاد الحلول والتدابير المناسبة التي يجب اتخاذها، وهذا ما يتوافق مع اعلام المساهمين والملاك بمدى قدرة المؤسسة على تسديد ديونها، وفي غالب يمتد هذا النوع من التدقيق الى جوانب أخرى؛[3]

6-2التدقيق الإداري: يخص تدقيق جميع الجوانب الإدارية، والتأكد من أن الإدارة تسعى لتحقيق أقصى منفعة وبأقل التكاليف؛

6-3تدقيق الأهداف: يهدف إلى التحقق من أن الأهداف الموضوعة سابقا قد تحققت فعلا،

6-4التدقيق القانوني: تلزم الجهات الحكومية المؤسسات بتطبيق التدقيق القانوني بهدف التأكد من التطبيق السليم لكافة النصوص القانونية، والتأكد من أن حساباتها خالية من جميع الانحرافات والأخطاء الجوهرية؛

6-5التدقيق الاجتماعي : يسعى هذا النوع من التدقيق إلى التأكد من أن المؤسسة تقوم بجميع واجباتها اتجاه المجتمع، حيث أصبح تحقيق الرفاهية الاجتماعية من بين الأهداف المهمة للمؤسسة حاليا.

الفرع الثاني: فروض التدقيق

يعرف Kohler الفرض بأنه: قاعدة عامة ترشد من سلوك المدقق، وتساعده على حل المشاكل المختلفة التي يواجهها، ومن بين أهم هذه الفروض نجد:[4]

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.ص39-40.

[2] MOKHEFI Amine, pratique de l'audit opérationnel en milieu bancaire, journal of Industrial Economics, vol04, N°1, 2013.

[3] ZAAFRANE Mansouria, LA Qualité de L'Audit Externe Outil de Performance des Entreprises, Thèse de Doctorat en Science Financier et Comptabilité, 2018, p24.

[4] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص.ص20-22.

1-فرض عدم التأكد: يؤكد هذا الفرض على ضرورة التزام المدقق بجمع الأدلة الكافية التي تزيل حالات الشك وعدم التأكد في الحسابات؛

2-فرض استقلالية المدقق: يعتمد هذا الفرض على توفر المقومات الذاتية والموضوعية في المدقق، بشكل يضمن له الاستقلالية داخل المؤسسة، حيث يمكن للمدقق بأن يطلب جميع الدفاتر والمعلومات التي يراها مهمة للاطلاع عليها، وإبداء رأيه حولها دون وجود أي تدخل أو معارضة من طرف إدارة المؤسسة؛

3-فرض توفر التأهيل المناسب للمدقق: يتضح من خلال هذا الفرض ضرورة توفر المؤهلات العلمية والعملية اللازمة في المدقق، لأنه يعتمد على حكمه الشخصي عند قيامه بمهامه وعند مواجهته لمشاكل خلال عمليات الفحص؛

4-فرض توفر نظام كافي للرقابة الداخلية: يعتبر نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة الركيزة الأساسية التي تشمل جميع أنواع الرقابة والتي تضمن السير الجيد للعمل داخل المؤسسة، ويعتبر فحص هذا النظام وتقييم مختلف إجراءاته من بين المهام الأساسية التي يقوم بها المدقق أثناء عملية التدقيق؛

5-فرض الصدق في محتوى التقرير: يوضح هذا الفرض بأن المدقق يجب أن يلتزم بالمصداقية في كل الآراء التي يعبر عنها في تقريره لأنه مصدر ثقة بالنسبة لجميع من لهم مصلحة مع المؤسسة، وهو ملزم بإثبات جميع ما توصل إليه من حقائق ومعلومات.

المطلب الرابع: أهداف التدقيق ومبادئه

الفرع الأول: أهداف التدقيق

مع ازدياد حجم الشركات وانتشار المستمر لكافة أنواع الفساد، كان لابد من تطور أهداف التي يسعى التدقيق إلى تحقيقها، ولهذا تنقسم أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة كما هو موضح فيمايلي:

1- الأهداف التقليدية لعملية التدقيق:

تنقسم أهداف التدقيق التقليدية إلى نوعان أهداف رئيسية وأخرى ثانوية، يمكننا توضيحها فيما يلي:[1]

1-1- الأهداف الرئيسية: تتمثل الأهداف الرئيسية لعملية التدقيق فيمايلي:

- القيام بعملية الفحص والتحقق من جميع البيانات والمعلومات المدونة في الدفاتر والسجلات الخاصة بالمؤسسات، والتأكد من مصداقيتها ومطابقتها للواقع؛
- الحصول على الأدلة الكافية التي تبرهن صحة القوائم المالية ومصداقيتها، والتعبير عن الرأي الفني المحايد حولها.

1-2- الأهداف الفرعية: ويقصد بها الأهداف الثانوية التي يحرص المدقق على تحقيقها، من أهمها:

- حرص المدقق على اكتشاف مختلف الأخطاء والانحرافات الجوهرية التي يمكن أن تتواجد في الحسابات؛
- فرض ضوابط وقواعد عمل تمكن المدقق من تقليل فرص ارتكاب الأخطاء؛
- إعداد تقرير من طرف المدقق يمكن لإدارة المؤسسة الاعتماد عليه عند رسم خططها واستراتيجياتها، واتخاذ جميع قراراتها الحالية والمستقبلية؛
- بعث الطمأنينة في نفوس مستعملي الكشوفات المالية، مما يمكنهم من اتخاذ القرارات الملائمة؛
- بالإضافة إلى التقرير العام يعد المدقق تقارير خاصة تخص بعض الأمور المهمة للمؤسسة.

2- الأهداف الحديثة لعملية التدقيق: وتتمثل فيما يلي:[2]

- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعة سابقا، وإيصال نتائج ذلك لملاك المؤسسة؛
- مقارنة النتائج المحققة من طرف المؤسسة مع ما تم التخطيط له؛
- القضاء على كل مظاهر التبذير والإهمال من طرف العاملين داخل المؤسسة؛
- إسهام المؤسسة في تحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع والبيئة المحيطة بها؛
- الوصول إلى رأي فني محايد يعبر عن مصداقية القوائم المالية ومطابقتها للحسابات المقيدة داخل السجلات والدفاتر.

ومن خلال الجدول التالي يمكننا تبيان المراحل الزمنية لتطور أهداف عملية التدقيق:

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (الجزء الأول)، الطبعة الأولى، دار مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2010، ص23.
[2] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 17-18.

الجدول رقم (I-03): مراحل تطور أهداف عملية التدقيق.

الأزمنة	الهدف من عملية التدقيق	الهدف من التحقق والفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل سنة1850	الكشف عن عمليات الغش والاختلاس التي تطال المؤسسات	القيام ببعض الاختبارات، فحص تفصيلي.	كانت الرقابة داخلية آن ذاك.
من 1850 إلى 1905	الكشف عن الأخطاء والغش وتحديد مصداقية الوضعية المالية للمؤسسة.	فحص اختباري تفصيلي.	درجة الاهتمام بها منخفضة.
من 1905 إلى 1933	الكشف عن الأخطاء والغش وتحديد مصداقية الوضعية المالية للمؤسسة.	اختباري	بداية الاهتمام بها.
من 1933 إلى 1940	الكشف عن الأخطاء والغش وتحديد مصداقية الوضعية المالية للمؤسسة.	اختباري	ازدياد الاهتمام بها.
من 1940 إلى 1960	التحقق من مصداقية القوائم المالية للمؤسسة وعدالة مركزها المالي.	اختباري	أهمية كبيرة للبدء بعملية التدقيق.
من 1960إلى يومنا هذا	تقييم النتائج المحققة من طرف المؤسسة والتأكد من تحقيق أهدافها، وتحقيق رفاهية المجتمع.	اختباري	تحقيق الفعالية والكفاءة.

المصدر: عامر الحاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أدرار، 2018، ص11.

الفرع الثاني: مبادئ عملية التدقيق

ترتكز عملية التدقيق كغيرها من المهن على عدة مبادئ وأسس يلتزم بها المهني أثناء أداء مهامه، وتنقسم هذه المبادئ وفق ركنين أساسيين، مبادئ مرتبطة بركن الفحص وأخرى مرتبطة بركن التقرير كما هو موضح فيما يلي:[1]

1- **المبادئ المرتبطة بركن الفحص:** وتتمثل فيمايلي:

1-1- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** وهذا يعني أن يكون للمدقق الحق في الاطلاع على جميع أنشطة المؤسسة وطبيعة عملها، والتأكد من حسن علاقتها مع الغير ومعرفة مختلف احتياجات مستعملي القوائم المالية لتلك المؤسسة؛

1-2- **مبدأ الشمول في مستوى الفحص الاختباري:** المقصود بهذا المبدأ أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار أثناء عملية الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والثانوية، وأن تشمل جميع التقارير التي تعدها المؤسسة؛

1-3- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** والمقصود به عدم الاعتماد على عنصر التقدير الشخصي بصفة كبيرة أثناء عملية التدقيق، والتوجه إلى جمع أدلة الإثبات الكافية حول العمليات التي تكون نسبة ارتكاب الأخطاء فيها كبيرة مقارنة بغيرها؛

1-4- **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة فحص مختلف أنظمة المؤسسة والتي تخص التسيير والمسؤوليات والحوافز والمكافآت، لقياس مدى الكفاية الإنسانية.

2- **المبادئ المرتبطة بركن التقرير:** وتنقسم بدورها إلى:

2-1- **مبدأ كفاية الاتصال:** يوضح هذا المبدأ ضرورة إيصال تقرير المدقق لمستخدمي القوائم المالية كافة المعلومات التي تعد بالنسبة لهم ضرورية، مما يزيد من ثقتهم في عملية التدقيق؛

2-2- **مبدأ الإفصاح:** يوضح هذا المبدأ ضرورة إفصاح المدقق حول كل المعلومات التي يمكن أن تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، وأن يبرز كافة نقاط الضعف التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية؛

2-3- **مبدأ الإنصاف:** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة أن يحمل تقرير المدقق جميع المعلومات التي تفيد كل من له علاقة مع المؤسسة

[1] مسيف خالد، مرجع سبق ذكره، ص 37-39.

4-2- مبدأ السببية: ويعني هذا المبدأ ضرورة أن يحتوي تقرير المدقق على كافة الأمور التي شكلت عائقا له عند قيامه بمهامه، وأن تكون جميع تحفظاته وتوصياته قد بنيت على أسس سليمة وموضوعية.

المبحث الثاني: الإجراءات والمعايير التي تحكم عملية التدقيق الخارجي

يعد التدقيق الخارجي من أهم أنواع التدقيق المحاسبي، وهذا من خلال الدور الكبير الذي يلعبه لاسيما في اكتشاف الانحرافات والأخطاء الجوهرية التي تكون في حسابات المؤسسات الاقتصادية، ولهذا كان لابد من تقسيم هذا المبحث إلى عدة مطالب لمعالجة كل الأمور المتعلقة به، حيث يحتوي المطلب الأول على تعريف المدقق الخارجي والتعرف على التزاماته داخل المؤسسة وخارجها، ويحتوي المطلب الثاني على معايير التدقيق المتعارف عليها، أما المطلب الثالث بعنوان مسؤوليات المدقق وشروط عزله وتعينه، أما المطلب الرابع والأخير يحمل عنوان إجراءات تنفيذ عملية التدقيق.

المطلب الأول: تعريف المدقق الخارجي والتزاماته.

الفرع الأول: تعريف المدقق الخارجي

يعرف المدقق الخارجي على أنه: كل شخص مؤهل علميا وعمليا للقيام بمهنة التدقيق المالي، ويتمتع بالاستقلالية التامة عن المؤسسات، ويمارس مهامه في مكتبه الخاص أو كعضو في مؤسسات التدقيق، ويعتمد في عمله على المعايير الدولية أو المحلية للتدقيق والمعايير المقبولة عموما[1]؛

ويمكن تعريفه أيضا على أنه: هو الشخص الذي يسمح له بتدقيق القوائم المالية للمؤسسات، يتمتع بالاستقلالية ويلزم بإعداد تقرير يبدي فيه رأيه حول عدالة تلك القوائم ومصداقيتها ويقدمه بعد ذلك إلى الجمعية العامة للمساهمين.[2]

والهدف الرئيسي من التدقيق الخارجي هو الوصول إلى رأي حول عدالة ومصداقية القوائم المالية للمؤسسات ومدى تمثيلها لواقع المؤسسة ووضعيتها المالية، ويكون الرأي مدونا في تقرير المدقق الذي يتمتع بالحياد والاستقلالية التامة عن المؤسسة التي هي محل التدقيق، حيث أنه وكيل عن المساهمين وأصحاب المصلحة مع المؤسسة يسعى من خلال قيامه بمهامه إلى حمايتهم والحفاظ على مصالحهم، مقابل أجرة يتحصل عليها تسمى الأتعاب.[3]

---

[1] شادن هاني عرار، مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.

[2] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص25.

[3] عبد القادر لباز، أثر التدقيق البنكي في تقييم المخاطر المصرفية في البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، الجزائر،2021، ص24-25.

وهناك بعض الأهداف الخاصة لمهنة التدقيق الخارجي يمكننا تلخيصها في النقاط التالية:[1]

1. **التحقق من الوجود:** والمقصود به سعي المدقق إلى التأكد من الوجود الفعلي لمختلف أصول وخصوم المؤسسة محل التدقيق في فترة زمنية معينة؛
2. **التحقق من الاكتمال:** بمعنى قيام المدقق بالتحقق من تدوين مختلف المعلومات وبيانات العمليات التي قامت بها المؤسسة في دفاترها وسجلاتها في التواريخ التي وقعت فيها؛
3. **التحقق من الملكية:** وهذا من خلال اطلاع المدقق على مختلف العقود التي تبرهن امتلاك المؤسسة لأصولها، وأن خصومها تعبر عن التزام حقيقي يقع على المؤسسة؛
4. **التحقق من التقييم:** أي تأكد المدقق من أن أصول المؤسسة وخصومها قد تم تقييمها بقيمتها الحقيقية دون وجود أي تزوير لقيمتها الحقيقية؛
5. **التحقق من العرض العادل والصادق للقوائم المالية الصادرة عن المؤسسة:** وهذا من خلال تأكده أن جميع البيانات والمعلومات التي تحويها القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق سليمة وخالية من الأخطاء والانحرافات الجوهرية، وأنه قد تم الإفصاح عنها وفق ما يتطلبه القانون؛
6. **التحقق من شرعية العمليات المالية وصحتها:** أي على المدقق التحقق من أن جميع الأصول والخصوم قد تم تقييدها بقيمتها الحقيقية، وأنه قد تم اعتمادها من قبل السلطة المختصة قانونا بناءا على ما يتطلبه القانون.

ويمكن التمييز بين ثلاث أنواع من التدقيق الخارجي وهي:[2]

- **التدقيق القانوني:** هو ذلك النوع من التدقيق الذي يفرضه القانون على المؤسسات، لمراقبة حساباتها وإبداء رأيه حولها، ويعتبر محافظ الحسابات هو المكلف بهذا النوع من التدقيق؛
- **التدقيق التعاقدي:** يعتبر هذا النوع اختياري يمكن للمؤسسات الاعتماد عليه لمسك حساباتها أو تقديم الاستشارات لها، كما يمكن الاستعانة به من طرف أحد الجهات الخارجية والتي لها علاقة مع المؤسسة، ويمارس هذا النوع من التدقيق من قبل الخبير المحاسبي؛
- **الخبرة القضائية:** هذا النوع يقوم به خبير خارج مجال المحاسبة يمكن للمحكمة أو محافظ الحسابات الاستعانة به لطلب خبرة معينة.

[1] عبد السلام عبدالله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص54.

[2] طواف فاتح، رقايقية فاطمة الزهراء، أثر إلتزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد13، العدد03، 2020، ص702.

من أجل قيام المدقق بمهامه على أكمل وجه لابد من أن تتوفر فيه مجموعة من أخلاقيات وسلوكيات المهنة التي ترفع من جودة عمل المدقق من جهة وأن تزيد من ثقة مستعملي تقريره من جهة أخرى، ونذكر من بين هذه السلوكيات ما يلي:[1]

- **الثقة:** يكتسب المدقق ثقة جميع من حوله بواسطة جديته في عمله وابتعاده عن كافة أنواع الغش والتضليل؛
- **الصدق:** من خلال اعترافه بجميع الأخطاء التي اكتشفها باستخدام الأدلة المناسبة التي تثبت ذلك؛
- **الوفاء:** يتجسد الوفاء في المدقق من خلال عدم إفشاءه للأسرار المهنية المتعلقة بالمتعاملين معه والتي لا تلزمه القوانين بأن يفصح عنها؛
- **الكاريزما:** يقصد بالكاريزما الشخصية القوية التي يمتلكها المدقق، والتي تمكنه من أن يكون هو صاحب القرار عند إبداءه لرأيه، ولا يسمح لأحد بالتأثير عليه مهما كان؛
- **الالتزام:** يتمثل هذا العنصر في عدم استغلال المدقق لمعرفته الواسعة للأطر والتنظيمات ودرايته بالثغرات القانونية فيما هو غير شرعي؛
- **الجدية:** يقصد بها تحمل المدقق للمسؤولية كاملة عما يصاحب مخرجات تقريره من تبعات؛
- **المرونة:** تتمثل المرونة في قدرته على التعامل مع المؤسسة وجميع العاملين فيها وفقا للقواعد والقوانين المعمول بها؛
- **الاجتهاد:** يعني الحرص الدائم للمدقق على التحسين من مستواه المهني وتطويره؛
- **الانتماء:** من خلال تقيده بالعرف والقوانين السائدة في المجتمع، وأن يدرك بأن عمله يفيد فئات كثيرة في ذلك المجتمع.

الفرع الثاني: حقوق وواجبات المدقق

1- **حقوق المدقق الخارجي:** يتمتع المدقق بمجموعة من الحقوق التي أقرها له القانون نذكر من بينها:[2]

[1] ولد باحو سمير، هيري أسيا، إلتزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على فعالية التدقيق الخارجي، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد06، العدد02، 2020، ص754.

[2] سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة(IFRS)، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر، 2017، ص24-25.

- ✓ **حق الاطلاع:** يحق للمدقق أن يزور المؤسسة في أي وقت وأن يطلع على مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية وأية معلومات يراها ضرورية لعملية الفحص، وفي حالة وجود أي عراقيل تمنعه من ممارسة هذا الحق، يجب عليه تدوينها في تقريره؛
- ✓ **حق طلب البيانات والتوضيحات الضرورية:** يحق للمدقق أن يطلب من إدارة المؤسسة تزويده بجميع البيانات والمعلومات اللازمة، وتقديم التفسيرات والتوضيحات التي تتعلق بها، وفي حال رفض الإدارة لهذا الأمر وجب على المدقق إبلاغ مجلس إدارة المؤسسة بذلك؛
- ✓ **حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين:** يحق للمدقق الخارجي أن يحصل على نسخة من الإشعارات التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين؛
- ✓ **حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين:** في حالة اكتشاف المدقق لانحرافات خطيرة تهدد سلامة المركز المالي للمؤسسة، يحق له طلب انعقاد اجتماع الجمعية العامة للمساهمين لتبليغ المساهمين بذلك؛
- ✓ **حق مناقشة قرارعزله:** في حالة تعرض المدقق لقرارات تعسفية لعزله أو إقالته، يحق له التقدم بطلب على شكل مذكرة خطية يرسلها للجمعية العامة للمساهمين لدفاع عن نفسه ومناقشة قرار عزله؛
- ✓ **تحديد وقت الجرد:** يحق للمدقق الخارجي أن يحدد تاريخ القيام بعملية الجرد لأصول وخصوم المؤسسة، وتتم هذه العملية بحضوره شخصيا أو بحضور من ينوب عنه من مساعديه، ويحق له كذلك أن يرفض الاعتماد على وثائق عمليات الجرد التي تمت في غيابه.

2- واجبات المدقق الخارجي:

المقصود بالواجبات كل الالتزامات الواجب تطبيقها من قبل المدقق الخارجي وهي عديدة نذكر من بينها ما يلي:[1]

- ✓ وجب على المدقق القيام بعملية الفحص التي تشمل دفاتر المؤسسة وسجلاتها والتأكد من صحة الحسابات المدونة داخلها، العمل على اكتشاف الانحرافات والأخطاء ومحاولة تصحيحها؛
- ✓ القيام بعمل تحقيق لتأكد من الوجود الفعلي لأصول المؤسسة والالتزامات المسجلة بالدفاتر بأي طريقة يراها مناسبة؛

[1] أسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أدرار، الجزائر، 2018، ص22.

- ✓ يجب عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية لتأكد من قوته، حتى يستطيع الاعتماد عليه للإبداء رأيه؛
- ✓ على المدقق أثناء انتهاءه من عملية التدقيق وشروعه في إعداد تقريره أن يقدم التوصيات والاقتراحات التي يراها مناسبة، وأن تكون ملائمة لما يلي:

- أن تبنى هذه التوصيات بناء على عملية المعالجة وتوضيح الأخطاء التي اكتشفها؛
- التأكيد على عدم الوقوع في نفس الأخطاء مستقبلا؛
- الحرص على السير الحسن للعمل في كافة الإدارات والأقسام الخاصة بالمؤسسة؛
- التأكد من التزام المؤسسة بالقوانين واللوائح التنظيمية وتنفيذها بطريقة سليمة، والتزامها كذلك بتطبيق بنود العقود التي أمضتها مع الغير؛
- إجراء عمليات الجرد الضرورية لجميع عناصر المصروفات والإيرادات الخاصة طبقا لقواعد المتعارف عليها؛
- التحقق من جميع عناصر الميزانية والتأكد من أنها مطابقة لقيمة الأصول والخصوم الحقيقية للمؤسسة وتمثيلها للوضعية الحقيقية للمؤسسة في نهاية السنة المالية؛
- يجب على المدقق أو أحد مساعديه حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين لتقديم تقريره ومناقشته مع أعضاء الجمعية؛
- يجب على المدقق عند حضوره لاجتماع الجمعية العامة أو مجلس الإدارة أن يقدم توضيحا شاملا لكل ما جاء في تقريره وأن يقرأه على مسامعهم.

المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها.

يقصد بالمعايير تلك القوانين والإجراءات التي يتم وضعها من طرف الدولة أو الهيئات المتخصصة في مهنة التدقيق، وتشكل هذه المعايير المقياس الذي يوحد العمل بين جميع المدققين أينما كانوا، وتضفي الثقة الكبيرة على مهنة التدقيق[1]، ويمكن تقسيم معايير التدقيق المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات أساسية كما يلي:

1- المعايير العامة (الشخصية):

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص30.

ترتبط هذه المعايير بصفة خاصة بالجانب الشخصي للمدقق، وهي عبارة عن المتطلبات الشخصية التي يجب أن تتوفر في المدقق لكي يكون قادرا على أداء مهامه بالشكل المطلوب، وتنقسم هذه المعايير بدورها إلى:[1]

1-1- **معيار التدريب والكفاءة:** يقصد بمعيار التدريب والكفاءة أن يتمتع الشخص القائم بعملية التدقيق بالكفاءة العالية ومواصفات معينة، فيجب أن يكون المدقق مؤهلا علميا أي انه متحصل على المستوى العلمي المطلوب لشغل هذه المهنة، وأن يلم ببعض العلوم الأخرى بالإضافة إلى المحاسبة والتدقيق، وأن يكون مؤهلا عمليا أي يجب أن يخضع المدقق لفترة تدريب على يد شخص مهني ذو خبرة طويلة، لكي يلم بجميع أصول المهنة، كما يجب أن لا ينقطع المدقق عن التكوين المستمر مهما زادت خبرته، وهذا لأن شروط وقواعد هذه المهنة في تغير مستمر لهذا يجب أن يتماشى المدقق مع هذا التغير؛

2-1- **معيار الاستقلال:** يشير هذا المعيار إلى ضرورة أن يتمتع المدقق بالاستقلالية عند قيامه بمهام داخل المؤسسة محل التدقيق، حيث ينقسم هذا الاستقلال إلى استقلال مادي، واستقلال ذاتي:

1-2-1- **الاستقلال المادي:** المقصود به عدم وجود مصالح تربط المدقق بالمؤسسة محل التدقيق، وألا تكون هناك أي علاقة أو صلة قرابة تجمع بينه وبين أحد مسيري أو مساهمي المؤسسة، وألا يكون عضوا من أعضاءها كذلك؛

2-2-1- **الاستقلال الذاتي (الذهني):** يقصد بالاستقلال الذاتي ابتعاد المدقق عن التحيز لأي جهة معينة من داخل المؤسسة لاسيما عند إبداءه لرأيه حول القوائم المالية، ويمكن تحديد ثلاث جوانب للاستقلال الذاتي وهي:

- أن يلتزم المدقق بالاستقلال التام عند وضع برنامجه التدقيقي؛
- الاستقلال عند القيام بعملية فحص القوائم المالية؛
- الاستقلال عند إبداء رأيه وإعداد تقريره.

3-1- **معيار بذل العناية المهنية اللازمة:** لا يكفي أن يكون المدقق مؤهلا علميا وعمليا ومستقلا فقط لإجراء عملية التدقيق بشكل المناسب، بل يجب عليه يولي الاهتمام الكافي والضروري لجميع

[1] بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011، ص15.

خطوات ومراحل عملية التدقيق ولهذا يجب توفر عدة شروط في المدقق ليتمكن من تحقيق متطلبات هذا المعيار من بينها:

- تطوير المدقق لنفسه من خلال اكتساب معارف وقدرات تمكنه من تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل سليم والتنبؤ بالمخاطر المحتملة؛
- وضع الاحتياطات الضرورية لمواجهة الأمور التي يمكن أن تحدث خلال عملية التخطيط لمهمة التدقيق أو القيام بمهمة التدقيق بحد ذاتها؛
- استخدام خبرته السابقة في التعامل مع العملاء في التحكم في المخاطر التي سبق وأن مر بها المدقق؛
- محاولة إيجاد إجابات مقنعة حول مختلف الشكوك والاستفسارات التي تخص العناصر الرئيسية في التعبير عن رأيه؛
- القيام بالتحقق والتأكد من عمل مساعدي المدقق وقيامهم بالمهام الموكلة إليهم على أكمل وجه.

2- معايير العمل الميداني:

تشكل هذه المعايير العناصر الأساسية التي يجب على المدقق إتباعها عند تنفيذه لمهامه، ومقدار الأدلة الواجب الحصول عليها من خلال استخدام إجراءات التدقيق المتعلقة بالأهداف المطلوب تحقيقها من هذه العملية، وتنص هذه المعايير على ما يلي:[1]

2-1- ضرورة تخطيط المدقق لعمله، وإشرافه الجيد على مساعديه؛

2-2- تقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من فعاليته، حتى يستطيع المدقق الاعتماد على نتائجه في عملية الفحص؛

2-3- الخروج بالأدلة الكافية والمناسبة من عملية التدقيق والتي تبرهن صحة رأي المدقق المعبر عنه في تقريره النهائي.

3- معايير إعداد التقارير:

يعتبر التقرير المعد من طرف المدقق بمثابة الأداة التي يستخدمها لتوصيل رأيه حول عدالة القوائم المالية لمستخدميها، حيث يساعدهم بصفة كبيرة في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية،[1] وتقسم هذه المعايير إلى ما يلي:[2]

[1] أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص26.

3-1- تبيان تقرير المدقق لمدى مطابقة المعلومات الموجودة في القوائم المالية للمبادئ المحاسبية والمبادئ المتعارف عليها؛

3-2- يجب أن يوضح التقرير كذلك ما مدى ثبات المؤسسة في تطبيق هذه المبادئ في الفترة الحالية والفترات التي سبقتها؛

3-3- يجب أن يحتوي التقرير كذلك على التوضيحات الضرورية التي تتعلق بإفصاح القوائم المالية عن نتيجة المؤسسة ومركزها المالي؛

3-4- يجب أن يتضمن التقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية باعتبارها موحدة، وأن يذكر الأسباب في حالة عدم تمكنه من ذلك.

المطلب الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي وشروط تعينه وعزله

الفرع الأول: مسؤوليات المدقق الخارجي

يؤدي المدقق الخارجي مهامه في سبيل تقديم خدمات مهنية للمؤسسات ومجتمع الأعمال من بينها تدقيق القوائم المالية للمؤسسات والخدمات الجبائية وإعطاء الاستشارات والقيام بدراسات الجدوى لمختلف المؤسسات، لكن تأديته لهذه المهام يجعله يتحمل على عاتقه مجموعة من المسؤوليات القانونية والتي في بعض الأحيان تعرضه إلى مسائلات أمام القانون في حالة ارتكابه إهمالا أو تقصيرا في أداء واجباته المهنية أو مخالفته لقواعد السلوك المهني، لهذا تم إصدار عقوبات تفرض على المدقق عند إلحاقه الضرر بالمتعاملين معه نتيجة هذا الإهمال أو التقصير[3].

وعليه وجب على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة واجتناب التقصير والإهمال في أداء مهامه، وهذا لا يتحقق إلا بتوفر بعض الشروط في المدقق وتكوينه الذاتي وهذا من خلال كفاية تأهيله العلمي والعملي، وحرصه على الحفاظ على استقلاليته وعدم الخضوع للضغوطات التي يمكن أن تمارس عليه، وهذه المؤهلات ستمكنه من دراسة جميع الحالات التي تعرض عليه وإبداء رأيه حولها نظرا لعلمه بما يجب عليه القيام به وأي الوسائل عليه استخدامها وتحديد الصعوبات التي يمكن أن تواجهه، وتتطلب العناية اللازمة من المدقق عدم خضوعه لما يسمعه من توضيحات من العاملين بالمؤسسة، والتي من الممكن أن

---

[1] بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسيين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص20.

[2] محمد سمير صيبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق المتعارف عليها ومعايير الدولية، لا يوجد طبعة، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2002، ص83.

[3] فضيل مصطفى يوسف شفاعمري، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014، ص23-24.

تحمل مصالح شخصية لهم يريدون تحقيقها، كما يتحمل المدقق كذلك مسؤولية الإشراف الجيد على مساعديه لأن المسؤولية تقع عليه وحده، وهذا يتطلب منه تخطيط وتنظيم عمله حسب برنامج معين يسهل عليه مهمته[1]، وعليه يمكن تحديد مجموعة من المسؤوليات التي يتحملها المدقق أثناء مزاولة مهامه كما يلي:[2]

1- **المسؤولية المهنية:**

يقصد بالمسؤولية المهنية مدى التزام المدقق بالقواعد والقوانين التي أصدرتها الهيئات المنظمة للمهنة التدقيق الخارجي، وفي حالة مخالفته لها يعرض إلى عقوبات تأديبية تخص الجانب المهني للمدقق كشطبه من جدول ممارسي المهنة المعتمدين أو توقيفه مؤقتا عن مزاولة مهامه، ومن المخالفات التي تترتب عنها المسؤولية المهنية ما يلي:

- ✓ إفشاء أسرار المؤسسة للغير؛
- ✓ المضاربة بأسهم المؤسسة التي يدققها لتحقيق أغراض ومصالح شخصية؛
- ✓ إبداء رأيه بالمصادقة على حسابات المؤسسة التي يدققها بالرغم من اكتشافه لانحرافات جوهرية فيها وأنها لا تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛
- ✓ تدقيق مؤسسة له علاقة ومصالح شخصية معها دون الإشارة إلى ذلك؛
- ✓ تقديم عمولات لأشخاص حتى يتمكن من الحصول على عميل.

وعند قيامه بأي من تلك المخالفات السابقة يمكن له أن يتعرض إلى عقوبات أقرها القانون وتتشابه أغلبها في معظم الدول من بينها:[3]

- التنبيه الأولي؛
- الإنذار الخطي؛
- إيقافه عن العمل لمدة مؤقتة لا تزيد عن السنتين وتعليق تسجيله؛
- التوقيف النهائي عن مزاولة المهنة وشطب اسمه من جدول مزاولي المهنة.

[1] شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، 2012، ص29.

[2] عباييبة أسماء، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد ابن باديس بمستغانم، الجزائر، 2020، ص28-29.

[3] المرجع السابق، ص29.

2- المسؤولية المدنية:

يقصد بالمسؤولية المدنية التي تقع على المدقق الخارجي التزامه بتعويض الضرر الذي يلحق المؤسسة أو أحد الأطراف التي لها علاقة معها نتيجة إهمال أو تقصير منه، وتنقسم المسؤولية المدنية إلى نوعان مسؤولية عقدية والتي تقع على المدقق إذ أخل بأي ركن من الأركان المنصوص عليها في العقد، والمسؤولية التقصيرية والتي تقع عليه في حالة إخلاله بالقوانين التي تلزمه بعدم إلحاق الضرر بالغير[1]، وهنا يكون المدقق مسؤولا أمام العميل وطرف ثالث ليس له علاقة تعاقدية معه مثل السوق المالي، البنوك ومختلف مؤسسات الإقراض وغيرها، حيث تنشأ نتيجة عدم بذله للعناية المهنية اللازمة، مما يلزمه بتحمل تبعات تقصيره وتعويض الأضرار التي تسبب فيها[2].

ويكون المدقق مسؤولا مدنيا عن الأخطاء أو الأفعال التي ارتكبها هو أو أحد العاملين تحت اشرافه، والتي تتسبب في ضررا للغير وتمكن هذا الأخير من إثباته العلاقة السببية بين الفعل والضرر وطلب تعويض عنه، وبالتالي يجب على المدقق نفي وقوع المسؤولية عليه[3].

وحتى تقع المسؤولية المدنية بنوعيها التقصيرية والتعاقدية على المدقق لابد من توفر ثلاثة أركان وهي كما يلي:[4]

- تهاون وتقصير المدقق في أداء واجباته على أكمل وجه؛
- إلحاق الضرر بمن تربطهم علاقة مع المؤسسة محل التدقيق بشكل أو بأخر نتيجة ذلك التقصير؛
- وجود علاقة سببية بين الضرر الذي ألحق بالغير وبين الإهمال والتقصير الناجم عن المدقق.

3- المسؤولية الجزائية:

تقع المسؤولية الجزائية على المدقق الخارجي في حالة ارتكابه لأمور منافية لأخلاقيات مهنة التدقيق كالغش، استغلال الفجوات القانونية، التواطؤ مع الغير على المؤسسة محل التدقيق، الكشف عن

---

[1] بن عيسى عبد الرحمان، زرقواد وسام، تطور مضمون مسؤوليات القانونية والمهنية لمراجع الخارجي في الجزائر، مجلة أبعاد اقتصادية، مجلد4، العدد1، 2014، ص161.

[2] بوفرح أمينة، مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ وعمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية، مجلة المالية وحوكمة الشركات، مجلد4، العدد2، 2020، ص7.

[3] زينب تمرابط، حسناء مشري، تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي وفقا لمعيار المراجعة الجزائري530"السبر في المراجعة"، المجلد04، العدد03، ديسمبر 2021، ص106.

[4] فضيل مصطفى يوسف شفاعمري، مرجع سبق ذكره، ص29.

معلومات سرية أو إخفاء معلومات مهمة، وفي هذه الحالات تفرض على المدقق عقوبات كدفع غرامات مالية أو إدخاله السجن[1]. وحسب نص المادة 62 من القانون 10-01 يتحمل المدقق الخارجي هذه المسؤولية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، وهي نوعان:

- ❖ **مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة تدقيق الحسابات:** والمقصود بها المسؤولية التي تترتب عن ارتكاب إحدى المخالفات المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري، ومن بين هذه المخالفات:[2]
  - **المزاولة الغير قانونية لمهنة تدقيق الحسابات:** حيث نصت المادة 73 من القانون 10-01 على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية من 500000دج إلى 2000000دج، وفي حالة العودة يعاقب بالحبس لمدة تتراوح بين ستة أشهر إلى السنة مع مضاعفة الغرامة؛
  - **تقديم معلومات كاذبة عن وضعية المؤسسة أو المصادقة عليها:** نصت المادة 825 من المرسوم 93-08 على أنه يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنة مع دفع غرامة مالية من 20000دج إلى 500000دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، محافظو الحسابات الذين يتعمدون منح معلومات غير صحيحة ظهرت في التقارير المقدمة للجمعية العامة وصادقوا عليها؛
  - **عدم إعلام وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية الواقعة في المؤسسة:** حيث نصت المادة 830 من المرسوم 93-08 على معاقبة محافظ الحسابات الذي لا يعلم وكيل الدولة بالوقائع الإجرامية التي علم بها عند قيامه بمهامه بالسجن والغرامة المالية أو إحدى هاتين العقوبتين؛
  - **إفشاء السر المهني:** يتعرض مدقق الحسابات إلى عقوبات تصل إلى السجن عند قيامه بإفشاء الأسرار التي يعلمها عن المؤسسة للغير قصد الإضرار بها.
- ❖ **المسؤولية التضامنية:** تنشأ هذه المسؤولية عن الأفعال الجزائية التي يشترك فيها مدقق الحسابات مع مجلس إدارة المؤسسة مثل النصب أو الاحتيال أو تقديم معلومات خاطئة أو التستر على أفعال المسيرين وغيرها من الأفعال المخلة بأخلاقيات المهنة[3].

[1] بوفرح أمينة، مرجع سبق ذكره، ص7.
[2] حولي محمد، مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد7، العدد2، 2017، ص340.
[3] حولي محمد، مرجع سبق ذكره، ص341.

4- **مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه الغش والأخطاء في القوائم المالية:** تقع مسؤولية اكتشاف الأخطاء ومنع حدوثها من مسؤوليات إدارة المؤسسة والمكلفين بالحوكمة بشكل أساسي، بينما يكون المدقق مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية، وتنتج هذه المسؤولية عن أمرين:[1]

- **مسؤولية المدقق اتجاه القوائم المالية:** يهدف المدقق من وراء عملية التدقيق إلى الوصول إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من أي تحريفات أو أخطاء جوهرية، بالرغم من وجود بعض الأخطاء التي لا يمكنه اكتشافها نظرا لمحدودية عملية التدقيق مع إمكانية وجود تواطؤ وعدم فعالية الإجراءات الرقابية، لهذا وجب إيجاد إجراءات فعالة لمنع عمليات الغش واكتشاف الأخطاء.
- **محاولة تضييق فجوة توقعات عملية التدقيق:** يتم التوسيع في مسؤوليات المدقق اتجاه عمليات الغش كسبب أساسي في فجوة توقعات التدقيق، ومن ثمة توسيع دوره لتضيق تلك الفجوة، مما يفرض عليه التخطيط الجيد لعملية التدقيق وتنفيذها بشكل ملائم، وعند القيام بتقييم النتائج وتقديمها وجب عليه الأخذ بعين الاعتبار وجود انحرافات مادية ناتجة عن الأخطاء والتصرفات الغير قانونية والتي تشكل خطرا محتملا.

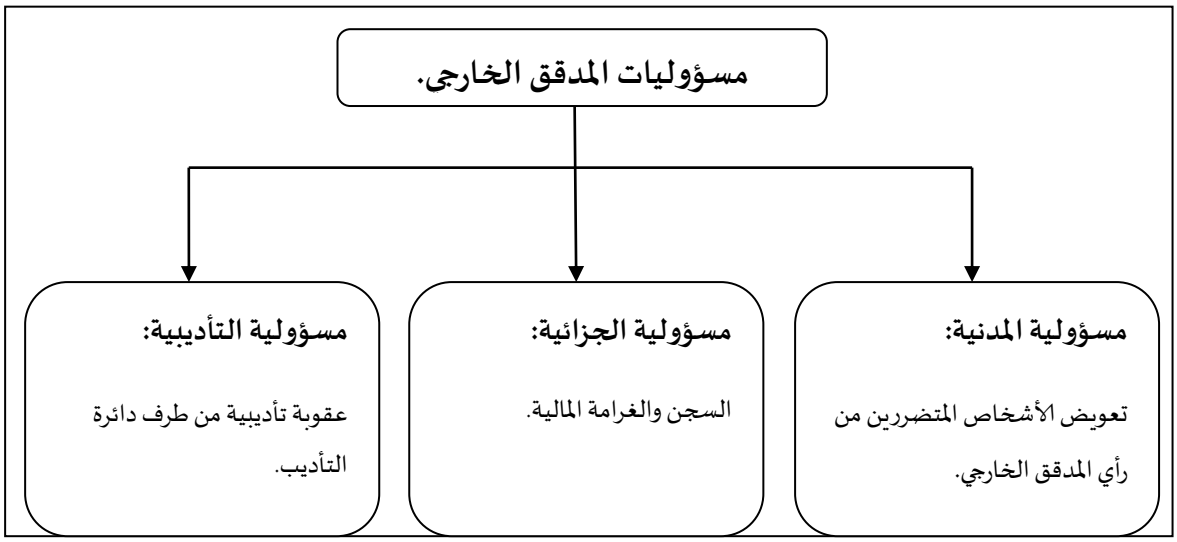
كما تقع على المدقق الخارجي مسؤولية عن اكتشاف الأخطاء والغش التي تحدث بعد صدور تقريره، حيث لا يلزمه القانون بالقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي عبر عنها تقريره مالم تصل إليه معلومات تأكد أن تلك القوائم قد تعرضت لأخطاء جوهرية، وأنه لو علم بها قبل تاريخ صدور تقريره لكان سيبدي رأيه حولها، وفي هذه الحالة وجب عليه القيام بإعلام إدارة المؤسسة بضرورة إبلاغ المتأثرين بهذه الأخطاء، وإلزامها بضرورة تعديلها في أقرب وقت، مع اتخاذه لجميع الإجراءات التي يراها ضرورية لضمان الإفصاح الجيد لمعلومات المؤسسة، وفي حالة رفض الإدارة للقيام بالإفصاح المطلوب وجب عليه اعلام الجمعية العامة بهذا[2].

وفيما يلي شكل يوضح الفرق بين المسؤوليات الثلاثة (المدنية، الجزائية، التأديبية):

[1] مداح عبد الباسط، سعيدي يحي، مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد03، العدد10، 2017، ص180.

[2] عراب سارة، زيدان محمد، مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية، المجلد05، العدد01، 2018، ص495.

شكل(I-01): الفرق بين مسؤوليات المدقق الخارجي.



المصدر: زينب تمرابط، حسناء مشري، مرجع سبق ذكره، ص107.

الفرع الثاني: شروط تعيين وعزل المدقق الخارجي في الجزائر.

تمارس مهنة التدقيق الخارجي داخل الجزائر من قبل محافظ الحسابات والذي يعرف على أنه: كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، دون التدخل في تسييرها، ويدقق كذلك التقارير التي يقدمها مجلس الإدارة ويتأكد من صحة المعلومات المدونة فيها، كما يتحقق من احترام مبدأ المساواة بين جميع المساهمين[1] ، وحتى يستطيع محافظ الحسابات ممارسة مهامه سواء كان شخصا طبيعي أو مؤسسة لابد من أن تتوفر فيه بعض الشروط، كما يتم تعينه وفق قواعد محددة.

1- شروط التحاق محافظ الحسابات بالمهنة:

وفق ما نصت عليه المادة 6 من القانون رقم08/91 المنظم لمهنة محافظ الحسابات فقد حددت الشروط الواجب توفرها في الشخص الراغب في الالتحاق بالمهنة كما يلي:[2]

- أن يكون جزائري الجنسية، ويتمتع بجميع حقوقه المدنية؛
- ألا يكون قد صدر في حقه حكم جراء ارتكاب جنحة أو جناية عمدا؛
- أن يكون مؤهلا علميا وحاملا للشهادات المطلوبة قانونا للممارسة المهنة؛

[1] سفاحلو رشيد، كتوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد01، العدد16، 2017، ص87.
[2] طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد05، العدد09، 2013، ص40.

- أن يكون من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- تأدية اليمين.

وكل الشروط السابقة الذكر تنطبق على الأشخاص المعنويين الراغبين في ممارسة المهنة، حيث يجب أن يكون:[1]

- كل شريك في المؤسسة الراغبة في ممارسة مهنة التدقيق الخارجي مسجلا على حدا في جدول المنظمة الوطنية؛
- أن تنشأ الشركة وفق الشكل القانوني المطلوب، كأن تتخذ شكل شركة مدنية، أو تجارية، مؤسسة عمومية اقتصادية؛
- أن يقطن جميع الشركاء داخل الجزائر، وأن يكونوا مسؤولين ومتضامنين شخصيا.

2- كيفية تعيين مدقق الحسابات في الجزائر

2-1 تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة:

يتم تعيينه من قبل مؤسسي الشركة التي تمارس نشاطا اقتصاديا معينا، وقاموا بجميع الإجراءات التأسيسية اللازمة، ومن ثمة طرح أسهمها للاكتتاب العام، وبعد انتهاء هذه المرحلة تجتمع الهيئة التأسيسية في غضون شهرين من تاريخ الاكتتاب ويتم انتخاب مجلس إدارة الشركة ومدقق حساباتها[2].

2-2 التعيين بواسطة الجمعية العامة للمساهمين:

يتم تعيين المدقق الخارجي وتحديد مسؤولياته وأتعابه من قبل الجمعية العامة للمساهمين وهي كذلك من تملك سلطة عزله، ويتم اختياره من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية حسب دفتر الشروط، وتدوم عهدته ثلاث سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة[3]، ولا يجوز تعيين نفس المحافظ بعد عهدتين متتاليتين، حيث يتضمن دفتر الشروط ما يلي[4]:

[1] المرجع نفسه، ص41.
[2] عباييبة أسماء، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، جامعة عبد الحميد ابن باديس بمستغانم، الجزائر، 2020، ص33.
[3] مروة مويسي، عجيلة محمد، ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر" رؤية مستقبلية"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد03، العدد01، 2018، ص218.
[4] بسباس سيد أحمد، اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، جامعة جيلالي اليابس بسيدي بلعباس، الجزائر، 2021، ص44-45.

- عرض عن المؤسسة وكامل فروعها داخل الجزائر وخارجها؛
- ملخص حول المعاينات والتحفظات التي أبداها محافظ الحسابات الذي سبقه حول صحة الحسابات؛
- كافة العناصر المرجعية التي تفصل في مهمة محافظ الحسابات والتقارير التي يجب عليه إعدادها؛
- جميع الوثائق الإدارية الخاصة بالمؤسسة؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يوضح استقلاليته عن المؤسسة محل التدقيق؛
- المؤهلات والإمكانيات التقنية.

ويقوم المدقق بالاطلاع على هذه الوثائق في المؤسسة دون أن ينقل الملفات والوثائق معه، مع التزامه بالسر المهني، وبواسطتها يعد المدقق عرضه مع دفتر الشروط، والذي يحتوي على:[1]

- الموارد المخصصة للمهمة؛
- المؤهلات المهنية للمتدخلين؛
- برنامج عمل تفصيلي؛
- التقارير الابتدائية الواجب تقديمها، والتقارير الخاصة وكذا الختامية؛
- الآجال المحددة لإيداع التقارير؛
- الأتعاب التي تناسبه طول فترة عهدته.

3-2 التعيين من طرف رئيس المحكمة أو التعيين من طرف أحد المساهمين:

إذا كان هناك مانع من تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة للمساهمين، يتدخل رئيس المحكمة للقيام بذلك وهذا بناءا على طلب من مجلس الإدارة، كما يجوز لكل مساهم أن يطلب من المحكمة تعيينه ويبلغ قانونا بذلك بحضور رئيس مجلس الإدارة، وتنتهي مهامه بمجرد تعيين محافظ حسابات أخر من طرف الجمعية العامة[2].

3- عزل مدقق الحسابات:

[1] بسباس سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص45.
[2] بن يحي علي، لعمور رميلة، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيقNAA، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد13، العدد01، 2020، ص106.

يعد عزل المدقق أو إنهاء مهامه من صلاحيات الجمعية العامة للمساهمين فهي الجهة التي عينته لحماية ممتلكاتها ومصالحها، وحتى وإن تم تعينه من قبل القضاء يبقى العزل من صلاحيات الجمعية، وتكون عملية العزل من خلال إجراءات معينة تبدأ بإرسال إخطار مسبق للمدقق يوضح فيه اقتراح عزله والأسباب التي أدت لذلك والتي يجب أن تكون معقولة وفي الإطار القانوني، وهذا حتى يتمكن من مناقشة تلك الأسباب والدفاع عن نفسه بالأدلة والحجج في حالة أن قرار الجمعية كان ظالما له، ولقد حدد القانون الأسباب التي تبرر سبب عزل المدقق الخارجي، منها انتهاء عهدته الأولى أو الثانية، سقوط انتسابه للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، عدم تعيينه وفق ما يقتضيه القانون لوجود مانع أو خلل في ذلك، عدم التزامه بأخلاقيات المهنة، أو ارتكابه للأخطاء أو الغش متسببا في ذلك بأضرار لأصحاب المصالح مع المؤسسة كإفشاء السر المهني، ويعزل كذلك في حالة عدم امتلاكه للموارد المادية والبشرية اللازمة لأداء مهامه.[1]

المطلب الرابع: مراحل وإجراءات تنفيذ عملية التدقيق الخارجي.

يتبع المدقق الخارجي أثناء عملية التدقيق مجموعة من المراحل والإجراءات الأساسية التي تضمن سلامة عملية التدقيق والخروج بنتائج جيدة من خلالها، حيث ترسم هذه الإجراءات للمدقق الطريق الذي يجب عليه إتباعه حتى يتوصل إلى الأدلة والإثباتات الكافية التي تبرهن صحة رأيه وسلامة تقريره.

الفرع الأول: قبول مهمة التدقيق والتخطيط لها

يتلخص قبول المهمة في مرحلتين أساسيتين، يقوم المدقق في المرحلة الأولى بالخطوات التمهيدية أو الأولية التي تسبق عملية التدقيق، وبعدها ينتقل إلى المرحلة الثانية وهي التخطيط للمهمة، كما هو موضح فيما يلي:

1- الخطوات التمهيدية التي تسبق عملية التدقيق:

بمجرد قبول المدقق للمهمة يتوجب عليه القيام ببعض الخطوات التمهيدية حتى يكون جاهزا للعملية التدقيقية، تتمثل أهم هذه الخطوات في النقاط التالية:[2]

- التأكد من سلامة تعينه بالمؤسسة وهذا وفق ما يقتضيه الشكل القانوني لها؛

[1] سيد محمد، مسار مزاولة مهنة محافظ الحسابات بالجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد02، العدد15، 2016، ص84.
[2] أسيا هيري، مرجع سبق ذكره، ص38-39.

- التواصل مع المدقق السابق للمؤسسة محل التدقيق، ليتعرف على الأسباب التي جعلته لا يجدد عهدته مع المؤسسة أو أسباب عزله أو استقالته منها، ويستفسر عن بعض الأمور الأخرى حتى يستطيع تكوين رأيه حول قبول المهمة أو رفضها؛
- أخذ نظرة شاملة عن المؤسسة، من حيث طبيعة عملها وفروعها وغيرها من المعلومات؛
- إقامة حوار مع مختلف رؤساء المصالح في المؤسسة، والقيام بزيارة ميدانية لتعرف على المؤسسة وفروعها؛
- القيام بفحص النظام المحاسبي داخل المؤسسة لأخذ بعض المعلومات عن بعض العمليات التي تقوم بها المؤسسة، والتأكد من دقة المعلومات الموجودة في الدفاتر والسجلات، ولاطلاع على الطرق المتبعة في احتساب الاهتلاك وطرق تقييم المخزون؛
- أخذ نظرة على القوائم المالية للسنوات السابقة، والاطلاع على تقرير المدقق السابق وتقرير مجلس الإدارة؛
- التعرف على الصلاحيات الممنوحة لمختلف المسؤولين والموظفين من خلال طلب قائمة تحمل قائمة بأسمائهم ومهامهم وصورة عن توقيعاتهم؛
- إلقاء نظرة على النظام الضريبي المتبع من قبل المؤسسة، والتأكد من التزامها بتسديد ما عليها من ضرائب مستحقة.

2- تخطيط عملية التدقيق:

يقصد بتخطيط عملية التدقيق قيام المدقق مباشرة بعد قبوله لعملية التدقيق بوضع مخطط شامل لمهمة التدقيق من خلال الشروط المتفق عليها بينه وبين المؤسسة محل التدقيق وحسب طبيعة المهمة المكلف بها، وذلك بتوضيح أهم الأهداف التي يجب تحقيقها عند انتهاء المهمة، وتجميع مختلف البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيقها، وتمكن أهمية تخطيط مهمة التدقيق فيما يلي:[1]

- يساعد تخطيط المدقق لمهمته في إلمامه بكافة النواحي والجوانب للعملية؛
- يساعد التخطيط المدقق كذلك في الحصول على أدلة الإثبات اللازمة وتقيمها بطريقة موضوعية مع بذل العناية المهنية الكافية، للخروج بنتائج ايجابية منها، والتقليل من احتمالية تعرضه للمساءلة القانونية؛

[1] مسعودي عمر، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية بأدرار، الجزائر، 2019، ص48-49.

- تمكين المدقق من الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية التي يخصصها لتسيير المهمة، كما تمكنه من تخفيض تكاليفها بشكل يضمن تحقيق الكفاءة والفعالية في عمله؛
- من ايجابيات عملية التخطيط لمهمة التدقيق توضيحها في البداية لجميع المسؤوليات والأمور المطلوبة من المدقق والإدارة، حتى لا يكون هناك خلافات أو تعارض بينهم أثناء سير المهمة؛
- إمكانية تحديد المشاكل المحتملة وإيجاد الحلول المناسبة لها مسبقا؛
- إتباع المدقق لمخطط عمله يضمن له التنظيم الجيد والتسيير الفعال لعمله؛
- قدرته على تحديد المساعدين الأفضل له في هذه المهمة وإعطاءهم المهام التي تناسبهم؛
- حسن إدارة فريق العمل ومراجعة وتقييم أدائهم لهذه المهمة.

كما يقوم المدقق بوضع الخطة الشاملة التي سينفذها أثناء القيام بمهمته على شكل برنامج عمل، يحاول من خلاله المدقق تجميع مختلف العناصر المقنعة والأدلة التي تساعده على إبداء رأيه الفني المحايد، أي أنه يمثل ملخصا لما ينبغي على المدقق الخارجي القيام به، وله دور أساسي لأداء المهمة بفعالية وكفاءة أكبر، مثل اتخاذه لبعض القرارات بشأن طريقة وكيفية أداء المهمة وتدوينها كتابيا حتى لا تختلط عليه الأمور، حيث يكون هذا الأمر ضروريا عند تدقيق حسابات المؤسسات الكبيرة الحجم، ويعد هذا البرنامج ضروريا جدا للمدقق لأنه يوفر الاتجاهات الأساسية التي يجب على المدقق القيام بها، ويسهل فهم أنظمة المؤسسة، وفرض الرقابة بشكل جيد عليها، ويحدد كذلك للمدقق جميع العمليات المنجزة من قبله ويمثل دليلا قاطعا بأن المدقق قد قام بمهامه على أكمل وجه.[1]

ومن بين خصائص برنامج التدقيق الذي يعده المدقق ما يلي:[2]

- يقتصر الجهد والوقت على المدقق، حيث يسهل عملية توزيع المهام والمسؤوليات على المساعدين وينسق المهام بينهم؛
- يستعمل للتعرف على نسبة التقدم في العمل، ومعرفة إن كانت المهام المخطط لها قد أنجزت أو لا؛
- التأكد من القيام بجميع الخطوات الأساسية التي تم الإشارة إليها في البرنامج؛

[1] سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، 2018، ص29.
[2] المرجع نفسه، ص30.

- يمكن للمدقق من خلال البرنامج أن يكتشف جميع الانحرافات التي تتعلق بتنفيذ الفعلي للمهمة المخطط لها من قبل، ويحدد تكاليف عملية التدقيق؛
- يعتبر دليلا مهما يؤكد قيام المدقق بجميع المهام الموكلة إليه، يستطيع الاعتماد عليه في حالة تعرضه لأي مساءلة من قبل مجلس الإدارة والمساهمين.

الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من أهم المراحل التي يجب أن يمر بها المدقق أثناء ممارسته لمهامه، لأن نظام الرقابة السليم يوفر الجهد والتكلفة على المدقق، حيث يمكنه الاعتماد عليها في مهمته ليقلل من عناء الفحص الشامل، وهذا من خلال قيامه بالمراحل التالية:

1- فحص هيكل نظام الرقابة الداخلية:

في بداية مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية يقوم المدقق بفحص شامل لهيكل نظام الرقابة الداخلية، وهذا عن طريق فحص الدفاتر والسجلات وجميع الوثائق التي ثبت صحة تقارير الإدارة حول سلامة هذا النظام من خلال البحث عن أجوبة لاستفساراته، مع القيام بفحص القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة في ظل وجود خلية للتدقيق الداخلي تدعم رأي المدقق حول فعالية وكفاءة هذا النظام، ومن خلال قيام المدقق بما سبق فانه يحصل على بيانات ومعلومات شبه تامة عن النظام المطبق ومدى توافقه مع طبيعة نشاط المؤسسة، كما يجب على المدقق كذلك القيام ببعض الإجراءات المكتوبة والغير مكتوبة للاطلاع أكثر على هذا النظام، وأن يقوم في الأخير باختبارات الفهم والتطابق ليتأكد من معرفته التامة بكافة أجزاء هذا النظام.[1]

2- دراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية:

وتعتبر أهم خطوة بعد الفحص الشامل لنظام الرقابة الداخلية، حيث أصبح التدقيق عبارة عن عمليات اختبارية بعدما كان عبارة عن عملية كاملة تفصيلية، وأصبح يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية والاختبارات لدراسة مدى قوة ومتانة هذا النظام وإلى أي مدى يمكن للمدقق الاعتماد عليه أثناء أداء مهامه.[2]

[1] أسيا هيري، مرجع سبق ذكره، ص41.
[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 199، ص207.

3- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بعد الانتهاء من مرحلة الفحص ومرحلة دراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية، يأتي الدور على مرحلة التقييم النهائي التي يتوصل فيها المدقق لأهم نقاط القوة والضعف التي يكتشفها على مستوى هذا النظام، من خلال قيامه بمجموعة من اختبارات الاستمرارية التي تهدف إلى الوصول لأسباب وجود نقاط الضعف وعدم وجود حلول فعالة لها من جهة، وتهدف إلى التأكد من أن نقاط القوة في النظام مطبقة بصفة حقيقية ومستمرة من جهة أخرى، ويقدم المدقق خلاصة تقييمه في تقرير يدون فيه ملاحظاته حول النظام يقدمه للإدارة[1].

الفرع الثالث: جمع أدلة الإثبات اللازمة

المقصود بأدلة الإثبات في عملية التدقيق كل ما يتحصل عليه من معلومات وحجج وبراهين يبني عليها المدقق الخارجي رأيه، كما يجب على هذه الأدلة أن تكون كافية بالقدر اللازم لإثبات صحة القوائم المالية المدققة من قبله، وأن تكون ملائمة من حيث نوعيتها وارتباطها بالعناصر التي تؤكد أو تنفي صحتها، وتنقسم أدلة الإثبات في عملية التدقيق إلى عدة أنواع من بينها:[2]

- تحقق المدقق شخصيا من الوجود الفعلي للعناصر التي تتطلب دليل إثبات، مثل قيامه بعملية الجرد للتأكد من الوجود المادي للأصول العينية للمؤسسة وحصوله على المستندات التي تؤكد ملكيتها لها؛
- الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات، والتي تعتبر أهم دليل للتأكد من مصداقية العمليات ودقة البيانات، وهذا من خلال عودة المدقق في كل مرة إلى العمليات المدونة في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ وميزان المراجعة وغيرها من السجلات المحاسبية لتحقق من ذلك؛
- العمليات اللاحقة والتي تأتي بعد تاريخ إقفال الحسابات، والتي تعتبر دليلا مهما هي الأخرى لأن هذه الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات قد تكون دليلا يثبت أو ينفي صحة بعض العناصر المدونة في الميزانية أو حساب النتيجة والتي لها صلة بالفترة السابقة، كأن يكتشف المدقق وجود التزامات لم تسدد بعد في تلك السنة، ويجد أن المؤسسة قد قامت بتسديده في الفترة التي تليها؛

[1] أسيا هيري، مرجع سبق ذكره، ص42.
[2] بوبكر عميروش، مرجع سبق ذكره، ص 34-38.

- المصادقات، والتي تتمثل في طلبات التأكيد التي يرسلها المدقق لطرف له علاقة مع المؤسسة ليؤكد أو ينفي معلومة معينة يستفسر المدقق حولها، ويم الرد على هذا التأكيد إما كتابيا أو شفويا من ذلك الطرف، وتمكن المدقق من التحقق من ذلك الأمر لذا تشكل دليلا قويا هي الأخرى؛
- التوثيق، وهي العملية التي يقوم من خلالها المدقق بالفحص الشكلي الذي يشمل جميع دفاتر وسجلات المؤسسة والتي تدعم المعلومات الموجودة في قوائمها المالية؛
- الاستفسار من المؤسسة، وهذا من خلال التصريحات التي يطلبها المدقق من إدارة المؤسسة أو المعلومات الكتابية أو الشفوية التي يطلبها المدقق منها للإجابة عن أسئلته؛
- الإجراءات التحليلية، والتي تسمح للمدقق بالتعرف على المؤشرات والنسب المالية لسنة محل التدقيق ومقارنتها بالسنوات الماضية، وهذا للوقوف على أهم نقاط القوة والضعف التي تمتلكها المؤسسة.

الفرع الرابع: إعداد تقرير إبداء الرأي

بعد انتهاء المدقق من مرحلة جمع العناصر المقنعة وأدلة الإثبات اللازمة يشرع المدقق في إعداد تقريره العام الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول صحة وسلامة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

1- تعريف تقرير المدقق:

يمكن تعريف تقرير المدقق بأنه: " عبارة عن وثيقة مكتوبة تصدر من مدقق تتوفر فيه جميع المقومات العلمية والعملية الضرورية لمزاولة المهنة، وتوفر جميع الشروط التي تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يتم الاعتماد عليه من قبل جميع من لهم مصلحة مع المؤسسة، ويشمل هذا التقرير ملخصا لعمل المدقق، ورأيه حول مصداقية البيانات والمعلومات المقدمة من قبل المؤسسة وأن قوائمها المالية تعكس الصورة الحقيقية لوضعيتها ومركزها المالي".[1]

2- أهمية وخصائص تقرير المدقق:

2-1 أهمية تقرير المدقق:

[1] كنتور نعيمة، صلعة سمية، حمزة سايح، تقرير المدقق ومساهمته في تقييم الأداء المالي، مجلة النمو الاقتصادي المقاولاتية، مجلد04، العدد04، 2021، ص100.

تنبع أهمية تقرير المدقق الخارجي من خلال قيامه بخدمة المؤسسة وجميع الأطراف التي لها مصالح معها، وهذا التقرير يعد وسيلة يتواصل بها المدقق مع المؤسسة وهؤلاء الأطراف، ويمكننا حصر أهميته في النقاط التالية:[1]

- يعد تقرير المدقق بمثابة دليل يؤكد قيام المدقق بالمهام المطلوبة منه على أكمل وجه أمام الغير؛
- إن وجهات النظر المختلفة للأطراف التي لها مصالح حول تقرير المدقق قد تؤثر بشكل سلبي أو بشكل ايجابي على مرد ودية المدقق وعلى جودة وكفاءة تقريره مما يؤثر بدوره على الطلب على خدماته؛
- يمثل تقرير المدقق كذلك دليلا على حسن عمل الإدارة ووفاءها بمسؤولياتها عند إعدادها للقوائم المالية؛
- يطمئن المدقق المساهمين ومجلس الإدارة فيما يخص قيام التزام المؤسسة بجميع التشريعات والقوانين المنصوص عليها وعدم وجود أي مخالفات قانونية على مستواها، من خلال إبداء رأيه حول ذلك في تقريره؛
- كما أن تقريره كذلك يطمئن جميع المتعاملين في الأسواق المالية بتقيد المؤسسة باللوائح والتشريعات المطبقة عليها الاقتصادية منها والبيئية، بحيث يؤثر تقريره بالدرجة الأولى على قراراتهم.

2-2 خصائص تقرير المدقق الخارجي:

يتميز تقرير المدقق بعدة خصائص نذكر من بينها ما يلي:[2]

- **الإيجاز:** وهذا من خلال أن يكون التقرير مختصرا وألا يحتوي على جمل طويلة جدا أكثر من اللازم، والابتعاد عن عدم الترابط في الجمل والابتعاد عن ذكر التفاصيل الكثيرة التي ليست لها ضرورة من ذكرها؛
- **الوضوح:** يجب ألا يحتوي تقرير المدقق على جمل غامضة لا يمكن للقارئ أن يفهم معناها، حتى تصل رسالة المدقق إلى القارئين بكل سهولة؛

[1] عامر حاج دحو، مرجع سبق ذكره، ص46.
[2] أحمد عمري، زين العابدين ماضي، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، مجلة العلوم الانسانية، المجلد21، العدد02، 2021، ص475.

- **الأهمية:** يجب على التقرير أن يتضمن معلومات ذات أهمية للقارئ التقرير، مع الابتعاد عن الجمل التي ليس لها فائدة؛
- **الدقة والصحة:** على التقرير أن يحوي معلومات ذات مصداقية وذات دقة عالية، حتى يتمكن الطرف القارئ له من الاستفادة منها؛
- **الترابط:** يجب أن يكون محتوى الجمل في التقرير متناسقا ومترابطا على شكل سلسلة من الأفكار.

3- عناصر ومكونات تقرير المدقق

لقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 700 إلى شكل ومحتوى تقرير المدقق وإلى أهم العناصر التي يجب أن يتضمنها، وذلك كما يلي:[1]

3-1 الجهة الموجه إليها التقرير: يجب أن يدون اسم الجهة التي سيرسل إليها المدقق تقريره سواء كانت هذه الجهة المساهمين أو مجلس إدارة المؤسسة؛

3- 2 الفقرة التمهيدية: يجب أن يتضمن تقرير المدقق جميع البيانات المالية التي تم تدقيقها وتاريخها والفترة الزمنية التي تغطيها هذه البيانات، كما يتضمن فقرة يوضح فيها المدقق مسؤوليات الإدارة حول إعداد القوائم المالية وأنه ملزم بإبداء رأيه حول مصداقيتها مع الإشارة إلى السياسات المحاسبية والتفسيرات الضرورية؛

3-3 مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية: يجب توضيح مسؤولية الإدارة حول الإعداد السليم للقوائم المالية والعرض العادل لها بناءا على إطار إعداد التقارير المعمول به، وأن يوضح أن هذه المسؤولية تتمثل فيمايلي:

- إعداد نظام للرقابة الداخلية وتنفيذه بشكل يضمن العرض العادل للبيانات المالية ويضمن خلوها من الأخطاء والانحرافات الجوهرية؛
- ضمان التطبيق السليم للسياسات المحاسبية واختيار ما يتناسب مع المؤسسة؛
- إعطاء تقديرات في حدود المعقول دون المبالغة فيها وحسب ما تقتضيه الظروف.

[1] بن زروق زكية، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة، 2017، ص140-141.

4-3 مسؤولية المدقق: يخصص المدقق مساحة في تقريره يشرح فيها أهم المسؤوليات التي تقع على عاتقه، من أبرزها مسؤوليته في التعبير عن رأيه حول سلامة ومصداقية القوائم المالية من خلال ما استنتجه أثناء قيامه بمهمة الفحص والتحقق من ذلك، حيث يوضح في هذه الفقرة ما يلي:[1]

- يذكر فيها أنه قد قام بأداء مهامه حسب ما نصت عليه المعايير الدولية والمحلية للتدقيق، وأنه قد امتثل لقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة من أجل الحصول على الأدلة والإثباتات التي تؤكد صحة رأيه حول القوائم المالية؛
- يذكر فيها كذلك اعتماده على الإجراءات التحليلية للحصول على الأدلة الضرورية والتي تفيد عملية التدقيق؛
- يوضح أن الإجراءات التي استعملها للحصول على أدلة الإثبات اللازمة تعتمد على حكم المدقق بناءا على تقييمه للمخاطر الناجمة عن الأخطاء الجوهرية؛
- أن يشمل التقرير كذلك مدى مطابقة التقديرات المحاسبية المعطاة من قبل الإدارة لسياسات المحاسبية المعتمدة من قبلها؛
- يبين أن جميع الأدلة التي تحصل عليها أثناء مهمته كافية وملائمة لبناء أساس لرأيه؛

5-3 رأي المدقق: وهي عبارة عن فقرة من التقرير يدون فيها المدقق رأيه الصريح حول القوائم المالية المدققة، حيث يختلف رأيه من خلال النتائج الفحص والتحقيق التي توصل إليها، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي: [2]

- يجب على المدقق التعبير عن الرأي الغير معدل حول سلامة القوائم المالية باستخدام عبارة "تعرض القوائم المالية بشكل عادل، من كافة الجوانب....بناءا على الإطار المعمول به للإعداد التقارير المالية"، أو بعبارة "تعرض القوائم المالية وتعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة حول....بناءا على الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية"، وإذا كانت معدة وفقا لإطار أخر غير المعايير الدولية لإعداد التقارير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية يجب أن يذكر ذلك، وفي حالة ما إذا كان رأيه معدل فيشير في فقرة تسبق فقرة التعبير عن الرأي عن الأسباب التي تبرر ذلك التعديل؛

[1] بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر على تقرير المدقق، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، المجلد07، العدد02، 2013، ص60.
[2] المرجع والموضوع نفسه.

- إذا عبر المدقق عن رأيه بتحفظ بسبب ما وجده من أخطاء جوهرية، فعليه أن يذكر أن القوائم المالية باستثناء الأمور التي أدت إلى تحفظ تعرض بشكل عادل الوضعية المالية للمؤسسة،
- إذا عبر المدقق عن رأي سلبي حول القوائم المالية بسبب أخطاء جوهرية فعليه أن يذكر في التقرير بأنه "نظرا لأهمية المسائل التي كانت أساس تعديل الرأي لا تعرض بشكل عادل الوضعية المالية للمؤسسة وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به؛
- عندما يمتنع المدقق عن إبداء رأيه نظرا لعدم وجود الأدلة الكافية التي تبرهن صدق القوائم المالية فإن عليه أن يوضح: "أنه نظرا لأهمية المسائل التي كانت سببا في رفض التعبير عن الرأي، فإن المدقق لم يتحصل على الأدلة الكافية لبناء رأيه الفني، وبالتالي لم يعبر عن رأيه حول القوائم المالية المدققة"؛

3-6 تاريخ التقرير: يدون في تقرير المدقق تاريخ نهاية العمل الميداني للمدقق، حيث يبين هذا التاريخ أن المدقق أخذ بعين الاعتبار في تقريره جميع الأحداث التي وقعت حتى ذلك التاريخ؛[1]

3-7 عنوان المدقق: يدون في تقرير المدقق كذلك العنوان الكامل لمكتب المدقق، كأن يذكر اسم المدينة أو المكان الذي يتواجد فيه مكتبه، ويتحمل مكتب التدقيق مسؤولية العملية التدقيقية بأكملها؛

3-8 توقيع المدقق: يوقع المدقق تقريره باسم الشخصي الكامل أو باسم المؤسسة التي ينتمي إليها، أو بكلاهما.

4- شروط تقرير المدقق الخارجي:

ينبغي على المدقق أن يتبع بعض الشروط عند إعداد تقريره حتى يعطي التقرير الفائدة المرجو منه تحقيقها، ومن بين هذه الشروط ما يلي:[2]

- أن يكون التقرير مكتوبا باعتباره وثيقة رسمية يعدها المدقق ليوضح ويشرح المدقق للمساهمين وأصحاب المصلحة مع المؤسسة من خلاله جميع العمليات التي قام بها في سبيل التحقق من سلامة وصحة القوائم المالية التي دققها؛
- أن يتمتع بقدر كبير من الحيادية، لاعتباره موجها لعدة أطراف من المستعملين لتقريره، وليس موجها لفئة محددة؛

[1] بن زروق زكية، مرجع سبق ذكره، ص142.
[2] أحمد عمري، زين العابدين ماضي، مرجع سبق ذكره، ص475-476.

- أن يكون التقرير رسميا، وهذا من خلال حمل التقرير لجميع بيانات المدقق وتوقيعه؛
- أن يكون مؤرخا، التاريخ الموجود على التقرير يساهم في توضيح أن مسؤولية المدقق تقع عليه على أساس تلك الفترة فقط؛
- أن يتضمن التقرير كذلك الفترة الزمنية التي جرت فيها عملية تدقيق القوائم المالية التي تمثلها وإعداد التقرير؛
- أن يتميز التقرير بالوضوح وسلامة الصياغة اللغوية، ليكون مفهوما وسهل القراءة بالنسبة لمستعمليه.

يعد تقرير المدقق أهم خطوة من مراحل العملية التدقيقية، حيث يقوم المدقق بتدوين ثمرة مجهوداته وخلاصة عمله على مدار السنة، لإيصالها إلى المستفيدين منها من مساهمين وموردين وبنوك وغيرهم من الأطراف التي لها مصالح مع المؤسسة محل التدقيق، حتى يعلمهم بنتائج المتوصل إليها جراء عمليتي الفحص والتحقيق بالاعتماد على العناصر المقنعة وأدلة الإثبات التي قام بجمعها خلال تلك الفترة، والتي على أساسها قام بإبداء رأيه الفني المحايد حول سلامة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية ومدى تمثيلها للوضعية الحقيقية للمؤسسة.[1]

المبحث الثالث: التنظيم الدولي لمهنة التدقيق الخارجي

ترتكز عملية التدقيق الخارجي على عدة أسس تساهم في تنظيم المهنة والإشراف على حسن سيرها، من بين هذه الأسس نجد المعايير الدولية للتدقيق والتي هي بمثابة إرشادات وتوجيهات مقدمة للمدقق حتى يزيل كل الغموض الذي ينتابه أثناء أداء مهامه، حيث وجدت هذه المعايير لتنظيم المهنة وتسهيلها على المدقق، وإن لهذه المعايير صفة الدولية باعتبارها معايير متفقا عليها من غالبية دول العالم، حيث تمتاز بكونها يمكن أن تطبق في جميع الدول بهدف توحيد الممارسات الدولية لعملية التدقيق.

المطلب الأول: مفهوم المعايير الدولية للتدقيق

1- تعريف معايير التدقيق الدولية:

[1] أسيا هيري، مرجع سبق ذكره، ص44.

تعرف المعايير الدولية للتدقيق على أنها: إطار متجانس وقابل للتطبيق على جميع الأصعدة المهنية دون أن تتعارض هذه المعايير مع المعايير المتعارف عليها للتدقيق، ويمكن لأي دولة أن تصدر المعايير المحلية الخاصة بها.[1]

وهذه المعايير بمثابة مجموعة من القوانين والإجراءات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي يتم وضعها من قبل هيئات مختصة في مجال التدقيق أو من قبل الدولة لضبط وقياس المهنة، مما يزرع الثقة في نفوس الجمهور حول البيانات المدققة.[2]

كما يمكن تعريفها كذلك على أنها: المؤشر الذي يأخذ به عند الحكم والقياس أثناء أداء مهمة التدقيق، ويتم وضع هذه المعايير بعد مدة طويلة من التفكير والاستنتاجات المنطقية والفرضيات، التي تدعم وجود هذه المعايير، وتصدر هذه المعايير بموجب نصوص إلزامية من الهيئات المختصة في مجال التدقيق وينفذ من قبل مزاولي مهنة التدقيق بمجرد نشره.[3]

تم اعداد المعايير الدولية للتدقيق من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية التابع لاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث يعرف هذا الأخير على أنه هيئة معترف بها عالميا لوضع معايير التدقيق، وIFAC هي أصل معايير التدقيق الدولية بما في ذلك معيار ISQC14 ومعيار ISQC1 الذي يتعلق بمراقبة جودة الشركات.[4]

2- خصائص المعايير الدولية للتدقيق:

بالرغم من أهمية المعايير الدولية للتدقيق ولجوء أغلبية الدول إلى تبنيها، إلا أن تطبيقها لا يعتبر إجباريا، فالمدقق حر في اختيار العمل بها أو لا، مع ذلك تبقى هذه المعايير تمتلك عدة خصائص ومميزات تجعل المدقق يختار العمل بها ليسهل عليه أداء مهامه، وتتمثل أهم هذه الخصائص فيما يلي:[5]

[1] مبسوط هوارية، فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير والمحاسبية الدولية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، 2016، ص135.

[2] صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد01، العدد01، 2017، ص425.

[3] درويش عمار، كوديد سفيان، فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد12، العدد02، 2017، ص97.

[4] BELGUET Youcef, La pratique du Commissariat aux Comptes en relation avec les Normes Internationale d'audit Cas : NAA 300/ Planification d'un audit d'états, Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale, volume12, Numéro24, 2017, P40.

[5] بهلولي نور الهدى، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد05، العدد02، 2020، ص160.

- **التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني:** تعطي هذه المعايير في مضمونها الأولوية لتوضيح إجراءات العمل الميداني للمدقق، مع فرض بعض التوجيهات التي يجب عليه إتباعها حتى يكون موضوعيا أكثر ويبتعد عن التحيز وعن التقدير الشخصي، حتى توحد من عمل المدققين في مختلف الدول؛
- **استخدام لفظ "إرشادات":** هذا المصطلح فتح المجال أمام الهيئات التنظيمية في مختلف الدول إلى الأخذ بهذه المعايير والعمل على تكييفها بما يتناسب مع شروط ومتطلبات البيئة المهنية في تلك الدول؛
- **الشمول والعمومية:** المعايير الدولية للتدقيق عبارة عن قواعد تشمل مختلف الإجراءات الخاصة بمهنة التدقيق وتعتبر معايير عامة وشاملة، وهذا راجع إلى صدورها من مجموعة كبيرة من الدول والهيئات الرائدة في مجال التدقيق والمحاسبة، مما جعلها تلقى قبولا واسع النطاق على المستوى الدولي.

كما أنها تتميز كذلك بما يلي:[1]

- يحقق المعيار الدولي مجموعة من الأهداف المرغوب فيها والمطلوب من المدقق تحقيقها؛
- يرتكز المعيار الدولي في تأسيسه على قواعد وأعراف تلقى قبولا عاما لدى مختلف الدول، أو يتم إصداره من خلال هيئات مهنية أو علمية في شكل قرارات حكومية أو قوانين تشريعية؛
- الهدف من وراء إصدار المعايير هو تأسيس قاعدة مهنية يوجه من خلالها مجموعة من المدققين عند أداء مهامهم؛
- ضرورة أن يتوافق المعيار مع العرف السائد في مجال تطبيقه؛
- تلزم مختلف الهيئات الحكومية والتنظيمات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق بتطبيق المعيار؛
- العمل بالمعايير الدولية للتدقيق يكسب المدقق قدرة للدفاع عن نفسه أثناء تعرضه لأي مساءلة أو اتهامه بالتقصير في أداء مهامه.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المعايير الدولية للتدقيق

1- أهمية المعايير الدولية للتدقيق:

[1] لقويرة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة1، الجزائر، 2019، ص69.

تكمن أهمية المعايير الدولية للتدقيق في كونها ظهرت مع ظهور الحاجة لتوحيد الأمور المهنية دوليا لاسيما مع بروز الشركات المتعددة الجنسيات للساحة الاقتصادية، فقد أصبحت هذه الشركات تمثل الحصة الأكبر في الأسواق الدولية، هذا ما تسبب في ظهور مشاكل في مهنتي المحاسبة والتدقيق لاسيما المشاكل المتعلقة بإعداد القوائم المالية، مما دفع بالهيئات والمنظمات الدولية للبحث عن حلول للقضاء على المشاكل التي تواجه المهنتين، ويعتبر إصدار معايير محاسبية ومعايير تدقيق دولية أبرز حل لهذه المشاكل، فلقد لاقت هذه المعايير قبولا محدودا نسبيا، فقد سارع البعض لتطبيقها بشكل كلي، بينما فضل الجزء الأخر إعادة ضبط هذه المعايير لتتلاءم أكثر مع بيئة تلك الدول، ويرى البعض أن وجود هذه المعايير يساهم في زيادة ثقة الجمهور المستفيد من خدمة التدقيق في هذه المهنة وثقتهم في القوائم المالية للمؤسسات سواء المحلية أو الدولية.[1]

كما تكمن أهمية هذه المعايير كذلك فيما يلي:[2]

- تعد إضافة جيدة ومكملة للمعايير الصادرة محليا؛
- تساهم في تعزيز التعاون بين المكاتب الدولية والمكاتب المحلية للتدقيق لاستفادة كل واحد من الأخر؛
- مع ظهور عدة تغيرات على المستوى العالمي كالعولمة والتجارة الدولية والتطور التكنولوجي كان لابد من توحيد جميع المعايير التي تحكم مختلف المهن للتطابق أهدافها دوليا،
- تتوافق هذه المعايير وتتجانس في مضمونها مقارنة بالمعايير المحلية؛
- جاءت أساسا لتسهيل تدقيق الشركات المتعددة الجنسيات والتي تنتشر فروعها في مختلف أنحاء العالم.

2- أهداف معايير التدقيق الدولية:

تسعى المعايير الدولية لتدقيق إلى تحقيق عدة أهداف من أهمها:[3]

[1] زيادي سامي، سعيدي يحيى، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدوليةISA لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، المجلد11، العدد02، 2017، ص116-117.

[2] بهلولي نور الهدى، أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد12، العدد04، 2018، ص248.

[3] حليمي نبيلة، كرمية نسرين، مساهمة التكامل بين تطبيق المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS وتطبيق معايير التدقيق الدوليةISAفي تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد09، العدد01، 2021، ص176.

- ✓ محاولة إيجاد حلول لشركات الأم والتي لها عدة فروع في دول مختلفة، كما تسهل عملية تدقيق القوائم المالية بصفة مشتركة؛
- ✓ الرفع من مصداقية القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات الدولية، وتعزيز قرارات المستثمرين المتواجدون في مختلف أنحاء العالم والذين يتخذون قراراتهم على نطاق دولي؛
- ✓ تسعى إلى تحسين مستوى مهنة التدقيق، وإزالة جميع العراقيل والصعوبات التي يمكن أن تواجه المدقق خلال قيامه بمهامه؛

وإلى جانب هذه الأهداف هنالك أهداف أخرى تسعى المعايير الدولية للتدقيق إلى تحقيقها من أهمها:[1]

- ✓ تطبيق قواعد الإفصاح المنصوص عليه في المعايير المحاسبية، مع الالتزام بقواعد التدقيق المحاسبي والتي تشير إليها هاته المعايير، مما يضفي المصداقية والعدالة للقوائم المالية للشركات ويجعلها قابلة للمقارنة والتحليل؛
- ✓ السعي الدائم لتطوير هذه المعايير يجعلها أكثر مرونة ويجعلها قادرة على الاستجابة لمتغيرات التي تطرأ على مهنة التدقيق ومتطلبات أسواق المال والمستثمرين؛
- ✓ السعي للخروج بتقرير موحد ومتفق عليه لمدققي الحسابات عبر مختلف دول العالم دون خضوعها لأي متغيرات سياسية أو اقتصادية لتلك الدول؛
- ✓ يساهم وجود هذه المعايير في جذب الاستثمارات الأجنبية وتدفق رؤوس الأموال إلى مختلف الدول؛
- ✓ ساعد وجود مثل هذه المعايير الدول النامية في التخفيض من تكاليف إعداد معايير محلية للتدقيق؛
- ✓ التوافق الموجود بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الدولية للمحاسبة ساهم في زيادة الثقة في القوائم المالية التي تصدرها الشركات والمؤسسات لاسيما المؤسسات المتواجدة في الدول النامية؛
- ✓ استعمال المدقق لهذه المعايير يساهم في طمأنة المساهمين والراغبين في الاستثمار وكل من لهم مصلحة مع المؤسسة على أموالهم ومصالحهم.

المطلب الثالث: الهيئات المصدرة للمعايير الدولية للتدقيق

[1] زيادي سامي، سعيدي يحي، مرجع سبق ذكره، ص117.

بعدما شهدته المؤسسات من فضائح وأزمات مالية كان لابد من الاهتمام أكثر بمجال المحاسبة والتدقيق وتدعيمهما بضوابط تسير كلا هاتين المهنتين، حيث تم الاتفاق على تأسيس اتحاد دولي للمحاسبين**IFAC** سنة 1973، وتمت المصادقة على تأسيسه بمدينة ميونخ بألمانيا سنة 1977، بموجب اتفاقية تضم 63 منظمة و49 دولة، إذ كانت المهمة الأساسية لهذا الاتحاد هي تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق وتنظيمها في مختلف دول العالم، وهذا من خلال قواعد وأسس يجب التقيد بها لضمان وتعزيز التقارب الدولي المهني بين الدول، ويتكون هذا الاتحاد من 159 عضوا في 124 دولة وولاية قضائية، ويتأسس من أربعة مجالس وهي:[1]

- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB؛
- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدوليةIAESB ؛
- مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبينIESBA ؛
- مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العامIPSASB .

وقد اعترف الاتحاد الدولي للمحاسبين بأن أفضل وسيلة لحماية المصلحة العامة، هي الخضوع إلى مجموعة من المعايير المعترف بها دوليا لتأكيد على مصداقية المعلومات، التي على أساسها يأخذ المساهمين في المؤسسات وأصحاب المصالح معها قراراتهم، وهذا لا يتم إلا من خلال تنظيم دولي ومهني، والسبب الأساسي وراء ظهور هذه المعايير توحيد إجراءات التدقيق وتوفير معلومات مالية ذات مصداقية عالية.[2]

انبثقت لجنة تطبيقات التدقيق الدولية من الاتحاد الدولي للمحاسبين التي قامت بإصدار المعايير الدولية للتدقيق، حيث تم منح هذه اللجنة الصلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق نيابة عن المجلس، وتتكون هذه اللجنة من 14 عضوا، والمجلس **IFAC** هو من يختار الدول الممثلة للجنة على أساس قدر مساهمة هذه الدول في أعمال اللجنة، كما تقوم المنظمات المنتسبة للمجلس باختيار ممثل لدولتها في اللجنة، واختيار من يحق لهم الحضور إلى اجتماعات اللجنة كمستشارين فنيين، وبغرض الحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة حول المهنة فإن اللجان الفرعية المنبثقة عن لجنة ممارسة التدقيق الدولية يمكن أن تضم ممثلين لها من غير الممثلين الأصليين.[3]

[1] مبسوط هوارية، فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016، ص141.

[2] بكيحل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق(ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، مجلد14، العدد01، 2018، ص123.

[3] عبايبية أسماء، مرجع سبق ذكره، ص47.

ومن بين أهم الأهداف التي تسعى هذه اللجنة إلى تحقيقها هي تسهيل مهمة فهم المعايير الدولية للتدقيق وتطبيقها، والجدير بالذكر أن المعايير المحلية للتدقيق تعتبر أقوى من المعايير الدولية للتدقيق لأنها تستوفي جميع الشروط ومتطلبات البيئة المهنية للدولة، إلا أن هيئة التدقيق التابعة للاتحاد الدولي تطلب من أعضائها عند وضع معايير أو حذف أحدها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار تطابق المعايير الجديدة هذه مع المعايير الدولية، أما بخصوص وضع المعايير الدولية فيتم من خلال اختيار موضوع معين خاص بمهنة التدقيق ودراسته من قبل لجنة فرعية التي بدورها تقدم مقترح إلى لجنة إصدار المعايير وعند موافقتها عليه، يتم توزيعه على أعضاء الاتحاد الدولي لإبداء تعليق حوله، وبعد استلام مقترحاتهم وتعاليقهم على المعيار تتم إعادة تحرير المقترح ووضع اللمسات الأخيرة عليه ليصبح معيارا معمول به ونافذا بعد فترة زمنية معينة.[1] ويتحقق هدفها الأساسي المتمثل في تحسين جودة المعلومات المالية وتوحيد الممارسات الدولية للتدقيق من خلال ما يلي:[2]

- إصدار معايير تدقيق موحدة دوليا؛
- إصدارات توجيهات وإرشادات تشرح عملية تطبيق تلك المعايير؛
- استعمال النشرات الصادرة عن اللجنة كمصادر أساسية للمعايير المحلية يتم الاستعانة بها لاسيما في الشركات العابرة للقارات؛
- تفعيل استخدام المعايير عند عمليات تدول الأوراق المالية في الأسواق المالية؛
- القضاء على الجدل القائم بين ممارسين المهنة دوليا وتوفير ما يحتاجونه من معلومات وإرشادات جديدة.

كما أن هذه اللجنة خلال إصدارها للمعايير الدولية للتدقيق قد أخذت بعين الاعتبار ما يلي:[3]

- عند التعارض بين المعايير الدولية والمعايير المحلية لأي بلد فإن الأولوية تكون للمعايير المحلية؛
- يجب الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند القيام بعملية فحص أو تدقيق للقوائم المالية للمؤسسات بهدف إبداء رأي حول مصداقيتها، وتطبق كذلك على جميع المهام التي يقوم بها المدقق داخل المؤسسات محل التدقيق مهما كان حجمها أو نوع نشاطها؛

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص34.
[2] مبسوط هوارية، مرجع سبق ذكره، ص142.
[3] عباييبة أسماء، مرجع سبق ذكره، ص48-49.

- تهدف لجنة المعايير الدولية للتدقيق إلى توحيد الممارسات الدولية لمهنة التدقيق لهذا تأخذ بعين الاعتبار التباين الموجود في محتوى المعايير المحلية لمختلف دول العالم وتحاول التوفيق بينها وتقريب المعايير الدولية منها؛
- تحدد اللجنة في مقدمة كل معيار مدى الالتزام بكل معيار من المعايير الصادرة؛
- لا تملك اللجنة السلطة لفرض تطبيق معايير التدقيق الصادرة عنها على كل دول العالم، بل تترك مهمة إقناع الدول بتطبيقها والالتزام بها لممثليها الأعضاء من كل الدول؛
- تتفاوت درجات التحكم في الممارسات المهنية المتبعة خلال عملية تدقيق الحسابات بواسطة الأنظمة المحلية المتعلقة بالقوانين واللوائح التنفيذية في كل دولة.

بالإضافة إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين هناك هيئات أخرى تتولى الإشراف على مهنة التدقيق دوليا والمساهمة في إصدار المعايير كذلك وهي:[1]

- **مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي (IAASB):** وهو عبارة عن هيئة مستقلة تتولى خدمة المصلحة العامة من خلال وضع معايير عالية الجودة للتدقيق، حيث تأسس هذا المجلس سنة 1978، وقد تم اعتماده من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما كان يسمى من قبل بلجنة ممارسات التدقيق الدولية(**IAPC**) ؛
- **المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) :** وهو منظمة مهنية للمحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة التدقيق، تم تأسيسه سنة 1887، وكان دوره الأساسي في ذلك الوقت تنظيم عمل شركات المحاسبة، حيث تم المصادقة على أول قانون لتحديد المواصفات المطلوبة في المحاسب المعتمد من قبل ولاية نيويورك خلال سنة1896.

المطلب الرابع: عرض المعايير الدولية للتدقيق ISA

قبل سنة 1994 كانت المعايير تصدر حسب تسلسلها، ولكن فيما بعد تم تبويبها إلى أبواب رئيسية وتم وضع رموز لكل باب من الأبواب، ويمكننا عرضها فيما يلي:

المعايير من (200-299): تنحصر فيما يلي:[2]

[1] صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الادارية والمالية، المجلد01، العدد01، 2017، ص427.
[2] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص34-35.

- **معيار رقم200:** أوضح المعيار الأهداف والقواعد الأساسية التي تحكم مهنة التدقيق، حيث نصت على أن الهدف الرئيسي من وراءها هو الحصول على رأي فني محايد، وأن عملية التدقيق تتم من خلال أخذ عينات ودراساتها للحصول على تأكيدات معقولة تظهر أن القوائم المالية المدققة خالية من الأخطاء الجوهرية أو أي انحرافات مادية وتعميم النتيجة على المجتمع المدروس ككل، كما عدد المعيار المبادئ والقواعد الأخلاقية التي يجب على المدقق الالتزام بها أثناء أداء مهامه، من بينها: الاستقلالية والحياد التام، الموضوعية، الكفاءة المهنية، وبذل العناية الضرورية، الالتزام بالسرية والسلوك المهني السوي.
- **معياررقم 210 "شروط قبول المهمة والخاص برسالة القبول":** يوضح المعيار شروط قبول المهمة والتي تدون في رسالة المهمة التي يرسلها المدقق إلى الإدارة، والتي تحتوي على مختلف المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق والتي تقع كذلك على عاتق إدارة المؤسسة، حيث يوضح المدقق من خلالها إلزامية قيام الإدارة بتحضير البيانات والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة، وأن عليه القيام بتدقيقها وذلك عبر التخطيط للمهمة من أجل الحصول على الأدلة الضرورية؛
- **معياررقم 220 "الرقابة على الجودة":** يفرض هذا المعيار على المؤسسات ضرورة وضع سياسات وإجراءات رقابة الجودة، للتحقق من أن جميع عمليات التدقيق تم القيام بها وفق المعايير الدولية أو المحلية؛
- **معيار رقم 230 " التوثيق":** ينص هذا المعيار على إلزامية توثيق المدقق لجميع الأمور المهمة في أوراق عمل، حتى يتمكن المدقق من استعمالها كدليل يثبت قيامه بمهامه على أكمل وجه؛
- **معياررقم 240 "الغش والخطأ:** أعطى المعيار تعريف لكل من الخطأ والغش، وأوضح أن الإدارة مسؤولة عن اكتشاف الأخطاء والانحرافات في الحسابات وأن تعمل على منع حدوثها من خلال وضع نظام رقابي مؤهل لهذا الأمر؛
- **معياررقم250 "الاعتبارات القانونية والتنظيمية لتدقيق البيانات"** يوضح هذا المعيار مسؤولية الإدارة في تطبيق القوانين واللوائح التنظيمية، أما مسؤولية المدقق في هذا الخصوص تتمثل في رفع تقارير للإدارة العليا والسلطات المشرفة حول عدم تحمل الإدارة مسؤوليتها في هذا.
- **معياررقم260 " الاتصال مع المكلفين بالحوكمة":** ينص هذا المعيار على مسؤولية المدقق في الاتصال بالأطراف المكلفة بالحوكمة أثناء إجراء عملية التدقيق، كما يجب عليه إدراك أهمية هذه الاتصالات المتبادلة، حيث يوفر هذا المعيار إطار عمل منظما لتلك الاتصالات، وتطرق إلى مجموعة من الأمور التي تتطلب القيام بعملية الاتصال؛

- **معيار رقم 265 "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة":** من أهم ما جاء في هذا المعيار هو مسؤولية المدقق عن إبلاغ الأطراف المكلفة بالحوكمة والإدارة بجميع نواحي القصور التي اكتشفها في نظام الرقابة الداخلية، كما ألزم المعيار المدقق بضرورة الفهم الجيد لهذا النظام فيما يخص تحديد مخاطر الأخطاء وتقييمها، وعليه تصميم إجراءات تدقيقية تتناسب مع هذه المخاطر؛
- **المعايير من (300-499) تقييم المخاطر:** وهي كما يلي:[1]
- **معيار رقم 300 "التخطيط لتدقيق البيانات المالية":** يفيد هذا المعيار في توفير توجيهات لتخطيط عملية تدقيق الحسابات المالية، حيث يجب على المدقق تخطيط عملية التدقيق حتى يتم انجازها بطريقة فعالة، وهذا من خلال وضع إستراتيجية لتقسيم العمل حسب طبيعته ومدته الزمنية، حتى يتمكن من معرفة الجوانب الهامة لكي يوليها الأهمية اللازمة، ولكي يتم توزيع المهام على المساعدين بشكل المناسب، هذا ما يضمن سرعة الانجاز، والتنسيق الجيد بين المدقق والمشاركين معه في العملية كالخبراء أو المدققين الآخرين، والتحكم في تكاليف المهمة.
- **معيار رقم 315 "فهم بيئة المؤسسة وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية":** يحدد هذا المعيار مسؤولية المدقق في فهم بيئة المؤسسة محل التدقيق ورقابتها الداخلية وتقييم مخاطر المحتملة الناجمة عن الأخطاء الجوهرية في الحسابات، كما عرف المعيار الرقابة الداخلية على أنها العملية التي يقوم بها أشخاص مكلفون بالرقابة داخل المؤسسة، حيث يتم تصميم نظام ملائم ويتم تطبيقه بشكل سليم والذي من شأنه تحقيق أهداف المؤسسة؛
- **المعيار رقم 320 "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء التدقيق":** أعطى هذا المعيار مجموعة من التوجيهات حول الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر التدقيق، إذ يجب على المدقق وضع مستوى معين للأهمية النسبية، لكي يتسنى له اكتشاف مقدار المعلومات الخاطئة، كما أشار إلى وجود علاقة بين الأهمية النسبية ومستوى مخاطر التدقيق، حيث كلما ارتفع المستوى المقبول للأهمية النسبية قلت مخاطر التدقيق والعكس صحيح؛
- **معيار رقم 330 "استجابة المدقق لمخاطر المقيمة":** نص هذا المعيار على ضرورة تصميم المدقق إجراءات إضافية ترتكز في طبيعتها ومدتها الزمنية ومجالها إلى نسبة المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية؛

[1] مسيف خالد، مرجع سبق ذكره، ص120-135.

- **المعيار رقم 402 "اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنظمات التي تستعمل مؤسسات خدمية":** يحتوي هذا المعيار على بعض الإرشادات والتوجيهات التي تخص مسؤولية المدقق الخارجي عند محاولة حصوله على أدلة الإثبات اللازمة عند استعمال المؤسسة محل التدقيق لخدمات مؤسسات أخرى، كما شمل المعيار إجراءات تطبيق المعيار الدولي 315 من قبل المدقق، والمعيار 330؛
- **المعيار رقم 450 "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق":** نص هذا المعيار على المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق بخصوص تقييم أثر البيانات الخاطئة التي اكتشفها خلال عملية التدقيق والبيانات الخاطئة والغير مصححة كذلك، فحسب هذا المعيار فإن الهدف الأساسي للمدقق في هذه الحالة هو تقييم أثر البيانات الخاطئة على سير عملية التدقيق، وتقييم أثر البيانات الخاطئة والغير مصححة كذلك عليها، فإن البيانات الخاطئة هي التي تظهر نتيجة خطأ غير مقصود، بينما البيانات الغير مصححة فهي تلك التي قام المدقق بتجميعها طوال عملية التدقيق ولم يتم أخذها بعين الاعتبار وتصحيحها من قبل الإدارة، هنا تبرز مسؤولية المدقق في الإبلاغ عن هذه الأخطاء وحصوله على تبرير في حالة رفض الإدارة تصحيحها؛

معايير من (500-599) أدلة التدقيق: وهي كما يلي:

- **معيار رقم 500 "أدلة التدقيق":** تكمن أهمية هذا المعيار في إعطاء توجيهات حول كمية ونوعية أدلة الإثبات التي يجب على المدقق جمعها، أثناء القيام بعملية التدقيق، كما أوضح مختلف الإجراءات التي يتمكن من خلالها المدقق من جمع هذه الأدلة، إذ يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة والكافية التي يستطيع من خلالها إبداء رأيه بناءا على استنتاجاته المعقولة، كما يجب أن تكون هذه العناصر ملائمة ومناسبة وأن تكون الأدلة المتحصل عليها كافية من حيث كميتها ومطابقة للإجراءات والاختبارات التي قام بها المدقق للحصول عليها؛[1]
- **المعيار رقم501 "اعتبارات محددة لبنود مختارة "أدلة الاثبات":** يفيد هذا المعيار في وضع توجيهات إضافية لتلك التي تضمنها المعيار الدولي500، ونص على ضرورة حضور المدقق لعملية الجرد الفعلي للمخزون، والحصول على المصادقات على الحسابات المحصلة من المدينين، والاطلاع على الاستشارات المرتبطة بالدعاوي والمطالبات القانونية، كما أن عليه تقييم

[1] مسيف خالد، مرجع سبق ذكره، ص137.

الاستثمارات طويلة الأجل وتقييمها، وأن يراعي المعلومات القطاعية ونسبتها ومدى ارتباطها بالمؤسسة محل التدقيق؛[1]

- **المعيار رقم505 "المصادقات الخارجية"**: نص هذا المعيار على أهمية حصول المدقق على المصادقات الخارجية لتدعيم أدلة الإثبات، كما أوضح المعيار جميع الإجراءات التي يجب على المدقق الالتزام بها للحصول على هذا النوع من المصادقات؛[2]
- **المعيار رقم510، "عملية التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية"**: ينص هذا المعيار على مسؤولية المدقق حول الأرصدة الافتتاحية وهل تم تدقيقها أو لا، حيث يجب على المدقق التأكد من مدى ثبات المؤسسة في الالتزام بالمبادئ والطرق المحاسبية؛[3]
- **معيار رقم520 "الإجراءات التحليلية"**: وفق هذا المعيار فإن الإجراءات التحليلية تستعمل في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، وأثناءها وفي المرحلة النهائية لها كذلك، حيث تتمثل بعض هذه الإجراءات فيما يلي:
  - مقارنة المعلومات المتحصل عليها لهذه السنة مع معلومات السنة الماضية؛
  - مقارنة المعلومات الحالية مع بعضها البعض؛
  - مقارنة النتائج المتحصل عليها مع النتائج المخطط لها سابقا؛
  - مقارنة معلومات المؤسسة مع معلومات مؤسسات أخرى مشابهة لها من حيث نشاطها.
- **معيار رقم530 "عينات التدقيق وطرق فحصها"**: يقصد حسب هذا المعيار بعينات التدقيق العينات التي يقوم المدقق بجمعها من خلال تطبيق مختلف الإجراءات التفصيلية والتي تخص 100% من النشاط لأي فقرة من بين فقرات الحسابات المالية بهدف الحصول على الأدلة المناسبة وتقييمها، وهذا من أجل أن يعبر المدقق عن رأيه حول مجتمع الذي أخذت منه العينة المدروسة والذي اختارها إما بطريقة عشوائية أو منظمة أو عن طريق التقسيم الطبقي؛[4]
- **معيار رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية"**: يمكن للمدقق أن يعطي تقديرات تقريبية لمبالغ معينة موجودة في الحسابات، مثل:

[1] المرجع نفسه، ص139.
[2] المرجع نفسه، ص141
[3] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص36.
[4] المرجع نفسه، 37.

- في حالة احتساب التخفيضات الممنوحة في حالة البضاعة التالفة، أو المخزون الصعب الحركة؛
- في حالة احتساب الديون المشكوك في تحصيلها من قبل المؤسسة؛
- في حالة احتساب الاهتلاكات المتعلقة بالتثبيتات.

- **معيار رقم 550 "الأطراف ذات العلاقة"**: يهدف هذا المعيار إلى إبراز مسؤولية المدقق والإجراءات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة، فعلى الإدارة تحديد الأطراف ذات العلاقة معها، وتبني نظام محاسبي ورقابي كافي لإظهار كيفية التعامل مع هذه الأطراف، وعلى المدقق كذلك محاولة جمع الأدلة المرتبطة بتحديد الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة؛
- **معيار رقم 560 "الأحداث اللاحقة"**: حدد المعيار الأحداث اللاحقة بتلك الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات وقبل صدور تقرير المدقق، وهي نوعين:
  - أحداث التي تتطلب إجراء تعديلات على البيانات والمعلومات المحاسبية؛
  - والأخرى التي لا تتطلب ذلك، ولكن وجب الإفصاح عنها لأنها من الممكن أن تؤثر على رأي متخذ القرار.[1]
- **معيار رقم 570 "الاستمرارية"**: وتتمثل الاستمرارية في قيام المؤسسة بإعداد جميع حساباتها والقيام بجميع عملياتها على أساس أنها مستمرة في نشاطها لأطول فترة ممكنة، وحدد هذا المعيار مسؤولية المدقق في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة من خلال المؤشرات التي وضعها هذا المعيار؛
- **معيار رقم 580 "إقرارات الإدارة"**: يرتبط هذا المعيار بتوضيح استعمال المدقق الإقرارات الكتابية التي يتحصل عليها المدقق من إدارة المؤسسة كأدلة إثبات، ومن الأمثلة عنها: اعتراف الإدارة بجميع مسؤولياتها اتجاه الإعداد وتحضير للقوائم المالية وتولي مهمة المصادقة عليها من قبل مجلس الإدارة وغيرها؛

معايير من (600-699) الاستفادة من أعمال الآخرين:[2]

- **معيار رقم 600 "الاستفادة من عمل مدقق أخر"**: يهدف هذا المعيار إلى توفير بعض التوجيهات التي تخص قيام المدقق بالاستعانة بمدقق أخر عند إعطاء معلومات مالية لأجزاء أخرى مدرجة

[1] المرجع نفسه، ص38
[2] مسيف خالد، مرجع سبق ذكره، 158-164.

ضمن حسابات المؤسسة كحالة مؤسسة لها فروع أو أقسام تابعة لها في أماكن أخرى، حيث يجب على المدقق في هذه الحالة تحديد كيفية تأثير عمل المدقق الأخر على عملية التدقيق بصفة عامة؛

- **معيار رقم610 "استخدام أعمال مدققين داخليين"**: يهدف هذا المعيار إلى إعطاء توضيحات للمدقق عند قيامه بالاستعانة بعمل المدقق الداخلي، كما على المدقق حسب هذا المعيار تحديد كيفية تأثير عمل المدقق الداخلي على إجراءات التدقيق الخارجية؛
- **معيار رقم 620 "الاستفادة من عمل خبير"**: يحدد هذا المعيار إمكانية استعانة المدقق الخارجي بخبير للاستفادة من عمله كدليل إثبات، وقد يكون هذا الخبير شخصا أو مكتبا يعمل في مجال أخر غير المحاسبة والتدقيق، وقد عيين هذا الخبير من قبل المؤسسة، أو المدقق؛

معايير من (700-720) نتائج وتقارير التدقيق: وهي كما يلي:[1]

- **معيار رقم 700 "تقرير المدقق حول البيانات المالية"**: حسب هذا المعيار يجب على المدقق إعداد تقرير حول القوائم المالية للمؤسسة التي دققها، يبدي فيه رأيه الفني المحايد، وينص هذا المعيار على مختلف التوجيهات التي يجب على المدقق إتباعها أثناء إعداد تقريره، كما يبرز شكل التقرير ومضمونه؛
- **معيار رقم 710 "الأرقام المقارن"**: يوضح هذا المعيار للمدقق أن عليه إعداد تقرير يحدد فيه المقارنات التي يجريها بين القوائم المالية لفترات مختلفة لأن كل فترة قد صدر بشأنها تقرير خاص بها؛
- **معيار رقم 720 "المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي بيانات مالية مدققة"**: يوضح هذا المعيار مسؤولية المدقق حول المعلومات الأخرى الموجودة في الدفاتر والتي تحوي بيانات مالية مدققة، وقيامه بإعداد تقرير حولها.

معايير من (800-899) أمور خاصة: من بينها:

- **معيار رقم 800 "تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة"**: يهدف هذا المعيار إلى أن يشتمل تقرير المدقق على القوائم المالية المعدة بناءا على أسس محاسبية سليمة، كما يجب أن

[1] عباييبة أسماء، مرجع سبق ذكره، ص56.

يوضح التقرير رأي المدقق حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية بالاعتماد على ذلك الأساس المحاسبي.[1]

- **معيار رقم 805 "الاعتبارات الخاصة لعمليات تدقيق البيانات المالية المفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي":** يهدف هذا المعيار إلى توضيح بعض الاعتبارات التي تخص تدقيق البيان المالي المفرد أو مكون أو حساب أو بند محدد في بيان مالي؛[2]
- **المعيار رقم 810 "تدقيق المعلومات المالية المستقبلية":** يهدف هذا المعيار إلى تحديد بعض التوجيهات التي تخص تدقيق المعلومات المستقبلية وتقديم تقرير حولها، كما يجب على المدقق أن يجمع أدلة الإثبات اللازمة بمجرد قبوله لمهمة تدقيق البيانات المستقبلية؛

معايير من (2000-2699) حول خدمات الاطلاع:

عبارة عن معايير متعلقة بتكليف الاطلاع وهو أقل من التدقيق درجة، لا يتطلب هذا النوع من المدقق فهم أو تقييم نظام الرقابة الداخلية، لأنه يتعلق بالمستقبل.

أما المعايير الأخرى فتتمثل في:[3]

- **معايير من (1000-1100) تتعلق بالبنوك والمؤسسات المالية؛**
- **معايير من (3000-3399) تتعلق بالخدمات الأخرى من غير التدقيق والاطلاع؛**
- **معيار رقم 3400 يتعلق بفحص المعلومات المالية المستقبلية؛**
- **معايير من (4000-4699) تتعلق بالخدمات ذات العلاقة.**

[1] مرجع نفسه، ص57.
[2] مسيف خالد، مرجع سبق ذكره، ص185.
[3] هادي تميمي، مرجع سبق ذكره، ص41.

خلاصة:

إن الانتشار الواسع للفساد المالي والإداري وظهور مختلف الأزمات المالية عالميا كان السبب الرئيسي في تسليط الضوء على مهنة التدقيق، وبالرغم من أنواعه الكثيرة إلا أن التدقيق المحاسبي يبقى أشهرها، حيث تسعى مختلف المؤسسات الاقتصادية إلى تعيين مدقق حسابات حتى يتأكد من صحة حساباتها ويتأكد من خلوها من أي نوع من الأخطاء الجوهرية أو الغش، وأصبح المساهمون لاسيما مع ظهور نظرية الوكالة وفصل الملكية عن التسيير يسارعون في تعيين مدقق خارجي يعمل على فحص حسابات مؤسساتهم من سجلات ودفاتر محاسبية، ويتحقق من صحة المعلومات والبيانات الموجودة فيها، كي يطمئن هؤلاء على ممتلكاتهم وأموالهم داخل الشركة وأنها لم تتعرض لأي اختلاس أو نهب من قبل جهاز المكلف بإدارتها أو أحد العاملين فيها، وهذا من خلال تقرير يعده المدقق يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول سلامة وعدالة قوائمها المالية يوجهه لهم.

ولا يعد المساهمون وحدهم من يستفيد من خدمات المدقق الخارجي داخل المؤسسات الاقتصادية فحسب، بل هناك عدة أطراف أخرى أو أصحاب المصالح من لهم علاقة تجمعهم بالمؤسسة محل التدقيق يستفيدون من خدماته، إذ يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق لتحديد أهدافهم واتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

بعد الرواج الكبير الذي لاقته هذه المهنة دوليا وعالميا كان لابد من التفكير في تنظيم هذه المهنة وتوحيدها، خصوصا مع انتشار عدد كبير من الشركات المتعددة الجنسيات التي تمتلك فروعا متعددة في مجموعة من الدول، وأصبح من الصعب على مسيريها التحقق من صحة حساباتها، لأن إجراءات التدقيق تختلف من دولة إلى أخرى، هنا ظهرت المعايير الدولية للتدقيق ISA لتوحيد الممارسات المهنية للتدقيق، إذ تعتبر هذه المعايير بمثابة توجيهات أو إرشادات مقدمة لمختلف المدققين الخارجيين الموزعين عبر عدد من دول العالم، توضح لهم طريقة التدقيق المناسبة والإجراءات الملائمة لجمع أدلة الإثبات وتمنحهم مختلف الحلول للمشاكل التي يمكن أن تواجههم خلال أداء مهامهم، وبعد ظهور هذه المعايير الدولية المنظمة لمهنة التدقيق سارعت العديد من الدول في تبني هذه المعايير وتنفيذها، نجد من بينها الجزائر التي قامت كغيرها بتبني جزء من هذه المعايير من خلال تكييفها مع متطلبات وشروط بيئتها المحلية، وهذا ما سنتطرق له في الفصل الثاني من الدراسة.

الفصل الثاني:

إصلاح المرجعية الجزائرية للتدقيق الخارجي

تمهيد:

تعد المعايير الجزائرية للتدقيق نسخة مشابهة للمعايير الدولية للتدقيق، حيث قامت الجزائر بتبني 16 معيارا فقط لحد الساعة من بين العدد الإجمالي للمعايير الدولية للتدقيق، إذ تعتبر هذه المعايير بمثابة إرشادات يجب على المدقق الخارجي أن يلتزم بها وأن يطبقها أثناء أداء مهمته، فالمعايير الدولية لم تأتي من العدم بل هي مجموعة من الأسس التي ترتكز عليها مهنة التدقيق وجاءت نتيجة تظافر مجهودات عدة هيئات ومنظمات دولية رائدة في ميدان المحاسبة والتدقيق، هدفت إلى توحيد الممارسات المهنية للتدقيق لحل المشاكل العديدة التي طالت المهنة، من أبرزها مشكلة تدقيق حسابات الشركات المتعددة الجنسيات والتي تمتلك عدة فروع في عدة دول مختلفة.

وقامت الجزائر مثل العديد من الدول بتبني هذه المعايير من خلال تكييفها مع متطلبات وشروط بيئة العمل داخلها، لتنتج بذلك معايير محلية خاصة بها تعرف بمعايير التدقيق الجزائرية، حيث تعمل الهيئات المنظمة للمهنة داخل الجزائر من بينها مجلس المحاسبة بلجانه المختلفة على السعي لتبني المزيد من هذه المعايير حتى يكتمل عددها، وحتى يتم إعداد نص قانوني أو قرار يفيد في إلزامية تطبيقها، لأنه لحد الساعة لا يوجد نص قانوني صريح يدل على إلزامية تطبيق محافظي الحسابات هذه المعايير، وعلى ضوء ما سبق يمكننا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، نتطرق فيها إلى النقاط التالية:

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

المبحث الثاني: الإطار النظري للمعايير الجزائرية للتدقيق.

المبحث الثالث: عرض معايير التدقيق الجزائرية.

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

يعتبر التدقيق الخارجي مهنة أساسية لمحاربة مختلف أنواع الغش والتلاعب في الحسابات ويضمن السير الحسن للمؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة على حد سواء، ونظرا لأهمية الكبيرة لهذه المهنة كان لابد من تنظيمها وتأطيرها قانونيا، وهذا ما سعت إليه الجزائر من خلال تأسيس عدة هيئات يخول لها القانون تنظيم المهنة والإشراف على مزاوليها، من بين هذه الهيئات نجد المجلس الوطني للمحاسبة، وللتعرف أكثر على كيفية تنظيم المهنة في الجزائر قمنا بتقسيم المبحث إلى عدة مطالب، المطلب الأول يحمل عنوان تطور مهنة التدقيق في الجزائر، المطلب الثاني بعنوان الهيئات المشرفة على المهنة، المطلب الثالث بعنوان لجان التدقيق، أما المطلب الرابع والأخير بعنوان كيفية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق في الجزائر.

الفرع الأول: نشأة مهنة التدقيق في الجزائر

مرت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بعدة مراحل خصوصا مع التحولات الاقتصادية التي عرفتها طيلة السنوات الماضية، وذلك منذ تاريخ استقلالها إلى غاية يومنا هذا، ويمكننا تلخيص هذه المراحل فيما يلي:

1- مرحلة ما بعد الاستقلال إلى غاية 1980م:

ظلت مهنة التدقيق الخارجي في هذه الفترة تمارس بنفس القوانين التي كانت تمارس بها قبل الاستقلال إلى غاية سنة 1969م، إذ طرح المشرع الجزائري هذه المهنة ضمن قانون المالية لسنة 1970 لأول مرة، حيث نص هذا القانون بوجوب تعيين وزير المالية لمحافظي الحسابات في المؤسسات الوطنية والهيئات العمومية، ذات الطابع الصناعي والتجاري، بهدف الحفاظ على ممتلكاتها وضمان سلامة حساباتها، وفي 16 نوفمبر من تلك السنة جاء المرسوم 70-173 المحدد لواجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية والشبه عمومية، على أن يتولى هذه المهمة موظفو الدولة المعينين من بين:[1]

- المراقب العام للمالية؛

[1] شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1، الجزائر، 2013، ص114.

- المراقب المالي؛
- المفتش المالي؛
- الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

وتوكل إليهم المهام التالية:[1]

- القيام بمراقبة الأموال العمومية وطرق دخولها وخروجها؛
- الرقابة على تطبيق الاجراءات والقواعد المحاسبية ومختلف عمليات تسجيل العمليات في الدفاتر والسجلات؛
- التأكد من صحة الجرد وصحة الحسابات الموجودة في المحاسبة العامة، والمحاسبة التحليلية للمؤسسة؛
- متابعة وتقييم التسيير المالي والتجاري لها؛
- اعلام وزارة المالية أو الوزارة الوصية بالأخطاء الجوهرية الموجودة في الحسابات.

2- مرحلة إعادة تنظيم المراجعة القانونية (1980-1988):

شهدت هذه الفترة إعادة النظر في تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية، مما زاد من عدد المؤسسات العمومية في الدولة وتشعب أنماط تسييرها أكثر فأكثر، في ذلك الحين اضطر المشرع الجزائري إلى خلق أليات رقابية جديدة من شأنها تنظيم أجهزة التسيير، من بينها مجلس المحاسبة المقرر انشاءه بموجب القانون رقم05/80 المؤرخ في 1980/10/30، وذلك حسب نص المادة 05 من هذا القانون التي تفيد في أن هذا المجلس قد أنشأ لتولي مهمة الرقابة المحاسبية والمالية.[2]

3- مرحلة إعادة تأهيل التدقيق القانوني في المؤسسات العمومية (1988-1991):

تم إصدار القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية سنة 1988، وإجراء تعديل على القانون التجاري بواسطة القانون رقم 88-04 المتضمن للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، وعليه فإن هذه الأخير اكتسبت صفة المؤسسات التجارية بمقتضى هذين القانونين، حيث منحت لها صفة الشخصية المعنوية، على أن يتم تسييرها بموجب القانون التجاري، وجاء القانونين كذلك بضرورة توظيف مدققين داخليين على مستوى هذه

[1] المرجع نفسه، ص115.
[2] الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد05، العدد01، 2012، ص20-21.

المؤسسات، كما أنه تم الفصل بين التدقيق الخارجي الذي يمارس من قبل محافظ الحسابات، والتدقيق الداخلي الذي يمارس من قبل موظف يعمل تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة.[1]

4- فترة الاصلاحات في مهنة التدقيق (1991-2010):

صاحب هذه الفترة صدور قانون رقم 91-08 المؤرخ في شوال 1411 هـ الموافق لـ 27 أفريل1991، المتضمن لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مما قد بعث في المهنة روحا جديدة، إذ جاء هذا القانون ليفصل بين المهن، ويعطي لمهنة محافظة الحسابات الاستقلالية باعتبارها مهنة حرة، ومنحت له الحماية القانونية لممارسة مهامه بكل أريحية، وقد توالت المواد التي فصلت أكثر في المهنة وفي المسؤوليات والمهام الموكلة لمحافظي الحسابات، حيث أصبح له:[2]

- قانون خاص يحتوي على عدة أحكام تفيد في كيفية تعينه، عزله، حقوقه، وواجباته، والمسؤوليات التي تقع على عاتقه، وحالات التنافي؛
- أصبحت له غرفة وطنية؛
- سلم أتعاب واضح تمت إعادة صياغته بعد تعيين الحكومة الجديدة؛
- تصريح بتحديد تسميته بمحافظ حسابات بدلا من مندوب حسابات؛
- إجراءات واضحة لتعيينه، وكيفية ممارسته للمهنة؛
- أطلقت على كل محافظ حسابات تابع لمجلس المحاسبة تسمية المدقق المالي.

أما في سنة 2010 فقد صدر قانون جديد ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الحامل للرقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، حيث ألغى القانون الذي سبقه رقم 91_08، المنظم للمهنة منذ عام 1991، وقد أصدر القانون 10-01 في الجريدة الرسمية رقم 27 جانفي 2011، مع المراسيم التالية الذكر التي تحدد كيفية تطبيقه:[3]

- مرسوم تنفيذي رقم 11-24، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وقواعد تنظيمه وسيره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وصلاحياته وقواعد تنظيمه وسيره؛

[1] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص117.
[2] محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2017، ص103-105.
[3] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص118-119.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته، وقواعد تسييره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-28، المحدد لتشكيلة اللجنة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29، المحدد لرتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الثلاثة السالفة الذكر،
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30، المحدد للشروط والمعايير الخاصة بتنظيم مكاتب الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-32، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛

وأصدرت العديد من المراسيم الأخرى خلال سنة 2011.

الفرع الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

1- القانون المنظم للمهنة: لقد توالت القوانين والأوامر والمراسيم المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، ففي كل مرة يأتي المشرع الجزائري بقانون يعدل الذي سبقه أو يفصل فيه أكثر ويحدث تغيرات على ممارسة المهنة، ومن بين هذه القوانين ما يلي:[1]

1-1 الأمر 69-107: وفق ما جاءت به المادة39 من الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية فإن المشرع منح الحق في ممارسة ومزاولة مهنة التدقيق لنوعان من المدققين محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، وهذا باسمهما الخاص وتحت مسؤولياتهم الشخصية؛

1-2 القانون 91-08: حسب ما جاء به هذا القانون المؤرخ في 12 شوال 1411، الموافق لـ 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فإن المشرع منح الحق في ممارسة مهنة التدقيق لكل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، وهذا باسمهما الخاص وتحت مسؤوليتهما الشخصية، حيث:

- **الخبير المحاسبي:** يتولى تنظيم المحاسبة في المؤسسات والشركات المدنية والتجارية، ويتولى مهمة فحص الحسابات والتأكد من صحتها، وأن يمارس مهنته هذه بصفة تعاقدية، كما

[1] محمد أمين لونيسة، مرجع سبق ذكره، ص69.

يؤهل له وفق هذا القانون مزاولة مهنة محافظ الحسابات، وأن يشهد على صحة ومصداقية حسابات هذه المؤسسات؛

- **محافظ الحسابات:** يتولى محافظ الحسابات حسب هذا القانون مهمة الشهادة بصحة وانتظام الحسابات الخاصة بالمؤسسات المعنية بمهمة التدقيق القانوني.

وتتثمل أدوارهم الرئيسية كذلك في تنفيذ مهمة التدقيق، وصياغة التقارير لعرضها على الجمعية العامة للمؤسسة، المصادقة على حسابات المؤسسات محل التدقيق، ولا يمكنهم تقديم خدمات تتداخل مع مهامهم لصالح المؤسسة في عهدة تدقيق تلك المؤسسة، كما أنهم من خلال صلاحياتهم وواجباتهم التي منحهم إياها القانون يلعبون دورا هاما في خدمة الأمن وحفاظ على استمرارية المؤسسات[1].

1-3القانون 10-01: جاء هذا القانون ليلغي القانون الذي سبقه، وليفصل أكثر في كل من مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث عرف كل منهم كما يلي:

- **حسب المادة رقم 18من القانون 10-01:** "فإن الخبير المحاسبي هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص، وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

ويؤهل مع مراعاة أحكام القانون لممارسة مهنة محافظ حسابات، كما يقوم بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل"[2]، وحسب **المادة 19 من نفس القانون**: فإن الخبير المحاسب يعد المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، كما يؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي"[3].

- **حسب المادة رقم 22 من القانون 10-01:** "فإن محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة

[1] DJEKIDEL Yahia, Vers une information financière plus transparente : Etude approfondie de la comptabilité et de l'audit à travers les nouvelles réformes en Algérie « Adit légal d'une banque », thèse de Doctorat en sciences Economiques, 2016, p57.

[2] قانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 18، ج.ر رقم 42، الصادرة في 28 رجب 1431 الموافق لـ 11 يوليو 2010، ص 6.

[3] نفس القانون السابق، المادة19، ص6.

حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1]، وحسب **المادة 23 من نفس القانون:** " فإن محافظ الحسابات توكل إليه المهام التالية:[2]

- أن يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المالية المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- فحص صحة الحسابات السنوية والتأكد من مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة، مجلس 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 اطلع عليه، من شأنه عرقلة استمرارية استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

وهذه المهام تخص فحص قيم الشركة أو الهيئة ووثائقها، ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير".

2- **القانون التجاري:** قد عرف القانون التجاري في نص المادة 715 مكرر 4، المدقق الخارجي على أنه: ذلك الشخص المكلف بالتحقق من سلامة الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسات، ومراقبة انتظام حساباتها، ومكلف كذلك بفحص المعلومات المقدمة لمجلس الإدارة، والمساهمين، والتي تخص الوضعية المالية للمؤسسة، ويتولى مهمة دائمة داخل المؤسسة دون أن يسمح له بالتدخل في شؤونها التسييرية، كما يتولى أيضا المصادقة على انتظام عملية الجرد وحسابات المؤسسة، والتأكد من احترام مبدأ احترام حقوق المساهمين.[3]

3- **قانون المالية:** لقد لخص قانون المالية لسنة 2000 في المادة 101: مهمة محافظ الحسابات في الرقابة على نفقات الدولة الممنوحة على شكل اعانات للجمعيات الخيرية أو الرياضية، كما أن

[1] نفس القانون السابق، المادة22، ص7.
[2] نفس القانون السابق، المادة23، ص7.
[3] سفاحلو رشيد، كتوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد01، العدد16، 2017، ص87.

عليه التحقق من مطابقة الغاية من الإعانات، والانفاق الحقيقي لها، وأن يدون في تقريره مصادقته على صحة حسابات الجمعيات والمنظمات من عدمها.[1]

4- **قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية:** لقد تناول القانون المدني في مواده صلاحيات المدقق وحقوقه المدنية، بينما تناول قانون الاجراءات الجزائية بعض العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض إليها المدقق إن أخل بأحد شروط وأخلاقيات المهنة، كإفشاء السر المهني وغيرها.[2]

إلى جانب هذه القوانين هناك بعض المراسيم والقرارات التي تلت صدور قانون 10-01 والتي تهدف لتنظيم المهنة واعادة توزيع الصلاحيات والمسؤوليات، يمكننا تلخيصها فيما يلي:[3]

- المراسيم رقم (11-24، 11-25، 11-26، 11-27، 11-28، 11-29، 11-30، 11-31، 11-32) والتي أشرنا إليها سابقا؛
- المرسوم التنفيذي رقم11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم11-73 المؤرخ في 1-فيفري 2011 الذي يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012 يتضمن انشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات؛

[1] محمد أمين لونيسة، مرجع سبق ذكره، ص70.
[2] المرجع والموضوع نفسهما.
[3] أمال دنيا شبل، محمد قريتلي، منير خياري، التنظيم القانوني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد05، العدد01، 2022، ص20.

- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

بعد الاصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق داخل الجزائر كان لابد من تأطير هذه المهنة بواسطة عدة هيئات تضمن تنظيم المهنة وفرض الرقابة والاشراف والمتابعة على ممارسيها، ومن بين هذه الهيئات التي استحدثتها الجزائر مجلس المحاسبة الذي يعتبر أعلى هيئة رقابية على مهنتي التدقيق والمحاسبة، والمصف الوطني للخبراء المحاسبيين، والغرفة الوطنية للمحافظي الحسابات.

الفرع الأول: مجلس المحاسبة

1- تعريف مجلس المحاسبة:

يعد مجلس المحاسبة الهيئة العليا في الجزائر التي تتولى مهمة الرقابة البعدية على الأموال العمومية للدولة والجماعات المحلية والمرافق العامة، وله السلطة في التحقق من استعمال هذه الأموال، والتسيير الأمثل للموارد المادية والمالية لمؤسسات الدولة، وهذا بالتحقق من صحة حساباتها ومطابقتها للقوانين والقواعد المحاسبية المعمول بها، ويتمتع هذا المجلس بالاستقلالية وله كل الصلاحيات التي تخوله ممارسة الرقابة البعدية الفعالة على تسيير الأموال العمومية، ومكافحة مختلف أنواع الغش والفساد التي يمكن أن تلحق بها.[1]

يتم تعيين أعضاء المجلس الوطني بقرار من وزير المالية لمدة ستة سنوات، على أن يتم تجديد الثلث (3/1) من أعضاءه كل سنتين، حيث يتشكل أعضاءه من:[2]

- ممثل وزير الطاقة؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل وزير التربية الوطنية؛
- ممثل وزير التجارة؛

[1] لطفاوي محمد عبد الباسط، مجلس المحاسبة أعلى هيئة رقابية على المال العام، مجلة دراسات وأبحاث، المجلد12، العدد03، 2020، ص129.
[2] عميرش إيمان، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة سطيف 01، الجزائر، 2017، 169-170.

- ممثل وزير التعليم العالي؛
- ممثل وزير التكوين المهني؛
- ممثل وزير الصناعة؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية؛
- المدير العام للضرائب؛
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم وتعيينهم من ذوي الكفاءات العالية في مجال المحاسبة والمالية؛

2- اختصاصات مجلس المحاسبة:

يتولى مجلس المحاسبة مهمة الرقابة البعدية على تسيير أملاك الدولة داخل الهيئات والمؤسسات والمرافق العمومية، ومن بين المهام التي تمارسها ما يلي:[1]

- تسيير ممتلكات الدولة والجماعات المحلية وجميع المؤسسات والمرافق العامة الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية وفرض الرقابة عليها؛
- فرض الرقابة على المرافق ذات الطابع الصناعي والتجاري، ومختلف الهيئات والمؤسسات العمومية التي تزاول نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، وتكون تابعة للقطاع العام؛
- الرقابة على المؤسسات الخاصة والتي يكون للدولة مساهمة فيها؛
- الرقابة على المؤسسات والهيئات المكلفة بإدارة الأنظمة الخاصة بعمليات التأمين والضمان الاجتماعي؛
- فرض الرقابة على هيئات التي منح لها اعانات مالية من قبل الدولة؛

[1] بن علال الهاشمي، دراجي كرريمو، دور رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية في الجزائر، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد11، العدد01، 2022، ص219-220.

- فرض الرقابة على الموارد التي تم تجميعها بهدف منحها كتبرعات في سبيل التضامن ودعم القضايا الاجتماعية والانسانية؛

3- اللجان المتساوية الأعضاء في مجلس المحاسبة:

حسب المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم11-24:" فإنه تطبيقا لأحكام المادة 5 من القانون رقم 10-01، تنشأ لدى مجلس المحاسبة لجان متساوية الأعضاء، وهي:[1]

- ✓ لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية؛
- ✓ لجنة الاعتماد؛
- ✓ لجنة التكوين؛
- ✓ لجنة الانضباط والتحكيم؛
- ✓ لجنة مراقبة النوعية.

1-3 لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية: والتي تتولى المهام التالية الذكر:[2]

- اعداد إجراءات القيام بالعمليات المحاسبية والعناية المهنية؛
- اعداد مقترحات حول الأحكام المحاسبية الوطنية التي تلزم الأشخاص قانونيا بمسك المحاسبة؛
- العمل على تطوير الأنظمة والأدوات المحاسبية المستعملة؛
- الخروج بإجراءات جديدة تفيد في عملية التقييس المحاسبي؛
- تقييم مشاريع اصدار القوانين الجديدة في مجال المحاسبة، وتقديم توصيات واقتراحات حولها؛
- محاولة تلخيص الأبحاث النظرية حول مختلف المناهج المحاسبية؛
- دراسة مشاريع تطبيق المعايير المعدة من طرف المنظمات الدولية.

2-3 لجنة الاعتماد: تتولى هذه اللجنة المهام الأتية:[3]

- تتولى مهام معالجة ملفات طلبات الاعتماد على مستوى المجلس؛
- تحديد شروط الالتحاق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- تسيير طلبات الاعتماد؛
- تحضير ملفات الاعتماد؛

[1] المرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر1432 الموافق لـ 27 يناير 2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ج.ر رقم 07، المؤرخة بتاريخ 28 صفر1432 الموافق لـ 2 فبراير 2011، المادة 17، ص6.
[2] المرجع نفسه، المادة18، ص6.
[3] المرجع نفسه، المادة19، ص6.

- النشر والشطب من جدول المهنيين المعتمدين؛

3-3 لجنة التكوين: تتولى هذه اللجنة العمليات التالية:[1]

- إعداد قواعد وطرق عمل لتكوين المهنيين؛
- دراسة ملفات المتربصين؛
- المتابعة الدائمة لهم؛
- توجيه المتربصين الى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
- تقديم شهادات بعد نهاية التربص؛
- إعداد برامج تكوينية في استخدام معايير المحاسبة الدولية؛
- التواصل مع معاهد ومراكز تكوينية أخرى في مجال المحاسبة للتعاون معها؛
- المشاركة في اختيار اللجان المسؤولة عن الامتحانات الخاصة بالتكوين؛
- تحديد مختلف المعايير الدولية الخاصة بتكوين المهنيين في مجال المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات ومؤتمرات وأيام دراسية حول مهنة المحاسبة والتدقيق.

4-3 لجنة الانضباط والتحكيم: تتولى هذه الأخيرة المهام التالية:[2]

- إعداد برامج العمل التي تضمن الانضباط والمصالحة والتحكيم؛
- دراسة ملفات المخالفات أو التصرفات الغير أخلاقية والغير المهنية من قبل المهنيين؛
- وضع مقترحات حول طرق الانضباط والمصالحة؛
- تقديم استشارة خلال النزاعات بين المهنيين وعملائهم، ومحاولة المصالحة والتحكيم بينهم؛
- الفصل بين المهنيين والاصلاح بينهم.

5-3 لجنة مراقبة النوعية: توكل إلى هذه اللجنة المهام التالية:[3]

- تحضير برامج عمل حول ضمان نوعية الخدمات؛
- وضع مقترحات حول مشاريع تنظيمية جديدة في مجال النوعية؛
- السعي لضمان نوعية التدقيق المقدمة؛

[1] نفس المرسوم السابق، المادة20، ص6.
[2] المرجع نفسه، المادة 21، ص7.
[3] المرجع نفسه، المادة22، ص7.

- وضع شروط الواجب توفرها لفتح مكاتب وكيفية تسييرها؛
- وضع أليات لتفقد نوعية خدمات التدقيق المقدمة من قبل هذه المكاتب، والتأكد من مدى تمتعها بالاستقلالية وأخلاقيات المهنية اللازمة؛
- اختيار المكلفين بتولي مهمة الرقابة على النوعية من قبل المهنيين؛
- تحضير ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والسلوكيات الواجب اتباعها من قبل المهنيين مع عملائهم.

4- تنظيم مجلس المحاسبة:

يتشكل مجلس المحاسبة من 08 غرف ذات اختصاص وطني، و09 غرف ذات اختصاص اقليمي، وغرفة الانضباط في مجال المالية والميزانية، يمكننا تلخيصها فيما يلي:[1]

4-1 الغرفة الوطنية: وهي الغرفة التي تتولى مهمة المراقبة على الحسابات المالية للوزارة، ومراقبة الهيئات والمرافق التابعة للقطاع العام، بالإضافة إلى الرقابة على المؤسسات الاقتصادية العمومية؛

4-2 الغرفة الاقليمية: تتولى هذه الأخيرة الرقابة المالية على مستوى الاقليمي، بالإضافة إلى مراقبة الهيئات الحاصلة على اعانات من الجماعات المحلية؛

4-3غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية: تتولى هذه الغرفة إصدار الأحكام في المخالفات التي يرتكبها المدراء والأعوان التابعون للقطاع العام، والذين قد تلاعبوا بالأموال العمومية أو ألحقوا الأذى بأملاك الدولة؛

4-4النظارة العامة: تختص هذه النظارة بالإشراف على التطبيق الجيد لقواعد والقوانين المعمول بها داخل المؤسسات، وتتولى متابعة صلاحيات المجلس القضائية؛

5-4 كتابة الضبط الرئيسي: يتولى كاتب الضبط في مجلس المحاسبة استلام قضايا المجلس وتسجيلها، والاعداد لاجتماعاته مسبقا؛

6-4 مكتب المقرر العام: يتواجد على مستوى المجلس لجنة تتكون من ثلاثة مقررين عامين يتولون مهمة التحضير لمشروع التقرير السنوي، والتقرير التقييمي الممهد لقانون ضبط الميزانية، والمشروع الممهد للبرنامج السنوي الخاص بحصيلة المجلس؛

[1] مسعود راضية، دور مجلس المحاسبة في حماية المال العام من الفساد المالي في التشريع الجزائري، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد03، العدد03، 2018، ص570-571.

7-4 المصالح التقنية والإدارية: تتمثل هذه المصالح في قسم تقنيات التحليل والمراقبة، وقسم الدارسات ومعالجة المعلومات، ومديرية الإدارة والوسائل، يتولى الأمين العام في المجلس تنشيط هذه الأقسام.

الجدول(II-01): الغرف الوطنية الثمانية ومجال تدخلها

أسماء الغرف	المجال الأول لتدخلها	المجال الثاني لتدخلها
المالية	وزارة المالية ما عادا محاسبي الدولة	محاسبي الدولة ما عادا محاسبي البريد والمواصلات.
السلطة العمومية والهيئات الوطنية	- رئاسة الجمهورية؛ - مصالح رئيس الحكومة؛ - وزارة الداخلية ووزارة الدفاع الوطني؛ - الهيئات الوطنية.	وزارة العدل ووزارة الخارجية.
الصحة والشؤون الاجتماعية والثقافية	وزارة الصحة، ووزارة الشؤون الدينية.	وزارة الثقافة ووزارة الاعلام والاتصال، ووزارة الرياضة.
التعليم والتكوين	ووزارة الفلاحة.	وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.
الفلاحة والري	وزارة السكن والعمران والأشغال العمومية	وزارة الري والصيد البحري.
المنشآت القاعدية والنقل	وزارة التجارة.	وزارة النقل.
التجارة والبنوك والتأمينات	وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية.	البنوك والمؤسسات المالية، والشركات القابضة.
الصناعات والمواصلات		وزارة الطاقة، والبريد والاتصالات السلكية واللاسلكية.

المصدر: عبد القادر عوادي، العيد صحراوي، مصطفى عوادي، مجلس المحاسبة الجزائري كضمانة لحوكمة التسيير والمال العام، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد07، العدد01، 2020، ص60.

الجدول رقم (II-02): الغرف ذات الاختصاص الاقليمي ومجالات تدخلاتها.

الغرفة الإقليمية	الفرع الأول	الفرع الثاني
عنابة	عنابة-سكيكدة-الطارف	قالمة-سوق أهراس-تبسة-أم البواقي
قسنطينة	قسنطينة-ميلة-جيجل	باتنة-بسكرة-سطيف-خنشلة
تيزي وزو	تيزي وزو-بجاية-بومرداس	برج بوعريرج-مسيلة-البويرة
البليدة	البليدة-عين دفلى-المدية	شلف-جلفة-تسمسيلت
الجزائر	الجزائر	تيبازة
وهران	وهران-مستغانم	غليزان-معسكر-سعيدة
تلمسان	تلمسان-سيدي بلعباس	عين تموشنت-تيارت
ورقلة	ورقلة-غرداية-الأغواط	إليزي-الوادي-تمنراست
بشار	بشار-تندوف	أدرار-البيض

المصدر: عبد القادر عوادي، العيد صحراوي، مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص61.

الفرع الثاني: المصف الوطني للخبراء المحاسبين

أسس المصف الوطني للخبراء المحاسبين بناءا على نص المادة14 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، حيث تنص المادة على ضرورة إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين مع تمتعه بالشخصية المعنوية، وأن يضم أشخاصا طبيعيين أو معنويين معتمدين لديه، من بين الأشخاص المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، وذلك وفق الشروط والقواعد التي يحددها القانون.[1]

يتم تسيير كلا من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بواسطة مجلس وطني يتم انتخابه من قبل المهنيين، مع إمكانية إنشاء مجالس جهوية.[2]

1- تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

يتشكل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين من تسعة أعضاء يتم انتخابهم من الجمعية العامة ومن بين الأعضاء المعتمدين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين،

[1] كداتسة عائشة، واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وموافقتها مع المعايير الدولية للمراجعة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، 2013، ص93.
[2] قانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 14، ص6.

يعين ثلاثة أعضاء منهم في المجلس الوطني للمحاسبة، بقرار من وزير المالية بناءا على اقتراح من رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين،[1]

يتم اختيار الأعضاء التسعة عن طريق الاقتراع السري، على أن يكونوا من بين الأعضاء الذين تحصلوا على أعلى الأصوات المعلن عنهم ويتم ترتيبهم على التوالي رئيسا وأمينا عام، وأمينا للخزينة، أما الستة الباقون فيوزعون حسب العد التنازلي، وفي حالة تساوي الأصوات يتم اختيار الأقدم منهم مهنيا.[2]

عهدة أعضاء المجلس ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، مع إمكانية إعادة ترشحهم لعضوية المجلس بعد مرور 3 سنوات من انتهاء عدتهم الثانية.[3]

2- صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

يتولى هذا المجلس عدة صلاحيات من أهمها ما يلي:[4]

- تسيير الأملاك المنقولة والغير منقولة التابعة للمصف؛
- إقفال الحسابات السنوية عند اختتام السنة المالية، وعرضها على الجمعية العامة السنوية مع كشف تنفيذ الميزانية السنوية ومشروع ميزانية السنة التي تليها؛
- تحصيل الاشتراكات السنوية المقررة من قبل الجمعية العامة؛
- نشر وتوزيع نتائج أشغال المتعلقة بمجال المهنة؛
- تنظيم ملتقيات تكوينية لها علاقة بمجال المهنة؛
- الانضمام إلى المنظمات الجهوية والدولية لتمثيل المهنة بقرار من وزير المالية؛
- تمثيل المصف أمام الهيئات العمومية وجميع السلطات والغير؛
- تمثيل المصف أمام المنظمات الدولية المشابهة له؛
- برمجة النظام الداخلي للمصف.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر1432 الموافق لـ 27 يناير 2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، ج.ر رقم07، المؤرخة في 28 صفر1432 الموافق لـ 2 فبراير 2011، المادة03، ص8.
[2] المرجع نفسه، المادة11، ص9.
[3] المرجع نفسه، المادة12، ص9.
[4] المرجع نفسه، المادة04، ص8.

الفرع الثالث: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

أسست الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات هي الأخرى بناءا على نص المادة14 من القانون 10-01 على أن تكتسب صفة الشخص المعنوي على غرار المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ويمكن لأعضاء الغرفة أن يكونوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين كالمؤسسات الممارسة لمهنة محافظة الحسابات، ويتم تسييرها من قبل مجلس وطني ينتخب أعضاءه من بين محافظي الحسابات المعتمدين.[1]

1- تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات هو الأخر من تسعة أعضاء من بين الأعضاء المنتخبين من الجمعية العامة، على شرط أن يكونوا معتمدين ومسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، على أن يعين ثلاثة أعضاء من بينهم في المجلس الوطني للمحاسبة بناءا على قرار من وزير المالية وذلك باقتراحه من قبل رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويتم التواصل مع الوزير لمناقشة الأمور التي تخص هذا المجلس بواسطة شخص يعينه الوزير كممثل عنه أمام المجلس.[2]

2- صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتولى المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الصلاحيات التالية:[3]

- ❖ تسيير الممتلكات المنقولة والغير منقولة التي تحوزها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ويتولى إدارة شؤونها؛
- ❖ إقفال الحسابات السنوية عند انتهاء السنة المالية وارفاقها بكشف تنفيذ ميزانية السنة الحالية ومشروع تحضير ميزانية السنة المقبلة وعرضهم على الجمعية العامة السنوية؛
- ❖ تحصيل الاشتراكات المدفوعة من قبل المهنيين المسجلين في جدول الاعتماد؛
- ❖ الاعلان عن النتائج المحققة من الأشغال التي لها علاقة بمجال المهنة؛
- ❖ تنظيم ملتقيات تكوينية ذات صلة بمهنة محافظة الحسابات؛

[1] القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة14، ص6.
[2] المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22صفر1432 الموافق لـ 27 يناير2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ج,ر رقم07، المؤرخة في 28 صفر 1432 الموافق لـ 2 فبراير2011، المادة03، ص11.
[3] المرجع نفسه، المادة04، ص11.

- ❖ الانضمام للمنظمات الجهوية أو الدولية لتمثيل المهنة وهذا بترخيص من وزير المالية؛
- ❖ تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أمام الهيئات العمومية والغير؛
- ❖ تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أمام الهيئات الدولية المشابهة لها؛
- ❖ هيكلة النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المطلب الثالث: لجان التدقيق

إن الانهيارات والأزمات المالية عرفها الاقتصاد الأمريكي باعتباره من أقوى الاقتصاديات عالميا، أدى إلى ظهور ما يعرف بلجان التدقيق، وذلك نتيجة التلاعبات التي طالت التقارير المالية آن ذاك، حيث أكد قانون Sarbanes-Oxley على ضرورة مراعاة حوكمة الشركات من حيث وضع أليات فعالة لإرساء الشفافية والافصاح في القوائم المالية، كما ألزم المؤسسات بتشكيل لجان تدقيق تتكون من أعضاء مستقلين من شأنها تعزيز استقلالية المدقق الخارجي وتدعيم كفاءة المدقق الداخلي.[1]

الفرع الأول: مفهوم لجان التدقيق

1- تعريف لجنة التدقيق:

تعتبر لجان التدقيق من اللجان الرئيسية في مجلس الادارة، بحيث تتكون من مجموعة من الأعضاء المختارين من بين أعضاء مجلس الإدارة ويمكن أن يتراوح عددهم من ثلاثة أعضاء إلى سبعة أعضاء.[2]

كما يمكن تعريفها على أنها: لجنة تتكون من بين الأعضاء الغير التنفيذيين من مجلس الإدارة، والذين يملكون خبرة عالية في مجال التدقيق والمحاسبة، وتتولى هذه اللجنة مهمة تدقيق المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في اعداد القوائم المالية، وفحص مدى الافصاح الذي تتمتع به تقارير المؤسسة، وتعزز من استقلالية المدقق الخارجي.[3]

---

[1] حاج قويدر قورين، عمر عبو، قيداون أبو بكر الصديق، دور لجان التدقيق في تفعيل الحوكمة لتعزيز الافصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، المجلد02، العدد01، 2019، ص35-36.

[2] بارزان علي خضر خوشناو، دور لجان التدقيق في زيادة مصداقية التقارير المالية المعدة لتحديد وعاء ضريبة الدخل، 2016، متاح على الرابط التالي: https://www.iasj.net/iasj/download/3aa94c4be0248ca3، تم الاطلاع عليه في: 2022/08/17.

[3] قمان عمر، معاش قويدر، أهمية تفعيل دور لجان التدقيق في تحسين بيئة عمل المدقق المحاسبي لتحقيق الافصاح المحاسبي، مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي، المجلد09، العدد02، 2022، ص1528.

وعرفت كذلك على أنها: لجنة تتكون من مدراء المؤسسة الذين يتولون مسؤولية تدقيق القوائم المالية السنوية قبل تسليمها لمجلس الادارة، وهي بمثابة همزة وصل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي ومجلس الإدارة.[1]

2- خصائص لجنة التدقيق: تتميز لجنة التدقيق بعدة صفات من أهمها:

2-1 الاستقلالية: يعد معيار الاستقلالية من أهم المعايير التي تقوم عليها لجنة التدقيق، وحتى تتمتع هذه الأخيرة بالاستقلالية لابد من تحقيق ما يلي:[2]

- يجب ألا يكون أحد أعضاء لجنة التدقيق من بين الموظفين في المؤسسة، أو إحدى المؤسسات التابعة لها؛
- يجب ألا يكون أحد أعضائها مديرا تنفيذيا في إحدى المؤسسات التي تجمعها علاقات عمل مع المؤسسة؛
- يجب ألا يتحصل أحد الأعضاء في اللجنة على المكافآت مالية من المؤسسة، إلا المكافآت التي يمكن أن يتحصل عليه لقاء عمله في مجلس الادارة؛
- يجب ألا يكون للأعضاء أقارب موظفين تنفيذين داخل المؤسسات الأم أو المؤسسات التابعة لها؛
- لا يمكن لأعضاء اللجنة العمل كمستشارين للمؤسسات التي يكونون فيها أعضاء في لجنة تدقيقها.

2-2 الخبرات والمؤهلات: يمتاز أعضاء لجان التدقيق بامتلاكهم خبرات ومؤهلات عالية في ميدان المحاسبة والتدقيق، تمكنهم من ايجاد الحلول السريعة عند مواجهتهم للمشاكل المحاسبية أو القانونية التي في الغالب تعتمد على الحكم الشخصي للعضو؛

2-3 حجم لجنة التدقيق واجتماعها: إن تحديد عدد أعضاء لجنة التدقيق يمنح التوازن لحجم ونوعية المهام التي يقوم بها الأعضاء، وإن أي زيادة أو نقصان في عددهم يمكن أن يؤثر سلبا على كفاءة وجودة أدائها، كما أن اجتماع اللجنة وسيلة رقابية مهمة يمكن من خلالها التأكد من إنجاز الأعضاء للمهام الموكلة إليهم.

3- أهداف لجنة التدقيق:

[1] بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد، لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد02، العدد01، 2015، ص21.

[2] عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث، المجلد05، العدد07، 2017، ص244-245.

تسعى لجان التدقيق إلى تحقيق عدة غايات وأهداف داخل المؤسسة، من أهمها ما يلي:[1]

- الرفع من مصداقية وعدالة القوائم المالية المدققة والعمل على ضمان الافصاح التام والشمول العام لهذه القوائم؛
- وضع همزة وصل بين إدارة المؤسسة والمدقق الخارجي، وفي نفس الوقت همزة وصل بين الإدارة والأعضاء الغير تنفيذين من مجلس الإدارة، بالإضافة إلى الرفع من استقلالية المدقق الداخلي، وزيادة فعالية المدقق الخارجي؛
- إضفاء الشفافية أكثر على معاملات المؤسسة وعلى تقاريرها المالية الموجهة لأصحاب المصالح معها؛
- التقليل من عدم التماثل في المعلومات المقدمة لأعضاء مجلس الإدارة؛
- ضمان التزام المؤسسة بكل أخلاقيات العمل، وسيرها على مختلف القواعد والقوانين المنظمة له؛

الفرع الثاني: وظائف لجنة التدقيق

لا يقتصر دور لجنة التدقيق داخل المؤسسة على تسهيل الاتصال بين إدارة المؤسسة وبين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة فحسب، بل تلعب أدورا رئيسية أيضا غير ذلك، وقد حددت وظائفها على النحو التالي:[2]

- قياس جودة أداء المدير المالي وكذا جميع الأعضاء العاملين معه على مستوى الإدارة المالية؛
- تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقرير حوله توضح فيه رأيها الصريح حول سلامته، وتضع بعض التوصيات أو المقترحات التي تهدف إلى تحسينه؛
- تحليل القوائم المالية ودراستها وإعطاء رأيها حول مصداقيتها قبل أن يتم عرضها على مجلس إدارة المؤسسة؛
- تقييم السياسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة في إعداد قوائمها المالية ووضع متقرحات بشأنها؛
- تقييم برنامج عمل المدقق الخارجي، وإضافة الملاحظات التي تراها ضرورية عليه؛

[1] جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة الشركات المساهمة لإدارة الأرباح، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد04، العدد01، 2021، ص79.

[2] كربوعة أسماء، لجان التدقيق كأحد متطلبات تفعيل حوكمة المؤسسات، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية-العدد الاقتصادي، المجلد12، العدد02، 2018، ص247.

- تقييم التوصيات المقدمة من طرف المدقق الخارجي والتي تخص القوائم المالية التي دققها؛
- دراسة مؤهلات المدقق الخارجي وكفاءاته والتأكد من استقلاليته، وتحديد مبلغ أتعابه؛
- تحديد قدرات المدقق الداخلي ومناقشة خطة عمله معه؛
- تحليل التقارير المقدمة من طرف المدقق الداخلي وتقديم اقتراحات تصحيحية لها.

إلى جانب عدة أهداف أخرى من بينها:[1]

- العمل على الرفع من جودة التقارير المالية التي تعدها المؤسسة؛
- تعزيز التعاون بين كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، ومعالجة سوء الفهم الذي يمكن أن ينشأ بينهما أثناء أداء كل منهم لمهمته؛
- الرفع من كفاءة أداء مجلس الإدارة خاصة في الجانب المالي والمحاسبي.

باعتبار لجنة التدقيق لجنة متخصصة ومنبثقة عن مجلس الإدارة بحد ذاته، فهي تسعى لإضفاء الثقة على كافة المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسة، إذ أنها تعد المسؤولة الأولى عن المتابعة والإشراف عن جميع المعلومات التي يتم تقديمها من قبل كل من المدقق الداخلي والخارجي، كما أنها تتولى مرحلة الإشراف الأخيرة على عملية إعداد القوائم المالية ومصادقة عليها من أجل توصيلها للمساهمين.[2]

الفرع الثالث: علاقة لجنة التدقيق بالمدقق الخارجي

تساهم لجنة التدقيق بدرجة كبيرة في دعم رأي المدقق وفي ضمان جودة تقريره، فهي تعد المسؤولة عن ترشيح المدقق الخارجي الأفضل من بين العديد من المرشحين للمهمة، بالإضافة إلى توصية بتعينه وتحديد أتعابه، كما أنها تشرف على عمله وتسهل مهامه وتحد من تأثير وممارسات الإدارة عليه، ومن الجدير بالذكر أن للجنة التدقيق العديد من المسؤوليات اتجاه المدقق الخارجي يمكننا تلخيص أهمها فيما يلي:[3]

- تقوم بترشيح المدقق الأفضل لدى مجلس الإدارة من بين المرشحين للحصول على المهمة، كما تولى مهمة عزله وتعيينه؛
- تتولى دراسة إمكانيات المدقق ومؤهلاته العلمية والعملية، والتأكد من امتلاكه لمستوى عال من الكفاءة والخبرة لتولي المهمة، كما تتأكد من توفر شروط استقلاليته دوريا؛

[1] لشلاش عائشة، بوعلي هيشام، لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد03، العدد01، 2017، ص178-179.

[2] BOUMAZA Hayet, GUENDOUZI Brahim, La Nécessite d'une Comité D'audit Au Sein des Sociétés Cotées, Revue d'Economie et de Statistique Appliquée, Volume11, N°02, 2014, p89.

[3] عناني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص248.

- التحري حول الأسباب التي دفعة المدقق إلى الاستقالة، وتبحث عن الحلول الممكنة حيال ذلك؛
- تقوم اللجنة بالمصادقة على أتعابه المدقق والتأكد من ملاءمتها للمهام والأنشطة المنفذة من قبله؛
- فحص النتائج المتوصل إليها من قبل المدقق الخارجي، ومحاولة مساعدته في حل القضايا المعقدة؛
- التأكد من مدى استجابة إدارة المؤسسة لتوصيات المدقق الخارجي، ودفعها إلى تقديم الأسباب التي جعلتها لا تباشر في تنفيذها؛
- الاطلاع على رسالة التمثيل قبل إمضاءها من قبل إدارة المؤسسة، ومراجعة تقرير المدقق حول الادارة قبل ارساله إلى مجلس الإدارة؛
- التأكد من قيام المدقق بكافة المهام الموكلة له في إطار مهمة التدقيق المكلف بها، مراجعته لتقديرات المحاسبية ومدى التزامه ببرنامج عمله، والتأكد من احترامه لأخلاقيات المهنة؛
- محاولة حل النزاعات التي يمكن أن تقع بين المدقق الخارجي وإدارة المؤسسة ومحاولة ايصالها للمعلومات بينهما وبين مجلس إدارة المؤسسة؛[1]
- مراجعة الخدمات الاضافية التي يقدمها المدقق من غير التدقيق، ومساعدته للوصول إلى المعلومات والتوضيحات التي يحتاجها في إطار مهمته التدقيقية.[2]

[1] كربوعة أسماء، مرجع سبق ذكره، ص248.
[2] المرجع والموضوع نفسهما.

المطلب الرابع: شروط مزاولة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

يمكن للشخص الذي يريد أن يزاول مهنة الخبير المحاسبي أو مهنة محافظ الحسابات أن يكون شخصا طبيعيا أو شخص معنويا، لذلك يجب أن تتوافر في كل منهما مجموعة من الشروط.

1- **بالنسبة للأشخاص:** لا يمكن لأي شخص طبيعي ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات إلا إذا توفرت فيه الشروط التالية:[1]

- يجب أن يكون جزائري الجنسية؛
- يجب أن يكون الخبير المحاسبي حاصلا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معادلة لها، أما بالنسبة لمحافظ الحسابات يجب أن يكون حاصلا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة أخرى معادلة لها ومعترف بها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ألا يكون قد صدر في حقه حكم قضائي يفيد في ارتكابه لجريمة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من وزير المالية، وأن يكون مسجلا في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص علية في قانون مزاولة المهنة؛

2- **بالنسبة للمؤسسات:**

يستطيع مجموعة من الخبراء المحاسبيين أو مجموعة من محافظي الحسابات فتح شركة أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة، أو شركة مدنية أو تجمعات ذات منفعة موحدة ما عادا الأنواع الأخرى الغير مذكورة، بشرط أن يحمل كل الأعضاء الجنسية الجزائرية،[2] ويجب أن يكون ثلثي المساهمين في الشركة مسجلين في جدول المصف الوطني أو في جدول الغرفة الوطنية، وأن يمتلكوا على الأقل ثلثي رأس المال، كما أنه يشترط كذلك في ثلث الشركاء المعتمدين أو المسجلين في الجدول أن تكون لهم الجنسية الجزائرية، وأن يكونوا حاملين لشهادة جامعية لها علاقة بالمهنة.[3]

بالإضافة إلى وجوب توفر شروط أخرى كذلك من أهمها:[4]

[1] قانون 10-01 المنظم للمهن، مرجع سبق ذكره، المادة08، ص05.
[2] المرجع نفسه، المادة46، ص09.
[3] المرجع نفسه، المادة47 و48، ص09.
[4] المرجع نفسه، المادة51، ص09.

- أن يكون الهدف من المؤسسة المرغوب تأسيسها ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات؛
- أن يتم إدارة المؤسسة من قبل الشركاء المعتمدين والمسجلين في الجدول؛
- أن يحص الشريك على الموافقة من قبل جميع المساهمين أو من قبل الجهاز الاجتماعي؛
- ألا يكون مرتبطا بأي تجمعات ذات مصالح معينة أو أي شخص سوآءا بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ألا يكون للشركة أسهم في شركات أخرى غير تابعة للمهنتين؛

المبحث الثاني: الإطار النظري للمعايير الجزائرية للتدقيق

تعد المعايير الجزائرية للتدقيق منعرجا جديدا تبنته الجزائر للنهوض بمهنة التدقيق الخارجي التي يمارسها كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، بسبب العديد من المشاكل التي واجهتها هذه المهنة في الماضي، إذ تشكل المعايير هذه الخريطة التي ترسم المعالم المهنية للمدقق وتسهل له مهامه، بالإضافة إلى كونها منبثقة من المعايير الدولية للتدقيق، التي أساسا تشكلت من اتحاد لكبار الهيئات المتخصصة في ميدان المحاسبة والتدقيق دوليا، مما يعزز من كفاءتها وفعاليتها وتؤكد على مقدرتها العالية في تنظيم مهنة التدقيق الخارجي، وفق أسس وركائز متينة، وللتعرف أكثر على هذه المعايير قمنا بتقسيم المبحث إلى عدة مطالب، حيث المطلب الأول يحمل عنوان نشأة المعايير الجزائرية للتدقيق، المطلب الثاني يحمل عنوان ماهية المعايير الجزائرية للتدقيق، المطلب الثالث بعنوان متطلبات تطبيق معايير NAA في الجزائر، أما المطلب الرابع والأخير فيحمل عنوان المقررات الوزارية للمعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الأول: نشأة المعايير الجزائرية للتدقيق

اعتمدت الجزائر على فلسفة جديدة خصوصا مع اصدار مجلس المحاسبة للنظام المحاسبي الجديدSCF والذي أصبح ساري المفعول بداية من سنة2010، حيث أعطى المجلس بناءا على القانون 10-01 المنظم للمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، اشارة الانطلاق في تطوير المعايير الدولية في الجزائر،[1] إذ قامت الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي بتشكيل لجنة عرفت حسب القانون 11-07 بلجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، وتم وضع اقتراح من الأعضاء المكونة لهذه اللجنة بإنشاء معايير تدقيق محلية، إلا أن القانون 10-01 قلل من وتيرة اعتماد هذا المشروع،

لكن بعد ذلك جاء التقرير الصادر عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بخطوة انشاء لجنة جديدة متفرعة عن المجلس في سنة 2014، وتم تكليفها بإعادة تحديث للقانون 10-01 المنظم للمهن السالفة الذكر، وقد بذلت العديد من الجهود بداية من تقديم مقترح يحتوي العديد من المواد في سنة 2015 وصولا إلى سنة 2016 أين تم البدء في صياغة المعايير الجزائرية للتدقيق NAA،

ومن تلك السنة إلى غاية 2018 فقد استطاعت هذه الهيئة صياغة 16 معيارا من بين 36 معيارا دوليا، عملت على تنقيحه ودراسته جيدا تم اطلاقه على شكل مقرر ليتم بذلك تفعيله ليصبح العمل به إلزاميا على المدقق الخارجي، وصدرت هذه المعايير في أربع مقررات، كل مقرر يحتوي على أربعة معايير، بينما

[1] عبيد محمد، بشير لزعر حسين، المنظور الجزائري للتدقيق الخارجي في صورة المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد03، العدد01، 2021، ص88.

لاتزال المعايير الأخرى قيد التقييم والدراسة في انتظار تاريخ اصدارها، وقد تم تأخير إصدارها تفاديا لمشكل صعوبة فهمها من قبل المهنين.[1]

المطلب الثاني: ماهية المعايير الجزائرية للتدقيق

الفرع الأول: مفهوم المعايير الجزائرية للتدقيق

1- تعريف المعايير الجزائرية للتدقيق:

تعرف المعايير بصفة عامة على أنها: "مجموعة من القوانين والأنظمة والاجراءات التي تم وضعها من قبل هيئات معينة متخصصة في مجال المحاسبة والتدقيق، بهدف قياس كفاءة أداء المدقق، إذ أنها تسهم بدرجة كبيرة في تنظيم عمل المدقق وضبطه، بالإضافة إلى مساهمتها في زيادة ثقة الجمهور في رأيه.[2]

كما تعرف المعايير الجزائرية للتدقيق كذلك بأنها: "إحدى أهم الركائز التي يستند عليها المدقق لمباشرة عمله، إذ أنها تتميز بالحداثة والملائمة، فمن خلالها يستطيع المدقق بأن يتماشى مع التغيرات الحاصلة في مجالي المحاسبة والتدقيق، وهي بمثابة المرجع الرئيسي والإطار المنظم للمهنة في الجزائر، إذ ينتهجه الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات منذ قبوله للمهمة وصولا إلى اعداد تقرير الذي يبدي فيه رأيه الخاص في القوائم المالية التي دققها، لأنها توضح له المسار الذي يجب عليه سلوكه وتوضح له جميع المراحل التي من المفروض أن يمر بها خلال مهمته.[3]

2- مميزات المعايير الجزائرية للتدقيق:

تتميز المعايير الجزائرية للتدقيق بعد خصائص ومميزات تجعلها تقدم إضافة كبيرة لمهنة التدقيق، كما تجعلها تكسب ثقة وشعبية أكثر وأكبر مما كانت عليه سابقا، ومن بين مميزاتها ما يلي:[4]

- تتميز المعايير الجزائرية للتدقيق بأنها جاءت ليس فقط لحل المشاكل العادية التي تواجه المدقق، بل تعمل كذلك على حل ومعالجة الالتزامات العامة والاستثنائية في نفس الوقت؛

[1] بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم505"المصادقات الخارجية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد06، العدد03، 2019، ص118.

[2] صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد01، العدد01، 2017، ص425.

[3] حرشاو عبد اللطيف، بوخاري عبد الحميد، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تحسيين جودة القوائم المالية-دراسة ميدانية للمعيار 530 "السبر في التدقيق"، مجلة أفاق للبحوث والدراسات، المجلد04، العدد02، 2021، ص214-215.

[4] بسباس سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص84.

- تحمل المعايير الأهداف التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتمنحه أساسا يرتكز عليه لجمع العناصر المقنعة التي تبتث صحة رأيه؛
- تعمل المعايير الجزائرية للتدقيق في اتجاه واحد مع القوانين المنظمة للمهنة، بل وتحرص على تنفيذ المدقق لتلك القواعد؛
- تحتوي المعايير على منهجية وخطة منظمة ترشد المدقق للتحقيق أهدافه المرجوة من مهمته؛
- محتواها موجه عموما للتدقيق البيانات المالية كاملة وهذا في إطار التدقيق القانوني، أو تدقيق جزء منها في إطار ما يعرف بالتدقيق التعاقدي؛
- تتميز بأنها مرنة وهذا لمقدرتها على التكيف مع طبيعة المهمة والظروف المطبقة؛
- موجهة للتطبيق على القوائم المالية للمؤسسات مهما كان حجمها أو نوعها؛
- يتطلب تطبيق هذه المعايير تمتع المدقق بالكفاءة العالية، حتى يتمكن من استغلالها فيما يساعده في الخروج بنتائج جيدة من مهمته؛
- تتميز بأنها أعطت الحق للمدقق من التواصل مع الملاك والمساهمين وأصحاب المصالح، حتى يتمكن من تجميع أكبر قدر من الإثباتات؛
- تتميز بأنها مجانية ولا تتطلب من المدقق بأن يدفع مقابلا للحصول عليها.

وتتميز هذه المعايير أيضا بـ:[1]

- سهولة اللغة المستعملة في ترجمتها مما يبسط من عملية الفهم والتطبيق لها؛
- تساهم في التقليص من الثغرات الموجودة في الممارسات المهنية، من خلال استنادها على التجارب الدولية؛
- تجنيب المهنين من الوقوع بسبب ترجمتهم الخاطئة لمحتوى المعايير الدولية؛
- تستند هذه المعايير أساسا على النظام المحاسبي وبعض المواد القانونية المنظمة للمهنة على عكس المعايير الدولية التي تستند على أساس عام؛
- سهولة تحينها لتتماشى مع التطورات الواقعة على المعايير الدولية؛
- ترك فترة بين إصدار المقررات لكي تتاح للمهنيين فرصة للقيام بدورات تكوينية حول المعايير الصادرة.

[1] عبيد محمد، بشير لزعر حسين، مرجع سبق ذكره، ص90.

3- الهيئة المكلفة بإعداد المعايير الجزائرية للتدقيق:

تعد لجنة تقييس الممارسات المحاسبية من بين اللجان المكونة للمجلس المحاسبة، إذ تتمثل مهمتها الأساسية في إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق، وتتكون هذه اللجنة من 3 أعضاء مهنيين ومنتخبين، ومن 6 أعضاء مهنيين مقترحين من قبل رئيس كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ورئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ورئيس المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بالإضافة إلى 3 أعضاء غير مهنيين معينين، وتعمل هذه اللجنة على:[1]

- تجميع المعلومات المتعلقة بالمحاسبة ودراستها؛
- خلق أدوات وبرامج محاسبية جديدة تتماشى مع التطور الحاصل في المهنة؛
- الخروج باقتراحات جديدة حول التقييس المحاسبي؛
- تقييم جميع المشاريع القانونية الجديدة، وابداء الرأي حولها؛
- السهر على تطوير برامج التكوين والتدريب في مجال المحاسبة، للتحسين من مستوى المهنة أكثر؛
- متابعة كل ما هو جديد دوليا فيما يخص أليات المحاسبة والتدقيق والتقنيات الحديثة المتعلقة بهما؛
- متابعة كل التطورات الحاصلة دوليا في الأدوات والأنظمة المحاسبية المستخدمة؛
- تنظيم مؤتمرات وملتقيات تناقش فيها مختلف المواضيع التي تخص مهنتي التدقيق والمحاسبة؛
- القيام بدراسة المعايير الدولية للتدقيق على أساسها تقوم بصياغة المعايير الجزائرية للتدقيق.
- الحرص على ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق ومحاولة تكييفها مع البيئة الجزائرية.

[1] نوح لبوز، بوعلاق مبارك، تأثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد03، العدد02، 2019، ص12-13.

الفرع الثاني: أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق

اكتسبت المعايير الجزائرية للتدقيق نفس الأهمية الكبيرة التي اكتسبتها المعايير الدولية للتدقيق، ويمكننا تلخيص دورها فيمايلي:[1]

- تعد المعايير بمثابة إطار شامل لتنظيم المهنة وضبطها، وإرشاد المهنيين لأداء مهامهم على أكمل وجه؛
- اعتماد المدقق الخارجي عليها، يساعد على جذب الاستثمار الأجنبي للمؤسسة محل التدقيق، لأنها موحدة دوليا؛
- يمكن لمكاتب التدقيق التي تعتمد عليها أن تتعاون مع مكاتب دولية عاملة في مجال التدقيق.

زيادة على ذلك:[2]

- الرفع من مستوى مهنة التدقيق بالجزائر؛
- تعد بمثابة دليل يمكن للمدقق أن يسترشد به عند قيامه بمهامه؛
- تحدد للمدقق جميع المسؤوليات التي تقع على عاتقه كما توضح له جميع حقوقه وواجباته أثناء قيامة بعملية التدقيق؛
- تجنب محافظي الحسابات الوقوع في الأخطاء المحتملة؛
- تساعد المدقق على بناء تقريره بكل موضوعية وحياد وبجودة عالية؛
- تسهل على المدقق عملية التخطيط للمهمة، بالإضافة إلى أنها تخفف من التعقيدات والغموض الذي يمكن أن يواجه المدقق في احدى مراحل أداء المهمة.

المطلب الثالث: أسباب ومتطلبات تبني الجزائر للمعايير الجزائرية للتدقيقNAA

1- أسباب تبني المعايير الجزائرية للتدقيق:

من بين أهم الأسباب التي جعلت الجزائر تفكر في تبني المعايير الدولية للتدقيقISA هو تبني النظام المحاسبي الماليSCF، لأن الحاجة إلى نظام محاسبي ومعايير محاسبية جديدة ومتوافقة مع الشروط الدولية يولد حاجة أخرى لتبني معايير دولية تخص مهنة التدقيق، فمخرجات المحاسبة هي نفسها

[1] جميلة مروان، عمر محي الدين محمود، القيمة المضافة لمعايير التدقيق الجزائرية في الوسط المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد06، العدد02، 2020، ص36.
[2] بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، مرجع سبق ذكره، ص119.

مدخلات عملية التدقيق، لذا واصلت لجنة التقييس والممارسات المحاسبية تجميع جهودها لتحضير معايير محلية تنظم مهنة التدقيق المفروضة قانونيا على المؤسسات الاقتصادية، بسبب ما تحمله المهنة من مصداقية وعدالة أكبر للقوائم المالية المعدة من قبل هذه المؤسسات، وباعتماد المدقق على مثل هذه المعايير فإنه يكون لنفسه قاعدة متينة تمكنه من مواجهة كافة العراقيل والصعوبات التي تواجهه أثناء أداء مهمته، لأنها بمثابة دليل على بذله العناية المهنية اللازمة وعدم التقصير في أي واجب من واجباته المهنية والأخلاقية.[1]

وبالرغم من أن المعايير الجزائرية نشأت نتيجة الإصلاح المحاسبي الذي أقرته الدولة من خلال تبنيها للنظام المحاسبي والمعايير المحاسبية، إلا أن هناك عدة أسباب أخرى لتبنيها من بينها النقائص وجوانب القصور التي عرفتها مهنة التدقيق في تلك السنوات، والتي كان من الضروري إيجاد حلول لسدها بما يتناسب مع البيئة الجزائرية، بالإضافة إلا غياب نص قانوني صريح في الجزائر يلزم محافظي الحسابات أو الخبراء المحاسبين على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، لذا وجب إصدار معايير محلية تجعل المدقق يلتزم بتطبيقها للتحسين من جودة عمله وتقريره.[2]

وقد قررت اللجنة المكلفة بإصدار المعايير تبني المعايير الدولية للتدقيق بدلا من اصدار معايير محلية خاصة بالجزائر فقط، كون أن تلك المعايير لاقت قبولا عاما في الكثير من دول العالم مما يؤكد على فعاليتها وإلمامها بجميع نواحي المهنة، بالإضافة إلى أن هذه المعايير بعيدة كل البعد عن السياسات الدولية ومشاكلها، وهي تنحاز بدرجة كبيرة إلى التقنيات الاحصائية والرياضية التي تقيم المعايير المحاسبية وتبحث في سبل تحديثها.

بالإضافة إلى أن العامل الرئيسي لتبنيها هو القيمة المضافة التي جاءت بها، إذن بما أن المعايير الجزائرية للتدقيق مستوحاة منها فبتالي ستكون لها نفس القيمة المضافة، والعمل بها سينشأ توافقا بين المدققين في مختلف دول العالم.[3]

ان الاعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق وتطبيقها في بلد مثل الجزائر له خصائصه المميزة (الاقتصاد، القوانين والأنظمة، الثقافة...الخ)، ولتكون تلك المعايير فعالة وسارية المفعول لابد من الزامها

[1] بسباس سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص81.
[2] بوقرن دليلة، شعباني لطفي، ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للمراجعة ومدى جاهزية البيئة للتطبيق، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد04، العدد01، 2021، 216-217.
[3] بسباس سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص81-82.

بقوة القانون والأنظمة التي تتوافق مع متطلبات هذه المعايير، وإلا سيكون الامتثال لها مسألة تقدير بالنسبة للمهنيين، وبالتالي ستفقد تلك المعايير قيمتها مع الزمن[1].

2- متطلبات تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق:

من بين المتطلبات التي يجب على الجهات المشرفة تحقيقها حتى يتم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من قبل المدققين على أحسن وجه ما يلي:[2]

- ☑ على الجمعيات المهنية والمكاتب المتخصصة في المحاسبة والتدقيق بالإضافة إلى محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين، القيام بدورات تكوينية تختص بشرح وتوضيح كيفية تطبيق المعايير الدولية بشكل يتماشى والبيئة الجزائرية، مع اضافة بعض التعديلات الضرورية لتدعيمها وتعزيزها؛
- ☑ اعداد الجامعات والمعاهد المتخصصة في المحاسبة والتدقيق برامج دراسية تحتوي على المعايير الجزائرية للتدقيق مع تحديثها في كل مرة حسب التعديلات الجديدة؛
- ☑ التنسيق بين أساتذة الجامعات والمعاهد وبين الجمعيات المهنية لمناقشة التعديلات الجديدة؛
- ☑ حرص مكاتب التدقيق على دمج العاملين عليهم في دورات تكوينية حول المعايير الجديدة، لتمكن منها أكثر وليسهل عليهم فهمها؛
- ☑ فرض قوانين على المؤسسات تلزمهم بتقديم تقارير التدقيق حسب ما تنص عليه المعايير.

المطلب الرابع: المقررات الوزارية الحاملة للمعايير الجزائرية للتدقيق

تمثل جميع معايير التدقيق الخارجي NAA المرجع الوطني الجزائري للتدقيق، وهي تشكل الأساس الذي تقيم من خلاله المسؤولية المدنية التي تقع على عاتق محافظ الحسابات في حالة وقوع تضارب بينه وبين المؤسسة محل التدقيق، إذ يقيم القاضي مدى بذل المدقق للعناية المهنية اللازمة أثناء أداء مهمته، ومدى التزامه بالإرشادات والتعليمات التي هي موجودة أساسا في تلك المعايير، باعتبارها خارطة للطريق توجه المدقق في عمله.[3]

[1] RIGHA Ahmed Seghir, l'adoption des Normes internationales d'audit en Algérie peut-on faire des normes un levier pour la qualité d'audit, Revue des Recherches Economique et financière, volume8, N°1, 2021, p582.

[2] حمزة ضويفي، عنون فؤاد، مدى إلتزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيقNAA، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد02، العدد01، 2020، ص41.

[3] DJEKIDEL Yahia, MESSAOUDI Abdelhadi, L'audit légal en Algérie : un développement vers l'adoption d'un référentiel national d'audit, Recherches économique et managériales, vol13, N°01, 2019, p53.

إلى غاية اللحظة تم إصدار 16 معيارا من بين المعايير الجزائرية للتدقيق موزعة على أربع مقررات سنعرضها فيمايلي:[1]

- **المقرر رقم002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:**

يحمل هذا المقرر في طياته أربعة من المعايير، أولها المعيار رقم **210** "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"، المعيار رقم**505** "التأكيدات الخارجية"، المعيار رقم **560** "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"، المعيار رقم **580** "التصريحات الكتابية".

- **المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:**

يحمل هذا المقرر في طياته كل من المعيار رقم **300** "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، المعيار رقم **500** "العناصر المقنعة"، المعيار رقم **510** "مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية"، المعيار رقم **700** "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية".

- **المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:**

تضمن هذا المقرر كل من المعيار رقم **520** "الإجراءات التحليلية"، المعيار رقم **570** "استمرارية الاستغلال"، المعيار رقم **610** " استخدام أعمال المدققين الداخليين، المعيار رقم **620** "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".

- **المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:**

وضع هذا المقرر حيز التنفيذ كل من المعيار رقم **230** "وثائق التدقيق"، المعيار رقم **501** "العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة"، المعيار رقم **530** "السبر في التدقيق"، المعيار رقم **540** "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به".

[1] بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، مرجع سبق ذكره، ص119-120.

المبحث الثالث: عرض محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق

بالرغم من أن تبني كل دولة للمعايير الدولية للتدقيق **IZA** أصبح ضرورة لابد منها للرقي بالمهنة والخروج من دائرة الشكوك والفجوات التي كانت تحيط بها قبل وجود معايير دولية تنظمها وتشرف على حسن سيرها، إلا أن الجزائر لازالت تتريث في عملية التبني الكامل لهذه المعايير، ولم تصدر لحد الساعة سوى ستة عشر معيارا من أصل 36 معيارا دوليا وهذا راجع إلى عدة اسباب منها، ترك متسع من الوقت للمدققين حتى يتمكنوا من استيعاب المعايير الصادرة والقيام بدورات تكوينية تساعدهم على فهم كيفية العمل بها وتطبيقها،

بالإضافة إلى أن تبني المعايير يتطلب بذل الكثير من الجهد والوقت من قبل اللجنة المكلفة بإصدارها، حتى تقوم بدراسة الجيدة للمعيار الدولي وتقييمه وإعادة صياغته حسب ما تتطلبه البيئة الجزائرية وواقع المهنة داخلها، وغيرها من الأسباب الأخرى، وللتعرف على محتوى المعايير الصادرة لحد الساعة، سنقوم بتقسيم المبحث إلى عدة مطالب، المطلب الأول يحمل عنوان معايير مسؤوليات المدقق والمخاطر الواجب تقييمها، المطلب الثاني بعنوان معايير تجميع الأدلة والبراهين ، والمطلب الثالث يحمل عنوان معايير الاستعانة بأعمال الأخرين، أما المطلب الرابع والأخير فيحمل عنوان معايير حوصلة النتائج وإعداد التقرير.

المطلب الأول: معايير مسؤوليات المدقق والمخاطر الواجب تقييمها

هناك عدة معايير من بين معايير التدقيق الجزائرية جاءت لتوضح للمدقق مجموعة المسؤوليات والواجبات التي تقع على عاتقه، ومجموعة الحقوق التي يكفلها له القانون، بالإضافة إلى معايير أخرى تساعده على تقييم المخاطر المحتملة.

الفرع الأول: المعيار رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"

يحاول هذا المعيار معالجة جميع الواجبات التي من المفروض على المدقق احترامها عند اتفاقه مع إدارة المؤسسة أو مالكيها، على ضوابط مهمته، إذ يتعلق هذا المعيار بمهام تدقيق جميع القوائم المالية أو جزء منها فقط والتي تخص تاريخا معينا، مع الاشارة إلى بعض الشروط التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار في حالة عمليات التدقيق المتكررة للمؤسسة الواحدة، أوفي حالة تدقيق المؤسسات الصغيرة، وبالرغم من أن المعيار قد جاء ببعض النماذج التي توضح شكل رسالة المهمة التي يجب على المدقق

إعدادها للاتفاق مع الادارة أو الملاك كما سبق وذكرنا، إلا أن تلك النماذج لا تشكل سوى أمثلة يمكن للمدقق العمل عليها وتكييفها حسب ما يراه ضروريا لمهمته، كما أن لفظ المدقق الذي جاء به المعيار يقصد به محافظ الحسابات في حالة التدقيق القانوني أو الخبير المحاسب إن كانت مهمة التدقيق تعاقدية.

من بين الأهداف التي يسعى المعيار لتحقيقها هي قبول ومتابعة المهمة وفق ما تم الاتفاق عليه في رسالة المهمة مسبقا، السعي من خلال المعيار لتوطيد العلاقة بين المدقق والإدارة حتى تتم المهمة على أحسن ما يرام، وأن يتم تأكيد موافقة الإدارة على الأحكام والشروط المنصوص عليها في رسالة المهمة، وفي حالة وجود خلاف بينهما يشير المدقق لذلك في ملف عمله.[1]

على المدقق قبل أن يشرع في عملية التدقيق أن يتأكد من توفر بعض الشروط مجتمعة من أهمها:[2]

- المرجع المحاسبي المعتمد من قبل المؤسسة مقبول وهذا حسب ما تقتضيه خصوصيات المؤسسة والأهداف المراد تحقيقها من القوائم المالية؛
- وجود اعتراف من قبل إدارة المؤسسة تأكد فيه على تحملها كافة المسؤوليات إعداد القوائم المالية، وأن هذه القوائم تتمتع بالقدر الكافي من العدالة والمصداقية؛
- أن الإدارة كذلك تقر بضرورة وجود نظام رقابة داخلية فعال؛
- وأنها كذلك تلتزم بعدم تعرضها للمدقق أثناء قيامه بمهامه، وأنها لن تقيم أي عراقيل أو مشاكل أمامه لتمنعه من الوصول إلى الأدلة اللازمة.

وفي حالة إخلال إدارة المؤسسة بأحد الشروط السالفة الذكر، فإن المدقق يحاول حل المشكل، فإن لم يتمكن من ذلك فإنه يقدم استقالته وذلك بموجب ما يقتضيه القانون.

لقد حدد المعيار كذلك بعض الأحكام الأساسية التي يجب أن تتناولها رسالة المهمة، كأن تحتوي رسالة المهمة على نطاق وهدف التدقيق، مسؤوليات كل من المدقق وإدارة المؤسسة، تعريف بالمرجع المحاسبي المعتمد عليه أثناء إعداد القوائم المالية، الإشارة إلى الأشكال المستخدمة في إعداد تقارير التدقيق، ذكر الأمور المتعلقة بحساب التعويضات وكيفية دفعها، إرفاق الرسالة بمخطط لتنفيذ المهمة، توضيح في الرسالة إمكانية وجود بعض الاختلالات بالرغم من التخطيط الجيد للمهمة، ومن بين الأحكام كذلك

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم (210-505-560-580)، ص5.
[2] المرجع والموضوع نفسهما.

وجوب تقديم الإدارة للمدقق مشروع إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى جميع المستندات التي تسهل على المدقق إتمام مهمته وفق ما تم التخطيط له مسبقا، وأن تقدم كذلك تصريحات كتابية تبرهن على صحة الأدلة المقدمة للمدقق، كما تلزم الإدارة بإعلام المدقق بأي أفعال قد تؤثر بصورة أو بأخرى على القوائم المالية في الفترة بين تاريخ تقريره وتاريخ المصادقة على القوائم المالية من قبل الجمعية العامة للمساهمين حتى يتسنى له اتخاذ الاجراءات الملائمة لتدارك ذلك، وتجدر الإشارة إلى أنه في حال اعتماد المدقق على أعمال أخرين، أو الاعتماد على أعمال مدقق سابق في المؤسسة يجب أن تتضمن المراسلة الأحكام الخاصة بهم.[1]

الفرع الثاني: المعياررقم 230 " وثائق التدقيق"

يحاول هذا المعيار توضيح المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق خلال إعداده لوثائق التدقيق، اذ نص المعيار على طبيعة وفائدة حفاظ المدقق على الوثائق أو المستندات التي يعدها أو يحصل عليها في إطار مهمته، فهي تدل على أن المدقق قد قام بمهامه على أكمل وجه، وأنه قد بذل العناية المهنية اللازمة في الحصول على العناصر المقنعة التي تثبت صحة رأيه حول القوائم المالية التي دققها، وقد ذكر المعيار بأن هذه الوثائق قد تكون في شكل أوراق أو تقارير إلكترونية، ومن الضروري أن تحافظ هذه الوثائق على وضوحها وإمكانية الاطلاع عليها وقراءتها، ويرى المعيار أن هذه الوثائق تساهم في:[2]

- تدعيم رأي المدقق وفق ما يحدده المعيار الدولي رقم 200 في محتواه من أهداف عامة؛
- إثبات أن المدقق قد قام بجميع الاجراءات اللازمة للحصول على أدلة الاثبات وفق ما تقتضيه المعايير الجزائرية للتدقيق، والنصوص القانونية المنظمة للمهنة؛
- تمكين المدقق وفريقه من التخطيط للمهمة، وتمكين المشرفين على توجيه المهمة ومراقبة أعمال التدقيق من أداء مسؤولياتهم وفق ما ينص عليه المعيار 220؛
- اعداد فريق المهمة لتقرير يوضح أعمالهم من خلال هذه الوثائق؛
- تكوين ملف يحتوي على معلومات ضرورية يمكن أن تفيد المدقق في التدقيقات المستقبلية؛
- تمكن المدقق من القيام بعمليات التفتيش ومراقبة مطابقة النوعية للمهمة وفق ما تقتضيه التنظيمات؛

[1] مرجع سابق، ص07.

[2] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن لمعايير الجزائرية للتدقيق رقم(230، 501، 530، 540)، ص03.

لقد ذكر المعيار أن الأهداف التي يسعى المدقق إلى تحقيقها من خلال إعداده لوثائق التدقيق ما يلي:

- تسمح الوثائق التي يعدها المدقق بتدعيم تقريره ورأيه، باعتبارها تشكل ملفا هاما من الأدلة التي تحصل عليها من مهمته؛
- تبرهن هذه الوثائق على التزام المدقق بالمعايير الجزائرية للتدقيق وبجميع القوانين والتنظيمات المسيرة للمهنة، وأنه قد خطط لمهمة التدقيق أيضا؛
- النقاط الأساسية التي يحصل عليها المدقق من هذه الوثائق يمكن أن تفيده في عمله مستقبلا؛
- تجعل عملية التفتيش ومراقبة النوعية سهلا نوعا ما على المدقق.

بالإضافة إلى ذلك فقد ذكر المعيار مجموعة من الواجبات التي يفترض على المدقق اتباعها، كأن يقوم بإعداد هذه الوثائق تزامنا مع قيامه بمهامه، كما يجب عليه إعداد تلك الوثائق وفق شكل يسهل على أي مدقق أخر ذو خبرة فهم طبيعة وخطة التدقيق ومختلف الاجراءات الموضوعة حيز التنفيذ حتى يتمكن من المقارنة بينها وبين ما هو مذكور في المعايير والقوانين المنظمة للمهنة، وفهم النتائج المتحصل عليها، وجميع المعطيات المطروحة أثناء عملية التدقيق، مما يسمح للمدقق بتجميع الملف النهائي للتدقيق، وهذا من خلال ترتيبه لجميع الوثائق التي تحصل عليها في ملف نهائي، وأن ينهي المعاملات الإدارية التي تخص هذا الأمر، ولا يستطيع بعد هذا سحب أو حذف أي وثيقة أخرى بعد انتهاء أجال الحفظ المسموح بها،

وإذ دعت الضرورة بأن يقوم المدقق بإضافة معلومات تكميلية إلى الملف وأن يذكر الأسباب التي دفعته لذلك، وذكر من قدمها ومن قام بتدقيقها والوقت الذي أضافها فيه، ومن الواجبات المنصوص عليها أيضا حماية وحفظ ملفات العمل، وهذا من خلال اتباعه لمختلف اجراءات الحماية والسرية اللازمة لأطول فترة ممكنة وفق ما تقتضيه القوانين،

أما في حالة التدقيقات المتكررة، فإن بعض الملفات يتم تحديثها بمعلومات جديدة باعتبارها ملفات دائمة في العملية، وفي الأخير فإن هذه الملفات ملك للمدقق لكن يمكن أن توضع تحت تصرف المؤسسة إن أراد المدقق ذلك.[1]

[1] المرجع نفسه، ص3-4.

الفرع الثالث: المعيار رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

جاء هذا المعيار لتوضيح الاجراءات التي يلتزم المدقق بالقيام بها لتخطيطه لمهمته، وهذا فيما يخص التدقيقات المتكررة، أو التدقيق للمرة الأولى، ويبين كذلك ضرورة اعداد المدقق لاستراتيجية عامة للتدقيق تكون ملائمة للمهمة، ووضع برنامج عمل له يمكنه من:[1]

- الإلمام بكافة جوانب المهمة؛
- معرفة المشاكل المحتمل وقوعها وايجاد الحلول المناسبة لها؛
- التسيير الجيد للمهمة حتى تكون أكثر كفاءة وفعالية؛
- اختيار الأعضاء الأنسب للمهمة، والذين يثبتون مستوى عال من الكفاءة والمهارة العالية لتعامل مع المخاطر المحتملة ومعالجتها؛
- المتابعة الجيدة لأعضاء الفريق والاشراف على أعمالهم؛
- يمكنه كذلك التخطيط الأنسب من التنسيق بينه وبين المدققين الأخرين في حالة تدقيق المجمع للشركة الأم والشركات التابعة لها؛

كما أعطى المعيار تعريفا مبسطا لعملية التخطيط، إذ عرفها على أنها: عملية دائمة تمتد من بداية مهمة التدقيق إلى غاية نهايتها، وعادة ما تتكرر هذه العملية، وتتضمن بعض الأمور منها:

- وضع حيز التنفيذ الإجراءات التحليلية المستخدمة لتحليل المخاطر وتقييمها؛
- أخذ نظرة عامة على مختلف القوانين والتنظيمات التي تخضع لها المؤسسة؛
- وضع الأمور التي يجب على المدقق أخذها في الحسبان عند أداء مهمته؛
- إشراك خبراء في مجالات مختلفة من غير التدقيق في عملية التخطيط؛
- وضع إجراءات مغايرة لتقييم المخاطر.

يتم التخطيط لمهمة التدقيق عن طريق وضع برنامج عام للأعمال التي سينجزها المدقق، من ثمة يقوم بتحديد الاجراءات التي يستوجب على أعضاء فرقة التدقيق القيام بها، بالإضافة إلى تحديد طبيعة ونطاق الاشراف عليهم ومتابعة أعمالهم، وجلب الموارد الضرورية لبدء في المهمة، التواصل مع الخبراء المتدخلين في المهمة للتنسيق معهم ودمج أعمالهم معا.

[1] وزارة المالية، مجلس المحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم (300-500-510-700)، ص03.

إن الهدف الرئيسي من التخطيط للمهمة هو إنجاز المهمة بفعالية أكبر مهما كان حجم الكيان أو طبيعة نشاطه، ووضع استراتيجية جيدة لأداء المهمة واعداد برنامج شامل لها، مع امكانية إضافة بعض التعديلات عليهما إن تطلب الأمر ذلك.

يتوجب على المدقق من خلال هذا المعيار أن يشرك الأعضاء الأساسين في فرقة عمله في عملية التخطيط، وعليه توثيق كل من البرنامج واستراتيجية التدقيق حتى تكون بمثابة أدلة تبرهن على بذله العناية المهنية اللازمة عند قيامه بمهامه.

المطلب الثاني: معايير تجميع الأدلة والبراهين

تعد أدلة الإثبات عنصرا مهما في مهمة التدقيق، باعتبار أن المدقق منذ بداية مهمته مطالب بتجميع القدر الكافي من الأدلة التي تبرهن صحة رأيه المعبر عنه في تقريره، ونظرا للأهمية الكبيرة التي يحتلها هذا العنصر، أخذت معايير أدلة الإثبات الحصة الأكبر من بين المعايير التي تبنتها الجزائر، وتقريبا قامت بإصدارها كلها، ماعدا المعيار الدولي رقم 550، الذي لم يتم تبنيه لحد الساعة.

الفرع الأول: معايير الأدلة والبراهين

1- المعيار رقم 500 "العناصر المقنعة":

يوضح هذا المعيار المقصود بالعناصر المقنعة، إذ يعالج واجبات المدقق والإجراءات التي يتعين عليه القيام بها في سبيل جمع هذه العناصر والتي يجب أن تكون كافية ومناسبة ومعقولة حتى يستطيع الاستناد عليها لتأسيس رأيه، ويطبق هذا المعيار على كافة أنواع الأدلة المجمعة أثناء المهمة.

أعطى المعيار تعريفا للعناصر المقنعة، إذ عرفها على أنها: كل المعلومات التي جمعها المدقق للوصول إلى نتائج يستطيع من خلالها ابداء رأيه في القوائم المالية التي دققها، وتشمل هذه العناصر ما يلي:[1]

- المعلومات الموجودة في محاسبة المؤسسة والتي تستعمل لإعداد القوائم المالية كالدفاتر اليومية ودفتر الأستاذ، والمستندات الثبوتية كالفواتير والعقود والصكوك وغيرها، والتي تعد مصدرا مهما للعناصر المقنعة؛
- المعلومات الأخرى التي تتواجد في محاضر الاجتماعات والتأكيدات الخارجية وتقارير المحللين وغيرها.

[1] المرجع السابق، ص03.

وأكد المعيار كذلك على ضرورة تجميع العناصر المقنعة باعتبارها أدلة تدعم رأي المدقق وتبرهن أنه قد قام بمهامه على أكمل وجه، والعنصر المقنع ليس بضرورة أن يكون وثيقة أو تأكيدا من الإدارة بل حتى رفض الإدارة لتصريح على أمر طلبه المدقق منها يشكل عنصرا مقنعا بنسبة له يمكنه الاستناد عليه.

وعلى العناصر المقنعة أن تتمتع بقدر عال من الكفاية من حيث كميتها، وأن تتمتع بقدر عال من الملائمة وهذا من حيث نوعيتها ومصداقيتها، والمقصود بذلك أنه كلما كانت درجة المخاطرة كبيرة كلما تطلبت كما معتبرا من الأدلة والتي تكون من أجود ما يكون من حيث نوعيتها، ويجب أن تكون هذه العناصر أيضا ذات دلالة ومصداقية، وقد تتأثر نوعية العناصر المقنعة بدلالة ومصداقية المعلومات التي نتجت عنها.

يتوجب على المدقق حسب هذا المعيار القيام بتقييم مدى مصداقية المعلومات التي سيستخدمها كعناصر مقنعة، وأن يكون على استعداد تام بأن يضع اجراءات تدقيق مكملة في حالة تشكيكه في مدى مصداقيتها، وحتى يتمكن من تأسيس رأيه على قواعد متينة لابد له من أن يعتمد على السبر في معاينة المعلومات بناءا على حكمه المهني الخاص، وعلى أساس خبرته وتقديره يستطيع تقييم كفاية العناصر المقنعة وملائمتها، وقد يعتمد المدقق على عدة وسائل لاختيار هذه العناصر كأن يقوم بالاختيار الكامل لها، أو أن يختار عناصر معينة فقط، أو أن يعتمد على السبر والذي سنوضحه في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530.

ومن بين الإجراءات التي يقترح المعيار على المدقق القيام بها:[1]

- ✓ تفتيش السجلات والوثائق ورقية كانت أو إلكترونية، داخلية أو خارجية؛
- ✓ تفتيش الأصول العينية، وهذا من خلال التحقق من الوجود الحقيقي لأصول المؤسسة عن طريق فحصها فحصا ماديا؛
- ✓ استعمال الملاحظة المادية، وهذا من خلال ملاحظة عملية جرد المخزونات مثلا التي تقوم بها المؤسسة، أو ملاحظة سير عمليات المراقبة؛
- ✓ استخدام طلبات المعلومات، وهذا من خلال طلب الحصول على المعلومات بطريقة كتابية رسمية أو شفوية غير رسمية؛
- ✓ ارسال طلبات التأكيد الخارجية، وهذا ما سنتطرق إليه في العناصر القادمة؛

[1] المرجع السابق، ص07.

- ✓ استعمال المراقبة المحاسبية، وهذا من خلال التأكد من دقة العمليات الحسابية وتفقد الوثائق المبررة لهذه العمليات؛
- ✓ إعادة تنفيذ المدقق لإجراءات قد سبق وأن قام بها داخل الكيان؛
- ✓ استخدام الإجراءات التحليلية المنصوص عليها في المعيار رقم520 والذي سيتم التطرق إليه في العناصر القادمة كذلك.

2- المعيار رقم501 "العناصر المقنعة -الاعتبارات الخاصة":

لقد جاء هذا المعيار لمعالجة العناصر المقنعة الأخرى التي لم ترد في المعيار السابق رقم500، حيث حدد بعض العناصر المقنعة التي تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تخص المؤسسة في إطار تدقيق قوائمها المالية، إذ يهدف المعيار إلى حصول المدقق على العناصر الملائمة والكافية والتي تخص الوجود الفعلي للمخزونات وتقييم حالتها، قيام المدقق بالبحث عن القضايا والنزاعات التي تواجهها المؤسسة، بالإضافة إلى تقديم المعلومات الواجب التصريح بها خاصة المتعلقة بالقطاع.

من بين الواجبات التي يفرضها المعيار على المدقق فيما يخص المخزونات، فإنه يفرض على المدقق التأكد من الوجود الفعلي للمخزونات في مخازن المؤسسة والتأكد من مدى صلاحيتها، وأن يقوم كذلك بإجراءات التدقيق المناسبة التي تسمح له من معرفة إن كانت الحسابات النهائية تعكس فعلا النتائج الحقيقية لعدد المخزونات المتواجدة في المؤسسة، وإن كان الجرد المادي للمخزونات قد تم في تاريخ مغاير لتاريخ إقفال الحسابات أن يضع إجراءات إضافية لمعاينة التغيرات الموجودة فيها ما بين تاريخ عدها وتاريخ الاقفال وأنه قد تم تسجيلها بشكل صحيح،

أما في حالة ما تعذر على المدقق حضور عملية الجرد المادي لظروف طارئة، وجب عليه معاينة بعض العينات التي تم جردها في تاريخ أخر، وأن يطبق بعض الإجراءات الضرورية للتأكد من حركة المخزونات بين التاريخين، وإن لم يتمكن المدقق من القيام بإجراءات بديلة لجمع العناصر المقنعة التي تدل على وجود المخزونات والتأكد من سلامتها، فإنه يعد تقريرا معدلا وفق ما يقتضيه المعيار رقم705، وفي حالة ما إذا كانت تلك المخزونات التي تم مراجعتها ذات دلالة بالنظر إلى القوائم المالية، يجدر بالمدقق أن يتبع إحدى الإجراءات التالية:[1]

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم77، مرجع سبق ذكره، ص03.

- طلب تأكيد من الغير حول كمية المخزونات التي قامت المؤسسة بحيازتها، وهذا وفق ما ينص عليه المعيار رقم505؛
- قيام المدقق بتفتيش الفعلي لهذه المخزونات أو وضع إجراءات أخرى يراها المدقق ضرورية في حالة شكه في الردود على طلبات التأكيد.

أما فيما يخص القضايا والنزاعات يجب على المدقق وضع الإجراءات المناسبة لتحديد مختلف القضايا والمنازعات التي يمكن أن ينتج عنها التزامات على المؤسسة، مثل قيامه بإعداد طلب لتأكيد المعلومات من قبل إدارة المؤسسة أو أحد المسؤولين فيها، وعليه كذلك تدقيق محاضر الاجتماعات بين الملاك والمساهمين وغيرها، وكذلك المراسلات التي تكون بين المؤسسة ومستشارها القانوني، بالإضافة إلى تدقيق المصارف القضائية، فإذا توصل المدقق من خلال هذه الإجراءات إلى وجود مشاكل واختلالات جوهرية يجب عليه القيام بإجراءات أخرى غير تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية، كأن يتواصل مباشرة مع المستشار القانوني للمؤسسة لدراسة الأمر، أما إذا عرقلت الإدارة ذلك فعلى المدقق تعديل تقريره كذلك.

أما فيما يخص المعلومات القطاعية فعليه بذل العناية المهنية اللازمة للحصول على العناصر المقنعة التي تخص عرض والتصريح بالمعلومات ذات الدلالة حول القطاع وذلك حسب المعيار المحاسبي المطبق، وهذا من خلال قيامه بتقييم الطرق المحاسبية المستخدمة، والتأكد من توافقها مع المعيار المحاسبي المطبق، مع إمكانية القيام باختبارات لها، كما عليه وضع إجراءات تحليلية أو إجراءات تدقيق أخرى تتناسب مع ظروف العمل.

3- المعيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية":

يوضح هذا المعيار في طياته كيفية استعمال المدقق الخارجي لإجراءات التأكيد الخارجية للحصول على أدلة الإثبات الكافية، إذ يهدف المدقق من خلال هذه الإجراءات إلى الوصول إلى معلومات ذات دلالة ومصداقية حول صحة وسلامة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

عرف المعيار التأكيد الخارجي على أنه: دليل إثبات يحصل عليه المدقق عن طريق رد خطي يوجه مباشرة له من طرف الغير المتعامل مع المؤسسة، قد يكون في شكل ورقي أو إلكتروني، أو أي شكل أخر، وهو نوعان:[1]

- طلب تأكيد مستعجل والمسمى أيضا بالتأكيد الايجابي، يقوم المدقق من خلاله بإرسال طلب للغير المتعاملين مع المؤسسة يحتوي على مجموعة من المعلومات يطالب الغير إما بتأكيد هذه المعلومات أو بنفيها؛
- طلب التأكيد الضمني، ويسمى أيضا بتأكيد السلبي، حيث يقوم من خلاله المدقق بإرسال طلب تأكيد للغير يحتوي على مجموعة من المعلومات يقوم الغير بالرد عليه فقط في حالة نفي تلك المعلومات.

تتمثل إجراءات التأكيد الخارجية التي يقوم بها المدقق في النقاط التالية:

- وضع المعلومات الضرورية في التأكيد أو الطلب كالأرصدة ومكوناتها، أجال الاتفاقيات والعقود بين الغير والمؤسسة، وحتى العمليات التي قامت بها المؤسسة مع الغير؛
- اختيار من سيرسل إليهم الطلب؛
- تصميم الطلب مع ضمان أن يوجه الطلب مباشرة إلى الشخص المراد سؤاله، وضمان كذلك توجيه رده مباشرة إلى المدقق؛
- بدء إجراءات إرسال الطلب ومتابعة عملية الإرسال.

يجب أن يأخذ المدقق عدة اعتبارات لتصميم التأكيد منها:[2]

- الإثبات المؤشر عليها؛
- معرفة الأخطار المحتملة بما فيها أخطار الغش؛
- محتوى الطلب وشكله؛
- التجارب التي اكتسبها في مهمات سابقة عن طلبات التأكيد؛
- اختيار وسيلة المناسبة للتواصل؛
- عمل الإدارة على تشجيع الغير للرد على المدقق والترخيص لهم بذلك؛

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم002، مرجع سبق ذكره، ص02.
[2] المرجع السابق، ص03.

- معرفة قدرة الغير على الرد أو تقديم المعلومات المطلوبة

ذكر المعيار كذلك أنه في حالة منع الإدارة المدقق لإرسال التأكيد أن يقوم بما يلي:

- ✓ يبحث عن الأسباب التي دفعت الإدارة للرفض، ويحاول الحصول على أدلة تبرر سبب ذلك؛
- ✓ يقيم الأثار التي ستنجم عن رفض الإدارة السماح له بإرسال الطلب، على سير برنامجه وخطة عمله؛
- ✓ وضع إجراءات بديلة لذلك لإيجاد أدلة الإثبات الملائمة.

إن وجد المدقق أن الأسباب التي أدت لرفض الإدارة السماح له بإرسال التأكيدات غير معقولة فعليه التوجه مباشرة لإعلام الجهات المالكة للمؤسسة، وأن يري إن كان بإمكانه إكمال المهمة وتقديم رأيه حول سلامة قوائمها المالية.

إذ اتضح للمدقق وجود شكوك حول هذه التأكيدات عليه اللجوء إلى إجراءات أخرى للحصول على الأدلة اللازمة التي تؤكد هذه الشكوك أو تنفيها، أما في حالة عدم تلقيه ردودا من الجهات المعنية فإن عليه مثلا فحص التحصيلات ووثائق المبيعات ووصولات التسليم والتوزيع القريبة من تاريخ الاقفال هذا بالنسبة إلى أرصدة الزبائن، أما بالنسبة لرصيد حسابات الموردين فيمكنه القيام بفحص الانفاقات ووثائق المشتريات والاستلام القريبة من تاريخ الاقفال كذلك، بالإضافة إلى المراسلات الصادرة من الغير.

أما في حالة إن كان الرد على الطلب المستعجل ضروري للوصول إلى العناصر المقنعة في رأيه، فإن عليه تحديد أثار ذلك على مهمته وعلى رأيه كذلك، كما أنه في حالة إيجاد المدقق لفوارق بين المعلومات التي لديه والردود التي وصله مطالب بمعرفة إن كانت تلك الفوارق تؤكد على وجود انحرافات أو لا، وإذ اكتشف المدقق ذلك الانحراف يجب عليه تقييم ما إذا كان ذلك دليلا على وجود حالة الغش والتي تبين وجود نقائص وثغرات في أنظمة الرقابة الداخلية.

إن التأكيد الضمني حسب المعيار أقل إثباتا من التأكيد المستعجل، وعلى المدقق ألا يقوم باستعماله إلا في حالة وجود الشروط التالية مجتمعة:[1]

- في حالة تأكد المدقق من أن احتمال وجود انحرافات كبيرة ضئيل، وأنه قد قام بجمع الأدلة الكافية والملائمة حول فعالية نظام الرقابة الداخلي؛

[1] المرجع السابق، ص05.

- إذ رأى المدقق بأن الأدلة الخاضعة لإجراءات التأكيد الضمني تتضمن عدد معتبرا من الأرصدة الحسابية والعمليات، أو على شروط قليلة الأهمية؛
- إذا وجد أن الفارق ضئيل؛
- إذا لم يكن المدقق يعلم الظروف التي يمر بها الغير الذي أرسل لهم طلبات التأكيد الضمني.

4- معيار رقم 510 "مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية":

تطرق هذا المعيار إلى واجبات المدقق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية في إطار مهمته الأولية، والتي تتضمن المبالغ الموجودة في القوائم المالية، بالإضافة إلى العناصر الموجودة في بداية السنة والتي تتطلب تقديم معلومات حولها، كالطرق المحاسبية التي تم الاعتماد عليها في حسابات السنوات الماضية، ويقصد بمهمة التدقيق الأولية، تلك المهمة التي يتم فيها تدقيق القوائم المالية لأول مرة، وأنه قد تم تدقيقها من قبل مدقق أخر في السابق.[1]

وفق هذا المعيار فإن المدقق مطالب بجمع أدلة الاثبات الكافية والملائمة التي تفيد في أنه:

- في بداية السنة قد تم نقل جميع أرصدة الاقفال الخاصة بالسنة الفارطة، دون وجود أي خطأ على مستواها ودون أن يكون لها تأثير معتبر على حسابات السنة الحالية؛
- ملائمة وديمومة استعمال نفس الطرق المحاسبية في هذه السنة والسنوات الماضية؛
- أنه قد تم التسجيل محاسبيا لأثر التغيرات في الطرق المحاسبية مقارنة بالسنوات الماضية.

على المدقق أيضا جمع الأدلة الكافية التي تثبت بأن المؤسسة قد استمرت في تطبيق نفس الطرق المحاسبية طلية الفترات السابقة والفترة الحالية، وأن التغيير في هذه الطرق قد تم تسجيله محاسبيا، ويجب عليه في حالة معرفته بأن رأي المدقق السابق قد تم تعديله أن يبحث عن الأسباب التي دفعته لذلك، وتقييم أثر ذلك على الفترة الحالية، وإن كانت تلك الأسباب قائمة في الفترة الجارية عليه تعديل رأيه هو أيضا وفق المعايير رقم 705 و710، وفي بعض الأحيان إن كان التدقيق في القطاع العام يصعب على المدقق الحصول على معلومات من المدقق السابق لوجود بعض الحدود القانونية والتنظيمية، فإذا كان الحصول على المعلومات محدودا عند تدقيق القطاع العام فإنه يتعين عليه إيجاد إجراءات بديلة للحصول على العناصر المقنعة.

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم150، مرجع سبق ذكره، ص03.

تعتمد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق الضرورية لجمع الأدلة الملائمة عن الأرصدة الافتتاحية على عدة عوامل من بينها:

- الطرق المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة؛
- طبيعة الأرصدة الافتتاحية، ومخاطر الانحرافات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية الحالية؛
- الدور الذي تلعبه الأرصدة الافتتاحية في القوائم المالية الحالية؛
- التأكد من أنه قد تم تدقيق القوائم المالية سابقا، وأنه لم يقدم تقرير معدل بشأنها.

يمكن أن يعبر المدقق عن رأيه بتحفظ أو يمتنع عن تقديم رأيه في حالة عدم تمكنه من جمع الأدلة الكافية حول الأرصدة الافتتاحية، وفي بعض الحالات يمكن ألا يؤثر التقرير المعدل من قبل المدقق السابق على رأي المدقق الحالي.

5- المعيار رقم 580 "التصريحات الكتابية":

تطرق هذا المعيار في محتواه إلى إلزامية حصول المدقق على تصريحات كتابية من قبل إدارة المؤسسة ليستفيد منها في تدقيق القوائم المالية للمؤسسة، ويعالج كذلك الواجبات المطلوب من المدقق التقيد بها في إطار حصوله على هذه التصريحات.

وعرف المعيار هذه التصريحات على أنها: كافة المعلومات التي يجمعها المدقق لتدقيق القوائم المالية باعتبارها هي الأخرى عنصرا مقنعا، يهدف المدقق من خلالها إلى تجميع تصريحات كتابية من الإدارة تقر فيها مسؤوليتها الكاملة في اعداد القوائم المالية، وتقديم المعلومات الضرورية للمدقق، وبواسطتها يستطيع المدقق تدعيم الأدلة التي سبق وأن جمعها بطرق مغايرة، ويسعى كذلك بأن يكون رد الإدارة عليها ملائما.

على المدقق طلب هذه التصريحات من المدراء المسؤولين عن اعداد القوائم المالية والذين يمتلكون معلومات أكثر حولها، كما يجب عليه مطالبة الإدارة بتقديم تصريحات تثبت فيها أنها قد قامت بتقديم كافة المعلومات الضرورية وفق ما تنص عليه أحكام رسالة المهمة، وأن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة مدونة في سجلاتها ودفاترها وكذا قوائمها المالية، وأن يتم ارسال هذه التصريحات قبل إعداد المدقق لتقريره، ويجب أن تغطي التصريحات نفس الفترة التي يغطيها تقريره.

في حالة تشكيك المدقق في نزاهة الإدارة، عليه تقييم تأثير ذلك على التصريحات التي ستقدمها له، وإن لاحظ بأن تلك العناصر التي حصل عليها مناقضة للعناصر المقنعة الأخرى التي قام بتجميعها عليه أن يحاول حلها بطريقة أو بأخرى، وإن استنتج بأنها غير صادقة عليه اتخاذ الاجراءات الضرورية لتحديد أثرها على رأيه وتقريره، أما في حالة عدم حصوله على تصريحات من الإدارة أن يناقش المسألة معها لمعرفة الأسباب، وأن يعيد تقييم نزاهتها، وأن يتخذ التدابير اللازمة لمعرفة أثرها على رأيه وتقريره.[1]

الفرع الثاني: الطرق والإجراءات

أصدرت الجزائر مجموعة أخرى من المعايير الجزائرية والتي تعد بمثابة شرح وتوضيح لبعض الطرق والإجراءات التي يمكن للمدقق أن يستعين بها أثناء مهمته، من أجل تجميع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات، إذ تعتبر هذه المعايير مكملة للمعايير التي تم التطرق إليها في العناصر السابقة، والتي من خلالها يحصل المدقق على القدر الكافي من المعلومات والارشادات التي تخص عملية تجميعه للعناصر المقنعة وأدلة الإثبات الكافية والضرورية للخروج برأي صحيح وسديد حول سلامة ومصداقية القوائم المالية التي دققها.

1- المعيار رقم 520 "الاجراءات التحليلية":

جاء هذا المعيار لتوضيح الإجراءات التحليلية التي يلجأ إليها المدقق باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، حيث يلزمه بالقيام بها عند استعراضه لجميع الحسابات والتأكد من تناسقها، في نهاية مهمته، تسمح هذه الإجراءات بتحديد الأحداث الغير مألوفة والتي تتطلب من المدقق تعديل رزنامة عمله وايجاد إجراءات بديلة تخفف من المخاطر الناجمة عن هذه الأحداث.

عرف المعيار هذه الإجراءات على أنها وسيلة مراقبة للمعلومات لتقدير مستوى تطابقها مع معلومات أخرى مالية أو غير مالية، كما تتضمن مقارنات لبعض المعطيات التي تخص المؤسسة أو أحد المؤسسات المشابهة لها، عن طريق تقنيات إحصائية لتحديد الفوارق والتغيرات.

يتوجب على المدقق في إطار هذا المعيار أن يجمع الأدلة الملائمة عن طريق قيامه بهذه الإجراءات المادية في تاريخ قريب من تاريخ نهاية مهمة التدقيق لتأكد من تطابق وضعية المؤسسة مع ما تظهره قوائمها المالية، وعليه أيضا التأكد من مدى قدرة هذه الإجراءات على كشف الانحرافات الموجودة في القوائم

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم002، مرجع سبق ذكره، ص.ص2-4.

المالية، مع إمكانية استعانته بالمعدلات والنسب عند وجود كم هائل من البيانات والمعطيات المطلوب دراستها، وليتمكن المدقق من معرفة إن كانت نتائج هذه الإجراءات فعالة أن يأخذ بعين الاعتبار مدى دقتها وموثوقيتها ومدى توفرها، كما يجب عليه وضع مبلغ معين يكون مقبولا ومعتبرا للفرق الذي سيتحصل عليه من المقارنة بين المعطيات الموجودة وتلك المنتظر تحقيقها، تشكل هذه الإجراءات بالنسبة للمدقق أساسا جيدا لوضع حوصلة عن مهمته.[1]

2- المعيار رقم 530 " السبر في التدقيق:

يلجأ المدقق الخارجي إلى هذا المعيار عند تقريره للتطبيق عملية السبر، إذ تطرق هذا المعيار إلى كيفية استعمال هذه الطريقة سواء السبر الاحصائي أو الغير الاحصائي، لاختيار العينة، ووضع الاختبارات الضرورية عليها وتقييم النتائج المتحصل عليها من هذه الطريقة، ويعتبر معيار 530 مكملا للمعيار 500، والذي عالج العناصر المقنعة التي يجب على المدقق جمعها في إطار مهمته، حيث يهدف المدقق الذي يلجأ إلى طريقة السبر للحصول على استنتاجات معقولة عن المجتمع الإحصائي المدروس.

عرف السبر حسب هذا المعيار على أنه: التقنية التي توفر قاعدة مقبولة للخروج بنتائج ذات دلالة من تلك العينة المدروسة والتي يستطيع تعميمها على المجتمع الاحصائي ككل، وهناك نوعان من السبر، السبر الاحصائي وهو ذلك النوع الذي يتميز بالاختيار العشوائي للعينة، وباستعمال نظرية الاحتمالات لتقييم النتائج المحققة بما فيها مخاطر اختيار العينة، أما السبر الغير إحصائي هو الذي لا تتوفر فيه هاتين الخاصيتين.

يجب على المدقق وفق هذا المعيار عند اختيار العينة الأخذ بعين الاعتبار خصائص المجتمع المدروس والتأكد من أنه احصائي بالكامل، وأن حجم العينة متلائم ومتناسب مقارنة بالمجتمع الذي أخذت منه لتفادي المخاطر المحتملة من اختيارها، وعليه أن يختبر تتطابق كل عنصر يختاره مع الأهداف المرجوة، وإذ لم يفده العنصر الذي اختاره يلجأ إلى العنصر البديل له، أما إن لم يتمكن من إجراء الاختبارات الضرورية على العنصر المختار عليه أن يتعامل معه على أنه انحراف محتمل.

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق رقم(520، 570، 610، 620)، ص3-4.

ومن الأجدر به أن يتحقق من أسباب وجود هذه الانحرافات، وأن يقيم مدى تأثيرها على هدفه، ويمكن له عند تحليل الانحرافات التي أوجدها وضعها في مجموعات لها نفس الخصائص، ليتعامل مع كل مجموعة على أنها تحمل نفس المخاطر وأن يطبق عليها نفس الاجراءات.

وفي الأخير إن رأى المدقق أن نتائج السبر لم تتأتى بالإفادة المرجوة على عملية التدقيق فيمكنه أن يطلب من الإدارة أن تتحرى عن الانحرافات التي أوجدها وأن تقوم بالتعديلات الضرورية، وأن يقوم كذلك بالتنسيق بين طبيعة رزنامة عمله وتكملة اجراءات التدقيق المضافة ليتمكن من الوصول إلى الأهداف المرجوة.[1]

3- المعيار رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها:

تطرق هذا المعيار إلى أهم الواجبات التي تقع على المدقق فيما يخص التقديرات المحاسبية، بما فيها تقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة التي لها علاقة معها في إطار تدقيق القوائم المالية، ومنها الواجبات التي تتعلق بالانحرافات المرتبطة بالتقديرات الفردية، كما تعطي مؤشرات عن تحيز متوقع لإدارة المؤسسة.

أطلق لفظ التقديرات المحاسبية على العناصر الموجودة في القوائم المالية والتي لا يمكن قياسها لذا يتم تقديرها، والهدف الذي يسعى إليه المدقق في هذا الإطار هو جمع أدلة الاثبات الكافية والتي تؤكد أن هذه التقديرات جميعها مدونة في القوائم المالية أو تم الاشارة إليها في الملاحق.

يتوجب على المدقق في إطار هذا المعيار أن يلم بجميع أحكام المرجع المحاسبي المطبق والمرتبطة بالتقديرات المحاسبية، وبالكيفية التي تحدد بها إدارة المؤسسة معاملاتها أو الظروف التي تواجهها والتي قد تؤدي إلى الحاجة لاستخدام هذه التقديرات، والالمام كذلك بكيفية قيام الإدارة بها والتأكد من طريقة اعدادها، كما يجب عليه تدقيق التقديرات المحاسبية للسنوات السابقة، ويجب عليه عند تقييمه للاختلالات الجوهرية تحديد نسبة عدم يقينه المرتبط بتقييم تلك التقديرات، فقد تؤثر هذه النسبة على امكانية إدخال عنصر التحيز في التقدير، وعليه أيضا أن يعتمد على حكمه الشخصي لمعرفة أي التقديرات قد تؤدي إلى مخاطر كبيرة.

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم77، مرجع سبق ذكره، ص.ص3-6.

أما فيما يخص ردوده على المخاطر التي سبق وأن قام بتقييمها، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد طبقت المرجع المحاسبي المتعلق بالتقديرات المحاسبية بشكل صحيح ودائم، وأن الطرق التي انتهجتها للقيام بتلك التقديرات ملائمة، أما بالنسبة لتقديرات المحاسبية التي تنجم عنها مخاطر كبيرة يجدر على المدقق القيام بتجميع القدر الكافي من العناصر المقنعة والمرتبطة بقرار الإدارة حول انعكاس التقديرات في القوائم المالية أولا، أو إذا كانت المقيمة منها معقولة ومتناسبة مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق.[1]

4- المعيار رقم 560 "الأحداث اللاحقة":

تطرق هذا المعيار إلى مسؤوليات المدقق حول الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات في اطار تدقيقه للقوائم المالية، وقد حدد هذه الأحداث بأنها تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ إقفال الحسابات وتاريخ تقرير المدقق، وتلك الأحداث التي تقع من تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ المصادقة على القوائم المالية من قبل الجمعية العامة للمساهمين، حيث يدل تاريخ تقرير المدقق على أنه قد أخذ بعين الاعتبار كل الأحداث الواقعة من تاريخ بداية مهمته إلى حين اعداده لتقريره، حيث يحدد المنهج المحاسبي نوعين من الأحداث، تلك التي تعبر عن الظروف السائدة عند تاريخ اقفال الحسابات، وتلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد ذلك التاريخ.

يمكن اعتبار أن الأحداث اللاحقة حسب هذا المعيار هي تلك الأحداث التي وقعت بين تاريخ اقفال الحسابات وتاريخ تقرير المدقق والتي قد علم بها هذا الأخير بعد تاريخ تقريره، وقد حدد المعيار أربعة تواريخ مهمة تاريخ إعداد القوائم المالية، وتاريخ إعداد تقرير المدقق والذي يكون بعد اقفال الحسابات والانتهاء من اعداد القوائم المالية، وتاريخ المصادقة على هذه القوائم من قبل الجمعية العامة للمساهمين، وتاريخ الأخير هو تاريخ نشر تلك القوائم المالية المدققة.

يهدف المدقق حسب هذا المعيار إلى الحصول على الأدلة التي تبتث أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقريره والتي تتطلب احداث بعض التعديلات قد تمت معالجتها وفق ما يقتضيه المنهج المحاسبي المطبق، وأن الأحداث التي علم بها بعد تاريخ تدقيقه كان سيبدي العناية المهنية اللازمة لأجل معالجتها لو أنه علم بها قبل تاريخ تقريره.

[1] المرجع السابق، ص.ص3-9.

من الواجبات التي تقع على المدقق عند مصادفته لأحداث اللاحقة هي قيامه بوضع الاجراءات اللازمة لجمع أدلة الاثبات الكافية والتي تبين أنه قد حدد تلك الأحداث الواقعة بين تاريخ اعداد القوائم المالية وتاريخ تقريره والتي تتطلب إحداث تعديلات، ويجب أن يعتمد على حكمه المهني لتقييم مخاطر هذه الأحداث وتحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق المتضمنة لإدراك المدقق لكافة الإجراءات المتعلقة بالأحداث اللاحقة التي قامت بها الإدارة من أجل أن يتحقق من أنها قد قامت بتحديدها، وأن تتضمن كذلك طلبات للحصول على معلومات من الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة، لمعرفة ما إذا كانت تلك الأحداث قد تؤثر على القوائم المالية في حالات التالية:

- التعهدات الجديدة، أو أخذ قروض أو ضمانات ممنوحة؛
- الشراء أو التنازل عن الأصول المحققة أو المتوقعة؛
- الزيادات في رأس المال، أو طرح أسهم المؤسسة للاكتتاب؛
- نزع الملكية من الإدارة، أو اتلاف أصول نتيجة وقوع كوارث طبيعية؛
- التغيرات الجديدة في الخصوم المحتمل حدوثها؛
- التعديلات المحاسبية الاستثنائية والتي سجلت أو أدرجت؛
- الأحداث ذات الدلالة لتقييم التقديرات أو المؤونات الواقعة والتي تم تسجيلها في القوائم المالية؛
- الأحداث الواقعة أو المحتملة المشككة للطابع التلائمي للطرق المحاسبية لإعداد القوائم المالية، كالأحداث المشككة لمبدأ استمرارية الاستغلال.

كما على المدقق أيضا مراجعة كافة المحاضر المنعقدة بعد تاريخ اعداد القوائم المالية، أما في حالة عدم توفر بعد المحاضر كمحاضر الإدارة فإن إجراءات التدقيق يمكن أن تتخذ شكل تدقيق الدفاتر والوثائق المحاسبية المتوفرة بما فيها الكشوفات البنكية، وعليه أن يطالب الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة بمنحه رسالة تأكيد تثبت أنها قد عالجت كافة الأحداث اللاحقة التي تستوجب تعديلا أو اعطاء معلومات بشأنها.

لا يكون المدقق مجبرا حسب هذا المعيار على القيام بإجراءات اضافية بعد تقديمه لتقريره، إلا إذا أعلمته الإدارة بأحداث تتطلب تعديلات على تقريره، وذلك قبل تقديم تقريره للجمعية العامة للمساهمين، فإن عليه مناقشة هذا الأمر مع الإدارة، أو مع القائمين على الحكم في المؤسسة، وتحديد إن كان من الضروري تعديل القوائم المالية، وفي حالة تعديل القوائم المالية على المدقق أن ينفذ إجراءات التدقيق الاستثنائية والضرورية على تلك التعديلات، أما إذا تعذر عليه ذلك فيمكنه تمديد اجراءات

التدقيق حتى تاريخ التقرير الجديد وإصدار التقرير الجديد على القوائم المعدلة، كما أوضح المعيار كذلك في فقراته عدم التزام المدقق بأي إجراءات تدقيقية على القوائم المالية بعد تاريخ المصادقة عليها ونشرها.[1]

5- المعيار رقم 570 "استمرارية الاستغلال:

تطرق هذا المعيار إلى واجبات المدقق في إطار تدقيقه للقوائم المالية والمرتبطة بتطبيق الإدارة لمبدأ استمرارية الاستغلال في اعدادها لهذه القوائم، فحسب هذا المعيار فإن فرضية الاستغلال تفرض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها مستقبلا، وعلى هذا الأساس يتم اعداد القوائم المالية، ما عادا الحالة التي يقرر فيها تصفية المؤسسة، أو إيقاف النشاط، وتدل هذه الفرضية أن المؤسسة قادرة على تسيير أصولها والوفاء بديونها، ووفق هذا المعيار فإن المؤسسات القطاع العام هي الأخرى تطبق عليها هذه الفرضية أيضا.

مسؤولية تقييم مدى قدرة المؤسسة على المواصلة في نشاطها تقع على إدارة المؤسسة، أما فيما يخص المدقق فإن المسؤولية التي تقع عليه فيما يخص استمرارية استغلال المؤسسة هي:

- مسؤولية تجميع أدلة الاثبات الكافية التي تبرهن أن عملية اعداد القوائم المالية كانت بناءا على استمرار المؤسسة في نشاطها؛
- استنتاج وجود شكوك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار والبقاء.

ويهدف المدقق في هذا الصدد إلى:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة والتي تدل على أن إدارة المؤسسة تطبق مبدأ فرضية الاستغلال عند اعدادها لقوائمها المالية؛
- الوصول إلى الاستنتاجات الدالة على عدم وجود شكوك أو احتمال حول عدم مواصلة المؤسسة لنشاطها مستقبلا؛
- تحديد الأثار الناجمة عنها على تقرير المدقق.

يجب على المدقق حسب هذا المعيار عند قيامه بإجراءات تقييم المخاطر تحديد ما إذا كانت المؤسسة قادرة على الاستمرار في نشاطها والتأكد من عدم وجود أحداث تؤثر على ذلك، وأن يحدد ما إذا قامت الإدارة في السابق من تقييم استمراريتها، وأن يناقش هذا الأمر معها لإيجاد الحلول للجوانب المؤثرة على

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم002، مرجع سبق ذكره، ص.ص2-6.

هذه الفرضية، أو أن يناقش معها أسباب التي جعلتها تعتزم تطبيق هذه الفرضية في حالة عدم تقييمها لها بعد، وعليه الانتباه جيدا طيلة فترة عملية التدقيق من وجود مؤشرات قد تدل على عدم قدرة الكيان على المواصلة.

كما أشار المعيار إلى أن الإدارة قد لا تقوم بهذا التقييم في حالة كانت المؤسسة صغيرة، لكن يمكنها معرفة ذلك من المعرفة المعمقة للنشاط ومن توقعاتها المستقبلية، وفي حالة تمويل المؤسسة عن طريق قروض من الملاك، فإنه من المهم ألا يقوم هؤلاء بسحب تلك الأموال، وهذا ما يعمل المدقق على تقديره، ومن الممكن أن يطلب منهم تصريحا كتابيا بعدم سحب تلك الأموال.

كما على المدقق أيضا الاستفسار حول علم الإدارة بالظروف التي قد تؤثر على قدرة المؤسسة على الاستمرار والتي يمكن أن تحدث بعد الفترة التي سبق وأن قام بتقييمها، مع وجوب وضعه اجراءات تدقيق اضافية إذا ظهر له شك في قدرتها على المواصلة في نشاطها، ويمكن أن تتمثل هذه الاجراءات فيمايلي:

- يطالب الإدارة بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها إن لم تقم بها بعد؛
- توجيه الإدارة لوضع خطط عمل مستقبلية لتفادي المشاكل التي سبق وأن حددها أثناء عملية تقيم استمرارية استغلال المؤسسة، وتقدير إمكانية إنجاز هذه الخطط من قبل الإدارة؛
- مطالبة الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة عند الضرورة بتقديم تصريحات كتابية له فيما يخص مدى قابلية تلك الخطط لتنفيذ؛

في حالة ما إذا رأى المدقق وفق رأيه الشخصي أن تطبيق فرضية الاستغلال من قبل الإدارة غير ملائم، وجب عليه التعبير عن رأيه بالرفض، وهذا بسبب عدم تقديم القوائم المالية لمعلومات تدل على أن تطبيق فرضية الاستغلال من قبل الإدارة ملائم، أما إذا رفضت الإدارة القيام بالتقييم أو إكمال التقييم السابق، على المدقق أن يعيد النظر في تقريره، وعليه كذلك ابلاغ الجهات القائمة على الحكم في المؤسسة بالأحداث أو الظروف التي اكتشفها والتي توضح عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار والبقاء لمدة أطول، وإن لاحظ وجود تأخير في المصادقة على القوائم المالية من قبل الإدارة أو القائمين على الحكم وجب عليه تحري سبب ذلك، لمعرفة ما إذا كانت هناك مؤشرات دالة على وجود شكوك حول تطبيق تلك الفرضية.[1]

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23، مرجع سبق ذكره، ص.ص3-7.

المطلب الثالث: معايير الاستعانة بأعمال الأخرين

هناك نوعان من المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت لتوضيح واجبات المدقق والمسؤوليات التي تقع على عاتقه عند قيامه بالاستعانة بأعمال المدققين الداخليين أو الخبراء الأخريين العاملين في مجال غير مجال المحاسبة والتدقيق، وأكدت على الدور الكبير لهم في تجميع العناصر الكافية والملائمة عن وضعية المؤسسة وعلى مصداقية قوائمها المالية.

الفرع الأول: المعيار رقم610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"

يوضح هذا المعيار شروط استعانة المدقق الخارجي بأعمال المدقق الداخلي في المؤسسة محل التدقيق، وأوضح كذلك أهمية أعمال المدقق الداخلي بالنسبة للمدقق الخارجي كونها دلالة لقيامه بمهمته، وفسر المعيار أيضا العلاقة التي تجمع كلا الوظيفتين، فعلى المدقق أن يأخذ في الحسابان أعمال المدقق الداخلي والأثار المحتملة على اجراءات التدقيق الخارجي، كما أشار إلى أن أهدافهما تتشابه نوعا ما، لكن بالرغم من استقلالية المدقق الداخلي إلا أنها ليست بدرجة الاستقلالية المطلوبة من المدقق الخارجي، لذا على هذا الأخير تحمل المسؤولية الكاملة لإبداء رأيه دون أن يحمل المدقق الداخلي جزءا من هذه المسؤولية عن ذلك الرأي.

يبين هذا المعيار الأهداف التي يسعى المدقق الخارجي لتحقيقها عند استعانته بأعمال المدقق الداخلي والتي تتمثل في تحديد إلى أي مدى يمكنه استخدام أعماله، وما مدى ملائمة تلك الأعمال لاحتياجاته.

ويتوجب على المدقق في إطار هذا المعيار تحديد ما إذا كانت أعمال المدقق الداخلي ملائمة لاحتياجاته أم لا، فإن كانت ملائمة لاحتياجاته عليه القيام بتحديد أثر تلك الأعمال على برنامج عمله، وامتداد إجراءات عملية التدقيق، وهذا من خلال تقييمه لـ:

- ✓ مدى موضوعية المدقق الداخلي وارتباطه بإدارة المؤسسة والقيود المفروضة عليه من قبلها؛
- ✓ إمكانية تواصل المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي بكل حرية؛
- ✓ الكفاءة العالية التي يتمتع بها المدقق الداخلي؛
- ✓ إمكانية تواصل المدقق الداخلي مع المسيرين بالمؤسسة، وإن كان يقدم لهم بصفة دورية التقارير المعدة من قبله؛
- ✓ احتمالية تضارب المسؤوليات بالنسبة للمدققين الداخلين؛

- ✓ إذا كانت الإدارة هي المسؤولة عن قرارات توظيف المدققين الداخليين؛
- ✓ إذا كانت هناك قيود أو شروط تفرضها الإدارة على هؤلاء المدققين؛
- ✓ إذا كانت الإدارة تعمل بالتوصيات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي؛

ولتحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة وامتداد اجراءات عمل المدقق الخارجي عليه أن يأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأعمال المنجزة من قبل المدققين الداخلين أو تلك التي سيتم انجازها لاحقا، وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة على مستوى تأكيدات التدفقات والتي من أهمها أرصدة الحسابات والمعلومات الموجودة في القوائم المالية، بالإضافة إلى درجة الذاتية الكامنة في تقييم العناصر المقنعة التي جمعها المدققون الداخليون بناءا على تأكيدات سابقة.

وفي الأخير أشار المعيار إلى أهمية توثيق المدقق الخارجي للنتائج المتحصل عليها من خلال استعماله لأعمال المدقق الداخلي، وكذا توثيقه للجميع الإجراءات التي قام بها في هذا الإطار.[1]

الفرع الثاني: المعيار رقم 620 "أعمال خبير معين من طرف المدقق"

تطرق هذا المعيار إلى واجبات المدقق والتي عليه تطبيقها عند استعانته في مهمته بخبير يختاره للقيام بمراقبة تتطلب خبرة في مجال أخر من غير المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى تبيان كيفية استعمال استنتاجات ذلك الخبير، إلا أنه لا يعالج الحالات التي سبق وأن تم الإشارة إليها في المعياريين رقم 220 و500، وعرف المعيار الخبير المعين من قبل المدقق الخارجي على أنه شخص طبيعي أو هيئة لها خبرة في مجال أخر يختلف عن المحاسبة والتدقيق، يستعين به المدقق لتدعيمه في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة لقيامه بالمهمة.

من المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق في خصوص استعمال أعمال الخبير هي مسؤولية تعبيره عن رأيه، فإن اعتماده على الخبير لا يعني تحميله جزءا من المسؤولية، وإن كانت تلك الاستنتاجات التي توصل إليها الخبير ذات دلالة يمكنه اعتمادها كعناصر مقنعة.

يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى تحديد الحالات التي يمكنه خلالها الاستعانة بخبير ما، وفي حالة الاعتماد عليه يجب أن يحدد ما إذا كانت أعماله ملائمة لاحتياجات عملية التدقيق.

[1] المرجع السابق، ص.ص3-6

وحسب هذا المعيار فإنه يتوجب على المدقق أن يتأكد من ضرورة تعيين خبير في اطار تجميعه للعناصر المقنعة، كما يجب عليه تقييم الكفاءات والمهارات والموضوعية التي يجب أن تتوفر في هذا الخبير مقارنة بالاحتياجات المطلوبة لعملية التدقيق، وقد تتعلق هذه الكفاءة والمهارات بالتجربة الشخصية السابقة للخبير والمقابلات معه، بالإضافة إلى المقابلات مع المدققين الأخرين أو الأشخاص المعتادين على أعمال نفس الخبير، معرفة المؤهلات التي يمتلكها من خلال انتسابه لهيئات أو جمعيات ناشطة في نفس مجاله، وكذا الإصدارات من الكتب المؤلفة من قبله، ولتقييم كفاءات ومهارات هذا الخبير قد تخضع أعماله إلى معايير تقنية أو قواعد مهنية تابعة لمجال عمله.

كما يجب على المدقق أيضا أن يتمتع بقدر كاف من المعرفة ضمن ميدان الخبير الذي سيعينه حتى يتسنى له تحديد طبيعة وامتداد وأهداف أعمال الخبير مع مراعاة احتياجات مهمته، وتقييم مدى ملائمة تلك الأعمال لهذه الاحتياجات، وعليه أن يتفق كتابيا مع الخبير المعين على ذلك، وعلى مختلف الأدوار والمسؤوليات التي سيتحملها كلا الطرفان، بالإضافة إلى تقييمه لـ:

- مدى فعالية ملاحظات واستنتاجات هذا الخبير، وارتباطها مع أدلة الإثبات المجمعة من قبل المدقق؛
- عند استخدام الخبير لفرضيات أو طرق معينة عند القيام بأعماله، على المدقق تقييم مدى ملائمة وقبول هذه الفرضيات لمجال الخبرة؛
- تحديد مصادر المعطيات القاعدية المستخدمة من قبل الخبير والتي يراها مناسبة لأعماله والقيام بالمراجعة عن طريق السبر كذلك إن اقتضت الضرورة ذلك.

وفي الأخير تطرق المعيار إلى وجوب الإشارة إلى أعمال الخبير في تقرير المدقق الخارجي الغير المعدل، وعلية التنويه كذلك أن الاستعانة بهذا الخبير لا تنقص من مسؤوليته والتي تخص التعبير عن الرأي حول القوائم المالية.[1]

المطلب الرابع: معيار رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"

تطرق هذا المعيار إلى ضرورة التزام المدقق بتشكيل رأي غير معدل حول القوائم المالية التي قام بتدقيقها، وأن يكون شكل هذا التقرير ومضمونه وفق ما نصت عليه المعايير الجزائرية للتدقيق، والمقصود بالرأي المعدل حسب المعيار هو ذلك الرأي الذي عبر عنه المدقق من خلال الاستنتاجات التي

[1] المرجع السابق، ص.ص3-8.

توصل إليها أثناء عملية التدقيق والذي يجب أن يمس جميع الجوانب المهمة في إعداد القوائم المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق.

تتمثل أهداف المدقق من خلال هذا المعيار في تكوين رأي حول القوائم المالية المدققة، بناءا على استنتاجات تم استنباطها من مختلف أدلة الإثبات التي قام بتجميعها المدقق، ويعبر عن هذا الرأي كتابيا في تقرير يعده المدقق.

يتوجب على المدقق في إطار هذا المعيار أن يشكل رأيه فيما يخص أن إعداد القوائم المالية قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، وأن يذكر إن كان قد حصل على الأدلة اللازمة لتأسيس رأيه أم لا، وأن تلك القوائم المالية لا تحتوي على انحرافات أو أخطاء جوهرية، وإن هو تأكد من ذلك فعليه أيضا أن يعبر عن هذا برأي غير معدل، كما يجب أن يدون المدقق رأيه في تقرير كتابي يحتوي على عنوان يظهر أن التقرير قد تم إعداده من قبل مدقق مستقل، وأن يحتوي كذلك على المرسل إليه وفقرة تمهيدية تذكر:

- ✓ تعريفا للمؤسسة محل التدقيق؛
- ✓ القوائم المالية التي تم تدقيقها؛
- ✓ ملخص للطرق المحاسبية المعتمد عليها من قبل المؤسسة؛
- ✓ تاريخ إقفال الحسابات والفترة التي تغطيها القوائم المالية التي تم تدقيقها.

يجب عليه أن يشير في تقريره أيضا إلى مسؤولية المسيرين الاجتماعيين حول إعداد القوائم المالية وخلوها من الانحرافات الجوهرية، وإلى مسؤوليته أيضا حول التعبير عن مصداقية هذه القوائم، وعلى التقرير أن يحتوي أيضا على شرح مبسط لعملية التدقيق، بالإضافة إلى وضع تاريخ التقرير وعنوان المدقق في أخره، وذكر بعض من المعلومات الاضافية التي تحدث تزامنا مع القوائم المالية، وفي الأخير أعطى المعيار نموذجا يمكن أن يستعين به المدقق أثناء إعداده لهذا التقرير.[1]

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم150، مرجع سبق ذكره، ص.ص3-4.

خلاصة الفصل:

تعد المعايير الجزائرية للتدقيق بمثابة قفزة نوعية في ميدان التدقيق بالجزائر، فمن خلال هذه المعايير تسعى الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي إلى التطوير من المهنة ودفعها للسير على خطى دولية لتصبح المؤسسات الجزائرية قادرة على التعاون أو المنافسة مع المؤسسات الدولية.

فقد قامت لجنة اصدار المعايير تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة بتبني 16 معيارا من بين المعايير الدولية للتدقيق إلى حد الساعة بغية توحيد تنظيم المهنة مع مختلف دول العالم، ومعظم هذه المعايير التي تم تبنيها تمس جوانب مهمة في مجال التدقيق، حيث تسعى لإرشاد محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين إلى الطرق الصحيحة التي يجب عليهم اتباعها من أجل الحصول على أدلة الإثبات الضرورية التي تساعدهم على تأسيس رأيهم حول صحة وسلامة القوائم المالية المدققة، وتوجههم نحو الاجراءات الواجب عليهم اتباعها في مختلف الحالات التي تواجههم والتي تدخل ضمن الموضوع الذي ينص عليه المعيار، ليجد المدقق من خلالها الحلول لمختلف المشاكل والعراقيل التي يمكن أن تواجهه، ويمكنه كذلك تفادي حدوث المخاطر المحتملة أثناء مهمته.

وبالرغم من التشابه الكبير بين هذه المعايير ونظيرتها الدولية، إلا أن الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق لاتزال تتباطئ في تبني المجموعات المتبقية من هذه المعايير، وهذا راجع إلى عدة أسباب من بينها الوقت الكبير الذي تأخذه عملية دراسة وتقييم المعيار المراد تبنيه، وعملية إعداد مسودة للمعيار المحلي، بالإضافة إلى الجهد والتكلفة التي يمكن أن تتطلبها عملية التبني.

تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق كذلك في خلق قيمة مضافة لمهنة التدقيق، وهذا من خلال الدور الكبير الذي تلعبه في زيادة ثقة المساهمين والملاك في المدقق ورأيه، فنظرا للأزمات المالية والفساد الاداري والمالي الذي عاشته معظم دول العالم سابقا، انهارت سمعة التدقيق وفقدت الثقة من قبل الملاك والمساهمين وأصحاب المصالح مع المؤسسات، لذا فإن تبني هذا النوع من المعايير كفيل بجعل المدقق يمارس مهمته وفق ما تقتضيه مبادئ وقواعد الحوكمة، وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفصل الموالي لمعرفة ما إذا كانت هذه المعايير تساهم بصفة أو بأخرى في تفعيل مبادئ الحوكمة داخل المؤسسات والتي من أهمها المؤسسات العمومية الاقتصادية.

الفصل الثالث:

إرساء مبادئ الحوكمة في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

تمهيد:

تعتبر حوكمة الشركات من بين أهم الأنظمة التي تم استحداثها مع انفصال ملكية الشركات وازدياد الأزمات المالية التي مست أبرز شركات العالم وأشهرها، وقد تبنتها العديد من الهيئات والمنظمات الدولية من بينها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والتي أصدرت عدة مبادئ في إطار حوكمة الشركات أهمها الشفافية والمساءلة والحفاظ على حقوق المساهمين في المؤسسات، ولقد تم وضع عدة آليات رقابية لتعزيز هذه المبادئ على مستوى هذه المؤسسات، أهمها التدقيق الخارجي الذي بدوره يقوم على عدة قواعد وشروط من بينها الالتزام بالمعايير الدولية والمحلية للتدقيق لضمان العدالة والمصداقية للقوائم المالية، ولهذا سنتعرف على نظام الحوكمة في الجزائر وكيفية إرساء مبادئه بواسطة المعايير الجزائرية للتدقيق، ولهذا الصدد يمكننا تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: التأصيل النظري لحوكمة الشركات،

المبحث الثاني: آليات حوكمة الشركات وركائزها،

المبحث الثالث: تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لضمان حوكمة المؤسسة الاقتصادية العمومية.

المبحث الأول: التأصيل النظري لحوكمة الشركات

بعد الانهيارات والأزمات التي شهدتها أغلب المؤسسات العالمية كان لابد من إيجاد نظام رقابي فعال بإمكانه فرض الرقابة الصارمة على مختف المؤسسات والدفع بها إلى تطبيق مختلف المبادئ والقواعد التي تضمن الشفافية والإفصاح في جميع تعاملاتها والذي من شأنه أن يبعث الاطمئنان والثقة في نفوس المساهمين في هذه المؤسسات وأصحاب المصالح معها، وعليه قسمنا هذا المبحث إلى أربعة مطالب، المطلب الأول بعنوان نشأة حوكمة الشركات ودوافع ظهورها، المطلب الثاني بعنوان مفهوم الحوكمة وخصائصها، المطلب الثالث بعنوان أهمية الحوكمة وأهدافها، أما المطلب الرابع والأخير حمل عنوان مبادئ حوكمة الشركات.

المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات ودوافع ظهورها

الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات

بعد أن أصدرت الولايات المتحدة الأمريكية عدة مصطلحات من بينها مصطلح الخصخصة في مختلف دول العالم، أطلقت مصطلحا جديدا يطلق عليه بالحوكمة أو بالإدارة الرشيدة للمؤسسات، وجاءت هذه التسمية كترجمة للمصطلح الانجليزي **Corporate Governance**، وبدأ كل من البنك وصندوق النقد الدوليين في قياس مدى التزام الأسواق المالية العالمية بأسس هذا المصطلح وهذا من خلال وضع عدة معايير في إطار برامج الإصلاح الاقتصادي المطبقة دوليا، وركز هذا المصطلح على عدة نقاط لإدارة المؤسسات والاقتصاد بصفة عامة، من أهمها فرض الشفافية في تعاملات المؤسسة وعملياتها المحاسبية وفي عرض قوائمها المالية، وكذا تطبيق معايير الشفافية في التعاملات مع المستثمرين والبنوك التي تمنح القروض للمؤسسات لتفادي الأزمات المصرفية، وإيجاد طرق مجدية للقيام بها في حالات الإفلاس والتي من شأنها توزيع المخاطر بطريقة عادلة بين المساهمين[1].

ولقد ظهر مفهوم حوكمة الشركات (**Corporate Governance**) مؤخرا عام 1997، بعد حدوث الأزمات المالية في المؤسسات والتشريعات المنظمة لنشاطات هذه المؤسسات، وقد نتج نظام حوكمة الشركات بعد إجراء العديد من التحليلات والدراسات حول سبب هذه الأزمات من قبل المؤسسات والهيئات الدولية، والتي من أبرزها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OECD**، والتي قامت بإصدار عدة

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، القاهرة، 2010، ص.130.

مبادئ للحوكمة عام 1999، والتي هدفت من وراءها إلى تدعيم كافة الدول في تطوير إطار قانوني ومؤسسي لتطبيق هذه الحوكمة، وهذا من أجل الحفاظ على كفاءة الأسواق المالية واستقرارها[1].

الفرع الثاني: دوافع ظهور حوكمة الشركات

لقد تعددت الأسباب والدوافع التي أدت إلى ظهور الحاجة لوجود نظام الحوكمة والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. **عولمة أسواق رأس المال:** أدى ظهور العولمة وانتقال الدول إلى الاقتصاد الحر وانفتاح الأسواق المالية إلى فتح المجال نحو خلق أسواق جديدة عبر دول العالم وتوسع أنشطة مؤسساتها مما ساعدها على زيادة أرباحها، الأمر الذي ساهم بشكل ايجابي على اقتصاديات الدول التي تنتمي إليها هذه المؤسسات، ولكن هذا التحرر في الاقتصاد والذي نتج عنه التحرر في الأسواق المالية، نجم عنه انفصال ملكية المؤسسات عن إدارتها وكبر حجم الشركات الذي أدى إلى ضرورة إيجاد آليات رقابية جديدة من شأنها حماية رؤوس أموال المؤسسات وحماية حقوق المساهمين[2].
2. **الأزمة المالية الأسيوية سنة 1997:** والتي كانت عبارة عن أزمة ثقة في المؤسسات والهياكل التي تنظم نشاط العمال والعلاقات بينهم وبين الحكومة، حيث ظهرت أثناء هذه الأزمة العديد من المشاكل المتعلقة بالموظفين وغيرهم، وتفاقم الديون قصيرة الأجل للمؤسسات دون إعلام المساهمين بذلك، وإخفاء ذلك من خلال التلاعب في الأنظمة المحاسبية[3].
3. **تزايد نسب الفساد المالي بكبرى الشركات:** ومثال لذلك الفساد الذي طال كل من شركة **Enron**و **World Com** سنة 2001، وهذا بسبب تواطؤ هذه الشركات مع شركات عالمية خاصة بالتدقيق من أجل إعطاء المصداقية لقوائمها المالية والتي لم تكن تعبر عن واقع الحقيقي لها، هذا ما دفع بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لإصدار مبادئ لحوكمة الشركات.
4. **نظرية الوكالة:** يعد ظهور ما يعرف بنظرية الوكالة السبب الرئيسي في نشوء تعارض كبير بين أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين هذا ما زاد من حتمية وجود قوانين ولوائح تنظيمية تحكم

[1] أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي للنشر، الإسكندرية، مصر، 2012، ص. 92.
[1] مالطي سناء، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2020، ص. 13.
[3] العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر،2016، ص. 14.

العلاقة الموجودة بينهما، وتعمل على الحفاظ على مصالح المساهمين من أي انحرافات أو تلاعبات تصدر من أعضاء مجلس الإدارة بهدف تحقيق مصالحهم الخاصة[1].

إن التحليل السائد في التيار التعاقدي لفهم مجلس الإدارة كأحد مكونات نظام حوكمة الشركات هو نظرية الوكالة الإيجابية، حيث تأخذ هذه النظرية اسمها من علاقة الوكالة التي يعتقد أنها تربط المدراء بأصحاب الشركة وهم المساهمين، والتي ترى أن الافراط في حرية اتخاذ القرار من جانب المديرين هو السبب الرئيسي وراء ضعف أداء المؤسسات، وأنه يجب الحفاظ على حجم مجلس الإدارة عند الحد الأدنى من الأعضاء لتجنب التحالفات والصراعات الجماعية بينهم[2].

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات

الفرع الأول: تعريف حوكمة الشركات

يمكننا تعريف حوكمة الشركات على أنها: الإجراءات التي يتم استخدامها من طرف المساهمين وأصحاب المصالح مع المؤسسة من أجل متابعة المخاطر التي تسببها الإدارة والرقابة عليها، وعليه فالحوكمة نظام بمقتضاه يتم إدارة المؤسسات ومراقبتها[3].

تعرف كذلك على أنها: هي أنظمة يتم بموجبها إدارة المؤسسة بهدف تعظيم مستوى أداءها، وفرض الرقابة عليها طبقا لهيكل يحدد توزيع الحقوق والالتزامات فيما بين أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، ويضع القواعد والإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات الخاصة بأمور المؤسسة[4].

وتعتبر حوكمة الشركات كذلك: مجموعة من الأليات التنظيمية التي لها أثر في تحديد السلطات والتأثير على قرارات المديرين والتحكم في سلوكياتهم، بالإضافة إلى أنها عبارة عن نظام يتم من خلاله توجيه المؤسسات والسيطرة عليها لتبقى في المجال الصحيح[5].

---

[1] بن شهيدة فضيلة، دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2017، ص.14.

[2] Mamadou Toé, Diversité et Gouvernance des Entreprises « Contribution à la question de la représentativité des femmes dans les instances de Gouvernance et ses enjeux », Thèse de Doctorat en sciences de Gestion, Université PARIS-EST, France, 2012, p44.

[3] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (مفاهيم- المبادئ- التجارب) - تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2005، ص. 9.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص133.

[5] JI-YONG LEE, LA Gouvernance D'entreprise et L'hybridation : le Cas de L'ASIE, Thèse de Doctorat en sciences Economiques, Université MONTESQUIEU-BORDEAUX IV, Ecole DOCTORALE de SCIENCES ECONOMIQUES, GESTION ET DEMOGRAPHIE (ED42), France, 2011, p24.

يمكن القول إن الحوكمة هي الطريقة التي تسير من خلالها الكيانات الاجتماعية سواء الدولة أو أحد المؤسسات أو الشركات، بحيث تقوم على عدة مبادئ وإجراءات من شأنها التأثير على كيفية استخدام السلطة أو القوة من قبل الجهة الحاكمة، يتم من خلالها رسم مختلف السياسات والاستراتيجيات وتوضيح الطريقة لتنفيذها[1]، وتشتمل الحوكمة على عدة عناصر يمكن تلخيصها في الشكل الموالي:

وعموما هي عبارة عن مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحكم العلاقة بين المؤسسة والمساهمين وجميع أصحاب المصالح، وتقدم الحوكمة الإجابات على مجموعة من التساؤلات من بينها، كيف يمكن للمساهمين معرفة أن الإدارة لا تسيء استغلال أموالهم، وأنها تسعى لرفع ربحية أسهمهم، وأنها تولي الاهتمام الكافي بمصلحة العامة للمجتمع، وكيف يمكن لهؤلاء المساهمين فرض رقابتهم على الإدارة بشكل فعال[2].

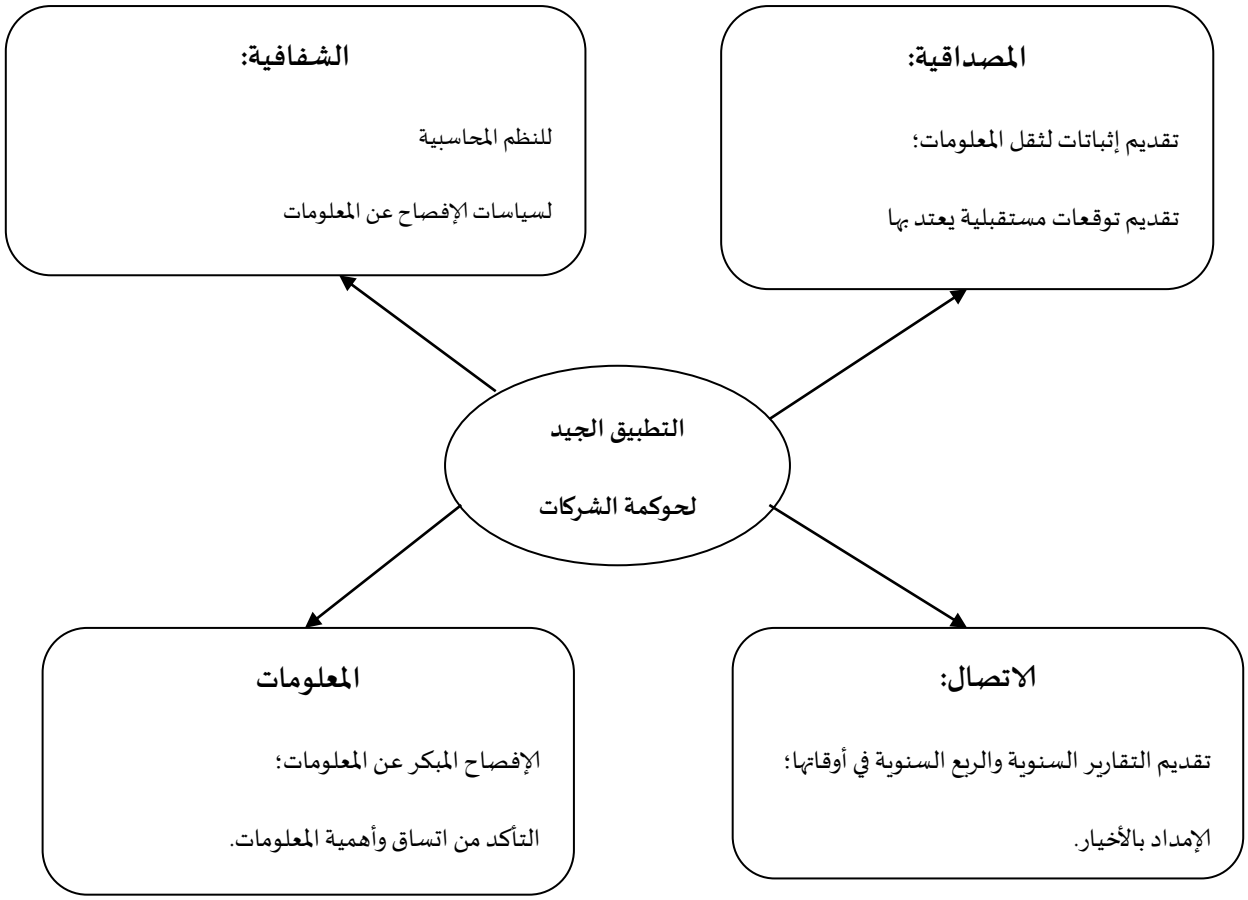
الفرع الثاني: خصائص حوكمة الشركات

يتميز نظام الحوكمة بعدة خصائص يمكننا تلخيصها فيما يلي:[3]

1- **الانضباط:** أي إتباع السلوك السوي والذي يتناسب مع أخلاقيات المهنة،
2- **الشفافية:** أي تقديم صورة صحيحة وحقيقية عن الواقع،
3- **الاستقلالية:** معناها الابتعاد عن الانحياز في العمل،
4- **المساءلة:** إمكانية مساءلة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لتقييم أعمالهم،
5- **المسؤولية:** معناه التحلي بروح المسؤولية اتجاه جميع أصحاب المصالح في المؤسسة،
6- **العدالة:** تحقيق المساواة بين جميع أصحاب المصالح وضمان حق كل منهم،
7- **المسؤولية الاجتماعية:** أي اعتبار المؤسسة بأنها مواطن صالح في المجتمع.

[1] محي الدين شعبان توق، الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد من منظور اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، الطبعة الأولى، دار الشروق للنشر والتوزيع، 2014، ص45.
[2] أحمد علي خضر، مرجع سبق ذكره، ص. 82.
[3] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 3.

الشكل (III-01): مميزات التطبيق الجيد لحوكمة الشركات



المصدر: تومي مليكة، تغليسية لمين، إفرازات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وتصريفها لغرض الإفصاح وجودة المعلومات المالية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، مجلد12، العدد24، 2017، ص225.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات.

الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات.

زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات بعد الانهيارات والأزمات الاقتصادية التي عرفتها معظم دول العالم، والتي مست بكبرى شركاتها وألحقت بها العديد من الخسائر الفادحة، وهذا راجع للانحرافات التي ظهرت على مستوى حساباتها وقوائمها المالية ومحاولة تعظيم أرباحها والمبالغة في قيمتها، فضلا عن عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني والأخلاقي للعاملين فيها، كل هذا وغيرها من الأمور التي استدعت اللجوء إلى الحوكمة كحل لمختلف المشاكل الشفافية والإفصاح التي تعاني منها مختلف المؤسسات.[1]

[1] علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص33.

كما تكمن أهمية الحوكمة في النقاط التالية كذلك:[1]

- تعتبر الحوكمة مهمة إلى حد كبير بالنسبة إلى حملة الأسهم والمستثمرين الجدد داخل المؤسسات، وهذا بفعل ما تضفيه من ثقة وطمأنينة في نفوسهم، مما يؤكد لهم أن أموالهم وممتلكاتهم ليست في خطر، حيث جاءت الحوكمة لتضيق الفجوة بين ملاك الشركات ومسيرها، التي تحصل نتيجة محاولة المسيرين لفعل بعض الممارسات التي من شأنها تحقيق أهدافهم المشبوهة وتحقيق مصالحهم الشخصية على حساب مصالح الملاك؛
- يمكن لحوكمة الشركات أن تعطي نتائج ايجابية تمتد إلى أسواق رؤوس الأموال، وهذا من خلال تطبيق معايير تعزز من كفاءة وفعالية هذه الأسواق، وتقديم المعلومات المناسبة والضرورية لمحتاجيها من المستثمرين حتى يتمكنوا من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، والتعرف على مستوى المخاطر المحتملة، ومنه يمكن لأسواق المال أن تخصص الأموال التي تحصل عليها لدعم الشركات والحرص على إدارتها بشكل المناسب؛
- تلعب الحوكمة الدور الأكبر في دعم الاقتصاد الوطني وهذا من خلال مساهمتها في استقرار واستمرارية النشاط الاقتصادي، ومنع الفساد بمختلف أنواعه لاسيما في القطاع العام.

بالإضافة إلى ذلك تبرز أهمية الحوكمة في المنافع الآتية التي تحققها:[2]

- التقليل من حالات الإفلاس والأزمات المالية، زيادة إلى تعظيمها لقيمة المؤسسة في السوق والحفاظ على بقاءها واستمراريتها؛
- يمكنها تحديد مصير المؤسسات واقتصاديات الدول، وهذا من خلال آلياتها المتعددة وتطبيق قواعدها التي من شأنها خلق سوق تمتاز بالشفافية والإفصاح؛
- تعود أهمية حوكمة الشركات بالنفع على القطاعين العام والخاص، فهي تسعى لتحقيق الشفافية واتخاذ القرارات الصائبة على كلا القطاعين؛
- تظهر أهمية الحوكمة كذلك من خلال الفصل بين الملكية والإدارة من جهة وبين حملة الأسهم والإدارة من جهة أخرى، وكذلك الفصل بين المسؤوليات على مستوى الهرم الإداري للمؤسسة، وهذا الفصل كفيل بتحقيق الفعالية في الأداء والحفاظ على مصالح مختلف الأطراف؛

[1] طالب عبد العزيز، بلمداني محمد، مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد04، العدد02، 2020، ص98-99.
[2] علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص34.

- للحوكمة دور فعال في جذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية، والقضاء على هجرة الاستثمارات إلى خارج البلد.

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات.

تسعى حوكمة الشركات من خلال التطبيق الجيد لمبادئها إلى تحقيق عدة أهداف وغايات، يمكننا تلخيصها في النقاط التالية:[1]

- التوفيق بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين في المؤسسة، والعمل على منع الممارسات الغير أخلاقية والغير مهنية من قبل الإدارة؛
- التخفيض من أضرار المحتملة نتيجة التعرض للمخاطر المالية والاستثمارية؛
- الحفاظ على حقوق المساهمين والملاك من خلال الالتزام باستراتيجيات استثمارية وقواعد عمل سليمة؛
- الرفع من قيمة الأسواق المالية بسبب مساهمتها في تنمية المدخرات المالية؛
- زيادة الثقة في آليات الاقتصاد الوطني؛
- ممارسة المساءلة على المسؤولية الاجتماعية والتقيد بمبدأ الشفافية؛
- السعي للرفع من مستوى الأداء لمختلف المؤسسات والبنوك،
- الالتزام بالقيم والممارسات الأخلاقية للحفاظ على سمعة المؤسسة في السوق؛
- فتح المجال أمام المؤسسات للانفتاح على الأسواق العالمية؛
- الحرص على التزام المؤسسات بأخلاقيات المهنة والالتزام بمختلف القوانين والقواعد الرقابية والإشرافية.

المطلب الرابع: مبادئ حوكمة الشركات

الفرع الأول: المبادئ الصادرة عن مؤسسة التنمية التعاون الاقتصادي (OCDE)

بعد تطبيق مصطلح حوكمة الشركات على مختلف المؤسسات والبنوك العمومية والخاصة سارعت العديد من المنظمات والهيئات لتنظيم هذه المهنة من بينها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي أصدرت عدة مبادئ في إطار حوكمة الشركات والتي يمكننا تلخيصها فيما يلي:

[1] نفس المرجع، ص43-44.

1- مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

وقد نص المبدأ على أنه: "ينبغي على إطار الحوكمة أن يشجع الشفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون وأن يحدد توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية"، ولكي يتم ضمان وضع إطار فعال لحوكمة الشركات، فلابد من وجود قانون أساسي لها يمكن الاستناد عليه عند عملية التعاقد، ولضمان وجود هذا الإطار لابد من تطبيق بعض التوجيهات والإرشادات الموضحة فيما يلي:[1]

1-1 يجب أن يكون الهدف وراء تأسيس إطار حوكمة شركات التأثير على الأداء الاقتصادي العام، وبناء أسواق جديدة تتمتع بمستوى عال من الشفافية والنزاهة؛

1-2 يجب أن تتوافق احتياجات تطبيق حوكمة الشركات مع القوانين والتنظيمات السارية المفعول، وأن يكون من السهل تطبيقها على أرض الواقع؛

1-3 من الضروري أن يتم توزيع المسؤوليات على مختلف الهيئات ضمن نطاق اختصاص تشريعي معين يخدم المصلحة العامة؛

1-4 يجب على الهيئات التنظيمية والتنفيذية أن تتمتع بالسلطة الكافية والضرورية للقيام بواجباتها، مع إلزامية أن تكون قراراتها نزيهة ومفهومة وأن تقدم في الوقت المناسب.

2- مبدأ حقوق المساهمين:

وحسب هذا المبدأ يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين داخل المؤسسات، والتي تشمل:[2]

- ✓ التأكد من صحة طرق تسجيل الملكية؛
- ✓ التحويل الحقيقي لملكية الأسهم؛
- ✓ ضمان توفير المعلومات الضرورية للمساهمين في الوقت المناسب؛
- ✓ حضور المساهمين الاجتماعات الخاصة بالمؤسسة والتصويت عل مختلف القرارات؛
- ✓ التوزيع العادل للأرباح السنوية على المساهمين؛

[1] تحريشي جمانة، حوكمة الشركات... المفهوم والمبادئ، مجلة البدر، مجلد04، العدد06، 2012، ص128.
[2] حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، طبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص66.

ومن بين المعلومات التي يحق للمساهمين الحصول عليها ما يلي:[1]

- مختلف المعلومات حول التعديلات التي قد تطرأ على النظام الأساسي للمؤسسة، أو في إحدى المواد المنصوص عليها في قانونها التأسيسي لها؛
- المعلومات المتعلقة بإصدار أسهم إضافية وطرحها للاكتتاب؛
- المعلومات المتعلقة بأي تعاملات مالية قد تؤدي بالمؤسسة إلى الإفلاس.

3- المعاملة المتكافئة للمساهمين:

جاء في هذا المبدأ أنه: "يجب على إطار حوكمة الشركات أن يكفل المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين كصغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين في الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم"، وعليه يجب:[2]

- أن يتم التعامل مع المساهمين بنفس المعاملة، وينظر إليهم على أنهم سواسية؛
- رفض عملية تداول الأسهم التي ليست مبنية على أسس الإفصاح والشفافية المطلقة؛
- أن تتم عمليات التصويت بواسطة الأمناء أو المفوضين، وأن يكون ذلك حسب الشروط المتفق عليها مع المساهمين؛
- ضمان التعامل المتكافئ مع مختلف المساهمين؛
- أن يتم الإفصاح من قبل أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين عن مختلف المصالح التي يمكن أن ترتبط بعمليات تمس بمصلحة المؤسسة.

4- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

لا يضمن إطار حوكمة الشركات حقوق المساهمين فحسب بل ينبغي عليه كذلك ضمان حقوق مختلف أصحاب المصالح مع المؤسسة، وهذا من خلال اعترافه بحقوقهم وفق ما ينص عليه القانون، وعليه العمل على تشجيع التعاون بين أصحاب المصالح والمؤسسات في مجال الاستثمار وخلق الثروة وتحقيق الاستدامة المبنية على أسس مالية سليمة، بالإضافة إلى أنه:[3]

- يجب حماية ما يكفله القانون من حقوق لأصحاب المصالح مع المؤسسات؛

[1] المرجع نفسه، ص67.
[2] يحي سعيدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، مجلد05، العدد01، 2012، ص188.
[3] حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، مرجع سبق ذكره، ص69.

- ينبغي تقديم التعويضات الضرورية في حالة انتهاك حقوق أصحاب المصالح؛
- ينبغي ضمان توفير آليات لحوكمة الشركات تساهم بدرجة كبيرة في تحسين مستويات الأداء؛
- عند انضمام أصحاب المصالح لعملية الحوكمة يجب أن تضمن لهم الحصول على ما يحتاجونه من معلومات تتعلق بمصالحهم.

5- الإفصاح والشفافية:

يعتبر مبدأ الإفصاح والشفافية من بين أهم المبادئ التي ترتكز عليها حوكمة الشركات، وقد أشارت منظمة التعاون الاقتصادي في هذا المبدأ إلى أنه "ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب حول جميع المواضيع الهامة والمتعلقة بالمؤسسة ومركزها المالي، ومستوى الأداء لديها، وحقوق الملكية وحوكمة الشركات"، ويتمثل الإفصاح في توفير المعلومات التالية:[1]

- ✓ النتائج المحققة من طرف المؤسسة؛
- ✓ الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها؛
- ✓ الحصص الكبرى لحاملي الأسهم وأحقية التصويت؛
- ✓ سياسات مكافأة وتحفيز أعضاء مجلس الإدارة، وتقديم جميع ما يتعلق بهم من معلومات مثل اختصاصاتهم، مؤهلاتهم، وشروط اختيارهم؛
- ✓ العمليات التي تحدث بين مختلف الأطراف بالمؤسسة؛
- ✓ نسب المخاطر المحتملة؛
- ✓ جميع المعلومات المتعلقة بالعاملين وأصحاب المصلحة مع المؤسسة؛
- ✓ العمليات التي يتم تطبيقها بناءا على حوكمة الشركات ومختلف هياكلها وسياساتها.

ويعرف الإفصاح على أنه: إظهار كافة المعلومات التي يمكن أن تؤثر بصفة أو بأخرى على قرارات المستثمرين في المؤسسات والمتعلقة بالقوائم المالية والتقارير الخاصة بها دون تحايل أو تضليل، حيث يساهم الإفصاح في تحقيق الكفاءة والفعالية في استغلال الموارد الاقتصادية للمؤسسات من جهة وللاقتصاد الوطني من جهة أخرى.[2]

6- مسؤوليات مجلس الإدارة:

[1] أحمد خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، 2012، ص23.
[2] صلاح سعاد، الافصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات وأثره في تحقيق جودة المعلومات في القوائم المالية، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية- دراسات اقتصادية، المجلد06، العدد02، 2012، ص313.

وفق هذا المبدأ فإن إطار حوكمة الشركات من شأنه ضمان تجسيد إستراتيجية المؤسسات والدور الرقابي الذي يلعبه مجلس الإدارة، والمسؤولية التي عليه تحملها أمام كل من أصحاب المؤسسة والمساهمين فيها، وذلك من حيث:[1]

1-6 أن يقوم مجلس الإدارة بعمله بكل إخلاص وتفاني والحرص على توفير العناية اللازمة بمصالح المؤسسة والمساهمين فيها؛

2-6 عليه كذلك أن يعمل على تقديم المعاملة المتساوية لجميع المساهمين على حد سواء، لاسيما إن كانت قراراته تؤثر عليهم؛

3-6 يجب أن يتمتع المجلس بالأخلاق المهنية التي تحتم عليه القيام بجميع واجباته اتجاه المؤسسة على أكمل وجه، وأن يأخذ بعين الاعتبار مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة؛

4-6 عليه الحرص على انجاز مجموعة من المهام الرئيسية إلى جانب القيام بـ:

- وضع إستراتيجية لإنجاح المؤسسة ورسم سياسة المخاطر لديها، وإعداد الموازنات التقديرية والتخطيط للأهداف المرتقب الوصول إليها، وتنفيذ الإجراءات الرقابية التي تخص الأداء وتكاليف رأس المال وتصفية الاستثمارات؛
- قياس مدى التزام المؤسسة بقواعد الحوكمة والقيام بتعديلات الضرورية لها؛
- مكافأة كبار المديرين والإشراف على أداءهم، وإعفائهم إن اقتضت الضرورة؛
- الإفصاح عما يتقاضاه المديرين وأعضاء مجلس الإدارة من مكافآت لطمأنه المساهمين على مصالحهم؛
- الالتزام بالشفافية لاسيما عند الترشح أو انتخاب أعضاء مجلس الإدارة؛
- الإشراف على حالة التعارض بين مصالح المساهمين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة ومحاولة إيجاد حلول للقضاء عليها؛
- فحص مختلف التقارير والأنظمة المالية والتحقق من صحتها، والتحقق من مدى الامتثال للقوانين واللوائح التنفيذية.

5-6 ينبغي على المجلس أن يتمتع بالاستقلالية والموضوعية في جميع الأمور المتعلقة بالمؤسسة؛

[1] علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص41-42.

6-6 توفير المعلومات اللازمة والدقيقة لمجلس الإدارة حتى يتمكنوا من أداء مسؤولياتهم على أكمل وجه.

الفرع الثاني: مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية

قامت لجنة بازل سنة1999 بوضع مجموعة من الإرشادات والتوجيهات المتعلقة بالحوكمة المصرفية والمالية، يمكننا إيجاز أهم هذه المبادئ في النقاط التالية:[1]

- ✓ وضع التزامات بين الشركات كفيلة بتطبيق ممارسات الحوكمة السليمة داخل هذه الشركات؛
- ✓ بناء استراتيجيات للشركات بمساهمة جميع المساهمين فيها؛
- ✓ توزيع المسؤوليات بين أعضاء مجلس الإدارة، وتحديد مراكز اتخاذ القرارات الهامة؛
- ✓ وضع نظام وإدارة مستقلة تتضمن جميع المهام الموكلة للمدقق الداخلي والخارجي؛
- ✓ تمكين كبار المساهمين والإدارة العليا من فرض رقابتهم على مراكز المخاطر المحتملة؛
- ✓ توزيع المكافآت والحوافز المادية والمعنوية على المديرين والموظفين بشكل عادل ومتساو؛
- ✓ توفير المعلومات الضرورية في وقتها المناسب.

الفرع الثالث: مبادئ مؤسسة التمويل الدولية

قامت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي خلال سنة 2003 بوضع عدة مبادئ ومعايير تحكم الحوكمة من أهمها:[2]

1- الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛

2- خطوات إضافية لضمان هذا الحكم باعتباره جديدا؛

3-إسهامات رئيسية لتفعيل الحكم الجيد محليا؛

4- القيادة العليا.

بالإضافة إلى أنه تم وضع معايير حوكمة خاصة بكل من المؤسسات والإدارات العمومية، حيث تعتبر هذه المعايير أو المبادئ مكملة للقواعد التي تحكم الشركات وفق اللوائح التنفيذية والقوانين المنظمة لها

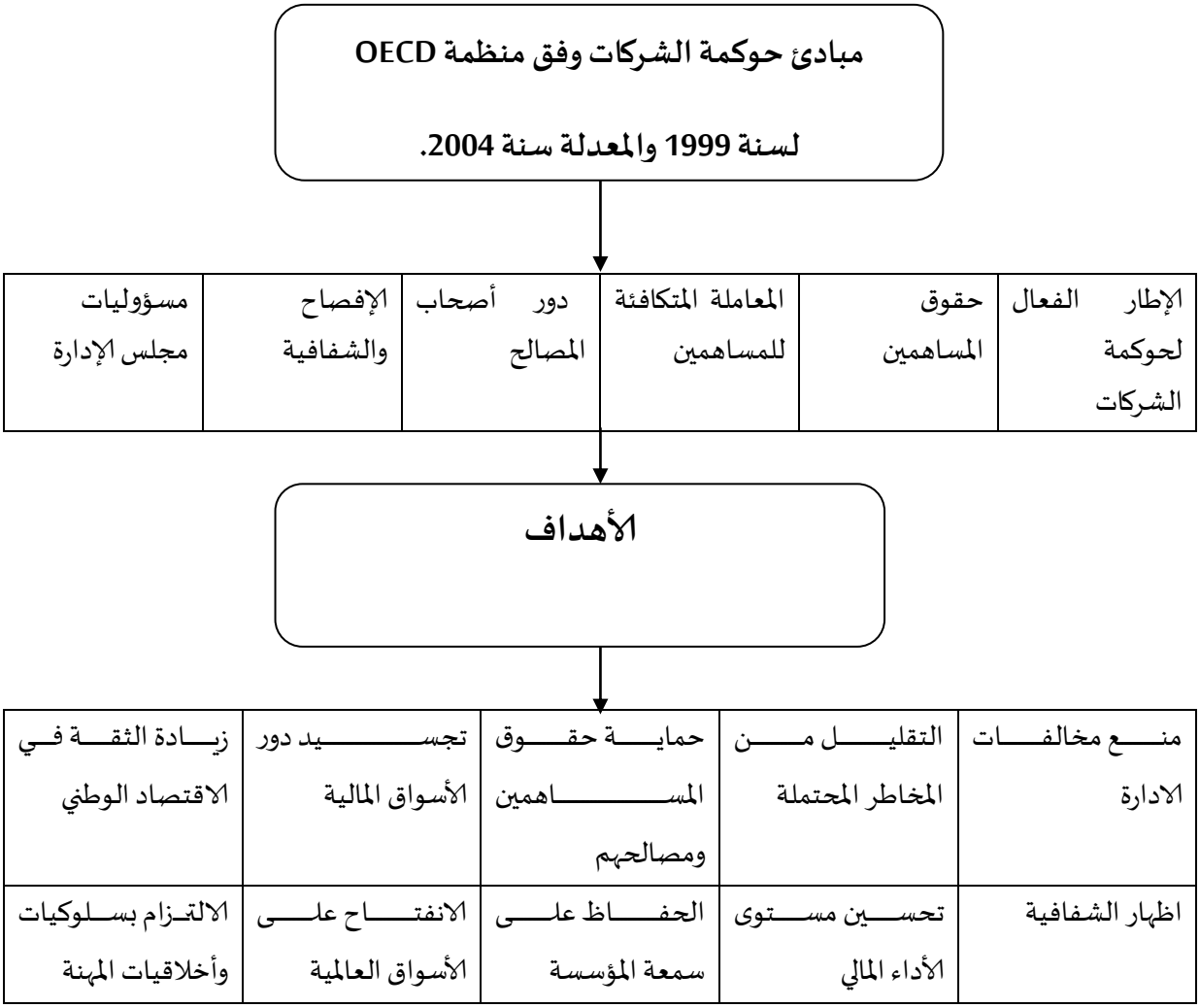
[1] بوراس بودالية، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الإداري والمالي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بلحاج بوشعيب بعين تموشنت، 2022، ص21-22.

[2] محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، يومي 15 و17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2012، ص21-22.

وقد تم الاعتماد على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OCED** كأساس جيد لوضع مبادئ تخص شركات القطاع العمومي، من بينها:

1. التأكيد على وجود إطار تنظيمي وقانوني ذو كفاءة عالية يحكم المؤسسات والإدارات التابعة للدولة؛
2. الاعتماد على وحدات للتدقيق الداخلي؛
3. المعاملة المتساوية بين حملة الأسهم؛
4. توطيد العلاقات مع أصحاب المصالح مع المؤسسة، بواسطة تفعيل وحدات التدقيق الداخلية في مختلف إدارات الدولة؛
5. الحرص على إرساء الشفافية والإفصاح في مختلف التنظيمات التابعة للدولة كديوان المحاسبة، مجلس الخدمة المدنية، التفتيش المركزي، وغيرها، من خلال وضع أجهزة رقابية فعالة؛
6. تفعيل مسؤوليات مختلف المجالس على مستوى المؤسسات العمومية.

شكل(III-02): مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في تحقيق أهدافها المرجوة.



المصدر: علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص45.

المبحث الثاني: آليات حوكمة الشركات وركائزها

مع ظهور قواعد ومبادئ تحكم حوكمة الشركات وتنظمها كان لابد من وجود آليات تحرص من خلالها الهيئات الفاعلة في الحوكمة على تطبيقها السليم على مستوى جميع المؤسسات، لهذا أوجدت العديد من الآليات من بينها التدقيق الخارجي ولجان المراجعة وغيرها لضمان إرسائها على مستوى هذه المؤسسات، بالإضافة إلى أن الحوكمة ترتكز على عدة مقومات للاستفادة من مزايا تطبيق الحوكمة، وعليه قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى عدة مطالب، حيث سنتطرق في المطلب الأول إلى مختلف آليات حوكمة الشركات، أما في المطلب الثاني فسنتطرق إلى أهم ركائزها، أما المطلب الثالث فسنتطرق فيه إلى محددات الحوكمة وأهم الأطراف المعنية بتطبيقها، أما المطلب الرابع والأخير فسنتطرق من خلاله إلى النظريات المفسرة لحوكمة الشركات.

المطلب الأول: آليات حوكمة الشركات

الفرع الأول: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تنقسم آليات الحوكمة إلى آليات داخلية وأخرى خارجية، وبدورها الآليات الداخلية تنقسم إلى عدة عناصر يمكن التطرق إليها فيما يلي:

1- مجلس إدارة المؤسسة:

1-1 مفهوم مجلس إدارة المؤسسة:

يقصد بمجلس إدارة المؤسسة تلك الهيئة المكلفة قانونيا بتسيير المؤسسة والسهر على تطبيق حوكمة الشركات على مستواها، حيث يقف مجلس الإدارة وراء كل العمليات التي تتم داخل المؤسسة، ويحل محل المساهمين داخلها، كما يمارس سلطته وصلاحياته للإشراف على المدراء التنفيذيين، ويلعب هذا المجلس الدور الرقابي عليه.[1]

وحسب كل من **Harianto & singh** فإن الفاعلين في مجال حوكمة الشركات والمهنيين يعترفون بأهمية مجلس الإدارة كهيئة رقابية على أداء الإدارة، إذ أنه يحمي مصالح المساهمين وممتلكاتهم من سوء

[1] محمد الشريف بن زواي، حوكمة الشركات والهندسة المالية، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، 2012، ص81.

تسيير الإدارة لها، وله صلاحيات في تعيين الإدارة العليا أو عزلها، كما يخول له القيام بإعداد إستراتيجية المؤسسة والسعي إلى تنفيذها للرفع من قيمة المؤسسة.[1]

2-1 وظائف مجلس الإدارة:

يمارس مجلس الإدارة داخل المؤسسة عدة وظائف ومهام يمكننا حصرها في النقاط التالية:[2]

- ❖ وظيفته الأولى هي اتخاذ جميع القرارات العليا التي تتعلق بالسير والتنسيق الجيد داخل المؤسسة، فالقرارات التي يصعب الفصل فيها من قبل الإدارة التنفيذية توجه مباشرة لمجلس الادارة حتى يفصل فيها، ويعتبر المجلس المكلف الوحيد بوضع السياسات والغايات التي تسيير حسبها المؤسسة، وتقدم له مختلف الخطط والبرامج للموافقة عليها واختيار المدير المؤهل لتنفيذها وفرض الرقابة عليه؛
- ❖ الوظيفة الثانية هلي الوظيفة الاستشارية، حيث يرجع مختلف المدراء التنفيذيين والمالكين إلى مجلس الإدارة لطلب المشورة منه في بعض الأمور؛
- ❖ الوظيفة الثالثة هي وظيفة الوصاية، حيث يكون مجلس الإدارة هو الوصي على جميع ممتلكات الملاك والمساهمين من خلال حمايته لجميع أصول المؤسسة، والقيام بتدقيق في جميع قرارات المدراء التنفيذيين؛
- ❖ الوظيفة الرمزية، إذ يعد المجلس رمز القوة والسلطة في المؤسسة ويلعب دور القائد فيها.

2- لجنة التدقيق:

تعتبر لجنة التدقيق من بين أهم الآليات المعتمدة في حوكمة الشركات كونها تشكل الركيزة الأساسية لضمان جودة القوائم المالية وعدالتها، فهي تعمل على:[3]

- تدقيق القوائم المالية قبل أن يتم تقديمها إلى مجلس الإدارة؛
- إمكانية القيام بتعيين المدقق الخارجي أو مكافأته أو عزله في حالة ارتكابه لأمور غير قانونية؛
- الاتفاق مع المدقق حول طبيعة العمل وأولوياته؛

[1] خلف الله بن يوسف، زيتوني كمال، دور أليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد14، العدد01، 2019، ص194.
[2] محمد الشريف بن زواي، مرجع سبق ذكره، ص82-83.
[3] محمد لمين علون، مساهمة أليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة نور للدراسات الاقتصادية، المجلد05، العدد08، 2019، ص51.

- الدخول في نقاش مع كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي حول النقاط التي يتم من خلالها تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتقييم إدارة المخاطر؛
- الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي، وتقييم جميع التقارير الصادرة عنها وفحص النتائج التي توصلت إليها مع تقديم المقترحات والتوصيات الضرورية لها للقيام بالإجراءات المناسبة؛
- تعمل على تنفيذ العمل المطلوب منها من قبل مجلس الإدارة، والمتعلقة بعمليتي الرقابة والتدقيق.

3-نظام الأجور، التحفيز والمكافآت:

بسبب المشاكل الناتجة عن تضارب المصالح بين الملاك وأصحاب المصالح كان لابد من خلق نظام للحوافز والمكافآت والذي يساهم بشكل كبير في تخفيف من حدة هذه المشكلة، حيث يقوم مجلس الإدارة بتعيين لجنة تسمى لجنة المكافآت تتشكل من أعضاء مجلس الإدارة الغير تنفيذيين، وتتولى الاهتمام بشؤون صرف المرتبات والمكافآت لأعضاء مجلس الإدارة لقاء أدائهم الجيد خلال فترات زمنية معينة،[1]

ويمكن للحوافز أن تكون على شكل حوافز مالية تتوافق مع الأرباح المحققة من طرف المؤسسة، أو على شكل منح وعلاوات كالأسهم الممنوحة لهم من رأس مال المؤسسة.[2]

4- لجنة التعيينات:

تسعى لجنة التعيينات إلى تعيين أفضل المؤهلين لنيل منصب عضو في مجلس الإدارة أو موظف داخل شركة، وهذا من خلال اختيار الأشخاص الذين يملكون مهارات وخبرات تتوافق مع متطلبات العمل داخل هذه الشركة، ويتوجب على هذه اللجنة الالتزام بما يلي في انتقاء أعضاء مجلس الإدارة والموظفين حسب ما وضعته PSCGT:[3]

- ☑ على اللجنة القيام بوضع المهارات والإمكانيات والخبرات التي يجب أن تتوفر في المترشحين لنيل منصب عضو في مجلس الإدارة أو موظف، وهذا يتم بمصادقة الوزير المختص ومجلس إدارة الشركة؛
- ☑ انتقاء أفضل المؤهلين من بين جميع المترشحين، وهذا بواسطة اعتمادها على سبل وآليات شفافة في التعيين؛

[1] قطاف عقبة، دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر ببسكرة، الجزائر، 2019، ص51.
[2] محمد الشريف بن زواي، مرجع سبق ذكره، ص92.
[3] بوراس بودالية، مرجع سبق ذكره، ص29.

- ☑ على اللجنة القيام مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقييم المهارات المطلوبة باستمرار؛
- ☑ يجب الإعلان عن الوظيفة الشاغرة، ودعوة الراغبين في الحصول على الوظيفة لتقديم ملفاتهم وطلبات ترشحهم؛
- ☑ على اللجنة إتباع الموضوعية في تقييم ملفات المترشحين وهذا بالمقارنة بين المؤهلات المطلوبة من قبل الشركة ومهارات الشخص المتقدم للوظيفة.

الفرع الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

إلى جانب الآليات الداخلية للحوكمة فإن هناك آليات أخرى خارجية يتم من خلالها التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة وقواعدها، من بين هذه الآليات نجد:

1- القوانين، الأخلاق وقيم المجتمع:

مع ظهور علاقة الوكالة التي تجمع كل من المساهمين أو الملاك مع الإدارة التي تلعب دور الوكيل ظهرت الحاجة إلى وجود عدة آليات تمارس الرقابة على الإدارة كي تضمن حق الملاك والمساهمين وتضمن عدم تلاعب الإدارة بممتلكاتهم، ومن بين أهم هذه الآليات القوانين، حيث تكفل القوانين المسيرة للشركات والمؤسسات عدة حقوق، وأهم حق تمنحه للمساهمين هو حق التصويت، إذ يحق التصويت لاختيار أعضاء مجلس الإدارة، حق فتح مشاريع استثمارية جديدة، أو تصفية الشركة، فكلما كانت الأنظمة القانونية قوية في الدول التي تتواجد فيها هذه الشركات كلما تعززت هذه الحقوق وصارت واجبة التنفيذ، بالإضافة إلى أن هذه الأنظمة توفر الحماية كذلك للمساهمين فهناك كذلك الجانب الأخلاقي للمسيرين وقيم المجتمع التي من شأنها المساهمة تفعيل الحوكمة داخل الشركات.[1]

2- الاندماجات والاكتساب:

تعد من بين الآليات التقليدية التي تساهم في إعادة برمجة قطاع الشركات، إذ يمكن الاستغناء عن خدمات إدارة معينة إن كان أدائها ضعيفا خلال مدة معينة تتبع إحدى عمليات الاندماج أو الاستحواذ على الشركة،[2]

فإن حق الاستحواذ على حق الرقابة على الشركات يرتكز على 3 عناصر رئيسية تتمثل في أن الشركة المستهدفة تظهر أداء ضعيفا خلال فترات معينة، ومن الملاحظ بأن الشركة المستهدفة بعد الاستحواذ

[1] محمد الشريف بن زواي، مرجع سبق ذكره،
[2] بوراس بودالية، مرجع سبق ذكره، ص30.

عليها قد ترتفع قيمتها في السوق، ويتوقع ارتفاع أرباحها، وان كانت العملية ناجحة سيتم عزل مسير الشركة.[1]

3- التدقيق الخارجي:

يعد التدقيق الخارجي هو الأخر من بين أهم آليات حوكمة الشركات، إذ يشكل أداة فعالة لتحقق من مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات داخل المؤسسات، وهذا من خلال إسهامه في تحقيق الشفافية والإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة وأنها تعكس الوضعية المالية الحقيقية لها وتحقيق المساءلة لمجلس الإدارة وجميع العاملين داخلها، وغرس الثقة في نفوس المساهمين وأصحاب المصالح معها، وطمأنتهم على أموالهم وممتلكاتهم، حيث يتأكد المدقق من السير الحسن لجميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة وأنها تتوافق مع ما هو منصوص عليه في قوانين وقواعد العمل، مما يساعد بشكل كبير على اكتشاف و منع الاحتيال والغش في الحسابات ودرء الفساد المالي والإداري.[2]

4- التشريعات والقوانين:

تؤثر التشريعات والقوانين المعمول بها دوليا والتي تخص بالدرجة الكبرى حوكمة الشركات على الأطراف الأساسية الذين يشاركون بشكل مباشر في عمليات الحوكمة، فإن قانون(**Sarbanes-Oxly Act 2002)**

أضاف شروط جديدة على شركات المساهمة، تفرض عليهم زيادة أعضاء مجلس الإدارة، وتعزيز دور لجنة التدقيق في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية ومصادقة المدير التنفيذي على صحتهم وعلى سلامة نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل الشركة، كما أبرز هذا القانون ضرورة وجود اتصال بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق هذا لضمان الحفاظ على مصالح كل من المالكين والمساهمين وأصحاب المصالح على حد سواء، بالإضافة إلى منحه مسؤولية تعيين المدقق الخارجي وتعيينه والمصادقة على الخدمات المقدمة خارج مجال التدقيق من قبل شركات التدقيق لعملائها.[3]

5- منافسة سوق المنتجات والخدمات وسوق العمل الإداري:

يعتبر التنافس بين أسواق المنتجات والخدمات محفزا رئيسيا للإدارة على القيام بواجباتها على الشكل المطلوب، الأمر الذي من شأنه إرساء متطلبات الحوكمة، حيث إذ لم تقم الإدارة بمهامها وأعمالها على

[1] محمد الشريف بن زواي، مرجع سبق ذكره، ص103.
[2] بوراس بودالية، مرجع سبق ذكره، ص30.
[3] قطاف عقبة، مرجع سبق ذكره، ص65-66.

أكمل وجه فإن الشركة ستفشل في بناء قاعدة منافسة قوية أمام الشركات الأخرى في نفس المجال ولن تنجح في امتلاك حصة سوقية معتبرة كما تهدف، مما يعرضها للفشل وللإفلاس، كما أن المنافسة كفيلة بتهذيب سلوك الإدارة، وتجعلها تخضع للقوانين وقواعد الحوكمة للمحافظة على مكانة الشركة وضمان نجاحها.[1]

5- الإفصاح والشفافية:

لا يعد الإفصاح والشفافية من بين أهم مبادئ حوكمة الشركات فقط، بل يتعدى دورها ذلك لتصبح من أهم آليات الحوكمة كذلك، حيث يشكل كل منهما أداة فعالة لفرض ضوابط الحوكمة على الشركات،

إذ أن هذه الآلية يمكن أن توفر لمالكي المؤسسة والمساهمين فيها وكذلك أصحاب المصلحة معها ما هو ضروري من معلومات صحيحة وعادلة، والتي تعبر عن الأداء الحقيقي للمؤسسة، من بينها:[2]

- معلومات عن مدى تغير حركة الأسهم وأسعارها حتى يتمكن المستثمر من اتخاذ قراره الاستثماري المناسب؛
- معلومات عن توزيعات الأرباح الخاصة بالمؤسسة؛
- معلومات عن أداء الإدارة ومدى كفاءتها؛
- معلومات عن النتيجة المحققة من طرف المؤسسة سواء كانت ربحا أو خسارة؛
- معلومات حول التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حسابات المؤسسة.

المطلب الثاني: ركائز حوكمة الشركات

تقوم الحوكمة باعتبارها نظام عالمي يهدف لتحقيق الإفصاح والشفافية في حسابات المؤسسات والحفاظ على أموال المساهمين والملاك على عدة ركائز لكي تضمن تحقيق هذه الأهداف، من أهمها ما يلي:

1- السلوك الأخلاقي: تأكد الحوكمة من خلال هذا العنصر على ضرورة الالتزام بالقيم والقواعد الأخلاقية داخل المؤسسة، كون أن هذا السلوك يحفز العاملين داخلها على إتباع قوانين العمل والابتعاد عن كافة السلوكيات الغير سوية كالغش والاحتيال وتعاطي الرشوة، لذا وجب على المؤسسات تعميم ميثاق أخلاق وسلوكيات العمل على مختلف العاملين بها، حيث يؤكد أغلبية الباحثين في هذا الميدان على الأهمية الكبيرة لهذا الميثاق، بالرغم من عدم امتلاكها لنفس قوة وإلزامية القوانين واللوائح التنفيذية، إلا أن لها

[1] بوراس بودالية، مرجع سبق ذكره، ص31.
[2] قطاف عقبة، مرجع سبق ذكره، ص66.

بصمة بارزة في مكافحة مختلف أشكال الفساد وبناء إطار فعال للحوكمة باعتبارها تخاطب الإنسان بأسلوب لين دون إلزامه أو إكراهه على شيء؛[1]

2- تفعيل دور أصحاب المصالح ودعم الرقابة والمساءلة: يتم تفعيل دور أصحاب المصالح لدعم الرقابة والمساءلة من خلال وضع نظام داخلي صارم يعمل وفق مجموعة من القوانين واللوائح الداخلية لضمان تطبيق معايير المحاسبة الدولية، والقيام بالإشراف عليه وتقييمه كلما اقتضت الضرورة ذلك، دون نسيان تفعيل دور الرقابة الخارجية والمتمثلة في التدقيق الخارجي، الذي يستند بدوره على مجموعة من المعايير والمبادئ المحاسبية التي تحكم عمله وتسيره، ومع وجود كلا من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لابد من تفعيل دور أصحاب المصالح كذلك لممارسة حقهم الرقابي، من خلال منحهم حق مساءلة المسؤولين والموظفين داخل المؤسسة دون الإساءة إليهم، فإن توفر هذه الركيزة يدل على أهمية وضرورة الهيئات الرقابية في تأسيس نظام الحوكمة.[2]

3- إدارة المخاطر: تواجه المؤسسات أثناء سعيها لتحقيق أهدافها والمتمثلة في تعظيم الربح حالة من عدم التأكد والشك في بيئتها، والتي يمكن أن تشكل مجموعة من المخاطر التي تهددها وتحيط بها، لذا تقع على عاتق مجلس الإدارة مجموعة من المسؤوليات أهمها تحديد مستوى هذه المخاطر وحجمها، ومحاولة إيجاد حلول سريعة لها، لذا وجب على كل مؤسسة بناء نظام لإدارة المخاطر التي يمكن أن تتحملها، يتوافق مع استراتيجيات المؤسسة والإجراءات الداخلية الخاصة بها، ووضع نظام أخر لإعداد التقارير التي تشير إلى المخاطر وتعمل على تقييم التكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة نتيجة تعرضها إلى هاته المخاطر، وإيجاد الحلول المناسبة لها.[3]

إن كل مؤسسة ملزمة بوضع إستراتيجية للتخفيف من حدة هذه المخاطر، ويمكن أن تتمثل هذه الاستراتيجيات فيمايلي:[4]

- ✓ إستراتيجية تفادي الخطر: تفيد هذه الإستراتيجية في البحث عن طرق لتجنب الخوض في الأعمال التي تحتوي على نسب عالية من المخاطر؛
- ✓ إستراتيجية القبول: وهي أن تتقبل المؤسسة الخسارة أثناء حدوثها؛

[1] جداي ياسين، مساهمة حوكمة الشركات في تحسين كفاءة الأسواق الأوراق المالية ببورصة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد الشريف مساعدية بسوق أهراس، 2020، ص38.
[2] بن شهيدة فضيلة، مرجع سبق ذكره، ص34.
[3] جداي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص39.
[4] المرجع نفسه، ص40.

- ✓ إستراتيجية التقليص: وهي مجموعة من الخطط تعمل من خلالها المؤسسة على التقليص من حدة خسائرها؛
- ✓ إستراتيجية النقل: وهذا من خلال طلب المؤسسة من الطرف الأخر المتعاقد معها نقل المخاطر إليه من خلال قبوله وتوقيعه مسبقا على العقد؛
- ✓ إستراتيجية الاستفادة: تفيد هذه الإستراتيجية في تحديد الفرص التي يمكن أن تغتنمها المؤسسة في حالة حدوث وقائع معينة لها تأثير ايجابي عليها.

المطلب الثالث: أسس حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها

الفرع الأول: أسس حوكمة الشركات

لا تستفيد المؤسسات من مزايا تطبيق حوكمة الشركات إلا بتوافر مجموعة من المحددات والأسس التي تضمن التطبيق السليم لشروط الحوكمة، وتقسم هذه الأسس إلى قسمين كما هو موضح فيما يلي:

1- الأسس الخارجية:

يساعد هذا النوع من الأسس على توفير بيئة جيدة للاستثمار في أي دولة، ويتحقق ذلك بوجود مجموعة من العناصر نذكر من بينها:[1]

- **البنية القانونية:** وهي الهيكل القانوني الذي تندرج تحته القوانين الفعالة والتي تسير بها العلاقة بين شركات المساهمة وبورصة الأسواق المالية، على غرار قانون رأس المال ولوائحه التنفيذية، وقانون الشركات، زيادة على ذلك القوانين المرتبطة بتنظيم المنافسة وردع الممارسات الاحتكارية، وقوانين الإجراءات الواجب القيام بها عند إفلاس الشركات،
- **كفاءة الجهات المعنية كهيئة سوق المال والبورصة:** وهذا من خلال توفر أجهزة الرقابة الكفؤة لدى هذه الجهات، وتمكنها من فرض الرقابة الصارمة على الشركات بصفة عامة ومجالس إدارتها بصفة خاصة، وكذا قدرتها على توفير التمويل اللازم للمشاريع الاستثمارية لتنمية الشركات ودفعها لتدويل فروعها ومنتجاتها؛

[1] سالم بن سلام بن حميد الفليتي، حوكمة شركات المساهمة العامة في سلطنة عمان، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص27-28.

- **دور الذي تلعبه المؤسسات الغير حكومية في ضمان التزام أعضاءها بجميع الجوانب السلوكية والمهنية وحتى الأخلاقية:** والتي من شأنها ضمان العمل الجيد للأسواق، من بين هذه المؤسسات الغير حكومية جمعيات المحاسبيين والمدققين وغيرها.

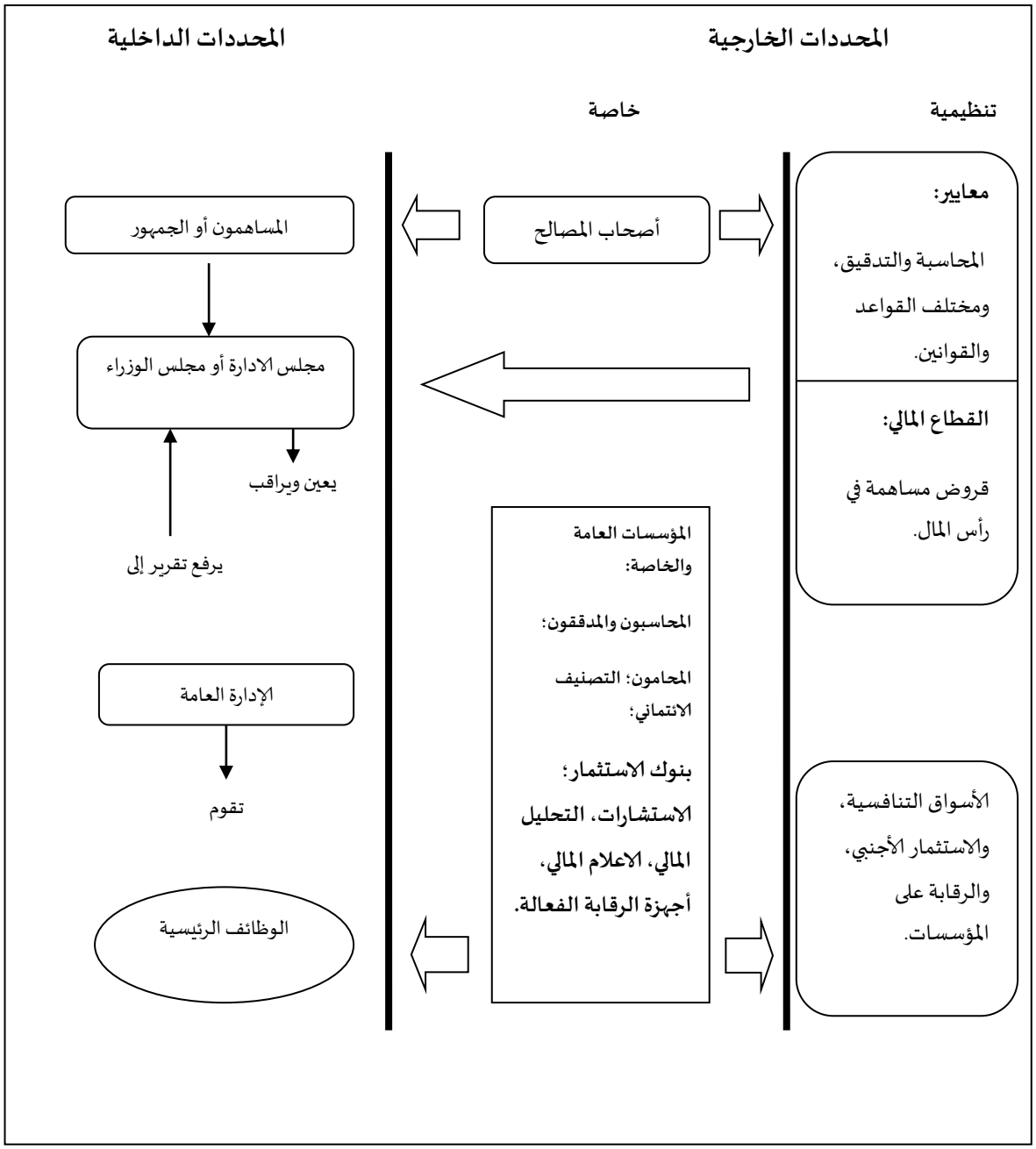
2- الأسس الداخلية:

تمثل الأسس الداخلية لحوكمة الشركات مجموعة القواعد التي تحدد بها طرق اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات والمسؤوليات في المؤسسة بين كل من مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين بالإضافة إلى المدراء التنفيذيين، إذ أن أهم هدف من أهدافها هو التخفيض من نسب التعارض بينهم.[1]

إن كل من الأسس الخارجية والداخلية يتأثر بمجوعة من العوامل المتعلقة بالتنظيم السياسي والاقتصادي، لأن الحوكمة جزء لا يتجزأ من البيئة الاقتصادية التي تعمل على أساسها المؤسسات، إذ تتكون هذه البيئة من محددات الاقتصاد الكلي، ومستوى التنافس العام بين الأسواق.[2]

[1] بوراس بودالية، مرجع سبق ذكره، ص23.
[2] سالم بن سلام بن حميد الفليتي، مرجع سابق، ص28.

شكل رقم (III-03): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة



المصدر: الدكتور محمد ياسين غادر، مرجع سبق ذكره، ص17.

الفرع الثاني: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف تعنى بتطبيق قواعد الحوكمة في أي مؤسسة، يمكن أن تأثر وتتأثر في نفس الوقت بها، وتتمثل هذه الأطراف فيما يلي:

1- المساهمون: وهم الأشخاص الذين يساهمون في رأس مال الشركة في مقابل امتلاكهم لمجموعة من أسهمها، مما يسمح لهم بالحصول في نهاية السنة على نسبة من أرباح الشركة وذلك حسب نسبة مشاركتهم في رأسمالها، كما أن للمساهمين عدة حقوق داخل الشركة من بينها اختيار أعضاء مجلس الإدارة الملائمين في رأيهم والمناسبين لحماية حقوقهم، والمشاركة كذلك في التصويت على القرارات المختلفة التي تحدد مسار الشركة؛[1]

2-مجلس الإدارة: يتكون مجلس الإدارة من مجموعة من المساهمين وبعض من أصحاب المصالح، يتولى المجلس عدة مهام من أهمها، القيام باختيار المدراء التنفيذيين ووضع الاستراتيجيات الرئيسية التي تخص سير الشركة،[2] كما يتوجب عليه ما يلي:[3]

- يجب عليه الالتزام بالعناية المهنية اللازمة، من خلال بذل الجهد الضروري والقيام بالإجراءات السليمة وتوخي الحيطة والحذر في اتخاذ القرارات للمحافظة على مستقبل الشركة، كما عليه أن يحرص على خضوع الشركة وجميع العاملين فيها للقواعد القانونية والأنظمة المسيرة لها؛
- يجب عليه التفاني والإخلاص في أداء مهامه، والتحلي بالعدل في التعامل مع المساهمين وأصحاب المصالح ع الشركة.

3- الإدارة: تكلف الإدارة في أي مؤسسة بمهمة تسييرها وسهر على تعظيم قيمتها في السوق، وذلك من خلال تقديمها لتقارير دورية إلى مجلس الإدارة توضح فيها مختلف التطورات الحاصلة داخل المؤسسة، وتلعب الإدارة كذلك دور الوسيط بين الأطراف المتعاملة مع المؤسسة ومجلس الإدارة، وتقع عليها مسؤولية الإفصاح عن حساباتها وضمان شفافيتها ومصداقيتها أمام المساهمين؛[4]

[1] زرزار العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، ملتقى دولي بعنوان الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: الواقع، رهانات وأفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، يومي 08/07 ديسمبر 2010، ص9.
[2] خملي فريد، شوق فوزي، دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد02، 2016، ص56.
[3] زرزار العياشي، مرجع سابق، ص9.
[4] المرجع والموضوع نفسه.

4- أصحاب المصالح: وهم الأطراف الذين لهم مصالح مشتركة مع الشركة، مثل الموردين والزبائن والعمال وغيرهم،[1] وقد تتعارض مصالحهم في بعض الأحيان، إلا أن المفهوم الأساسي للحوكمة يقوم أساسا على هؤلاء الأطراف، فهم من يساهمون في مختلف عمليات المؤسسة، كتقديم المواد الأولية لها، أو تقديم بعض الخدمات لها، أو شراء منتجاتها أو خدماتها، ومنهم من يساهم كذلك في إنجاح عملية الإنتاج والبيع والتسويق وغيرها من العمليات التي تقوم بها، ومنها من تقدم للمؤسسة السيولة اللازمة لتمويل مشاريعها الاستثمارية، لذا يجب على المؤسسة أن تقدم كافة المعلومات الضرورية لهؤلاء الأطراف في التاريخ والوقت المناسبين، وأن يتم التعامل معهم بكل دقة وشفافية.[2]

المطلب الرابع: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

الفرع الأول: النظريات التأسيسية لمفهوم حوكمة الشركات.

1- نظرية الوكالة:

1-1 مفهوم نظرية الوكالة:

لقد ظهرت نظرية الوكالة منذ سبعينيات القرن الماضي في الفكر الاقتصادي، إلى أن أساس هذه النظرية يرجع إلى الاقتصادي المشهور "أدم سميث" حين مناقشته لمشكلة الفصل بين الملكية والسيطرة في كتابه "ثروة الأمم" في ذلك الوقت؛[3]

كما يعتبر كل من (**Jensen and Mekling**) في سنة 1976 من الأوائل الذين تطرقوا إلى هذه النظرية فعرفوها على أنها:" عقد بين عدة أطراف، يدعى الأول بالمالك أو الموكل، ويدعى الثاني بالموكلين وهم المخولون بتنفيذ المهام والعمليات الموكلة لهم من طرف الموكل، وبدوره هذا الأخير يقوم بمنحهم كافة السلطات بما فيها سلطة اتخاذ القرار ليحلوا مكانه؛[4]

حسبما يراه مؤيدي هذه النظرية فإن الشركة باعتبارها شخصا معنويا هي عبارة عن مجاز، لذا يتطلب الشخص الاعتباري ممثلا له ووكيلا عن أعماله، يتمثل في مجلس إدارة هذه الشركة، كما أن

[1] خملي فريد، شوق فوزي، مرجع سبق ذكره، ص56.
[2] زرزار العياشي، مرجع سبق ذكره، ص10.
[3] بوهدة محمد، زرقاطة مريم، شنافة جهرة، حوكمة الشركات في النظريات التعاقدية وسبل إرساءها في بيئة الأعمال الجزائرية، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد10، العدد02، 2020، 417.
[4] المرجع والموضوع نفسهما.

مسؤوليته اتجاه الشركة تنشأ عن الأخطاء التي يمكن أن تصدر عنه وبهذا تسلط عليه المسؤولية العقدية.[1]

2-1 فروض نظرية الوكالة:

ترتكز نظرية الوكالة على عدة فرضيات أهمها:[2]

- يتصف كل من الوكيل والموكل بالعقلانية والأهلية اللازمة، ويهدف كل منها إلى تحقيق الربح والمنفعة الشخصية لهما؛
- تتباين المسؤوليات والأهداف بين الوكيل والموكل، حيث يسعى الأول لبذل ما عليه من جهد وعمل للحصول على أجرة مقابل مهامه، بينما يسعى الثاني إلى تعظيم أرباحه ومنافعه بواسطة الشخص الذي أوكله وبأقل جهد؛
- تختلف نسبة المخاطرة لكل من الموكل والوكيل وذلك حسب:

- عدم مقدرة الموكل على متابعة أداء الوكيل أو مراقبته نظرا لتحمل هذا الأخير جميع ظروف ومسؤوليات العمل لوحده؛
- اختلاف شخصيات وميزات كل واحد منهما؛
- اختلاف قدرة الفهم والحصول على المعلومات لكل منهما.

بالإضافة إلى أن هناك فروضا أخرى تقوم عليها نظرية الوكالة، يمكن تلخيصها فيمايلي:[3]

- **كفاءة السوق المالي:** يقصد بكفاءة الأسواق المالية، توفير هذه الأسواق للمعلومات المالية المهمة والتي تخص المستثمرين بأقل جهد وتكلفة وفي الوقت المناسب، والسوق الكفؤة هي تلك السوق التي تتحكم في سرعة توفير السيولة المالية وتضمن تحقيق العوائد المرتفعة، كما تساهم في الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية؛
- **السلوك الرشيد:** حسب نظرية الوكالة فإن الوكلاء يسعون إلى تعظيم منافعهم على حساب حملة الأسهم، كما تنتج عن رغبة هؤلاء في تحقيق مصالحهم فجوة بسبب عد تماثل المعلومات

[1] سالم بن سلام بن حميد الفليتي، مرجع سبق ذكره، ص172.
[2] بوراس بودالية، مرجع سبق ذكره، ص33.
[3] أوصيف لخضر، فرحات عباس، دور حوكمة الشركات في معالجة مشاكل نظرية الوكالة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد24، 2018، ص407-408.

بينهم وبين المالكين، ويتمثل السلوك الرشيد في حرصهم على مصالح المساهمين وفي نفس الوقت استغلال جزء من موارد على شكل أجر إضافي لهم وتخفيض نسب المخاطر المحتملة؛

- **اختلاف الأولويات لأطراف العلاقة:** يقصد بهذا الاختلاف أن مصالح كل من هذين الطرفين تختلف عن الأخر، فالأصيل يهدف للحصول على أكبر عائد ممكن، بينما يهدف الوكيل إلى تعظيم حصته من الامتيازات المكافآت دون بذل جهود كبيرة؛
- **التباين في ميزة تحمل المخاطر:** يختلف تصرف كل من الأصيل والوكيل أثناء مواجهة المخاطر، حيث يلتزم الأصيل بالحياد أمام المخاطر المحتملة بينما يعمل الوكيل على تجنب المخاطرة، لذا يحمل الأول المخاطر للشخص الذي أوكل إليه مهامه حتى لا يلحق الأذى مصالحه؛
- **فرض عدم تماثل المعلومات:** حسب هذه النظرية فإن الموكل لا يستطيع أن يفرض الرقابة الدائمة على الادارة وفي نفس الوقت يمكن أن يكون أداء الادارة غير مفضل لدى المالك، لهذا السبب تخلق فجوة بينها تسمى بعدم التماثل المعلومات، وهذا ينتج إن قامت الإدارة بإخفاء معلومات مهمة عن الموكل.[1]

2- نظرية تكلفة الصفقات (Transaction Cost Theory):

قامت هذه النظرية حسب مؤسسها **Coase**سنة 1973 على أن المؤسسة هي بديل عن أساليب الصفقات الأكثر تكلفة، وهذا يعني أن الصفقات المرتبطة بعملية التفاوض وإبرام العقود وضمان حقوق وواجبات جميع الأطراف في هذه العقود، يمكن التقليل منها وذلك بواسطة إنشاء مؤسسة تعمل عمل الوسيط بين العملاء والموردين، كما أن هذه النظرية جاءت لتبين أن تكاليف الصفقات تعبر عن تواجد المؤسسة، وأن علاقات العمل تعتبر سببا مهما في التخفيض من هذه التكاليف.[2]

كما يمكن أن تأخذ هذه التكاليف عدة أشكال مثل:[3]

- **انضغاط المعلومات:** يعبر هذا المصطلح عن كافة جوانب المعلومات المحدودة والغير متشابهة، إضافة إلى التكاليف المدفوعة للبحث عن هذه المعلومات؛

[1] بتول محمد نوري، خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد14، 2014، ص24.

[2] عمر مطر جمعه النيادي، دور الحوكمة في تفعيل سياسات الابتكار الإداري في سوق أبو ظبي للأوراق المالية، رسالة ماجستير، جامعة الامارات العربية المتحدة، 2019، ص26-27.

[3] المرجع نفسه، ص28.

- **الانتهازية:** تخضع التكاليف الناجمة عن الصفقات المبرمة لمخاطر معنوية لا يمكن التحكم فيها إلا بواسطة آليات مناسبة لذلك، تقسم إلى آليات بعد وقوع الحدث والمتمثلة في الخطط المحددة لعملية الرقابة، والعقود المبرمة على أساس المكافآت والحوافز، وآليات أخرى قبل وقوع الحدث مثل التدقيق والعقوبات المفروضة؛
- **تكاليف التحفيز:** والتي تتمثل في تكاليف الالتزام الغير كامل، والذي يعني عدم مقدرة الأطراف المشاركة في الصفقات وعلى توفير متطلبات الصفقة وعدم قدرتهم على الوفاء بالتزاماتهم.

3- نظرية التجذر المسيرين:

تم وضع هذه النظرية من طرف كل من **Vishny**و **Shliefer** والتي تسعى إلى تغيير التوجهات التي تقوم عليها نظرية الحوكمة، حيث يقصد بتجذر المسيرين تمكنهم من تثبيت منصبهم داخل الشركة جيدا، يصعب على أي أحد اقتلاعها، يعني ذلك يهدف إلى وضع عدة استراتيجيات ناجحة تمكنه من الحفاظ على منصبه بصفة دائمة داخل الشركة، فيصبح أمر عزله مستحيلا، من أهم هذه الاستراتيجيات ما يلي:[1]

- **الاستثمار في أصول محددة:** يقوم المسير هنا بالاستثمار في أنشطة ينجح فيها عادة ويمتلك فيها خبرة كافية، يضمن بها بقاءه في الشركة، ويضمن في نفس الوقت أن قرار عزله سيكلف المساهمين؛
- **التلاعب بالمعلومات:** يمكن للمسير أن يتحكم بكل من أصحاب المصالح والمساهمين من خلال استغلاله لعدم تماثل المعلومات؛
- **تقوية العلاقات:** ويحدث هذا من خلال استغلال المسير منصبه داخل الشركة لإقامة علاقات مع مختلف الأطراف الفاعلة فيها؛
- **العقود الضمنية:** تتمثل العقود الضمنية في تلك الوعود التي يقدمها المدراء للإطارات أو العاملين داخل المؤسسة كالوعد بالترقية أو الرفع في الأجور وغيرها، تجعل الموظفين يتشبثون أكثر بهم، لأن الزيادات والعلاوات التي يسعون لأخذها مرتبط باستمرارية المدير في منصبه، وهي عقود غير رسمية لذا يصعب اكتشافها من طرف المساهمين.[2]

[1] ريمة شيبوب، كفاءة نظام الحوكمة وأثرها على الأداء المالي للشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2016، ص13-14.

[2] نورة محمدي، أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال الفترة (2009-2015)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2018، ص12.

أوجدت الدراسات السابقة بعض الأساليب والآليات التي قد تحد من تجذر المدير أكثر في الشركة، وهي لا تختلف كثيرا عن آليات نظرية الوكالة، وقد أضيف لها شرطين آخرين يتعلقان بفعالية آليات الرقابة والتي يقصد بها تحفيز ومكافأة المراقبين، وضمان استقلاليتهم في نفس الوقت، فحسب هذه النظرية فإن تحفيز المراقبين ومكافأتهم يحسن من فهمهم للسلوكيات الانتهازية للإدارة، وأما استقلاليتهم عن المسيرين فتسمح لهم بمعاقبتهم أثناء انحراف سلوكهم.[1]

الفرع الثاني: النظريات البديلة لمفهوم حوكمة الشركات.

1- نظرية أصحاب المصالح:

قامت هذه النظرية على فرضية أن هدف المؤسسة لا يتمثل في الربح وحده، بل على المؤسسة أن تصب اهتمامها على المسؤولية الاجتماعية كذلك اتجاه جميع من تربطه مصلحة معها، كما يجب عليها الحرص في التعامل مع مصالحهم بشكل متوازن يرضي جميع الأطراف على حد سواء.[2]

1-1 مفهوم نظرية أصحاب المصالح:

يقصد بنظرية أصحاب المصالح العملية التي تقوم من خلالها الشركة بدورها الاجتماعي في محيطها، حيث تقوم الشركة بتحديد أصحاب المصالح مع المؤسسة، والعمل على الاستجابة لمطالبهم التي يكفلها لهم القانون، كما تعني كذلك تسيير الشركة حسب أسس معينة مع الأخذ في عين الاعتبار مختلف أصحاب المصالح معها، وذلك من خلال الأخذ بأراهم وملاحظاتهم عند اتخاذ القرارات التي تخص الشركة.[3]

ظهر مصطلح أصحاب المصلحة في المؤسسات الأمريكية خلال سنوات الثلاثينات والأربعينات حسب بعض الباحثين، والذي يعبر عن ضرورة تحسين المؤسسة لعلاقاتها مع الأطراف الخارجية التي لها صلة بها، ورأى بعض الأخر منهم أن أصل نظرية أصحاب المصالح قد ظهرت بداية من سنوات الخمسينيات وبداية سنوات الستينيات، وحسب ما يعتقده هؤلاء أن قيام هذه النظرية لم يكن صدفة بل جاء بناء على عدة عوامل من أهمها التطورات الإدارية الحاصلة لمفهوم الكفاءة من مفهومه القصير المدى إلى مفهومه

[1] المرجع نفسه، ص13.
[2] حسناء مشري، سفيان مسالته، زينب تمرابط، دور المسؤولية الاجتماعية في تعزيز العلاقة مع أصحاب المصالح، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد04، العدد02، 2021، ص371.
[3] بوراس بودالية، مرجع سبق ذكره، ص39-40.

الأوسع والأشمل، ازدياد الوعي الاجتماعي لدى المدراء، ومعرفتهم لمدى أهمية المسؤولية الاجتماعية بالإضافة إلى رضا العملاء والمجتمع ككل عن خدمات المؤسسة.[1]

2-1 أسباب وجود أصحاب المصالح:

نظرا لأهمية أصحاب المصالح داخل المؤسسة كان لابد من تبرير سبب وجودهم داخلها، لهذا أوجدت النظريات سببين رئيسيين لأهمية أصحاب المصالح وهما:[2]

1-2-1 الاعتراف بشرعية أصحاب المصالح: الاعتراف بشرعية أصحاب المصالح يعتمد بدرجة الأولى على الاعتراف بشرعية المؤسسة وتحليلها وتقييمها، والشرعية تعني التكيف الثقافي مع متطلبات وحاجات المجتمع التي تعمل داخله المؤسسة، وهذا ما تهدف إليه كذلك نظرية أصحاب المصالح، والتي جاءت لتحديد المقومات المعيارية التي على أساسها يتم إدماج أصحاب المصالح؛

2-2-1 علاقات السلطة مع أصحاب المصالح: يعد وجود علاقات ترابطية بين الشركة وجميع المتفاعلين معها داخل محيطها مبررا أخر يفسر بوضوح سبب وجود أصحاب المصالح.

2- نظرية حقوق الملكية:

1-2 مفهوم نظرية حقوق الملكية:

يعرف **Alichian** حق الملكية على أنه: "حق مقرر ومخصص لشخص معين، قابل للتحويل عن طريق التبادل بوجود مقابل مادي أو حق مماثل، والتحليل الاقتصادي للحقوق الملكية يرتكز على نقطتين مهمتين: الحيازة على الحقوق الرقابية المتبقية، والتخصيص للأرباح المتبقية.[3]

تسعى هذه النظرية إلى فهم كيف يمكن لحقوق الملكية التأثير على النظام الاقتصادي، ويرى بعض الباحثين أن كفاءة المؤسسة وفعاليتها تحدد بمدى أهمية حقوق الملكية بالنسبة لها، وتتضمن حقوق الملكية ثلاث أصناف وهي:[4]

- **حق الاستعمال:** يقصد به الحق في استعمال المواد؛

[1] عقيلة صدوقي، نظرية أصحاب المصالح: البحث عن التوازن بين المسؤولية الاجتماعية والمسؤولية الاقتصادية، مجلة المؤسسة، المجلد08، العدد01، 2019، ص124.
[2] بلحمو خديجة، كرزابي عبد اللطيف، أهمية أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد05، العدد03، 2019، ص218.
[3] براق محمد، بن زاوي محمد الشريف، الأداء الاحتماعي للشركة كإشارة لحوكمتها الجيدة، مجلة حوليات جامعة الجزائر، العدد22، 2012، ص8.
[4] بلبركاني أم خليفة، أليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنظيم والعمل، المجلد03، العدد01، 2014، ص28-29.

- **حق الاستغلال:** ويقصد به الحق في استغلال تلك المواد والتصرف فيها؛
- **حق الإفراط:** ويقصد بها الحق في بيع تلك المواد.

ومن بين الصفات التي تتميز بها حقوق الملكية ما يلي:[1]

- تكون حقوق الملكية من الحقوق الشخصية والذاتية التي تسمح للمالك وحده بأن يتصرف في ممتلكاته كيف يشاء؛
- تكون كذلك حقوق الملكية حقوقا حصرية، ويعني هذا أن ملكية شيء معين تكون للمالك وحده دون أن يشاركه فيها أشخاص آخرين؛
- تكون حقوق الملكية حقوق قابلة للتحويل من شخص إلى أخر بموجب عقد وفي وجود مقابل مادي معين، أو بالمجان إن انتقلت الملكية عن طريق الميراث.

2-2 فرضيات نظرية حقوق الملكية:

ترتكز نظرية حقوق الملكية على عدة فرضيات يمكن تلخيصها فيمايلي:[2]

- ✓ يسعى الأعوان الاقتصاديون إلى تعظيم منافعهم بغرض تحقيق مصالحهم الشخصية؛
- ✓ يهدف كل فرد إلى تحقيق أهداف معينة لكنه ملزم بتطبيق بعض القواعد والشروط التنظيمية لعمله؛
- ✓ لا يقتصر تحقيق المنافع الشخصية على الجانب المادي فقط، بل يتضمن الجانب المعنوي كذلك والذي يتمثل في الحصول على وقت للاستراحة والترفيه قليلا، بالإضافة إلى توفير الظروف المناسبة للعمل؛
- ✓ تعاملات الأفراد في السوق توضح ما يفضله هؤلاء؛
- ✓ لا يمكن أبدا أن تساوي تكاليف المعاملات الصفر، كما أن المعلومات المتحصل عليها لا تكون كاملة باستمرار.

3- نظرية المسؤولية الاجتماعية:

[1] سردوك بلحول، الحوكمة، الاستثمار الأجنبي المباشر والنمو الاقتصادي في الدول الناشئة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة مصطفى إسطمبولي معسكر، الجزائر، 2019، ص14.
[2] المرجع والموضوع نفسه.

جاءت نظرية المسؤولية الاجتماعية في البداية سنة 1923، حيث ذكر **شلدون** أن الأمر الأول الذي يجب على المؤسسة الاهتمام به هو المسؤولية الاجتماعية، ولكي تتمكن المؤسسة من تحقيق رسالتها وغايتها المتمثلة في الاستمرارية والبقاء يجب عليها الالتزام بالحفاظ على المسؤولية الاجتماعية عند قيامها بوظائفها المتعددة.[1]

1-3 مفهوم المسؤولية الاجتماعية:

تم التطرق إلى مفهوم المسؤولية الاجتماعية لأول مرة سنة 1953، وقد تم تعريفها على أنها تلك الواجبات التي على رجل الأعمال القيام بها مع الالتزام ببعض الإجراءات واتخاذ بعض القرارات المعينة، التي تصب في صالح المجتمع ومقوماته،[2]

عرفها كل من **Boone & Kurts** على أنها: الفلسفة التسويقية التي تتضمن السياسات والإجراءات المنظمة للمؤسسة والتي تسعى لتحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعيش فيه، كما عرفها **Wattsetall** على أنها: الالتزام الدائم للمؤسسات بأخلاقيات المهنة، ومحاولة المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية، والسعي من أجل تحقيق مستوى العيش الجيد للعاملين داخل المؤسسات وعائلاتهم والمجتمع كذلك، بينما عرفها **Prideet Ferell** بأنها: التزام المؤسسة من أجل نشر التأثير الايجابي لها داخل المجتمع، والسعي وراء تقليل من تأثيرها السلبي عليه.[3]

2-3 مبادئ المسؤولية الاجتماعية:

تتأسس المسؤولية الاجتماعية على عدة مبادئ يمكن تلخيصها فيما يلي:[4]

- **الحماية والإصلاح البيئي Environmental Restoration:**

يرتكز هذا المبدأ على وجوب مراعاة المؤسسة محيطها وبيئتها عند ممارستها لنشاطاتها اليومية وعرضها لمنتجاتها وخدماتها وسعيها لتحقيق التنمية المستدامة؛

- **القيم والأخلاقياتEthics :**

[1] بوارس بودالية، مرجع سبق ذكره، ص44.
[2] جلابة علي، بن عمارة منصور، الحوكمة والمسؤولة الاجتماعية للشركات: دراسة العلاقات المتبادلة، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد01، العدد02، 2018، ص127.
[3] بلقايد محمد جواد، دور المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال في الرفع من أداء الموارد البشرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلسان، الجزائر، 2019، ص11-12.
[4] بليزاك عبد الحليم، السعيد بريكة، العلاقة بين الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية للشركات، مجلة Khazzartechالاقتصاد الصناعي، المجلد07، العدد04، 2017، ص104-105.

يجب على المؤسسات تطوير التعاملات مع أصحاب المصالح وتدعيمها بالأخلاقيات المهنية اللازمة؛

- **المحاسبة والمساءلةAccountability :**

يجب أن تتمتع المؤسسات بالإفصاح المالي والمحاسبي وهذا من خلال تقديم جميع المعلومات المتعلقة بأنشطتها لأصحاب المصالح متى احتاجوا إليها، مع تمكينهم من مساءلة جميع من هم بالمؤسسة من مجلس الإدارة وجميع موظفيها؛

تعزيزوتقوية السلطات Empowerment:

وهذا من خلال تحقيق المساواة بين جميع الزبائن والعاملين في المؤسسة وكذا الموردين والمستثمرين ومختلف أصحاب المصلحة معها؛

- **الأداء المالي والنتائج المحققFinancial Performamnce and Results:**

على المؤسسة الحفاظ على الممتلكات والأصول، ومنح العوائد والأرباح لأصحابها من المساهمين، وتعزيز التنمية والنمو على المدى البعيد؛

- **مواصفات موقع العملWorkplace Standards :**

وفق هذا المبدأ فإن العاملين في المؤسسة هم كذلك شركاء فيها، لذا وجب حماية حقوقهم وتوفير بيئة العمل المناسبة والمريحة لهم لأداء ما عليهم من مهام على أكمل وجه؛

- **العلاقات التعاونيةCollaborative Relationships:**

يجب على المؤسسات الالتزام بالعدالة والمصداقية أثناء التعامل مع مختلف الشركاء؛

- **المنتجات والخدمات ذات الجودةQuality Products and Services:**

حسب هذا المبدأ فإن المؤسسة ملزمة بتقديم منتجات وخدمات ذات جودة لزبائنها ومحاولة الاستجابة لحاجياتهم ورغباتهم وتطبيقها؛

- **الارتباط المجتمعيCommunity Involvement:**

يجب على المؤسسة أن تعزز علاقاتها مع المجتمع الذي تعمل فيه، وأن تعمق من أسس التعاون والمشاركة معه لكي تصبح المؤسسة أفضل مكان للممارسة الأعمال.

3-3 أبعاد المسؤولية الاجتماعية:

تتمثل أبعاد المسؤولية في مجموعة من العناصر التي تغطيها، وهي كما يلي:[1]

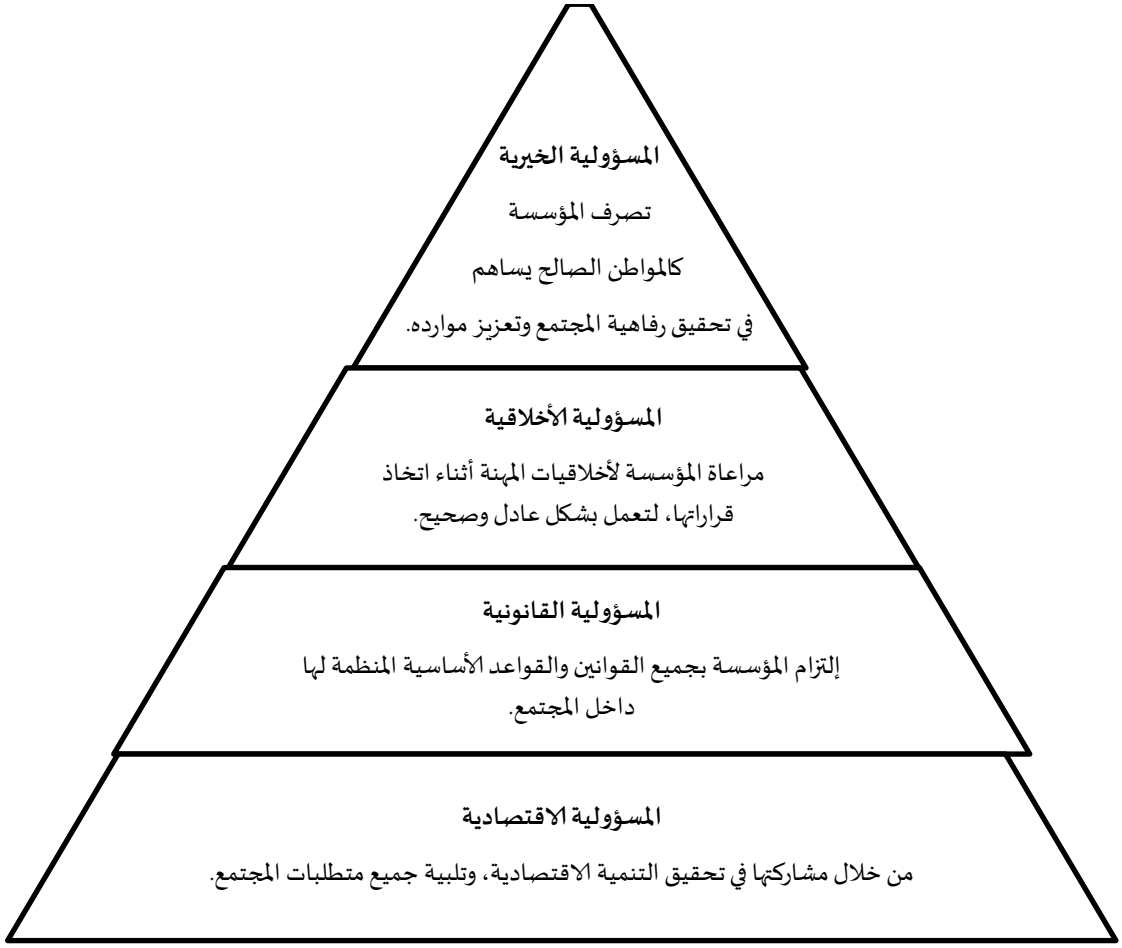
- **البعد الاقتصادي:** وهذا يعني أن تجلب المؤسسة منافع اقتصادية لغيرها من الأفراد داخل المجتمع دون إلحاق أي نوع من الضرر لهم؛
- **البعد القانوني:** وهذا يعني التزام المؤسسة بالقوانين والقواعد التنظيمية المنظمة لنشاطها داخل الدولة، لتكتسب احترام وثقة محيطها؛
- **البعد الأخلاقي:** وهذا يعني ارتكاز المؤسسة على أسس أخلاقية ومهنية سليمة، وأن تمارس أنشطتها دون المساس بحقوق الآخرين؛
- **البعد الاختياري والإنساني:** يقصد بذلك ألا يكون للمؤسسة فقط غايات مادية بل يجب أن تمتلك غايات إنسانية نبيلة اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وأن تعمل على تحقيق النمو والازدهار لهذا المجتمع، وتسعى لتحقيق العيش الكريم لأفراده؛
- **البعد الاجتماعي:** ويقصد به أن تحرص المؤسسة على تمتين علاقاتها مع أفراد المجتمع، مثل علاقات العمل السليمة والجيدة، وتوفير السلامة والأمان له؛
- **البعد البيئي:** ويعني ذلك أنه يجب على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار حماية البيئة عند قيامها بأنشطتها الاقتصادية وأن توليها الأهمية اللازمة.

وكتلخيص لهذه الأبعاد قام Carrollبترتيب الأبعاد الرئيسية للمسؤولية الاجتماعية في هرم متسلسل يوضح من خلاله طبيعة الترابط الموجودة بين بعد وأخر، ويوضح كذلك بأن ارتكاز بعد على بعد أخر يمثل حالة واقعية، كما هو مبين في الشكل الموالي:[2]

[1] بوشقيفة حميد، بلقربوز مصطفى، دور حوكمة الشركات العائلية في تعزيز المسؤولية الاجتماعية وترسيخ أخلاقيات الأعمال، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات العائلية والتنمية المستدامة في الجزائر "تحت شعار الحوكمة الجيدة أساس التنمية المستدامة"، المركز الجامعي أحمد زبانة غيليزان، الجزائر، يومي 13 و14 نوفمبر 2018، ص10-11.

[2] المرجع نفسه، ص9.

الشكل (III-04): هرم كارول Carrol للمسؤولية الاجتماعية



المصدر: بوشقيفة حميد، بلقربوز مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص9.

5-3 أهداف المسؤولية الاجتماعية:

تكمن الغاية من نشر المسؤولية الاجتماعية لدى المؤسسات في ثلاث اتجاهات أساسية وهي:[1]

- **مساهمة المجتمع التطوعية:** يتميز هذا النوع من الاتجاهات بلقائه قبولا واسعا لاسيما في البلدان التي أصبحت تهتم بمفهوم المسؤولية الاجتماعية، وقد يتجسد هذا النوع من المساهمة التطوعية في الهبات والمساعدات التي تقدم لقطاعات ذات خصوصية كقطاع الصحة أو التعليم؛
- **العمليات الجوهرية للأعمال وسلسلة القيم:** يتمكن مسيرو المؤسسات من خلال أفكارهم وأراءهم من نشر المسؤولية الاجتماعية في مؤسساتهم، وهذا من خلال تركيزهم على الاهتمام

[1] بلقايد محمد جواد، مرجع سبق ذكره، ص26-27.

بالعمال وتحسين ظروفهم المعيشية، والعمل على نشر الوعي بضرورة استخدام الموارد بطريقة فعالة وأكثر فاعلية، والتذكير بضرورة الحفاظ على البيئة في نفس الوقت؛

- **حشد التأييد المؤسسي وحوار السياسات والبناء المؤسسي:** وهذا من خلال سعي إدارات المؤسسات على نشر الأفكار التي تدعوا إلى الموازنة بين متطلبات تعظيم الأرباح والمبادئ التي تحكم المؤسسات على المستوى الداخلي، وسعي المسيرين على تدعيم المشاركة في البرامج التطوعية والتنموية على المستوى الخارجي.

4- نظرية العقود:

لقد اشتهر كل من الأمريكي Oliver Hartوالفنلندي Beng Holmström الأكاديميان المعاصران بتطوير أساليب تكميلية للعقود والحوافز، فقد ركز Holmström على مشكلة المدير والوكيل في عمله حيث قام بتطوير نهج جديد لمشكلة الوكالة وقد قدم عدة حلول حول ما يجب فعله أو مالا يجب القيام به حين يتعرض المدير لموقف لا يستطيع فيه ملاحظة تصرفات الوكيل المهتم بمصلحته الشخصية بالإضافة الى تطرقه الى عقود الحوافز، كحوافز العمال على حياتهم المهنية، والمشكلات التي تظهر عند قيام الوكلاء بأكثر من مهمة واحدة، وأشار كذلك إلى أن نماذج العقود الكاملة يمكن فيها للأطراف إن اختارت ذلك إدراج كل جوانب العلاقة التي يمكن التعاقد عليها في العقد المتفق عليه دون الحاجة الى إعادة التفاوض، بينما ركز Hart في عمله على نظرية الشركة وقد قام كجزء من نظريته بتطوير ما يسمى بالعقود الغير المكتملة، والذي من مميزاته أنه يمنح للأطراف التجارية خاصية إعادة التفاوض بشأن شروط البيع والشراء الخاصة بها حتى بعد انشاء العلاقة التجارية، ولكن يشترط ذلك قبل انتهاء المعاملة بشكل نهائي، وقد قدم نموذجه للعقود الغير المكتملة اطارا سهلا للتعامل مع عدة مواقف تتطلب إعادة التفاوض.[1]

لقد ارتكزت نظرية العقود والتي كانت السبب في منح Holmström وHart جائزة نوبل للاقتصاد عام 2016 على عدة سبل تخص العلاقة بين المدير والموظفين كأن يكافأ المدراء التنفيذيون للشركات بواسطة منحهم خيارات الأسهم أو العلاوات، بالإضافة إلى طرق مكافأة المعلمين أو موظفي الصحة فإما أن يكافؤ طبقا لعدة معايير بناءا على تقييم أداءهم أو أن يحصلوا على رواتبهم بشكل ثابت، كما أنهما معا وضعا ركيزة فكرية لرسم سياسات المؤسسة في مختلف المجالات والتي من أبرزها مجال الحوكمة، فهذه النظرية

[1] Vladimir Smirnov, Andrew Wait, Contracts incentives and Organization : Hart and Holmström Nobel Laureates, SSRN Eelectronic Journal, N°02 , 2017, p 02.

عبارة عن نموذج من خلاله اختلفت طريقة تفكير الاقتصاديين في أساس أنظمة الأجور والمكافآت وتصميم الوظائف.[1]

[1] مرسلي حليمة، العلاقة التبادلية بين حوكمة المؤسسات وتسيير الكفاءات البشرية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2020، ص60.

المبحث الثالث: تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لضمان حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية

تسعى المؤسسات العمومية في الجزائر كباقي المؤسسات في دول العالم لإرساء مبادئ الحوكمة داخلها انطلاقا من عدة قوانين وأنظمة تحرص الجزائر على تطبيقها داخل المؤسسات بصفة عامة والمؤسسات العمومية الاقتصادية بصفة خاصة، وهذا من أجل ضمان الشفافية والمصداقية في الحسابات، ومحاربة كافة أنواع الغش والفساد التي يمكن أن تشهدها هذه المؤسسات بسبب امتلاكها للدولة وليس للخواص.

فقد يستغل بعض المدراء أو رؤساء هذه المؤسسات مناصبهم وسلطاتهم في تنفيذ أمور غير قانونية تصب في منافعهم الخاصة، وهذا راجع لغياب الرقابة الصارمة على هذا النوع من المؤسسات، ولتوضيح كيف يمكن لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين أن يفرض مبادئ الحوكمة وقواعدها على كل العاملين مهما اختلفت مناصبهم، سنقوم بتقسيم هذا المبحث إلى أربعة مطالب، المطلب الأول بعنوان التطور التاريخي لحوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر، المطلب الثاني بعنوان ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، المطلب الثالث يحمل عنوان التزام محافظ الحسابات بمبادئ الحوكمة، أما المطلب الأخير يحمل عنوان دور المعايير الجزائرية للتدقيق في إرساء شروط نظام الحوكمة.

المطلب الأول: واقع حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر.

الفرع الأول: تعريف القطاع العمومي الاقتصادي

انبثق القطاع العمومي مع ظهور الدولة، إذ يقصد به مختلف النشاطات والأملاك التابعة للدولة، وقد أخذ مصطلح القطاع العام أبعادا أخرى لاسيما مع استقلال الجزائر وقيامها بتأميم جميع المؤسسات والهياكل التي كانت تابعة لملكية الاستعمار؛

وينقسم القطاع العمومي إلى قسمين، القطاع العمومي الاقتصادي والقطاع العمومي الإداري الخدماتي، فهناك فرق واضح بين القطاعين فالقطاع الأول والمتمثل في القطاع الاقتصادي يشمل جميع ما تمتلكه المؤسسة من أنشطة أو خدمات تقوم بتقديمها للأفراد بمقابل مالي، كبيع الكهرباء والغاز والماء وغيرها، وتتولى بعض المؤسسات العمومية الذات الطابع الاقتصادي، التي تكون ملكيتها للدولة مهمة بيع هذه المنتجات أو الخدمات، أما القطاع الثاني والمتمثل في القطاع العمومي الإداري الخدماتي يشمل الخدمات العمومية التي تقدمها الدولة للأفراد بدون أي مقابل مادي أو مالي تسعى من خلالها الدولة إلى تحقيق المنفعة العامة كالتعليم، الصحة، القضاء وغيرها.[1]

ووفقا لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، فإن الشركات العامة هي الشركات التي تمارس عليها الدولة السيطرة، سوآءا كانت المساهم الوحيد أو كانت تمتلك أغلبية الحصص او أقلها، وهذا التعريف يضفي الشرعية على السيطرة التي تمارسها على شركائها بصفتها مساهما، وهي صفة تجعلها دائما دائنة وفق مسلمات نظرية الوكالة[2].

وبالرجوع إلى تاريخ المؤسسة العمومية الاقتصادية فقد شهدت هذه الأخيرة ظروفا صعبة تمثلت في ضعف مستوى الانتاج والمردودية لديها، وزيادة معدلات الديون، والانخفاض المستمر لأرباحها، وقد مرت بفترة كانت فيها عاجزة على تحقيق عوائد مالية أو خلق قيمة لنفسها، لكن مع بداية سنة 1988 التي عرفت اصلاحات اقتصادية عديدة، قررت الجزائر التخلي عن الاقتصاد المخطط والتوجه لاقتصاد السوق، حيث شكلت هذه الخطوة التي انتهجتها بداية لمرحلة جديدة في مسار تأهيل مؤسساتها العمومية

[1] ابن خليفة سميرة، حوكمة القطاع العمومي الاقتصادي في الجزائر وأثرها على التنمية المستدامة، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، المجلد07، العدد01، 2021، ص1022.

[2] Malika AMGHAR, Moussa BOUKRIF, LA gouvernance d'entreprise « Un concept ambivalent, quelle application pour le contexte algérien ? », Revue DIRASST, Numéro économique, V8, N3, 2017, P283.

الاقتصادية، حاولت من خلالها الخروج من دائرة الركود الاقتصادي التي كانت تحيط بها والانتقال إلى مسار جديد نحو الانتعاش والازدهار الاقتصادي من خلال بعض الاصلاحات والتي من بينها:[1]

1- **التسيير الذاتي للمؤسسة الاقتصادية:** حيث عقب هذا التبني مرحلة استقلال الجزائر، وكان عبارة عن تكريس لنظام الاشتراكي، لكن سرعان ما فشل هذا المنهج وهذا مع بداية عمليات التأميم التي باشرت فيها الجزائر ابتداء من سنة 1965؛
2- **ظهور شركات وطنية:** والتي كان التسيير فيها اشتراكيا، وكان ذلك بمثابة تعزيز لدور المؤسسة العمومية، سعت من وراءه الجزائر إلى استرجاع الثروات الوطنية والنهوض بالقطاعات الحساسة في البلد، فقامت بإنشاء عدة شركات كشركة النفط والغاز وغيرها؛
3- **إعادة الهيكلة المالية والعضوية:** انبثق عن هذه الهيكلة تغيير في شكل المؤسسة العمومية وتحويلها إلى مؤسسات صغيرة ومتوسطة وهي التي تشكل الهيكلة العضوية، وإعادة جدولة ديونها وأنشطتها المالية والتي تمثلت في الهيكلة المالية؛
4- **إنشاء صناديق المساهمة؛**
5- **تغير صناديق المساهمة إلى صناديق الهولدينغ، مع ظهور شركات المساهمة؛**
6- **تبني ألية بنك المؤسسة:** من خلال وضع رقابة بنكية على المؤسسات الحاصلة على دعم مالي؛
7- **تبني سياسة الخوصصة.**

وكل هذه الاصلاحات التي قامت بها الجزائر لرفع من قيمة المؤسسات العمومية الاقتصادية، تؤكد على الدور الكبير لهذه المؤسسات في تحقيق الازدهار والنمو الاقتصادي للبلد.[2]

الفرع الثاني: بوادر حوكمة الشركات في الجزائر

للخروج من التبعية التامة لقطاع المحروقات والتنويع من صادراتها ولتنشيط الاقتصاد الوطني تسعى الجزائر إلى وضع إطار مؤسساتي لحوكمة الشركات وهذا من أجل تحسين سبل التنمية والنمو الاقتصادي ودرء الفساد المالي والإداري من خلال تحقيق الشفافية والمساءلة في جميع التعاملات

[1] غضبان حسام الدين، مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر ببسكرة، الجزائر، 2014، ص120-122.
[2] الموضوع نفسه، ص122.

الاقتصادية التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالدولة، ومن بين الجهود التي بذلتها الجزائر في هذا الإطار ما يلي:[1]

1- **تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومقاومته:** قامت الدولة بتأسيس هيئة وطنية مستقلة سنة 2006، تهدف إلى ايجاد حلول واقتراحات للمكافحة الفساد بكل أنواعه، ووضع برامج وإجراءات للتوعية من المخاطر والمشاكل التي يتسبب بها الفساد، ومن خلال الدور الكبير الذي تؤديه هذه الهيئة باعتبارها ألية هامة من أليات درء الفساد ومكافحته استطاعت الانضمام إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومحاربة الفساد التي تمثل تنظيما إقليميا يضم العديد من الهيئات التي تتشابه في الغايات، والتي من أهمها تبادل المعلومات والاستراتيجيات الخاصة بهذا المجال؛

2- **انعقاد أول مؤتمر حول موضوع الحكم الراشد للمؤسسات:** والذي انعقد سنة 2007، حيث كان عبارة عن فرصة لتبادل المعلومات والخبرات بين جميع الأطراف الفاعلة في هذا المجال في العالم، ومن هذا المؤتمر انبثقت فكرة ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة كأول خطوة تنتهجها الجزائر من بين التوصيات التي تم الخروج بها من ذلك المؤتمر؛

3- **تهيئة مجموعة خاصة بحوكمة المؤسسات:** في سنة 2007 قام مجموعة من أصحاب المصالح التابعة للقطاعين العام والخاص بإنشاء مجموعة خاصة تعمل مع المنتدى العالمي للحوكمة **GCGF** ومؤسسة التمويل الدولية **IFAC** لتأسيس دليل لحوكمة الشركات في الجزائر وهذا بمساهمة مبادرة بعض الجمعيات والاتحادات في الجزائر التي سعت إلى تشجيع الاستثمار الأجنبي بواسطة اتباع مبادئ الحوكمة الجديدة؛

4- **إعداد دليل لحوكمة الشركات في الجزائر:** قامت جمعية **CARE** واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر سنة 2010 بإصدار دليل لتنظيم سبل الحوكمة في المؤسسات الجزائرية؛

5- **إنشاء مركز لحوكمة الشركات داخل الجزائر:** تأسس هذا المركز في سنة 2010 بالجزائر العاصمة، من أجل المساهمة في تعزيز ممارسات الحوكمة داخل الشركات الجزائرية، وتوعية الأفراد بالقيم التي تسعى الحوكمة إلى غرسها في البيئة الاقتصادية ومجتمع الأعمال؛

[1] قطاف عقبة، مرجع سبق ذكره، ص86-87.

6- **برنامج الاتحاد الأوروبي لتعزيز الحوكمة في الجزائر:** يسعى هذا البرنامج إلى تعزيز الحوكمة في المجالين الاقتصادي والسياسي في الجزائر، والرفع من سلطة القانون وسيادته، وتدعيم مكافحة الفساد الاداري والمالي داخل البلد؛

7- **مجلس المحاسبة:** أنشئ مجلس المحاسبة سنة 1976 بموجب المادة رقم 190 من الدستور، حيث يتولى هذا المجلس مهمة الحرص على الأموال العمومية ومهمة الرقابة عليها، وقد جاء التعديل الدستوري سنة 2016 بالمادة 19 المؤكدة على استقلالية هذه الهيئة وحدد دورها في مجال الرقابة على الأموال العمومية، وأوكل لها مهمة الحفاظ على المال العام وتفعيل عنصر الشفافية والمساءلة في التسيير والإدارة العمومية،[1]

8- **المفتشية العامة للمالية:** تتولى هذه المفتشية مهمة الرقابة والتدقيق والتدخل في جميع الأمور المالية على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية بالرغم من اعتبارها شركات ذات رؤوس أموال وتخضع في تنظيمها وتسييرها إلى القانون التجاري، وتخول لهذه الهيئة جميع السلطات والصلاحيات في إطار مراقبة تسيير واستغلال الأموال العمومية والخاصة في البلد.[2]

الفرع الثالث: جوانب الخلل التي تعاني منها المؤسسات الجزائرية في ظل غياب الحوكمة

تواجه المؤسسات الجزائرية عدة نقائص ومشاكل ترجع إلى غياب تطبيق المبادئ والقواعد التي تنص عليها الحوكمة، والتي يمكن ذكر أمثلة عنها كما هو موضح فيما يلي:[3]

- **العلاقة السيئة بين المؤسسات والبنوك:** وتتمثل هذه العلاقة في الصعوبات التي تتلقاها المؤسسات في الجزائر للحصول على قروض لتمويل احتياجاتها، وهذا راجع إلى أن حسابات هذه المؤسسات عادة لا تمثل الواقع الحقيقي لها ولا يعكس وضعيتها الاقتصادية الحقيقية، لذا يجب على هذه المؤسسات تطبيق مفاهيم الحوكمة ومبادئها، لزرع الثقة في المتعاملين معها، من خلال إثباتها لصحة حساباتها؛
- **إشكالية جذب مساهمين جدد من غير المساهمين الأساسين:** هناك مشكلة أخرى تواجه المؤسسات الجزائرية من غير علاقتها السيئة مع البنوك وهي مشكلة إيجاد وجذب مساهمين أو مستثمرين جدد لهذه المؤسسة من غير المساهمين الأساسيين والذين عادة هم من نفس العائلة،

[1] مولود فضيل، لقمان مغراوي، مدى فعالية الحكم الرشيد في الجزائر: دراسة قياسية من منظور البنك الدولي في الفترة مابين2011-2019، المجلة الجزائرية للأمن والتنمية، المجلد 10، العدد03، 2021، ص524.
[2] المرجع نفسه، ص525.
[3] نورة محمدي، مرجع سبق ذكره، ص120-121.

وهذا نتيجة التخوف الدائم لدى المستثمرين من فقدان حقوقهم في الرقابة أو التصويت مقارنة بكبار المساهمين، لذا على هذه المؤسسات اللجوء لتطبيق مبادئ الحوكمة للخروج من هذا المشكل، من خلال ما تصبوا إليه هذه المبادئ كإلزام ملاك المؤسسة بتحديد الشروط الملائمة للحفاظ على حقوق المساهمين الجدد وزرع الثقة في نفوسهم؛

- **غياب الثقة بين المؤسسات وإدارة الضرائب:** تبقى الثقة معدومة بين الطرفين في غياب الشفافية والمساءلة، لذا يعد الالتزام بالشفافية والنزاهة التي تنص عليها الحوكمة أمرا لابد منه للخروج من هذه الدائرة؛
- **الاختلاف الموجود بين إدارة المؤسسات والمساهمين:** نتجت عدة مشاكل بسبب اختلاف المسؤولين عن إدارة المؤسسة والمساهمين فيها، من بينها مشكلة الثقة والامتياز والأجر ويتخللها عدم الاستقرار بالنسبة للمسير الغير مساهم، وعليه وجب توضيح العلاقة بين المساهمين والمسيرين، وتحديد صلاحيات كل منهم؛
- **ضعف المؤسسات الجزائرية في التحكم بالتكنولوجية الحديثة:** لاتزال المؤسسات الجزائرية ضعيفة في استخدام التكنولوجيا الحديثة للتسويق والترويج لمنتجاتها، كما أن معظمها لا يمتلك مواقع إلكترونية أو أنها لا تنشر عليها معلوماتها بصفة دائمة، بالرغم من أنها تشكل وسيلة جيدة لإفصاح المؤسسة عن معلوماتها والرفع من مستوى الشفافية والنزاهة لديها، مما يساهم في جذب المستثمرين الجدد وحتى الأجانب لها.

المطلب الثاني: الحوكمة حسب ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر

الفرع الأول: مفهوم الحكم الراشد

بعدما عاشته المؤسسات الجزائرية من فساد كان لابد من انتقال الجزائر إلى تبني استراتيجيات جديدة من شأنها إرجاع الميزات التنافسية لمؤسساتها وخلق حصص سوقية جديدة لها، لذا أصبح موضوع الحوكمة يحظى باهتمام الجزائر، وقد سارعت مثل باقي الدول لاتخاذ الاجراءات والخطوات المناسبة لتطبيق هذا النظام، وكانت أول خطوة لها في هذا الصدد هي اطلاق ميثاق الحكم الر اشد في الجزائر سنة 2009، وكان ذلك نتيجة لتكاثف جهود الجمعيات واتحادات العمل الجزائرية، كان الهدف من وراء

اتحادهم الولوج بنظام جديد يشجع على تطبيق الحوكمة في مجتمع الأعمال والسعي لاستقطاب وجذب الاستثمار الأجنبي للبلد،[1]

وقد قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص سنة 2007 بتأسيس مجموعة عمل لحوكمة الشركات، وتم الاعلان عن صدور قانون حوكمة الشركات الجزائري من قبل كل من جمعية كير CARE، واللجنة الوطنية للحوكمة في الجزائر خلال المؤتمر الوطني المنعقد في 11 مارس من سنة 2009، مع تلقي المساعدة على اعداد هذا القانون من طرف المنتدى العالمي لحوكمة الشركات GCGF، ومؤسسة التمويل الدولي IFC.[2]

تتكون كلمة الحكم الراشد من قسمين، كلمة الحكم وكلمة راشد، حيث يقصد بالحكم تولي السلطة السياسية تسيير الشؤون الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع، وإدارة الموارد الطبيعية والبشرية المتوفرة فيه، ومصطلح أوسع وأشمل من مصطلح الحكومة، أما مصطلح الراشد فيعني الطريقة التي يتم من خلالها تسيير وممارسة السلطة السياسية والاقتصادية والإدارية كذلك، من أجل ضمان تسيير أفضل للشؤون العمومية للدولة.[3]

ويمكن تعريف الحكم الراشد على أنه: بمثابة فلسفة إدارية تحتوي مجموعة من القواعد التي تضمن استدامة المؤسسة واستمراريتها من خلال:[4]

- اعطاء تعريف للحقوق وواجبات كل الأطراف المؤثرة داخل المؤسسة؛
- توزيع المهام والمسؤوليات الناتجة عن هذه الحقوق والواجبات.

ويندرج تحت هذا الميثاق عدة قوانين ونصوص تنظيمية توضع تحت تصرف المؤسسة لتوضيح معنى المبادئ الخاصة بالحكم الراشد للمؤسسة، ويعد الانضمام لهذا الميثاق أمرا اختياريا وتطوعيا للمؤسسات، ويتضمن الميثاق قسمين هامين وملاحق، حيث يوضح الجزء الأول الأسباب التي تؤدي إلى ضرورة انتقال المؤسسات في الجزائر إلى الحكم الراشد، أما الجزء الثاني فيوضح الأسس الهامة التي بني عليها الحكم الراشد للمؤسسات، إذ يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية كالجمعية العامة للمؤسسة ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، وبين أصحاب المصالح كالبنوك والموردون وغيرهم.

[1] فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر، 2011، ص37.
[2] المرجع نفسه، ص38.
[3] طايبي أمال، الحكم الراشد في الجزائر، مجلة حقائق للدراسات النفسية والاجتماعية، المجلد30، العدد10، 2018، ص229-230.
[4] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، CARE، 2009، ص26.

وفي ختام هذا الميثاق يوجد ملاحق هي عبارة عن وسائل ومجموعة من الارشادات يمكن للمؤسسات اللجوء إليها لإيجاد إجابات عن انشغالاتهم.[1]

تم توجيه ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر إلى كل من:[2]

- جميع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة؛
- جميع المؤسسات المساهمة داخل بورصة القيم المنقولة، أو تلك التي هي على وشك الانضمام لها، باستثناء المؤسسات ذات رأس المال العمومي باعتبارها تتوقف على الاستعمال الجيد للأموال العمومية.

وليتميز الحكم بالرشادة هنالك بعض المعايير والشروط التي يجب احترامها، على غرار وجود دولة فعالة وقطاع اقتصادي نشط، مع التزام مدراء الشركات وحتى الهيئات الحكومية بتقديم تقارير مفصلة ودورية عن القرارات والإجراءات المتخذة في إطار مهامهم، وافصاح الدولة عن سياستها واستراتيجيتها أمام المواطنين، ومنح حرية التعبير لهم من أجل الإفصاح عن مختلف أعمال الفساد والتحايل في مختلف حسابات المؤسسات العمومية وغيرها، وتعزيز المساءلة والشفافية ومشاركة المواطنين في تحقيق ذلك[3].

الفرع الثاني: أطراف الحكم الراشد وأبعاده

1- أطراف الحكم الراشد:

ليتوفر الحكم الراشد في أي بلد لابد من توفر أطراف تكون بمثابة دعائم أو روافد تساعد على تحقيق غايات هذا الحكم وتعزز من تواجده على مستوى مؤسساتها وهيئاتها، ومن بين هذه الأطراف ما يلي[4]

1-1 الدولة والمؤسسات الرسمية: على الدولة أن تعمل على توفير هياكل وأليات تشريعية تساهم بشكل رسمي في اعداد القوانين التي تنشأ على أساسها المنظمات الغير حكومية ومنظمات المجتمع المدني، وأن تسهل مهامهم بمنحها الصلاحيات الإدارية والمالية التي تتناسب والحكم المحلي، وخلق

[1] نفس المرجع، ص27.
[2] عاشوري عبد الناصر، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر، 2016، ص47-48.
[3] Laid ZAGHLAMI, Société Civil « Médias et E-gouvernance », STRATEGIA, Revue des Etudes de Défense et de Prospective, Volume3, Numéro 1, P76.
[4] بوجردة الياسين، واقع ومتطلبات الحكم الراشد في الوطن العربي، المجلة الجزائرية للدراسات السوسيولوجية، المجلد02، العدد02، ص 262-264.

أسس الحوار بينها وبين المؤسسات الرسمية الأخرى، كالمجلس النيابي، أو المجلس الاقتصادي أو الاجتماعي، وبينها وبين الهيئات الغير رسمية كذلك؛

2-1 المجتمع المدني: يشارك المجتمع المدني في إرساء قواعد الحكم الراشد في البلد من خلال نشاطه وحيويته التي تسمح له بتأطير المواطنين وتنظيم عملهم ودفعهم للعمل التطوعي الذي يصب في الصالح العام، وإبراز قيم التشارك و التآزر فيما بينهم في سبيل تعزيز التنمية المدنية و التشاركية، وبالرغم من الاختلالات التي قد تواجهها هذه التنمية كتأثير التقاليد والأعراف على عمل الكثير من المؤسسات كالأحزاب السياسية، لذا وجب على هيئات المجتمع المدني العمل جنبا إلى جنب مع السلطة المحلية، وأن تعمل على إشراك المواطنين معهم، ولضمان استمرارية وزيادة إنتاجية هذه المؤسسات لابد من الحفاظ على استقلاليتها وتنوع مصادر تمويلها، وأن تحاول تطوير إمكانياتها حتى تتمكن من تحقيق التمويل الذاتي من أجل مشاركتها في الحكم الراشد؛

يمكن لمؤسسات المجتمع المدني وفي مقدمتها المؤسسات الغير حكومية، المساهمة في تحقيق الإدارة الرشيدة من خلال الاعتماد على الأليات التالية الذكر:[1]

- إمكانية التغير في السياسة العامة، وهذا بواسطة تظافر جهود أفراد المجتمع والسماح لها بالمشاركة في الشأن العام؛
- العمل على ارساء ضوابط الشفافية والمساءلة، من خلال الافصاح عن المعلومات وتسهيل مهمة الحصول عليها من طرف الغير؛
- العمل مع الحكومة من أجل تقديم أفضل الخدمات وتحقيق رضا المواطنين؛
- حماية المواطنين من مختلف صور الظلم والتعسف، والسعي لتحقيق المساواة والعدالة للجميع؛
- توعية أفراد المجتمع بما بعرف بالديمقراطية، وهذا من خلال استعمال سبل الحوار وقبول أراء الأخرين، واعلامهم بضرورة مشاركتهم في الانتخابات من أجل تغيير الواقع من حال إلى حال أفضل.

3-1 القطاع الخاص: يلعب القطاع الخاص دورا هاما يتلاءم مع أهداف المسؤولية الاجتماعية، فبإمكانه المساهمة في دعم نشاطات المجتمع المدني وتوفير الخبرة الضرورية فيما يخص العمليات التنموية، وهذا بالاشتراك مع المجتمع المحلي وأجهزة الدولة الغير رسمية ومنظمات المجتمع المدني،

[1] أمينة بن جدو، الحكم الراشد كألية للحد من الفساد، مجلة نور للدراسات الاقتصادية، المجلد06، العدد10، 2020، ص490.

لكن من المهم أن تكون بين القطاع العام والخاص إطار تحاوري يدعم الشفافية وتسهيل الحصول على المعلومات اللازمة، وإصدار النشرات الاحصائية في الوقت المناسب.[1]

2- أبعاد الحكم الراشد:

يتصف الحكم الراشد باختلاف أبعاده ومنطلقاته، حيث تشكل مختلف الرؤى التي جاءت بها المؤسسات الدولية من أجل تحقيق الجوهر المراد الوصول إليه من هذا الحكم، ويمكننا تلخيص هذه الأبعاد فيما يلي:

2-1 البعد الاقتصادي: يتحقق هذا البعد من خلال ما يلي:[2]

- مساعدة أصحاب المساهمات المالية في المؤسسات؛
- ترشيد وعقلانية استعمال الموارد العمومية؛
- التقسيم العادل للثروات بدون وجود أي طبقات أو تمييز بين الأفراد؛
- توفير الهياكل اللازمة في قطاع التعليم لضمان جودته وتوفره مدى الحياة؛
- توفير الرفاهية والعيش الكريم لمختلف الأفراد باختلاف أجناسهم وأعمارهم؛
- تحقيق النمو الاقتصادي والتنمية المستدامة داخل البلد؛

2-2 البعد الإداري أو التقني: يعد هذا البعد بمثابة نظام يسمح بتنفيذ السياسات العامة، ويلم بجميع قواعد الإدارة الجيدة للدولة والمجتمع، وخصوصا إدارة الأعمال التي تهتم بتسيير العقلاني للموارد باختلاف أنواعها المالية والبشرية وحتى المادية، من أجل محاربة الفساد الإداري والمحسوبية، وهذا من خلال تحقيق اللامركزية والديمقراطية المحلية، بفرض الرقابة والمساءلة والمحاسبة القانونية؛[3]

2-3 البعد السياسي: يمكن القول إن البعد السياسي يتمثل في توفير بيئة عمل شفافة ضمن إطار سياسي فعال، يجمع مختلف أفراد المجتمع ويمنحهم الحرية في المشاركة في رسم المعالم السياسية وتحديد توجهاتهم واستراتيجياتهم الوظيفية، وانتخاب ممثليهم بكل نزاهة ومصداقية، وتعزيز مبادئ الاصلاح والأمانة داخل المجتمع، لتشكيل سلطة سياسية أكثر شرعية وموثوقية، تملك القدرة على تولي

[1] بوجردة الياسين، مرجع سبق ذكره، ص264.
[2] طكوش صبرينة، فاضل صباح، واقع الحكم الراشد في الجزائر، مجلة العلوم التجارية، المجلد17، العدد01، 2018، ص12.
[3] بلية لحبيب، نحو تفعيل دور المجتمع المدني في إرساء الحكم الراشد في الجزائر في ضوء الاصلاحات السياسية، المجلد01، العدد02، 2016، ص195.

المسؤوليات ومهام مهما كانت صعبة للتحقيق مطالب واحتياجات الأفراد بأقل التكاليف والمجهودات وفي أقصر مدة ممكنة، ومواصفات ذات جودة عالية؛[1]

3-2 البعد الاجتماعي: يتحقق هذا البعد بتحقق الاستفادة من السياسات الاجتماعية بواسطة أسلوب المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات العمومية والخاصة ككل، لأن المسؤولية الاجتماعية تشجع مختلف المؤسسات مهما كان نوعها أو طبيعة عملها على أن تمارس نشاطها وفق قدراتها ووفق ما يتوفر لديها من موارد مادية، وأن تتبع دائما النهج الذي يلائم متطلبات السوق واحتياجاته.[2]

الفرع الثالث: الانتقادات الموجهة لميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية

بالرغم من الأهمية الكبيرة التي اكتسبها ميثاق الحكم الراشد في الجزائري، إلا أنه لم يسلم من بعض الانتقادات التي وجهت إليه، والتي من أهمها:[3]

- ✓ توجيه هذا الميثاق لفئة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بدرجة الأولى بسبب أنه تم اصداره من طرف وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، وأغلب هذه المؤسسات هي مؤسسات عائلية وغير مدرجة في البورصة، لذا فمن المهم إعادة صياغته ليتلاءم مع مختلفات المؤسسات الموجودة في الجزائر؛
- ✓ الاشارة إلى مبادئ حوكمة الشركات كان سطحيا برغم من أهميته الكبيرة؛
- ✓ حسب مركز المشروعات الخاصة فإن الحوكمة السليمة تتطلب التزام أصحاب المؤسسات وأعضاء مجلس الإدارة بتطبيق مبادئ الحوكمة ووضع عدة عقوبات وإجراءات يمكن أن يتعرض إليها هؤلاء في حال عدم تقيدهم بها، ولكن ميثاق الحكم الراشد لم يذكر هذا الأمر ولم يتطرق إليه؛
- ✓ غياب الشرح المفصل حول لجان مجلس الإدارة بما فيها لجان المراجعة، لاسيما طريقة تشكيل هذه اللجان والعدد الذي يجب أن تحتويه من أعضاء، أو ذكر المهام المنوطة بها، على الرغم من الدور الكبير الذي تلعبه في تحقيق متطلبات الحوكمة، كونها إحدى أليات الحوكمة، حيث أن

[1] عنترة بن مرزوق، الحكم الرشيد...بين مكوناته التأسيسية وأبعاده الأساسية، مجلة البحوث السياسية والإدارية، المجلد02، العدد02، 2013، ص147-148.

[2] صحراوي جمال الدين، عدوكة لخضر، صوان أسماء، دور الحكم الراشد في ترشيد النفقات العامة في الجزائر، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، المجلد03، العدد02، 2019، ص127.

[3] عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص55-56.

هذه اللجان تضمن فرض الرقابة على أداء مجلس الإدارة ومدراءه، وتسعى لضمان حقوق المساهمين وأصحاب المصالح مع المؤسسة.

المطلب الثالث: مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في دعم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

لقد مرت مهنة التدقيق الخارجي بعدة صعوبات حتى تثبت جدارتها في مكافحة الفساد والغش وتطبيق أسس وقواعد حوكمة الشركات داخل المؤسسات، من خلال سعي المدقق الخارجي على القيام بمهامه والتي من أهمها فحص القوائم المالية للمؤسسات والتأكد من مصداقيتها وإبداء رأي فني محايد حول سلامتها، ويمكن توضيح الدور الكبير الذي تلعبه هذه المهنة في حوكمة الشركات من خلال النقاط التالية:

1- **الدور الحوكمي لعملية التدقيق الخارجي في التقليل من مشكلة عدم التماثل في المعلومات بين الملاك وإدارة المؤسسة:**

يقصد بعدم تماثل المعلومات هو الاختلاف في نسبة امتلاك المعلومات بين ملاك المؤسسة ومسيرها، فقد نجد أن المعلومات تتوفر بشكل أكبر لدى مسيري المؤسسة مقارنة بالمعلومات المحدودة المتوفرة لدى ملاكها، هذا ما يخلق ثغرات يمكن للمسيرين من استغلالها لتنفيذ سياسات أو استراتيجيات قد تضر بمصالح المالكين أو حتى أصحاب المصالح، لذا يعتبر التدقيق الخارجي من أهم أليات حوكمة الشركات التي لها إمكانيات تعمل من خلالها على الحد من مشكلة عدم التماثل، بسبب ما يتمتع به المدققون من استقلالية تامة وصلاحيات تمكنهم من ابداء رأيهم الحيادي دون أي ضغوطات أو مشاكل.[1]

2- **الدور الحوكمي لعملية التدقيق الخارجي في زيادة درجة الموثوقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية:**

يكمن دور المدقق في تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسة من خلال قيامه بالعمل على زيادة درجة الموثوقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية لتلك المؤسسة، وهذا لأن المدقق بعد قيامه بعملية الفحص والتحقيق يبدي رأيه الفني المحايد حول سلامة تلك القوائم، وهذا حسب ما جاء في نص المعيار **ISA200**، الذي يوضح أن الهدف الأساسي من وراء مهنة التدقيق هو إبداء الرأي وفق ما تقتضيه المبادئ المحاسبية المعمول بها، ومن هنا تكون مهنة التدقيق الخارجي ضمانا من خلاله يتأكد المساهمون وأصحاب المصالح من صحة المعلومات الواردة في التقارير الصادرة عن

[1] عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص73-74.

المؤسسة، وتزداد ثقتهم فيها مما يساعدهم على اتخاذ القرار الصحيح، وهذا هو الأمر نفسه الذي تسعى لتحقيقه حوكمة الشركات؛[1]

3- الدور الحوكمي لعملية التدقيق الخارجي في زيادة مستوى الافصاح عن المعلومات المحاسبية:

يقصد بالإفصاح الكشف عن المعلومات التي تهم مجموعة معينة من المستثمرين أو الجمهور، بمعنى أن المؤسسة مطالبة بإظهار ونشر جميع قوائمها المالية علنا، والتي توضح من خلالها جميع المعلومات الأساسية بما فيها مركزها ووضعيتها المالية، ليتمكن الأطراف الخارجية والذين لهم مصلحة مع المؤسسة اتخاذ قرارتهم السليمة، لذا فإن المدقق من خلال تقريره يبدي مدى التزام هذه المؤسسة بالقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها والتي تلزم جميع المؤسسات بالإفصاح عن جميع معلوماتها سوآءا كانت جيدة أو سيئة، وهو بهذا يكون قد ساهم بطريقة مباشرة في تكريس مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات ألا وهو مبدا الشفافية والافصاح، فإن المدقق يسعى منذ بداية مهمته في البحث عن المعلومات التي تحاول المؤسسات اخفاءها عن أصحاب المصالح، وأن يعطي رأيه حول هذا الموضوع بكل موضوعية وصراحة؛[2]

4- الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه مجلس الإدارة ولجنة التدقيق:

يتولى مجلس الادارة مهمة مساءلة المدراء ومحاسبتهم نيابة عن المساهمين والملاك، إذ تعتبر المهام المنوطة بهم من بين مبادئ حوكمة الشركات، ولهذا نجد أن المدقق الخارجي يكون قريبا من مجلس الإدارة طيلة مدة عملية التدقيق، ويقوم باجتماعات متكررة معه من أجل دراسة ومناقشة الأمور المتعلقة بمهامه، ويقوم المدقق بتقديم تقريره إلى المجلس لاطلاعه عليه قبل تقديمه للجمعية العامة للمساهمين،[3]

إن العلاقة بين كل من المدقق الخارجي ومجلس الإدارة تحكمها عدة ضوابط من أهمها:[4]

- تمثيل المدقق للهيئات الحكومية أمام المجلس، في حالة اكتشافه لانحرافات جوهرية؛
- دفاع المدقق الخارجي عن المساهمين والملاك أمام المجلس ومتابعة كل ما يخصهم.

5- الدور الحوكمي لمهنة التدقيق الخارجي في حل مشكلة الوكالة:

[1] بوغازي اسماعيل، تغليسية لمين، مساهمة التدقيق الخارجي في دعم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، مجلة العلوم التجارية والتسيير، المجلد15، العدد01، 2019، ص102.

[2] حميدي أحمد سعيد، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد05، العدد01، 2018، ص334.

[3] تريش حسينة، دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر، 2017، ص162-163.

[4] المرجع نفسه، ص164.

من المعروف أن حوكمة الشركات جاءت لحل مشكلة الوكالة التي ظهرت مع ظهور انفصال الملكية عن التسيير، فهي تهدف إلى خلق التوازن في تضارب المصالح الموجود بين الملاك ومجلس الإدارة، وهم يعتمدون بدرجة كبيرة على تقرير المدقق الخارجي لضمان كل منهم حقه،[1] حيث يمكن للمدير أن يكون شخصا انتهازيا يحاول العبث في موارد المؤسسة أو التلاعب بثروتها، وحتى بإمكانه تحويل جزء منها إلى صالحه، أو تضخيمه للتكاليف لتغطية الاختلاسات التي يمكن أن يمارسها على حسابات المؤسسة، وهذا ما يجعل المساهمين في تخوف دائم على مصالحهم وممتلكاتهم من تصرفات مدير المؤسسة، لذا جاءت الحاجة إلى وجود شخص ثالث يتمتع بقدر عال من الكفاءة والخبرة والاستقلالية التامة لتولي مهمة تدقيق المؤسسة، من أجل منع أي تلاعبات أو تصرفات غير قانونية يمكن أن تصدر من أعضاء مجلس الادارة أو أحد العاملين فيها،[2]

لذا فإن المدقق يلعب دورا أساسيا في التخفيف من مشكلة الوكالة من خلال بذله العناية المهنية اللازمة عند قيامه بمهامه المتمثلة في اكتشاف الأخطاء الجوهرية ومختلف أنواع الغش أو التلاعب في الحسابات، والتحقق من مدى فعالية جهاز الرقابة الداخلية، واعطاء ضمان معقول عن خلو القوائم المالية من هذه الأخطاء، وفي سبيل تحقيق ذلك يجب أن يتمتع المدقق بالاستقلالية التامة، وأن يعطى له الحق في مساءلة ومحاسبة مجلس الإدارة.[3]

6- الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي في خدمة مصالح الأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة:

لا يقتصر دور المدقق الخارجي في حل مشكلة الوكالة وخلق التوازن بين الملاك والمسيرين فقط، بل يلعب عدة أدورا أخرى داخل المؤسسة من بينها تقديم المعلومات الضرورية لجميع الأطراف التي لها مصالح مع المؤسسة، بحيث يسعى المدقق على ضمان الحفاظ على حقوقهم وأموالهم، وطمأنه هؤلاء على السير الحسن للمؤسسة، ومن بين الأطراف المستفيدة من تقرير المدقق نجد:[4]

[1] بوغازي اسماعيل، تغليسية لمين، مرجع سبق ذكره، ص102.

[2] LAZREG Mohamed, fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise : Analyse de l'audit légal dans les entreprises Algériennes, Governance, Social Responsibility and Sustainable Development Review, volume 03, N°01, 2021, p282.

[3] حميدي أحمد سعيد، مرجع سبق ذكره، ص335-336.

[4] عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص75.

- **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية بصفة كبيرة عند قيامها بوضع الخطط والاستراتيجيات لسنوات المقبلة وتقييم أداء المؤسسة من خلال تلك القوائم، لترى إن كان من الأفضل الابقاء على نفس استراتيجيات السنوات السابقة أو تغييرها، لذلك فإن مصادقة المدقق على القوائم المالية للمؤسسة دليل على العمل الجيد الذي تقوم به إدارة المؤسسة، مما يبعث الثقة أكثر فيها ودرجة الاعتماد عليها؛
- **المستثمرون:** يعتمد المستثمرون على تقرير المدقق ورأيه عند قيامهم باتخاذ قراراتهم، بحيث أن مصادقة المدقق على القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق يمنح المستثمر الثقة الكافية لاتخاذ قراره الاستثماري في توجيه مدخراته لاستثمارها في تلك المؤسسة؛
- **البنوك والمؤسسات المقرضة:** تعتمد البنوك ومؤسسات الاقراض بصفة عامة على تقرير المدقق حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الطالبة للقرض، وهذا لتأكد من الوضعية المالية للمؤسسة وقدرتها على الوفاء بديونها في تواريخ استحقاقها؛
- **الهيئات الحكومية:** تحتاج بعض الهيئات الحكومية إلى القوائم المالية المدققة من قبل المدقق الخارجي، لكي تستطيع رسم استراتيجياتها وسياساتها الاقتصادية، كفرض الضرائب ومنح الاعانات الحكومية؛
- **العمال في المؤسسة:** يود العمال في المؤسسات التأكد من الوضعية المالية السليمة لها لضمان حصولهم على مستحقاتهم وأجورهم في أوقاتها، لهذا يشكل تقرير المدقق لهم مصدر الأمان والطمأنينة؛
- **الزبائن:** عند ارتباط الزبائن مع المؤسسة بمعاملات طويلة الأجل يحتاج هؤلاء إلى الحصول على ضمان يؤكد على أن المؤسسة قادرة على تزويدهم بالمواد الاولية والبضائع اللازمة باعتبارها المورد الأساسي لها.

7- الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

يسهم المدققون الخارجيون في إعطاء تأكيد معقول حول فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، كما أنه يحقق في نفس الوقت تأثيرا ايجابيا للرقابة الداخلية على حوكمة الشركات، وذلك من خلال ما يلي:[1]

- يشكل نظام الرقابة الداخلية ألية هامة للرقابة داخل المؤسسة، لذلك فإن تدقيق هذا النظام كفيل بضمان سلامة القوائم المالية وخلوها من التحريفات، وضمان بأن المؤسسة تلتزم بجميع القواعد والقوانين التي تنظمها، كما يضمن كذلك فعالية وكفاءة العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وعند تقديم المدقق لتقرير حول هذا النظام فهو يمنح للمساهمين وأصحاب المصالح الثقة في هذا النظام وأنه يحقق الأهداف المرجوة منه؛
- يؤكد الرأي النظيف للمدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية على اتباع هذا النظام لمعايير COSO، ويؤكد أن مجلس الإدارة يقوم بمهامه على أكمل وجه، مما يؤثر إيجابا على الحوكمة.

أما فيما يخص الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي اتجاه التدقيق الداخلي فهو يظهر من خلال المعيار رقم (**2110- الحوكمةGovernance**) لمعهد المدققين الداخليين، والذي يؤكد على ضرورة تقييم عمليات حوكمة الشركات من قبل المدقق الداخلي، واقتراحه لتوصيات ملائمة لتحسينها، بما يضمن تحقيق عدة أهداف من أهمها تنسيق الأنشطة بينه وبين المدققين الخارجيين ومجلس الإدارة وضمان فعالية المساءلة والأداء الجيد للإدارة، لذا فإن المدقق الخارجي بإمكانه الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي للتأكد من قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية ومصداقية الحسابات والعمليات المسجلة محاسبيا لأن المدقق الداخلي

[1] تريش حسينة، مرجع سبق ذكره، ص181.

يمارس عمله بشكل يومي داخل المؤسسة، لذا فهو على دراية تامة بجميع ما يدور في المؤسسة، وبإمكانه افادة المدقق الخارجي بالمعلومات الضرورية من أجل تحقيق أهداف حوكمة الشركات.[1]

المطلب الرابع: دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية

بما أن المعايير الجزائرية للتدقيق تعتبر نسخة من المعايير الدولية للتدقيق، فإن تأثيرها الإيجابي على تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية العمومية منها والخاصة دوليا هو نفس التأثير الايجابي بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق على تطبيق الحوكمة في المؤسسات الجزائرية، ولمعرفة الدور الذي تلعبه هذه المعايير من أجل تفعيل شروط الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، لابد من معرفة النقاط التي تتشابه فيها هذه المعايير مع المبادئ التي تنص عليها الحوكمة.

1- دور معياررقم210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" في تجسيد المدقق الخارجي للحوكمة:

من المعروف أن المعايير الجزائرية للتدقيق موجهة لكل من المدقق القانوني والذي يعرف بمحافظ الحسابات في الجزائر والمدقق المتعاقد المعروف بالخبير المحاسبي، إذ يتضح من هذا المعيار كما سبق وأشرنا في المباحث السابقة أن الهدف منه هو إبراز مختلف حقوق وواجبات ومسؤوليات كل من المدقق وإدارة المؤسسة، في سبيل اتمام مهمة التدقيق على أكمل وجه، دون أن يواجه المدقق أي مشاكل مع الإدارة، وهنا نلاحظ أن هذا الأمر يسهم كثيرا في التقليص من فجوة التوقعات بين المدقق ومجلس الإدارة من جهة وبين المدقق والمساهمين وأصحاب المصالح من جهة أخرى، فإن رسالة المهمة التي جاء بها المعيار توضح للمساهمين وأصحاب المصالح جميع المهام والمسؤوليات التي تقع على عاتق

[1] أوصيف لخضر، طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم2100(طبيعة العمل)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد10، العدد17، 2017، ص164.

المدقق والتي تفرض عليه بذل قصار جهده للحفاظ على حقوقهم جميعا، كما توضح له حدود تعاملاته مع إدارة المؤسسة حتى لا يكون هناك سوء تفاهم بينهم أثناء أداء مهمته؛

2- **دور المعيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية" في تجسيد المدقق الخارجي للحوكمة:** كما سبق وأشرنا أن هذا المعيار يلزم المدقق باللجوء إلى الحصول على تأكيدات الخارجية من الأطراف المتعاملة مع المؤسسة كالبنوك، الموردين، العملاء وغيرهم، وهذا من أجل الحصول على أدلة الاثبات الضرورية التي تثبت صحة المعلومات المتواجدة في دفاتر المؤسسة، وهذا يعتبر وسيلة جيدة يتأكد من خلالها المدقق من عدم وجود تلاعب في الحسابات من قبل الإدارة، الأمر الذي يزيد من ثقة وطمأنينة المساهمين وأصحاب المصالح في عمل المدقق وفي تقريره المقدم لهم؛

3- **دور المعيار رقم560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات "في تجسيد المدقق الخارجي للحوكمة:** لقد سبق وذكرنا أن هذا المعيار جاء لتنبيه المدقق بأهمية الأحداث التي تقع بعد اقفال الحسابات والتي يجب عليه أخذها بعين الاعتبار أثناء أداءه لمهامه، لأنها يمكن أن تؤثر بشكل كبير على رأيه، وهذا يتوافق كثيرا مع خاصيتان من خصائص حوكمة الشركات وهي الدقة والشفافية، أي أن المدقق يجب أن يراعي جميع المعلومات التي تخص المؤسسة والتي يحصل عليها حتى ولو بعد اعداد لتقريره حتى يكون أكثر دقة وشفافية في عمله؛

4- **دور المعيار رقم 580 "التصريحات الكتابية" في تجسيد المدقق الخارجي للحوكمة:** لقد أشرنا سابقا إلى أهم ما جاء به هذا المعيار، حيث يوضح هذا الأخير أهمية حصول المدقق على تصريحات كتابية ممضية ومؤشر عليها من قبل إدارة المؤسسة، وهذا ما يعزز خاصية المساءلة في حوكمة الشركات، حيث يستطيع المدقق مساءلة الإدارة ودفعها لمنحه تصريحات كتابية تفيد بأن القوائم المالية التي أعدتها تتصف بدرجة عالية من المصداقية، وأنها خالية من الأخطاء الجوهرية أو أي انحرافات مهما كان نوعها؛

5- **دور المعيار 500 "العناصر المقنعة" في تجسيد المدقق الخارجي للحوكمة:** حسب ما ذكرناه سابقا فإن هذا المعيار جاء ليبين للمدقق أهمية اتخاذه للإجراءات اللازمة في سبيل حصول على عناصر مقنعة تكون بمثابة أدلة تبرهن صحة رأيه المدون في التقرير الذي يعده، وهذا ما يتناسب مع مبدأ مهم من مبادئ حوكمة الشركات وهو حماية حقوق المساهمين، أي أن المدقق يبدي العناية المهنية اللازمة من خلال سعيه المستمر طيلة عملية التدقيق في الحصول على أدلة الاثبات التي يحاول أن يكتشف من خلالها وجود أي نوع من أنواع الغش أو الأخطاء الجوهرية التي تهدد مصالح المساهمين وحقوقهم؛

6- **دور المعيار رقم300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" في تجسيد المدقق الخارجي للحوكمة:**

لقد سبق وأن ذكرنا بأن هذا المعيار جاء لتوضيح ضرورة قيام المدقق بالتخطيط لجميع مراحل عملية التدقيق، حتى يكون عمله أكثر تنظيما ويسهل عليه القيام بمهمته، هذا ما يساهم في زيادة من جودة ونزاهة تقرير المدقق، وبالتالي زيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح في المدقق وفي رأيه الذي يبديه حول صحة وسلامة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق؛

7- **دور المعيار رقم 510 "مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية" في تجسيد المدقق الخارجي للحوكمة:**

سبق وذكرنا بأن هذا المعيار جاء ليعالج مهمة التدقيق الأولية، إذ أكد هذا المعيار على ضرورة حصول المدقق على جميع الأرصدة الافتتاحية والتأكد من جميع الطرق والاجراءات المحاسبية المستخدمة في اطار اعداد القوائم المالية التي تتضمن تلك الأرصدة، هذا ما يعزز عنصر الافصاح والشفافية التي يجب على الإدارة التحلي بهم، فعلى هذه الأخيرة الافصاح عن جميع الأرصدة الافتتاحية، وعن جميع الطرق والاجراءات المحاسبية التي اتبعتها في سبيل اعداد القوائم المالية، وأن تفصح كذلك عن الأسباب المنطقية التي جعلتها تغير هذه الطرق، ليكون المدقق على دراية تامة بها؛

8- دور المعيار رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية" في تجسيد المدقق الخارجي لحوكمة الشركات:

يتوافق هذا المعيار مع خاصية مهمة في حوكمة الشركات وهي الاستقلالية، فكل منهما يلزم المدقق بالتمتع بقدر عالي من الاستقلالية التامة والابتعاد عن التحيز لأي شخص مهما كان سواء من المساهمين أو من الإدارة، وهذا حتى يتمكن من ابداء رأيه بحياد تام ودون أي ضغوطات، مما يضمن صحة رأيه المعبر عنه في تقريره، وهذا ما يحد من مشكل التعارض بين المساهمين والإدارة؛

9- دور المعيار رقم 520 "الإجراءات التحليلية" في تجسيد المدقق الخارجي للحوكمة:

من خلال هذا المعيار كذلك يتبين أن المدقق مطالب بالقيام بجميع الاجراءات التحليلية التي تمكنه من الحصول على الأدلة اللازمة حتى يتأكد من خلو القوائم المالية من أي انحرافات أو أخطاء جوهرية، وهذا ما يعزز عنصر المسؤولية في الحوكمة، فمن خلال قيام المدقق بهذه الاجراءات فهو يبرهن للمساهمين وأصحاب المصالح مع المؤسسة بأنه قد قام بجميع مسؤولياته ومهامه، مما يعزز ثقتهم أكثر فيه؛

10- دور المعيار رقم 570 "استمرارية الاستغلال" في تجسيد المدقق الخارجي للحوكمة:

يلزم هذا المعيار المدقق من التأكد من تفعيل مبدأ مهم من مبادئ حوكمة الشركات وهو مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، فحسب المعيار فإن على المدقق التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة، وهذا ما يوضح إن كان مجلس الإدارة يتحمل جميع مسؤولياته في سبيل حماية المؤسسة والحفاظ على استمراريتها من عدمه؛

11- دور المعيار رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" والمعيار رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" في تجسيد المدقق الخارجي للحوكمة:

من أهم ركائز حوكمة الشركات هو تفعيل دور الأطراف الرقابية وتعزيز مكانتهم حتى يتم ضمان السير الحسن للمؤسسات والتأكد من التزامها بكافة القواعد والقوانين المنظمة لها، ومن خلال المعيارين رقم 610 و620 فإن على المدقق تعزيز هذا الدور من خلال اعتماده على أعمال المدقق الداخلي للتأكد أكثر من قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية لأنه يدل على مدى نزاهة ومصداقية إدارة المؤسسة وأن الحسابات المدونة في الدفاتر تتمتع بقدر عال من الشفافية والعدالة، أما اعتماد المدقق الخارجي على أعمال خبير خارج مجال التدقيق والمحاسبة دليل أخر على مدى جودة مخرجات عملية التدقيق؛

12-دور المعيار رقم (230، 501، 530، 540) في تجسيد المدقق الخارجي للحوكمة:

كل معيار من هذه المعايير يساهم بشكل أو بأخر في إرساء قواعد حوكمة الشركات في المؤسسات، فإن المعيار رقم **230 "وثائق التدقيق"** يفعل خاصية المسؤولية في حوكمة الشركات، حيث يلزم هذا المعيار المدقق بإعداده وثائق لتسيير مهمته والتي يمكن أن تكون بمثابة أدلة على قيامه بمهامه على أكمل وجه في حال عزله أو اتهامه بالتقصير.

والمعيار **501 "العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة"** يلزم المدقق بإحصاء جميع القضايا المرفوعة ضد المؤسسة والتي تهدد استمراريتها وهذا للتأكد من إرساء مبدأ حماية حقوق المساهمين، وكذا مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة، أما المعيار رقم **530 "السبر في التدقيق"** هو الأخر جاء ليبين للمدقق كيفية قيامه بعملية السبر الاحصائي والغير الاحصائي واختيار العينات وغيرها من الأمور التي تمكنه من الحصوص على قاعدة متينة من الأدلة التي يبني عليها المدقق رأيه، أما المعيار الأخير رقم **540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها"**، هو الأخر يوضح جميع الواجبات والمسؤوليات التي تقع على المدقق في هذا الاطار، وكل هذا في

سبيل التحقق من الشفافية والافصاح التام للمؤسسة، والتأكد من عدم انتهاك حقوق أي من المساهمين أو أصحاب المصالح معها.

خلاصة الفصل:

بعد ظهور نظرية الوكالة في المؤسسات واتساع فجوة التوقعات بين الملاك ومجلس الادارة، وانتشار الفساد على مستوى واسع في غالبية المؤسسات، كان لابد من ظهور نظام يحكم العلاقة بين إدارة المؤسسات وملاكها وأصحاب المصالح معها يدعى بحوكمة الشركات، حتى يتمكن الكل من ضمان حقوقهم ومعرفة واجباتهم، فقد جاء هذا النظام بناءا على عدة نظريات لحماية حقوق المساهمين والحفاظ على ممتلكاتهم داخل المؤسسات من خلال مجموعة من الأليات التي جاء بها، من أبرزها التدقيق الخارجي الذي يعد بمثابة الوسيلة التي بها تطبق الحوكمة على المؤسسات في مختلف دول العالم،

وقد اكتسب التدقيق مكانة رفيعة في المفاهيم والقواعد التي تدعو إليها الحوكمة، لاسيما أن المدقق الخارجي من خلال مهمته يسعى دائما للحصول على الأدلة الضرورية التي تبرهن صحة رأيه حول مصداقية القوائم المالية لتلك المؤسسات، وهو بذلك يسهم بصفة مباشرة في اضفاء الشفافية والافصاح التام لمعلوماتها المالية، كما يساهم في منع حدوث اي انحرافات أو أخطاء جوهرية تهدد استمرارية استغلال المؤسسة أو تهدد مكانتها في السوق، بالإضافة إلى سعيه إلى تطبيق العدالة والمساواة بين حملة الأسهم، ويطمئن أصحاب المصالح مع المؤسسة على مصالحهم،

وإن الجزائر كغيرها من الدول سارعت لتبني نظام الحوكمة من خلال عدة إجراءات وخطوات قامت بها، من أهمها إصدار ميثاق الحكم الراشد لحوكمة المؤسسات الجزائرية العمومية منها والخاصة، إلى جانب تبنيها للمعايير الجزائرية للتدقيق السابقة الذكر، والتي تعد خطوة مهمة في سبيل دعم تطبيق مفاهيم وقواعد الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر، وسنحاول في الفصل الموالي معرفة تأثير هذه المعايير على حوكمة هذه المؤسسات، وكيف يمكن أن تكون أداة في يد المدقق يتمكن من خلالها من تفعيل حوكمة الشركات.

الفصل الرابع:

دراسة ميدانية لأثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية

تمهيد:

بعد التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية التي تمس بالدراسة بشكل أو باخر في الفصول الثلاثة السابقة، كان لابد من تدعيمها بالجانب التطبيقي للوصول الى النتائج المراد تحقيقها، حيث قمنا في الفصل الرابع بدراسة ميدانية تهدف إلى معرفة أثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من قبل المدققين الخارجيين ودورها في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية.

ولأجل هذا ارتأينا أن يكون الاستبيان هو الأداة الأفضل لهذه الدراسة، وهذا لتمتعه بعدة خصائص من بينها استجواب أكبر عدد ممكن من عينات الدراسة، والحصول على أجوبة أكثر دقة وشمولية للموضوع، ولهذا قمنا بإعداد هيكل الاستبيان الذي يحتوي على أربعة محاور، إذ يخص المحور الأول كافة المعلومات الشخصية للمستجوبين والمحاور الثلاثة الأخرى ضمت مجموعة من الفقرات التي تشمل جميع متغيرات الدراسة.

وتم توجيه هذا الاستبيان إلى كل من الخبراء المحاسبيين، محافظي الحسابات، الأساتذة الجامعين، وجميع الإطارات التي تختص في مجال المحاسبة والتدقيق داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية، لمعرفة أراءهم ووجهات نظرهم التي ستفيدنا في الدراسة، وفي الأخير تم تحليل جميع الإجابات المتحصل عليها من قبل أفراد العينة المدروسة باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS V26).

وعليه يمكننا تقسيم الفصل الرابع إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: التحليل الاحصائي لمحاور الاستبيان وفقراته.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.

المبحث الأول: المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية

تشكل منهجية الدراسة الميدانية المتبعة أهم خطوة في مسار البحث فعلى أساسها يقوم الباحث بتحديد المراحل التي سيمر بها أثناء جمعه للبيانات والمعلومات وتحليلها، ومن أجل هذا قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى عدة مطالب، المطلب الأول بعنوان طبيعة الدراسة الميدانية، المطلب الثاني يحمل عنوان حدود الدراسة وصعوباتها، المطلب الثالث بعنوان هيكل الاستبيان، أما المطلب الرابع والأخير بعنوان اختبار صدق وثبات الاستبيان.

المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

من أجل التفصيل أكثر في طبيعة الدراسة سنتطرق في هذا المطلب الى عدة نقاط من أهمها منهج الدراسة ونموذجها ومصادر جمع البيانات وخصائص مجتمع الدراسة والعينة المراد دراستها.

الفرع الأول: منهج ونموذج الدراسة

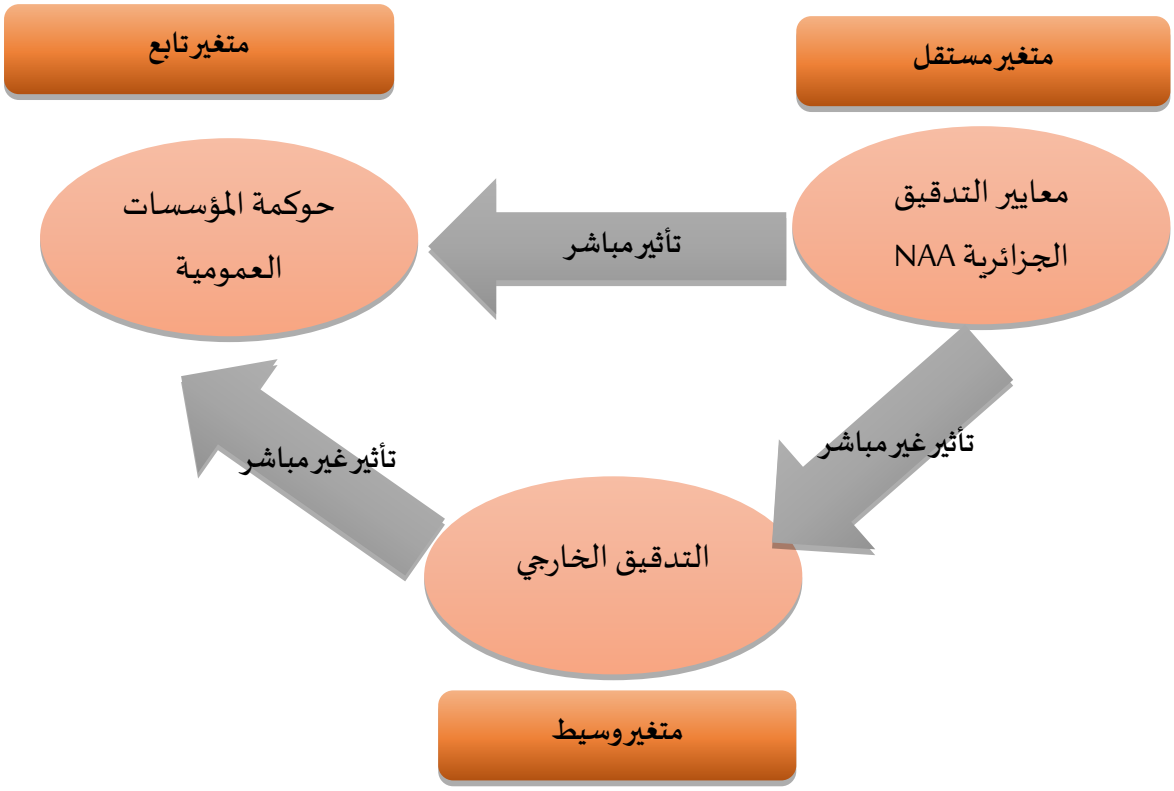
1- منهج الدراسة:

من أجل الوصول إلى نتائج للدراسة الميدانية تم الاعتماد على المنهج التحليلي والمنهج الاستقرائي عند اعداد الجانب التطبيقي لها، وهذا من أجل قراءة النتائج المتحصل عليها من محاور وفقرات الاستبيان المعد والموزع على أفراد العينة المدروسة ومعالجتها وتحليلها وتفسيرها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **Statistical Package for Social Sciences**، المعروف باختصار **SPSS.**

2- نموذج الدراسة:

يعد النموذج الافتراضي لمتغيرات الدراسة مجرد هيكل تم تصميمه لمعرفة المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة للدراسة ومعرفة تأثير أحدهم على الأخر، بالإضافة الى اكتشاف المتغيرات الوسيطة التي يمكن أن تلعب دور المتغير التابع والمتغير المستقل في نفس الوقت، والتي يكون لها تأثيرا غير مباشر على المتغيرين الرئيسيين، وهذا كله يبنى بالاعتماد على الجوانب النظرية للدراسة والدراسات السابقة لها، وهذا ما سنوضحه في الشكل الموالي:

شكل رقم (IV-1): النموذج الافتراضي لمتغيرات الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على الجانب النظري للدراسة.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة وخصائصهما

1- خصائص مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة أو مجتمع البحث: " المجموعة الكلية التي تتكون من عدة عناصر أو مفردات والتي يهدف الباحث إلى دراستها وتعميم نتائجه عليها، وقد تكون هذه المفردات عبارة عن أشخاص أو أسر أو مؤسسات أو مراكز أو أقسام دراسية .....إلخ، أما عينة الدراسة فهي جزء صغير من المجتمع أو مجموعة جزئية مصغرة عن المجموعة الكلية (المجتمع)، تجرى عليها الدراسة الميدانية أو التطبيقية، وبعد التوصل إلى النتائج يتم تعميمها على المجتمع بأكمله، ويرجع اختيار عينة صغيرة من المجتمع

للتطبيق عليها بدلا من المجتمع بأكمله إلى الجهد الكبير والعناء والمال والكثير من الوقت الذي تتطلبه دراسة المجتمع بأكمله"[1].

بما أن موضوع البحث كان يتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في تفعيل حوكمة مؤسسات القطاع العمومي، ويتعلق بدرجة أكبر بالتدقيق الخارجي، ارتأينا أن يكون مجتمع دراستنا عبارة عن كل من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين باعتبارهم الأطراف المكلفة بالدرجة الأولى بممارسة مهنة التدقيق الخارجي، حيث كما رأينا سابقا أن القانون 10-01 قد أوضح في نصوص مواده جميع المهام التي يكلف بها كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، واعتمادا على هذا تم اختيارهم ليكونوا من أفراد مجتمع الدراسة، بالإضافة إلى اختيارنا للأساتذة الجامعيين المختصين في التدقيق، المحاسبة وحوكمة الشركات، وهذا يعود إلى تمكن هذه الفئة من الأكاديميين في هذا المجال وامتلاكهم للمعلومات الكافية لتوجيهنا، و لنقوم كذلك بالمقارنة بين الجانبين المهني والأكاديمي للحصول على النقاط المشتركة بينهم والتركيز على نقاط الاختلاف الموجودة في أراءهم، بالإضافة إلى اختيارنا كذلك لجميع إطارات المكلفة بالتدقيق والمحاسبة داخل الشركات العمومية الاقتصادية، وهذا من أجل دراسة أراءهم حول اعتماد المدققين الخارجيين المكلفين بتدقيق شركاتهم على المعايير الجزائرية للتدقيق، وكذلك معرفة مدى تطبيق الحوكمة داخل هذه الشركات، ونظرا لكبر حجم المجتمع وصعوبة الاتصال بهم جميعا، كان علينا اختيار عينة عشوائية لدراستنا، وبعد التوصل إلى النتائج من هذه الدراسة قمنا بتعميمها على المجتمع ككل.

لقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة من قبلنا على عينة الدراسة حوالي 140 استمارة مقدمة بشكل ورقي بالإضافة إلى ارسال رابط الاستبيان الالكتروني إلى مجموعة من عناوين البريد الالكتروني للمهنيين والأساتذة الجامعيين والمكلفين بالتدقيق والمحاسبة في المؤسسات العمومية الاقتصادية عبر التراب الوطني، كما قمنا بوضع منشورات تحمل رابط الاستبيان عبر صفحات الفايسبوك الخاصة بالعينة التي سبق ذكرها، وبعد التوزيع استرجعنا حوالي 131 استمارة، منها 125 استمارة صالحة للاستعمال والدراسة، و6 استمارات أخرى غير صالحة للاستخدام، وهذا لعدم اكتمال بياناتها من طرف المبحوثين، مما يجعلها غير صالحة للتحليل الاحصائي، أما الاستمارات الأخرى والمقدرة بـ 9 استمارات لم يتم

[1] حمزة محمد دودين، التحليل الاحصائي المتقدم للبيانات باستخدام SPSS، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2013، ص24.

استرجاعها من أصحابها، وهذا لتحججهم بعدة أسباب. والجدول التالي يوضح باختصار توزيع هذه الاستمارات:

جدول (IV-1): نسب توزيع استمارات الاستبيان واسترجاعها.

الاستمارات	العدد	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	140	100%
الاستمارات المسترجعة	131	94%
الاستمارات المقبولة	125	95%
الاستمارات الملغاة	6	5%
الاستمارات غير مسترجعة	9	6%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على بيانات الاستبيان.

2- مصادرجمع البيانات:

فيما يخص البيانات والمعلومات التي على أساسها قمنا ببناء الاستبيان فقد كانت عبارة عن مجموعة من المكتسبات التي تحصلنا عليها من خلال القيام بالدراسة النظرية لموضوع بحثنا، حيث تم تجميع فقرات المحاور الأساسية الثلاثة داخل الاستبيان عن طريق دراسة مختلف مهام المدقق الخارجي والإجراءات المكلف بالقيام بها والتي تم ذكرها في مجموعة من الجرائد الرسمية المنشورة من قبل وزارة المالية على المواقع الالكترونية.

وكذا الاطلاع على مبادئ حوكمة الشركات المعدة من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بالإضافة إلى اللجوء إلى محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، المنشورة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة من خلال مقررات يتم تحميلها من الموقع الالكتروني له.

وبعد هذا كله تمكنا من استخلاص مجموعة من الأسئلة التي ستفيدنا في الإجابة عن فرضيات الدراسة من خلال أراء ووجهات نظر العينة المدروسة عن طريق الاستبيان وتحليل تلك الإجابات ومعالجتها عبر البرنامج الاحصائيSPSS V26 ، وفي الأخير الوصول الى النتائج المرجوة من بحثنا هذا.

المطلب الثاني: حدود الدراسة وصعوباتها

الفرع الأول: حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيمايلي:

1- **الحدود المكانية:** تمثلت الحدود المكانية للدراسة في مجموعة من مكاتب التدقيق والجامعات والمؤسسات العمومية الاقتصادية المتواجدة في عدة ولايات من الجزائر، وهذا بغرض الوصول إلى أكبر عدد ممكن من الإجابات من العينة المدروسة حول موضوع دور معايير التدقيق الجزائرية في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية؛

2- **الحدود الزمانية:** لقد استغرق منا تصميم الاستبيان وتحكيمه وتوزيعه ودراسة صدقه وإعادة توزيعه مرة أخرى، وانتظار تجميع الإجابات من المبحوثين حوالي 7أشهر أو أكثر بداية من شهر نوفمبر 2022 إلى غاية شهر جويلية 2023، دون أن ننسى المدة الزمنية المستغرقة في معالجة الاستبيان عن طريق برنامج SPSS V26؛

3- **الحدود الموضوعية:** تطلب منا موضوع الدراسة وضع عدة محاور للاستبيان حتى يتسنى لنا دراسة أثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة تقرير المدقق الخارجي، ودورها في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية، ودراسة الارتباط بين هذه المعايير والمبادئ المعروفة لحوكمة الشركات، بالإضافة إلى معرفة وتفصيل كل معيار من المعايير الجزائرية للتدقيق ومعرفة علاقتها مع إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي.

الفرع الثاني: صعوبة الدراسة الميدانية

لا تخلوا أي دراسة مهما كان نوعها من صعوبات تعيق تقدم الباحث في دراسته وإيجاد ضالته من موضوع بحثه، وبالرغم من سعينا بشتى الطرق للحصول على عدد كبير من الإجابات من المبحوثين إلا أنه قد صادفتنا عدة عراقيل وصعوبات نذكر من بينها ما يلي:

- عدم ارجاع استمارات الاستبيان من طرف بعض المبحوثين بحجة ضياعها أو تلفها؛
- عدم تجاوب بعض المهنيين من محافظي حسابات وخبراء محاسبيين بسبب كثرة انشغالاتهم ومواعيدهم؛

- تضييع وقت كبير في الانتقال إلى المؤسسات العمومية الاقتصادية، لاسيما مع القيام بتوزيع الاستمارات لهم بشكل مباشر، وهذا ما جعلنا نضيع وقت كبير في جمع الإجابات، بسبب الانتظار لفترات طويلة في تلك المؤسسات لمقابلة المسؤولين أو المكلفين ومن ثمة توجيهينا نحو الأشخاص المعنيين بالدراسة من إطارات في المحاسبة والتدقيق؛
- جهل بعض المستجوبين من الإطارات المختصة في مجال المحاسبة والتدقيق داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية بمعايير التدقيق الجزائرية، مما اضطرنا إلى شرح هذه المعايير لهم، وبالرغم من ذلك لم نستفد من اجاباتهم؛
- الأخطاء الموجودة في البريد الالكتروني لمعظم المهنيين والتي تم نشرها من قبل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين؛
- عدم الإجابة على الرسائل المرسلة عبر البريد الالكتروني أو مواقع التواصل الاجتماعي لمختلف أفراد العينة المدروسة.

المطلب الثالث: تصميم الاستبيان واعداده

يعد الاستبيان أحد أهم أدوات البحث العلمي وأكثرها استخداما من قبل الباحثين، وذلك لكونه وسيلة سهلة لاستجواب أكثر عدد من العينات المدروسة، لاسيما إن كانت الدراسة لا تحتوي على متغيرات كمية، حيث أن لكل دراسة طرق وأدوات ملائمة لها لجمع مختلف المعلومات والبيانات حولها، وفيما يلي سنوضح مختلف المراحل التي مرت بها عملية تصميم الاستبيان وتوزيعه.

الفرع الأول: تصميم الاستبيان

تم اعداد هذه الاستبانة بناءا على المتغيرات الرئيسية للدراسة وهذا بهدف معرفة دور تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة تقارير المدققين الخارجيين وجودة القوائم المالية كذلك، بالإضافة إلى معرفة مدى اسهام هذه المعايير في إرساء مبادئ حوكمة الشركات خصوصا داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر، وهذا ما يخدم الجانب التطبيقي للدراسة ويساعدنا في الإجابة على فرضياتها، ولقد تم تصميم الاستبيان بتقسيمه الى عدة محاور وفقرات حاولنا أن تكون جميع عباراتها مفهومة وخالية من التعقيدات حتى يتسنى لكل من المهنيين والأساتذة الجامعيين واطارات المحاسبة والتدقيق داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية فهمها والتمكن من الإجابة عليها، حتى لا يكون هناك تفاوت في نسب الفهم لتلك الأسئلة ما بين أفراد العينة السابقة الذكر.

أما بخصوص طبيعة الأسئلة التي احتواها الاستبيان فكانت مزيجا بين الأسئلة المغلقة والتي اخترنا أن تكون طريقة الإجابة عنها من خلال مقياس ليكارت الخماسي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، وما بين الأسئلة المفتوحة والتي لم يكن عددها كبير (3 أسئلة فقط) مقارنة بالأسئلة المغلقة، واخترنا هذا النوع من الأسئلة من أجل فتح المجال أمام المبحوثين لإبداء أراءهم بحرية أكثر عن الموضوع محل الدراسة.

الفرع الثاني: هيكل الاستبيان

تم اعداد الاستبيان وتحضيره وتوزيعه على مجموعة من الأساتذة المحكمين لتصحيح فقراته وتصويبها، مما جعلنا نحذف بعض الفقرات ونغير مكان بعضها، بالإضافة إلى تغير صياغة مجموعة من العبارات الأخرى، وسيتم عرض الاستبيان هذا في الملاحق بصورته النهائية، وقد قمنا بتقسيمه إلى جزئين كما يلي:

1- **الجزء الأول:** والذي كان عبارة عن فقرة تمهيدية للاستبيان قمنا من خلالها بتعريف بموضوع الدراسة والأهداف التي نسعى من خلال هذا الاستبيان الى تحقيقها، كما أكدنا للمبحوثين أن جميع أجوبتهم ستحظى بالسرية التامة وأنها ستستخدم لأغراض البحث العلمي لا غير، وفي الختام تقدمنا بشكرنا الخالص الى كل من ساهم معنا في هذا البحث وقدم لنا المعلومات الضرورية وتكرم علينا بمدة معينة من وقته للإجابة عن تساؤلاتنا؛
2- **الجزء الثاني:** والذي قمنا بتقسيمه إلى عدة محاور تحتوي على عدة فقرات كما هو موضح فيمايلي:

- **المحور الأول:** تطرقنا من خلال إلى مختلف الأسئلة الشخصية التي كان على المبحوث الإجابة عنها، والمتمثلة في: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المهنة، وفي الأخير التخصص؛
- **المحور الثاني:** والذي أردنا من خلاله معرفة أهمية التدقيق الخارجي والحوكمة داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية، لذا قمنا بتقسيمه إلى بعدين، البعد الأول تطرقنا فيه إلى عبارات تسعى إلى استكشاف دور التدقيق الخارجي داخل تلك المؤسسات وقد رقمت هذه العبارات من 1 إلى 5، والبعد الثاني قسم بدوره إلى عدة عبارات تسعى إلى استكشاف أهمية الحوكمة داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية كما سبق وذكرنا، وقد رقمت كذلك تلك العبارات من 1 إلى 5؛

- **المحور الثالث:** لقد تناول هذا المحور العديد من العبارات التي نسعى من خلالها إلى معرفة مدى التزام المدقق الخارجي بمبادئ حوكمة الشركات الموضوعة من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD أثناء تدقيقه لمؤسسات العمومية الاقتصادية، وقد رقمت هذه العبارات من 1 إلى 8؛
- **المحور الرابع:** أردنا من خلال هذا المحور معرفة دور المعايير الجزائرية للتدقيق في ضمان وجود أساس فعال لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية، لهذا احتوى هذا المحور على عدة عبارات مرقمة من 1 إلى10 تصب في نفس المعنى.

الفرع الثالث: مرحلة توزيع الاستبيان

لقد كانت مرحلة توزيع استمارات الاستبيان وتجميع الإجابات أصعب مرحلة من مراحل الدراسة الميدانية، حيث كان علينا انتهاج طرق مختلفة قصد توزيع هذه الاستمارات وتلقي الإجابات عليها، وكان ذلك عن طريق التنقل إلى عدة مؤسسات عمومية اقتصادية ومكاتب تدقيق وجامعات ومقابلة الأشخاص المعنيين والتحاور معهم حول الدراسة وطبيعتها، وهذا قصد التوزيع المباشر لتلك الاستمارات على أفراد العينة المدروسة من جهة، وارسال روابط الاستبيان الالكتروني إلى مختلف صفحات الفايسبوك الناشطة في مجال المحاسبة والتدقيق بالإضافة الى ارسال الرسائل التي تحتوي على تلك الروابط عبر مختلف وسائل التواصل الاجتماعي على غرار واتساب إليهم، بالإضافة الى ارسالها كذلك عبر البريد الالكتروني لمختلف المهنيين وغيرهم من أفراد العينة المدروسة، وقد قمنا كذلك بالاستعانة ببعض الزملاء لمساعدتنا في توزيع الاستبيان وتجميع اجاباته.

تطلب منا التوزيع المباشر لاستمارات الاستبيان صياغته واعداده عبر برنامج الوورد (Word)، أما توزيعه في شكل روابط الكترونية تطلب منا اعداده وصياغته عن طريق Google drive في شكل الكتروني سهل علينا عملية ارساله عبر البريد الالكتروني وعبر مختلف الوسائط الإلكترونية.

الفرع الرابع: مقياس الدراسة

لقد اعتمدنا خلال اعدادنا للاستبيان على **مقياس ليكارت الخماسي** وهذا حتى نفتح المجال أما المبحوثين دون التضييق عليهم لاختيار الجواب الأقرب إليهم خلال قراءاتهم لمختلف عبارات الاستبيان، وحتى تكون الإجابات في شكل مجموعات يسهل علينا فيما بعد ترميزها ووضعها في الفئات المناسبة لها،

ويقسم مقياس ليكارت إلى خمس إجابات قمنا بترميزها من 1 إلى 5 عند معالجتنا للبيانات عن طريق برنامج SPSS، وهذا ما سنوضحه في الجدول التالي:

الجدول رقم(IV-2): درجات سلم ليكارت الخماسي

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجات	5	4	3	2	1

المصدر: عمروش صبرينة، الإفصاح المحاسبي وأثره على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر،2022، ص149.

وعليه استخدمنا هذا الجدول للحكم على اجابات المبحوثين عن كل فقرة من فقرات المحاور الثلاثة (المحور ثاني، المحور ثالث، المحور الرابع)، حيث يتم احتساب المدى (5-1=4) وبعد هذا قمنا بتقسيمه على أكبر قيمة في المقياس لحساب طول الخلية (5/4=0,80)، ومن ثمة إضافة حاصل القسمة إلى أقل قيمة في المقياس لتحديد الحد الأقصى لهذه الخلية، ليصبح التوزيع كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(IV-3): توزيع الإجابات حسب الوسط الحسابي وفقا لمقياس ليكارت الخماسي

طول خلايا مقياس ليكارت	درجة الالتزام	درجة الموافقة	درجة التأثير
متوسط من 1-1,80	التزام ضعيف جدا	غير موافق تماما	تأثير ضعيف جدا
متوسط من 1,81-2,60	التزام ضعيف	غير موافق	تأثير ضعيف
متوسط من 2,61-3,40	التزام متوسط	محايد	تأثير متوسط
متوسط من 3,41-4,20	التزام قوي(مرتفعة)	موافق	تأثير قوي
متوسط من 4,21-5	التزام قوي جدا (مرتفعة جدا)	موافق تماما	تأثير قوي جدا

المصدر: نفس المرجع السابق.

الفرع الخامس: الأدوات الإحصائية المستخدمة في البحث

اعتمدنا خلال الانتهاء من عملية تجميع الإجابات الكافية والمقبولة على كل من برنامج**(Excel2016)**، لتفريغ الإجابات الالكترونية المتحصل عليها من **Google drive**، وبرنامج **SPSS V26**، الذي تم الاعتماد عليه بدرجة كبيرة في هذا البحث لترجمة كافة البيانات المتحصل عليها من الاستبيان ترجمة إحصائية والتي تمثلت في مجموعة من الاختبارات والتحليلات واستخراج مختلف النتائج عن طريق رسومات بيانية

كمخطط الأعمدة والدوائر النسبية وغيرها من الرسومات، حيث اكتفينا بمجموعة من الاختبارات والرسومات البيانية التي تتناسب مع أهداف الدراسة وفرضياتها نذكر على سبيل المثال:

- **معامل ارتباط بيرسون (Pearson):** ويستعمل هذا المعامل لقياس مدى صدق الاتساق الداخلي لكل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه؛
- **معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach):** والذي يستخدم في قياس مدى صدق الأداة المستخدمة في البحث؛
- **النسب المئوية والتكرارات:** والتي تستعمل لتسهيل وصف الخصائص الديمغرافية للعينة؛
- **المتوسط الحسابي والانحراف المعياري:** واللذان يستعملان في قياس درجة أهمية الإجابات وتشتتها بالإضافة الى إعادة ترتيب العبارات بشكل متناسب مع قيمة المتوسط لكل عبارة، فانه كلما كانت قيم الانحراف المعياري أكبر كلما دلت على تشتت الإجابات عن الوسط الحسابي؛
- **اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-Test):** والذي يستعمل في اختبار الفرضيات المقترحة للدراسة.

وغيرها من الاختبارات التي سنتطرق إليها في المباحث القادمة.

المطلب الرابع: اختبار صدق وثبات الاستبيان

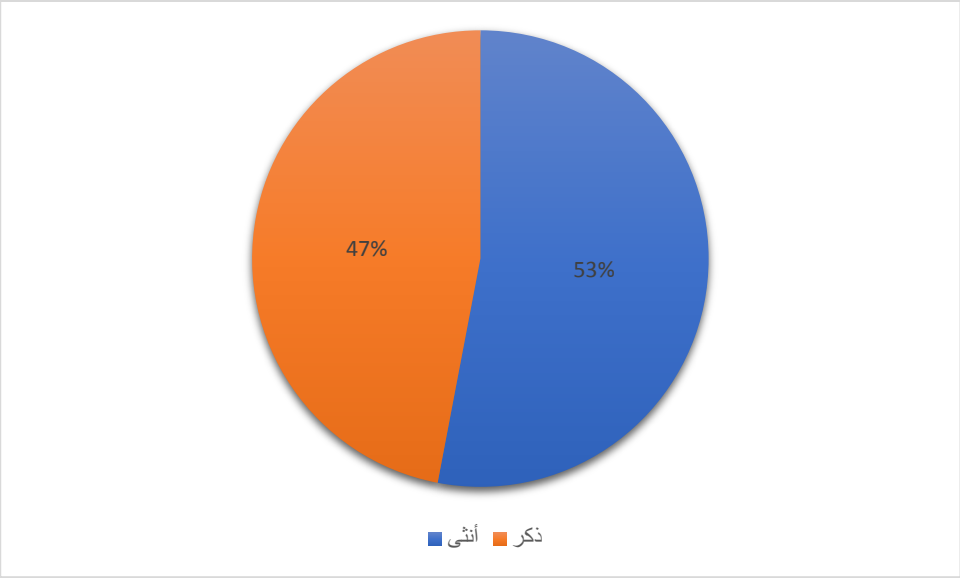
في بادئ الأمر قمنا بتوزيع الاستبيان بعد تحكيمه مباشرة من قبل مجموعة من الأساتذة المؤهلين على مجموعة من أفراد العينة المدروسة وقد قدرت بحوالي 30 فردا، وذلك لإجراء دراسة أولية لمعرفة مدى صدق وثبات هذا الاستبيان كي يحقق الأهداف الموضوعة والتي أعد من أجل تحقيقها، وهذا ما سنوضحه فيمايلي:

الجدول رقم(IV-4): توزيع أفراد العينة الاستطلاعية

الجنس	التكرارات	النسب المئوية
ذكور	14	47%
إناث	16	53%
المجموع	30	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان.

الشكل رقم(IV-2): توزيع أفراد العينة الاستطلاعية حسب متغير الجنس



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel.

الفرع الأول: صدق المحكمين

تم عرض استمارة الاستبيان على مجموعة من المختصين في مجال الإحصاء والمحاسبة والتدقيق من أجل الاطلاع على الاستبيان الأولي وتصحيحه من خلال حذف العبارات الغير ضرورية واضافة البعض الأخر والتقيد بجميع التعديلات المطلوبة منهم، وقد تمثلت توصياتهم في حذف بعض الكلمات واضافة كلمات أخرى، إعادة صياغة المحور الأخير والذي يركز على معايير التدقيق الجزائرية، إضافة ملحق يتضمن جميع المعايير الجزائرية للتدقيق في اخر استمارة الاستبيان، تقسيم المحور الثاني إلى جزئين، جزء خاص بالحوكمة والأخر خاص بالتدقيق الخارجي، إضافة سؤالين أو ثلاث أسئلة مفتوحة في الأخير للاطلاع أكثر على أراء المبحوثين.

الفرع الثاني: حساب صدق الاتساق الداخلي للاستبيان

المقصود بصدق الاتساق الداخلي قوة الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات المحاور والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه ككل، وتقاس درجة الارتباط من خلال معامل الارتباط الخطي لبيرسون (**Pearson**)، إذ يتم تحديد قيم معامل الارتباط كما يلي:[1]

[1] عمروش صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص155.

- ✓ إذا كانت قيمة المعامل مساوية للصفر فهذا يدل على الاستقلالية التامة للفقرات؛
- ✓ إذا كانت قيمة المعامل أكبر من الصفر (أي موجبة) فإن الارتباط طردي، حيث يكون هذا الارتباط قويا باقتراب المعامل من الواحد، وضعيفا باقترابه من الصفر؛
- ✓ إذا كانت قيمة المعامل سالبة فإن الارتباط عكسي، إذ يكون هذا الارتباط العكسي قويا باقترابه من الواحد السالب، وضعيفا باقترابه من الصفر.

سنحاول في هذا الفرع عرض مختلف قيم معامل الارتباط بيرسون والقيم الاحتمالية لمختلف الفقرات المكونة للمحاور الثلاثة، المتحصل عليها من خلال استخدام برنامج **SPSS V26**، والتي من خلالها تمكنا من حذف بعض العبارات التي ليست لها دلالة إحصائية والتي تؤثر سلبا على النتائج الدراسة في حالت الإبقاء عليها عند القيام باختبار الفرضيات العينة الاجمالية، وهذا ما سنوضحه في الجداول التالية:

الجدول رقم(IV-5): نتائج صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني

رقم العبارة	عبارات المحور الثاني: "التدقيق والحوكمة في المؤسسة العمومية الاقتصادية"	معامل الارتباط	قيمة الدلالة sig
01	لا يفرض القانون على المؤسسات العمومية الغير هادفة للربح تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها، بينما يلزم المؤسسات العمومية الاقتصادية بذلك.	0,607**	0,000
02	إن نفس شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي تنطبق على كل من المؤسسة العمومية الاقتصادية والمؤسسة الخاصة.	0,498**	0 ,005
03	تحترم المؤسسات العمومية الاقتصادية الأطر والإجراءات القانونية لتعيين المدقق الخارجي.	0,644**	0,000
04	يأخذ المدقق الخارجي مبادئ حوكمة الشركات بعين الاعتبار عند تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية.	0,548**	0,002
05	تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في التخفيض من مخاطر عملية تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية.	0,548**	0,002
06	يتمتع أعضاء مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر بالخبرة الكافية في مجال الحوكمة.	0,709**	0,000
07	تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر لبنود وشروط حوكمة الشركات.	0,680**	0,000

08	تعتمد المؤسسات العمومية الاقتصادية على نفس طرق نشر المعلومات للأطراف الخارجية التي تعتمد عليها المؤسسات الخاصة.	0,784**	0,000
09	يوجد على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية قوانين وقواعد كافية لضبط النشاط وتحديد مسؤوليات كل العاملين داخل المؤسسة.	0,553**	0,002
10	تنطبق نفس خصائص ووظائف مجالس إدارة المؤسسات الاقتصادية الخاصة على مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية.	0,473**	0,008

**** الارتباط دال عند مستوى دلالة α= 0,01 *الارتباط دال عند مستوى الدلالة α =0,05.**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائيSPSS V26 .

نلاحظ من الجدول أعلاه أن جميع معاملات ارتباط لبيرسون بين عبارات المحور الثاني الذي يحمل عنوان "التدقيق والحوكمة في المؤسسة العمومية الاقتصادية" والدرجة الكلية للمحور دالة احصائيا عند مستوى الدلالة **α=0,01**، مع العلم أنه قد تم حذف عبارتين من نفس المحور بسبب أن ارتباطها كان غير دال احصائيا، كما نلاحظ كذلك أن أعلى قيمة لمعامل الارتباط قدرت بـ **0,784** والتي وافقت العبارة رقم **8** (تعتمد المؤسسات العمومية الاقتصادية على نفس طرق نشر المعلومات للأطراف الخارجية التي تعتمد عليها المؤسسات الخاصة)، وأن أدنى قيمة لنفس المعامل قد قدرت بـ **0,473** والتي وافقت العبارة رقم **10**(تنطبق نفس خصائص ووظائف مجالس إدارة المؤسسات الاقتصادية الخاصة على مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية)، وعليه نستنتج أن عبارات المحور كلها متسقة داخليا مع المحور الكلي، وهذا ما يفسر صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني.

الجدول رقم(IV-6): نتائج صدق الاتساق الداخلي للمحور الثالث

رقم العبارة	عبارات المحور الثالث: "التزام المدقق الخارجي بمبادئ حوكمة الشركات في تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية"	معامل الارتباط	قيمة الدلالة sig
01	من بين أهم المهام التي يقوم بها المدقق الخارجي هي فحص مدى التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة.	**0,761****	**0 ,000**
02	يهتم المدقق الخارجي بالحفاظ على حقوق المساهمين داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية، من خلال مراقبة جميع مراحل نقل ملكية	**0,603****	**0,000**

	الأسهم وتسجيلها.		
03	يحق للمساهمين مساءلة المدقق الخارجي للتأكد من كفاءته والحصول كذلك على المعلومات الضرورية لهم في الوقت المناسب.	**0,425***	**0,019**
04	على المدقق أن يتأكد من وجود عدل ومساواة في الحقوق والواجبات بين جميع حملة الأسهم.	**0,700****	**0,000**
05	يقضي التدقيق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية على التسيب الموجود في تلك المؤسسات باعتبارها ملكا للدولة، حيث يزيد تقريره من نزاهة وشفافية قوائمها المالية.	**0,658****	**0,000**
06	يمكن للمساهمين داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية اللجوء إلى مدققين من غير المدقق الرئيسي للمؤسسة من أجل الكشف عن مدى مصداقيته ونزاهته وموضوعيته في العمل.	**0,503****	**0,005**
07	يتحقق المدقق الخارجي من كافة الامتيازات المقدمة للمدراء وغيرهم وأنها ليست مبنية على تلاعب أو تضخيم في المبالغ.	**0,768****	**0,000**
08	يجدر بالمدقق الخارجي التأكد من التزام المؤسسة العمومية الاقتصادية بقواعد الافصاح المالي والمحاسبي.	**0,731****	**0,000**

****الارتباط دال عند مستوى دلالة 0,01 =α** ***الارتباط دال عند مستوى الدلالة α =0,05.**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين عبارات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور الثالث ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة **α=0,01**، ماعدا الفقرة رقم 3 (يحق للمساهمين مساءلة المدقق الخارجي للتأكد من كفاءته والحصول كذلك على المعلومات الضرورية لهم في الوقت المناسب) كان ارتباطها دالا احصائيا عند مستوى الدلالة **α=0,05**، وقد قدرت قيمتها بـ **0,425**، ولقد كانت هذه القيمة تمثل الحد الأدنى لمعاملات الارتباط بين عبارات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور.

أما الحد الأعلى لمعاملات الارتباط بين عبارات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور فقد قدرت بـ **0,768** عند مستوى الدلالة**α=0,01**، وقد توافقت هذه القيمة مع العبارة رقم 7(يتحقق المدقق الخارجي من كافة الامتيازات المقدمة للمدراء وغيرهم وأنها ليست مبنية على تلاعب أو تضخيم في المبالغ)، وفي الأخير

نستنتج أن جميع عبارات المحور الثالث متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي، وهذا ما يفسر صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث.

الجدول رقم(IV-7): نتائج صدق الاتساق الداخلي للمحور الرابع

رقم العبارة	عبارات المحور الرابع: "دور معايير التدقيق الجزائرية NAA في ضمان وجود أساس فعال لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية.	معامل الارتباط	قيمة الدلالة sig
01	تساهم رسالة المهمة في تقليص فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي وكل من الإدارة والمساهمين.	0,438*	0,015
02	طلبات التأكيد الخارجية التي يرسلها المدقق الخارجي معيار جيد لقياس درجة شفافية حسابات المؤسسات العمومية الاقتصادية	0,565**	0,001
03	يمكن للمدقق أن يطلب من إدارة المؤسسة أن تقدم له تقريرا مفصلا تصرح فيه عن مدى التزامها بمبادئ الحوكمة أثناء إعداد قوائمها المالية.	0,573**	0,001
04	يمكن للمدقق الخارجي أن يحدد من خلال ما جمعه من عناصر مقنعة واعتبارات خاصة مدى التزام المؤسسة العمومية الاقتصادية بمبادئ وشروط الحوكمة.	0,714**	0,000
05	يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان جميع الجوانب الخاصة بالحوكمة عند التخطيط لمهمته.	0,592**	0,001
06	يعد المدقق الخارجي تقريرا أخر إضافة لتقرير الرئيسي يبدي فيه رأيه حول حوكمة المؤسسة محل التدقيق.	0,493**	0,006
07	يلجأ المدقق الخارجي إلى استخدام الإجراءات التحليلية كلما كانت نسبة الشك المهني لديه حول إمكانية وجود انحرافات جوهرية في حسابات المؤسسة مرتفعة، بينما يلجأ إلى عملية السبر كلما كانت تلك النسبة أقل.	0,483**	0,007
08	يمكن عزل وإقالة المدقق الخارجي في حالة عدم اكتشافه للمخاطر التي تهدد استمرارية المؤسسة منذ بداية عهدته الأولى.	0,573**	0.001
09	يحمل المدقق الخارجي كل من المدقق الداخلي والخبير الذي يعينه، جزءا من المسؤولية في حالة فشله في الكشف عن بعض الانحرافات.	0,573**	0,001

10	تعتبر الوثائق التي يجمعها المدقق الخارجي أثناء مهمته سرية ولا يمكن لأحد الاطلاع عليها حتى المساهمين.	0,595**	0,001

**** الارتباط دال عند مستوى دلالة α= 0,01** ***الارتباط دال عند مستوى الدلالة α =0,05.**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن جميع قيم معاملات الارتباط لبيرسون بين عبارات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة **α= 0,01**، ماعدا الفقرة رقم **1** (تساهم رسالة المهمة في تقليص فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي وكل من الإدارة والمساهمين) ذات دلالة إحصائية عند المستوى **α =0,05**، وقد كانت قيمة الارتباط لهذه العبارة تشكل أدنى حد لمعاملات الارتباط لعبارات المحور الرابع، وقد قدرت قيمتها بـ **0,438**.

أما أقصى حد لمعاملات الارتباط لنفس المحور فقد قدرت قيمته بـ **0,714**، وهي نفس القيمة التي وافقت العبارة رقم **4**(يمكن للمدقق الخارجي أن يحدد من خلال ما جمعه من عناصر مقنعة واعتبارات خاصة مدى التزام المؤسسة العمومية الاقتصادية بمبادئ وشروط الحوكمة)، وعليه نستنتج أن جميع عبارات المحور الرابع متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه، مما يفسر صدق الاتساق الداخلي للمحور الرابع ككل.

الفرع الثالث: اختبار ثبات الاستبيان

يقصد باختبار ثبات الاستبيان قياس درجة ثبات إجابات المبحوثين في حالة إعادة توزيع نفس الاستبيان مرة أخرى على عينات مختلفة وفي أزمنة مختلفة، إذ أن التوزيع المتكرر يوضح مدى خلو إجابات المبحوثين من تأثير العشوائية مما يؤكد على استقرار نتائج الاستبيان، بمعنى أن هذا الاختبار سيساعدنا في معرفة مدى ثبات الاستبيان في قياسه لمتغيرات الدراسة[1]، وقد اخترنا معامل ألفا كرونباخ **"Alpha de Cronbach"** لقياس ثبات كل محور من محاور الاستبيان، إذ يتم تفسير القيم المتحصل عليها من هذا الاختبار كما يلي:[2]

- إذا كان معامل ألفا كرونباخ أقل من **0,6** يعني أن الدراسة تتمتع بثبات ضعيف؛

[1] نقاز نور الهدى، التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية، أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر، ص254.

[2] عمروش صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص162.

- إذا كان معامل ألفا كرونباخ يقع في مجال **[0,6 -0,7[**يعني أن الدراسة تتمتع بثبات مقبول؛
- إذا كان معامل ألفا كرونباخ يقع في المجال **[0,7-0,8[**يعني أن الدراسة تتمتع بثبات جيد؛
- إذا كان معامل ألفا كرونباخ أكبر من **0,8** وهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات ممتاز.

الجدول رقم (IV-8): نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

محاور الاستبيان	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الثاني: التدقيق والحوكمة في المؤسسة العمومية الاقتصادية.	**10**	**0,811**
المحور الثالث: التزام المدقق الخارجي بمبادئ حوكمة الشركات في تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية.	**8**	**0,801**
المحور الرابع: دور معايير التدقيق الجزائرية NAA في ضمان وجود أساس فعال لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية.	**10**	**0,753**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

يمثل الجدول أعلاه مختلف قيم معامل ألفا كرونباخ لدراسة مدى ثبات الاستبيان، حيث نلاحظ منه أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للمحور الثاني والمحور الثالث قد كانت أكبر من القيمة 0,8، وقد قدرت قيمتهما على التوالي بـ **0,811** و**0,801**، وتعتبر قيمة معامل المحور الثاني أعلا قيمة لهذا المعامل من بين معاملات المحاور الأخرى للاستبيان، وحسب القاعدة المشار إليها أعلاه فإن هذان المحوران يتمتعان بثبات ممتاز، أما فيما يخص معامل ألفا كرونباخ للمحور الرابع فقد قدرت قيمته بـ 0,753، حيث وقعت هذه القيمة في المجال الثالث **[0,7-0,8[** وهذا يدل على أن المحور الرابع يتمتع بثبات جيد.

وعليه في الأخير نستنتج أن الاستبيان ككل يتمتع بالصدق والثبات والقدرة على الإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الثاني: التحليل الاحصائي لمحاور الاستبيان وفقراته

بعد قيامنا بالدراسة الاستطلاعية للاستبيان والتي قدرت العينة المدروسة فيها بـ30 فردا من بينهم 16 أنثى و14 ذكر، وتم احتساب مدى الصدق الظاهري لهذا الاستبيان ومدى صدق الاتساق الداخلي لفقراته بواسطة معامل الارتباط بيرسون، بالإضافة إلى قياس مدى ثباته كذلك بواسطة حساب معامل ألفا كرونباخ، قمنا بالتصحيحات اللازمة والتعديلات الضرورية، وأعدنا توزيعه في شكله النهائي مرة أخرى، وقد بلغت العينة المدروسة حوالي 125 فردا، وعليه سنحاول في هذا المبحث القيام بمعالجة الاستبيان في مرحلته الأولى والتي تعرف بالتحليل الاحصائي لمحاور الاستبيان وفقراته، ومن أجل ذلك قمنا بتقسيم المبحث إلى عدة مطالب، المطلب الأول بعنوان سمات أفراد العينة المدروسة، ويليه المطلب الثاني بعنوان حسابات التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة المدروسة، أما المطلب الثالث والأخير كان بعنوان عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة المدروسة.

المطلب الأول: سمات أفراد العينة المدروسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى التحليل الاحصائي للعينة المدروسة (125 مفردة) حسب مواصفاتها والتي تتمثل في متغير الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المهنة، التخصص، وهذا من خلال ملاحظة توزيعها باستخدام الجداول التكرارية، الأعمدة البيانية والدوائر النسبية بالاعتماد على برنامج SPSS V26.

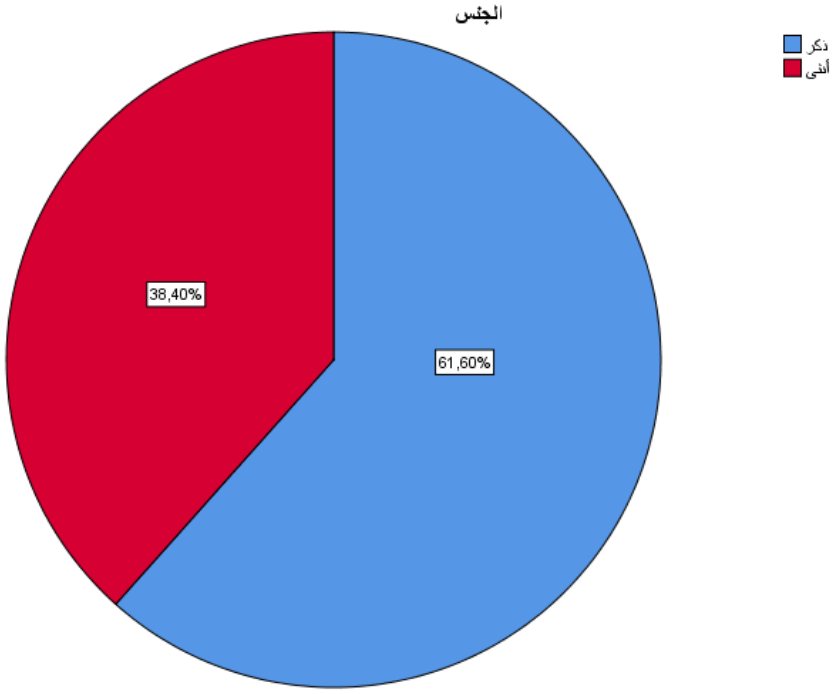
الفرع الأول: توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير الجنس

الجدول رقم (IV-9): توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير الجنس

الجنس	تكرارات	النسب المئوية%
ذكر	77	61,6%
أنثى	48	38,4%
المجموع	**125**	**100%**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

الشكل رقم(IV-3): دائرة نسبية توضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول والدائرة النسبية أعلاه أن العينة المدروسة والمقدرة بـ 125 مفردة كان أغلبها ذكور وقد بلغت نسبتهم حوالي 61,60% بتكرار قدره 77 ذكر، أما فئة الاناث فقد بلغت نسبتها حوالي 38,40% بتكرار قدره 48 أنثى، وقد أشير في الشكل باللون الأزرق لفئة الذكور وباللون الأحمر لفئة الاناث.

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير العمر وسنوات الخبرة

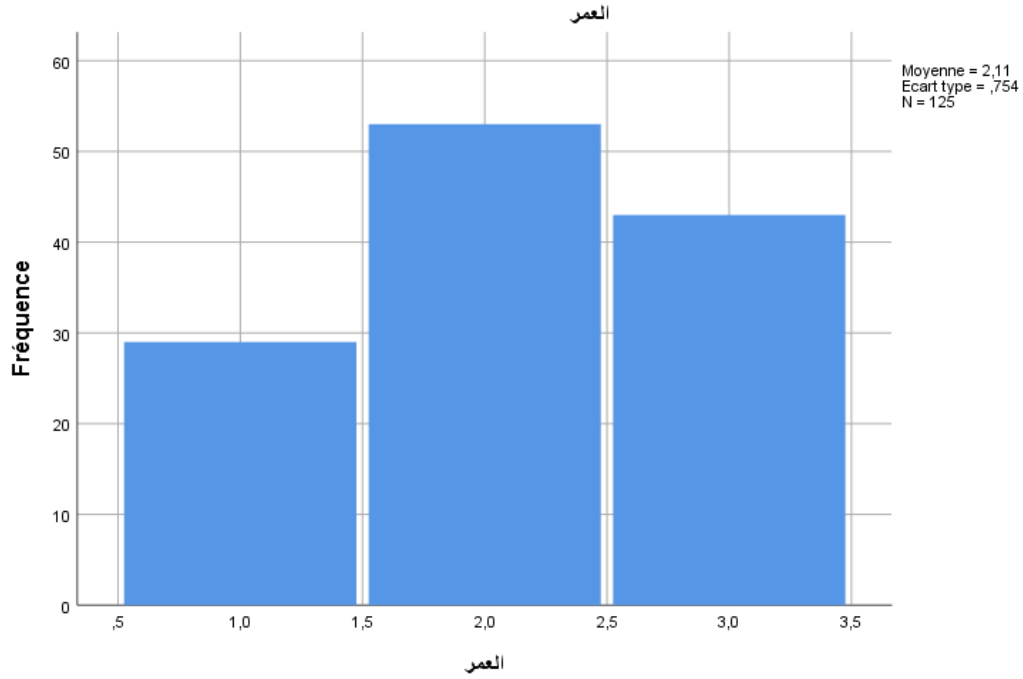
1- متغير العمر:

الجدول رقم (IV-10): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرارات	النسب المئوية %
أقل من 30 سنة	29	23,2%
من 30 إلى 40 سنة	53	42,4%
أكثر من 40 سنة	43	34,4%
المجموع	**125**	**100%**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

الشكل رقم(IV-4): مدرج تكراري يوضح توزيع أفراد العينة المدروسة حسب أعمارهم



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول والمدرج التكراري أعلاه توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير العمر، إذ أن أكثر فئة في هذه العينة كان يتراوح سنها ما بين 30 و40 عاما بنسبة مئوية قدرت بـ 42,4% وعددهم حوالي 53 شخصا، أما الفئة التي تليها فكان عمرها أكبر من 40 سنة، حيث قدرت نسبتهم بـ 34,4% بتكرار قدره 43 شخصا، أما الفئة القليلة في هذه الدراسة فكان عمرها أقل من 30 سنة، وقد قدرت نسبتهم بـ 23,2% وبتكرار قدره 29 شخصا، وعليه يمكننا أن نستنتج بأن أغلبية العينة المدروسة قد فاق عمرها 30 سنة وهذا دليل على تمتعها بالخبرة الكبيرة في مجال عملها.

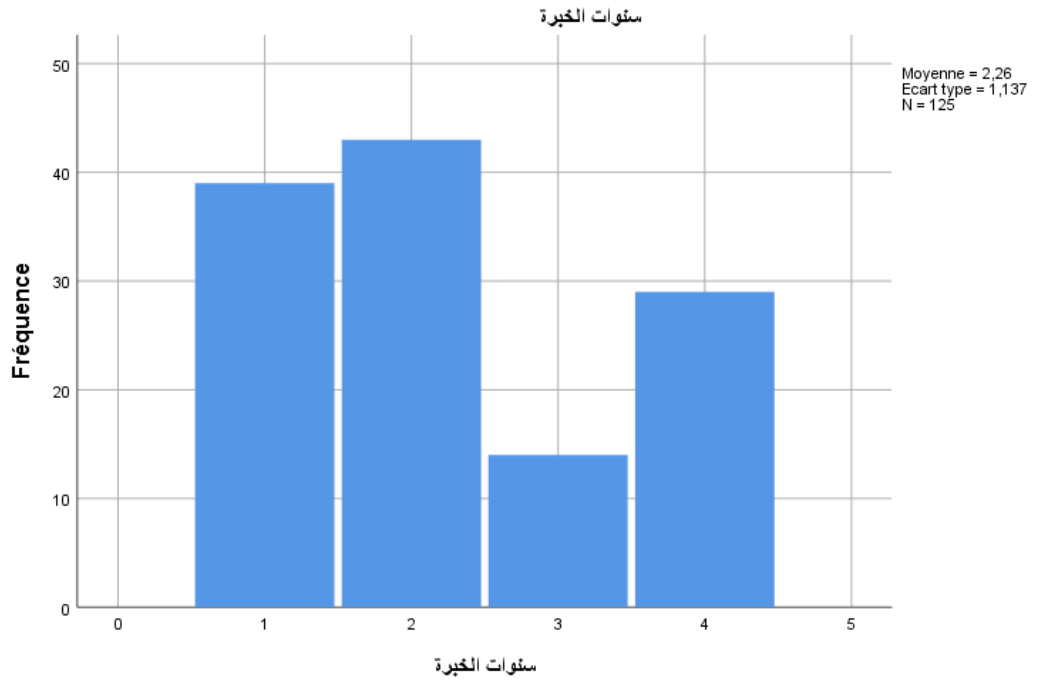
2- متغير سنوات الخبرة:

الجدول رقم(IV-11): توزيع أفراد العينة المدروسة حسب سنوات خبرتهم في مجال عملهم

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية%
أقل من 5 سنوات	39	31,2%
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	43	34,4%
من10 إلى أقل من 15 سنة	14	11,2%
من 15 سنة فما فوق	19	23 ,2%
المجموع	125	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

الشكل رقم (IV-5): مدرج تكراري يوضح توزيع العينة المدروسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

من الجدول والمدرج التكراري أعلاه نلاحظ توزيع أفراد العينة المدروسة وفق متغير سنوات الخبرة، حيث كانت تتراوح خبرة أكبر فئة في هذه العينة بين 5 إلى أقل من 10 سنوات بتكرار قدره 43 شخصا

وبنسبة مئوية قدرت بـ 34,4%، أما الفئة التي تليها هي الفئة التي يمتلك أصحابها سنوات خبرة تقل عن 5 سنوات بتكرار قدره 39 شخصا وبنسبة مئوية قدرها 31,2%، أما الفئة الموالية فقد كانت الفئة التي تراوح عدد سنوات خبرتهم من 15 سنة فأكثر بتكرار قدره 19 شخصا وبنسبة مئوية قدرت بـ 23,2%، وهذا معيار جيد يخدم الدراسة لأن الخبرة الكبيرة تعطي إجابات دقيقة وغير عشوائية للدراسة، أما بخصوص الفئة الأخيرة فقد تراوحت سنوات خبرتهم بين 10 إلى أقل من 15 سنة وهذا بتكرار قدره 14 شخصا وبنسبة مئوية قدرها 11,2%.

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة المدروسة وفق متغير المؤهل العلمي، المهنة والتخصص

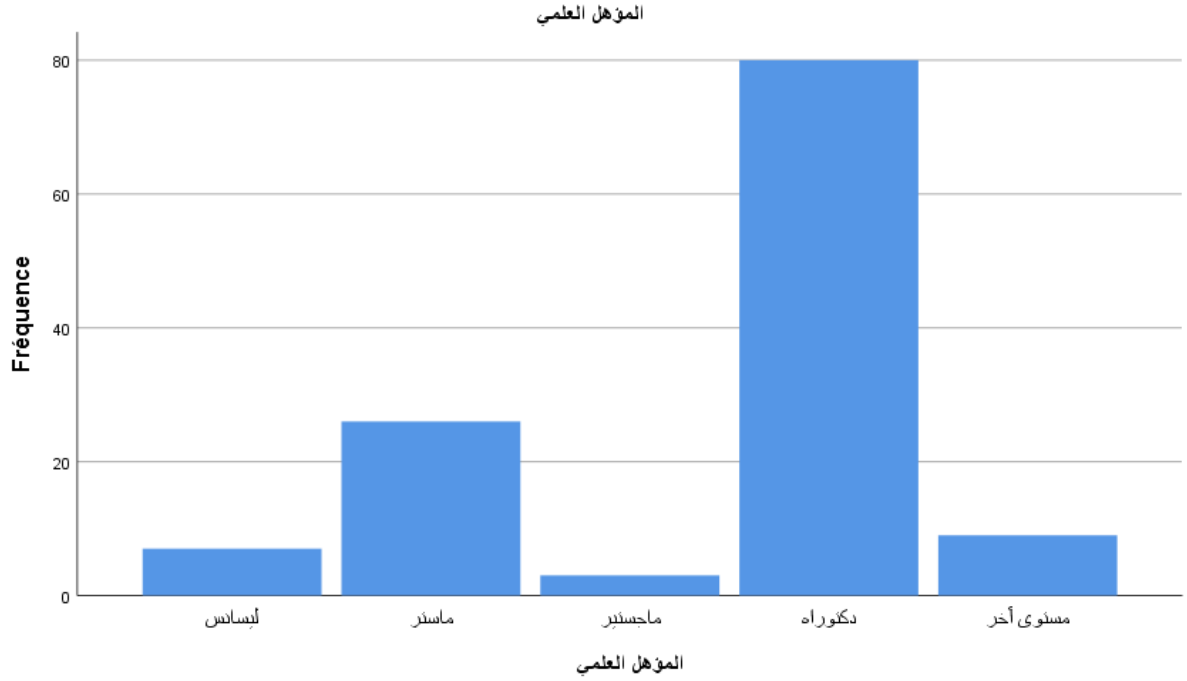
1- متغير المؤهل العلمي:

جدول رقم (IV-12): توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسب المئوية%
ليسانس	7	5,6%
ماستر	26	20,8%
ماجستير	3	2,4%
دكتوراه	80	64,0%
مستوى أخر	9	7,2%
المجموع	125	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

شكل رقم (IV-6): مخطط أعمدة بيانية يوضح توزيع عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول ومخطط الأعمدة البيانية أعلاه توزيع أفراد العينة المدروسة من حيث متغير المؤهل العلمي، حيث بلغ عدد المتحصلين على شهادة الدكتوراه في هذه الدراسة 80 فردا، ويعتبر هذا العدد هو الأكبر مقارنة بالأفراد المتحصلين على باقي الشهادات، وقد قدرت نسبتهم المئوية بحوالي 64% من اجمالي العينة المدروسة، وتلتها النسبة المئوية للأفراد العينة المتحصلين على شهادة الماستر والتي قدرت بـ 20,8% من اجمالي العينة المدروسة وبتكرار قدره 26 مفردة، وتأتي بعدها نسبة الأفراد الذين يحوزون على مستوى أخر بحوالي 7,2%من النسبة الاجمالية وقد قدر عددهم بـ 9 أفراد، ومن ثمة تأتي نسبة المتحصلين على شهادة الليسانس والتي قدرت بحوالي5,6%، وقد بلغ عددهم 7 أفراد، أما أصغر نسبة في العينة المدروسة قدرت بـ 2 ,4% وخصت هذه النسبة الفئة من العينة المتحصلين على شهادة الماجستير، وقد بلغ عددهم 3 أشخاص فقط.

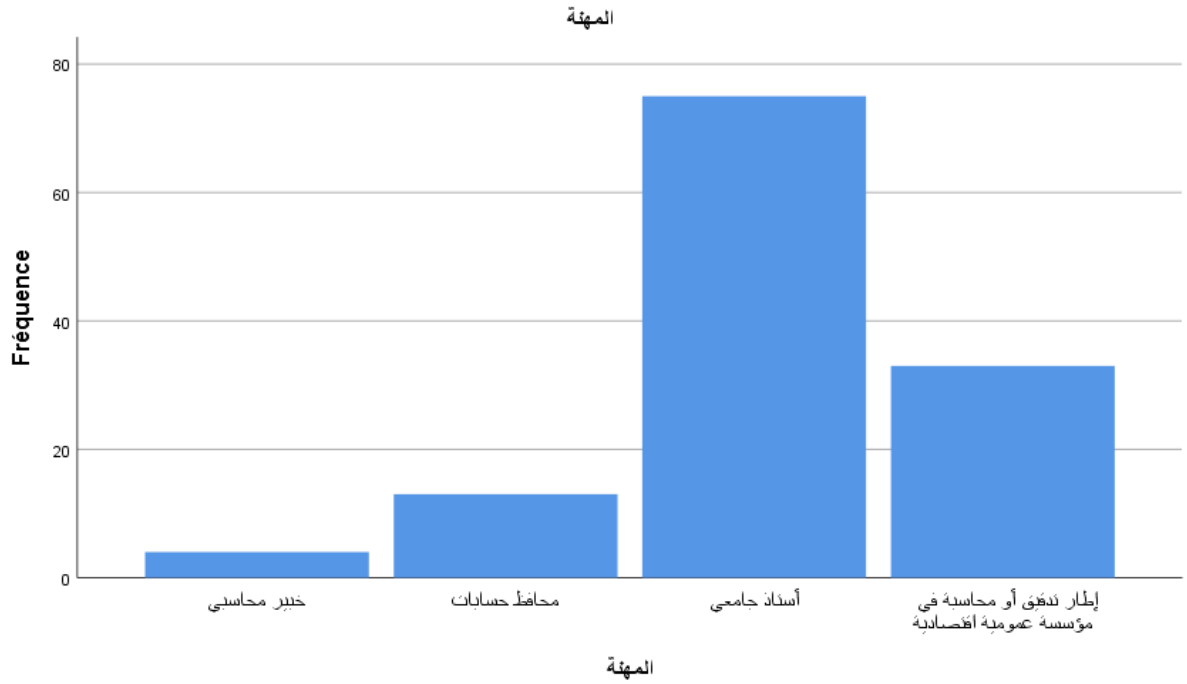
2- متغير المهنة:

الجدول رقم (IV-13): توزيع العينة المدروسة وفق متغير المهنة

المهنة	التكرارات	النسب المئوية %
خبير محاسبي	4	3,2%
محافظ حسابات	13	10,4%
أستاذ جامعي	75	60%
إطار تدقيق أو محاسبة في مؤسسة عمومية اقتصادية	33	26,4%
المجموع	125	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

شكل رقم (IV-7): مخطط أعمدة يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المهنة التي يزاولونها



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول ومخطط الأعمدة السابق عرضهم كيفية توزيع العينة المدروسة حسب متغير المهنة التي يزاولنها، وقد كانت الفئة الغالبة من عينة الدراسة تزاول مهنة أستاذ جامعي، حيث بلغ عددهم حوالي 75 أستاذا أي ما يشكل نسبة 60% من إجمالي العينة المدروسة، بينما كانت الفئة التي تليها فئة الإطارات العاملة بالمؤسسات العمومية الاقتصادية والذين لهم علاقة بمجال المحاسبة والتدقيق، وكان عددهم حوالي 33 إطارا أي ما يعادل نسبة 26,4% من اجمالي العينة المدروسة، وتليها فئة محافظي الحسابات والذين بلغ عددهم حوالي 13 محافظا للحسابات، أي ما يعادل نسبة 10,4% من اجمالي العينة المدروسة، وفي الأخير نجد فئة الخبراء المحاسبيين والذي قدر عددهم بـ4 خبراء محاسبيين، أي ما يعادل نسبة 3,2% من العينة الاجمالية، ويعتبر عددا قليلا مقارنة بالفئات الأخرى.

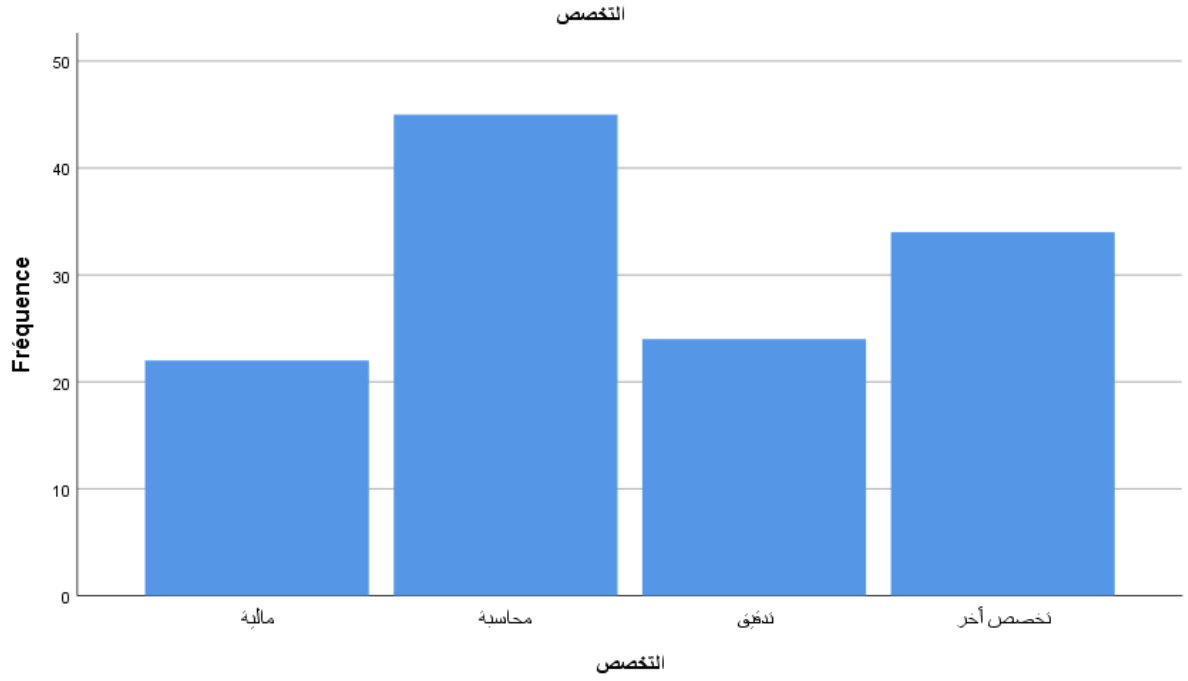
3- متغير التخصص:

الجدول رقم (IV-14): توزيع العينة المدروسة وفق متغير التخصص الدراسي

التخصص	التكرارات	النسبة المئوية %
مالية	22	17,6%
محاسبة	45	36%
تدقيق	24	19 ,2%
تخصص أخر	34	27,2%
المجموع	125	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

شكل رقم (IV-08): مخطط أعمدة يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص الدراسي في الجامعة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول ومخطط الأعمدة السابق توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص الدراسي، وقد كان التخصص الغالب على هذه العينة تخصص المحاسبة، حيث بلغ عدد المتخصصين في المحاسبة حوالي 45 فردا، أي ما يعادل نسبة 36% من إجمالي عينة الدراسة، ثم التخصصات الأخرى والذي بلغ عدد أفرادها حوالي 34 فردا، أي ما يعادل نسبة 27,2% من إجمالي عينة الدراسة، وبعدها يأتي تخصص التدقيق والذي بلغ عدد أفراده حوالي 24 فردا، أي ما يعادل نسبة 19,2% من إجمالي العينة المدروسة، أما التخصص الأخير فكان تخصص المالية، حيث بلغ عدد المتحصلين على هذا التخصص حوالي 22 فردا، أي ما يعادل نسبة 17,6% من اجمالي عينة الدراسة .

المطلب الثاني: حساب التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة المدروسة

بعدما عرضنا سابقا جميع تكرارات والنسب المئوية التي تخص إجابات المحور الأول والذي كان عبارة عن إجابات العينة المدروسة حول المتغيرات الشخصية، سوف نقوم في هذا المطلب بعرض إجابات أفراد

العينة المدروسة من خلال احتساب كل من التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة المدروسة على فقرات المحاور المعروضة في الاستبيان، ابتداء من إجابات المحور الثاني إلى غاية المحور الرابع والأخير.

الفرع الأول: عرض إجابات أفراد العينة المدروسة على فقرات المحور الثاني "التدقيق والحوكمة في المؤسسة العمومية الاقتصادية"

الجدول رقم (IV-15): توزيع إجابات أفراد العينة المدروسة على فقرات المحور الثاني

العبارات	التكرارات والنسب المئوية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
لا يفرض القانون على المؤسسات العمومية الغير هادفة للربح تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها، بينما يلزم المؤسسات العمومية الاقتصادية بذلك.	P	22,4%	52,8%	8%	14,4%	2 ,4%
	F	28	66	10	18	3
إن نفس شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي تنطبق على كل من المؤسسة العمومية الاقتصادية والمؤسسة الخاصة.	P	30,4%	42,4%	14,4%	9,6%	3,2%
	F	38	53	18	12	4
تحترم المؤسسات العمومية الاقتصادية الأطر والإجراءات القانونية لتعيين المدقق الخارجي.	P	24,8%	52%	12%	8,8%	2,4%
	F	31	65	15	11	3
يأخذ المدقق الخارجي مبادئ حوكمة الشركات بعين الاعتبار عند تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية.	P	18,4%	58,4%	18 ,4%	3,2%	1,6%
	F	23	73	23	4	2
تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في التخفيض من مخاطر عملية تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية.	P	14,4%	64%	13,6%	6,4%	1,6%
	F	18	80	17	8	2
يتمتع أعضاء مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر بالخبرة الكافية في مجال الحوكمة.	P	8,8%	20%	37,6%	30,4%	3,2%
	F	11	25	47	38	4
تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية في	P	10,4	36,8%	28,8%	21,6%	2,4%

الجزائر لبنود وشروط حوكمة الشركات.	F	13	46	36	27	3
تعتمد المؤسسات العمومية الاقتصادية على نفس طرق نشر المعلومات للأطراف الخارجية التي تعتمد عليها المؤسسات الخاصة.	P	5,6%	35,2%	21,6%	34,4%	3,2%
	F	7	44	27	43	4
يوجد على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية قوانين وقواعد كافية لضبط النشاط وتحديد مسؤوليات كل العاملين داخل المؤسسة.	P	12%	52%	18,4%	17%	0%
	F	15	65	23	22	0
تنطبق نفس خصائص ووظائف مجالس إدارة المؤسسات الاقتصادية الخاصة على مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية.	P	8,8%	41,6%	20%	28%	1,6%
	F	11	52	25	35	2

P : النسب المئوية،**F :** التكرارات.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول أعلاه توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الثاني من الاستبيان وفق مقياس ليكارت الخماسي، حيث نجد بأن:

الإجابات عن العبارة الأولى: "لا يفرض القانون على المؤسسات العمومية الغير هادفة للربح تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها، بينما يلزم المؤسسات العمومية الاقتصادية بذلك"، قد أخذت اتجاها إيجابيا فقد كانت نسبة 52,8% من إجمالي العينة المدروسة أجابت بموافق، حيث بلغ عددهم حوالي 66 فردا، بينما بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق جدا 22,4%، بتكرار قدره 28 فردا من العدد الإجمالي للعينة المدروسة، أما نسبة الأفراد الذين أجابوا بغير موافق قد بلغت نسبتهم حوالي 14,4%من إجمالي العينة، وقد بلغ عددهم 18 فردا، بينما بلغت نسبة الذين أجابوا بمحايد 8% وهذا بتكرار قدره 10 أفراد من إجمالي العينة المدروسة، أما النسبة الأخيرة والتي كانت أدنى نسبة من بين النسب الأخرى فقد قدرت بـ 2,4% وهم الأفراد الذين أجابوا بـ غير موافق بشدة، وتعتبر نسبة قليلة جدا لا تؤثر على اتجاه إجابات العينة الاجمالية، إذن بما أن أكبر نسبة من العينة أجابت بموافق فهذا يعني أن القانون لا يلزم المؤسسات ذات الطابع الإداري بتعيين مدقق خارجي عكس المؤسسات الاقتصادية العمومية التي هي ملزمة بذلك.

الإجابات عن العبارة الثانية: "إن نفس شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي تنطبق على كل من المؤسسة العمومية الاقتصادية والمؤسسة الخاصة"، قد اتخذت منحى إيجابيا هي الأخرى فقد بلغ عدد الأفراد الذين أجابوا بموافق أكبر نسبة من إجمالي إجابات عينة الدراسة، وقد بلغت حوالي 42,4% بتكرار قدره 53 فردا، بينما بلغت نسبة الذين أجابوا بموافق بشدة 30,4% بتكرار قدره 38 شخصا، وتوزعت باقي الإجابات على محايد بنسبة 14,4% وبتكرار قدره 18 فردا، وغير موافق بنسبة 9,6% بتكرار قدره 12 فردا، و غير موافق بشدة بنسبة نسبة 9,6% بتكرار قدره 12 فردا، و غير موافق بشدة بنسبة 3,2% بتكرار قدره 4 أفردا وهو عدد ضئيل جدا لا يمكنه أن يؤثر على اتجاه العينة المدروسة، إذن بما أن أكبر نسبة من الأفراد قد أجابوا بموافق فإن العبارة صحيحة.

الإجابات عن العبارة الثالثة: " تحترم المؤسسات العمومية الاقتصادية الأطر والإجراءات القانونية لتعيين المدقق الخارجي"، قد بلغت أكبر نسبة من الأفراد الذين أجابوا بموافق حوالي 52% أي ما يعادل 65 فردا من العدد الجمالي للمبحوثين، تليها نسبة 24,8% قد أجابوا بموافق بشدة، بتكرار قدره 31 فردا من العدد الإجمالي للعينة، وتليها نسبة 12% من الأفراد الذين أجابوا بمحايد وذلك بتكرار قدره 15 فردا، ومن ثمة نسبة 8,8% من الأفراد الذين أجابوا بغير موافق، ما يقارب عددهم 15 فردا، أما النسبة الأخيرة فقد بلغت حوالي 2,4% من الأفراد الذين أجابوا بغير موافق بشدة وهذا بتكرار قدره 3 أفردا من اجمالي عدد الأفراد، بالإضافة إلى أن هذه النسبة صغيرة جدا لا يمكنها أن تؤثر على اتجاه إجابات العينة المدروسة، ومنه نستنتج أن هذه العبارة صحيحة.

الإجابات عن العبارة الرابعة: "يأخذ المدقق الخارجي مبادئ حوكمة الشركات بعين الاعتبار عند تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية"، قد بلغت نسبة الذين أجابوا على هذه العبارة بموافق 58,,4%وهي أكبر نسبة مقارنة بالإجابات الأخرى، وقد بلغ عددهم حوالي 73 فردا من اجمالي عدد العينة المدروسة، بينما بلغت نسبة الذين أجابوا بموافق بشدة ومحايد نفس النسبة 18,4% بحيث بلغ عددهم 23فردا عن كل إجابة، بينما بلغت نسبة الذين أجابوا بغير موافق 3,2% وقد قدر عددهم بـ 4 أفراد، أما النسبة الأخير فقد بلغت 1,6% وهي نسبة الذين أجابوا عن العبارة بغير موافق بشدة، وقد بلغ عددهم فردين فقط من اجمالي العينة، وهذه النسبة الأخيرة ضئيلة جدا لا يمكنها التأثير على اتجاه إجابات العينة المدروسة، إذن نستنتج أن العبارة هذه كذلك صحيحة.

الإجابات عن العبارة الخامسة: " تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في التخفيض من مخاطر عملية تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية"، أخذت منحى إيجابي فقد بلغت أكبر نسبة للإجابات عن هذه العبارة 64% وهي نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق على هذه العبارة، وقد بلغ عددهم حوالي 80 فردا من إجمالي العينة المدروسة وهي نسبة جد ممتازة تفسر صحة هذه العبارة، بينما بلغت نسبة الذين أجابوا بموافق بشدة 14,4% وهذا بتكرار قدره 18 فردا من العينة الاجمالية، وتليها نسبة 13,6%من الأفراد الذين أجابوا بمحايد وهو ما يعادل 17 فردا، وقد بلغت نسبة الذين أجابوا بغير موافق وغير موافق بشدة أقل النسب، وقد كانت على التوالي 6,4%، 1,6% بتكرار قدره 8 أفراد و فردين، إذن يمكننا أن نستنتج بأن العبارة السابقة الذكر صحيحة هي الأخرى.

الإجابات عن العبارة السادسة: "يتمتع أعضاء مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر بالخبرة الكافية في مجال الحوكمة"، قد بلغت نسبة الذين أجابوا بمحايد أكبر نسبة وقد قدرت بـ 37,6%، حيث بلغ عددهم حوالي 47 فردا، وتليها نسبة 30,4% بتكرار قدره 38 فردا قد أجابوا بغير موافق، ومن ثمة نلاحظ أن نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق 20% أي ما يعادل 25 فردا من إجمالي العينة المدروسة، وهذا عدد قليل مقارنة بعدد الذي أجابوا بمحايد وغير موافق، بينما بلغت نسبة الذين أجابوا بموافق بشدة وغير موافق بشدة النسب على التوالي 8,8% وهذا بتكرار قدره 11 فردا، ونسبة 3,2% بتكرار قدره 4 أفراد، ونلاحظ من توزيع هذه النسب على الإجابات أن اتجاه العبارة كان سالبا، إذن يمكننا أن نستنتج بأن أعضاء المجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية لا يتمتعون بالخبرة الكافية في مجال حوكمة الشركات.

الإجابات عن العبارة السابعة: "تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر لبنود وشروط حوكمة الشركات"، قد بلغت أكبر نسبة مئوية من إجمالي نسب العينة المدروسة وقدرت بحوالي 36,8% بتكرار قدره 46 فردا وقد أجاب هؤلاء بموافق على العبارة السابقة الذكر، وتليها نسبة 28,8% قد أجابوا بمحايد وقد بلغ عددهم 36 فردا، بينما بلغت نسبة الذين أجابوا بغير موافق 21,6% أي 27 فردا، وفي الأخير بلغت نسبة كل من الذين أجابوا بموافق بشدة وغير موافق بشدة على التوالي 10,4% بتكرار قدره 13 فردا، ونسبة 2,4% بتكرار قدره 3 أفردا فقط، وفي الأخير بما أن اتجاه العينة كان إيجابيا وكانت أغلبية العينة أجابت بموافق فإننا نستنتج صحة العيارة السابقة الذكر.

الإجابات عن العبارة الثامنة: " تعتمد المؤسسات العمومية الاقتصادية على نفس طرق نشر المعلومات للأطراف الخارجية التي تعتمد عليها المؤسسات الخاصة"، لقد انقسمت إجابات المبحوثين على هذه العبارة وقد تساوت نسبة كل من الذين أجابوا بموافق والذين أجابوا بغير موافق تقريبا، إذ أن نسبة الذين أجابوا بموافق قد بلغت 35,2%بتكرار قدره 44 فردا، وفي نفس الوقت بلغت نسبة الذين أجابوا بغير موافق حوالي 34,4% بتكرار قدره 43 فردا، وهذا ما يصعب علينا الأمر في استنتاج صحة العبارة من عدم ذلك، لكن لاحظنا بأن نسبة الذين أجابوا بموافق بشدة أكبر من نسبة الذين أجابوا بغير موافق بشدة، فقد كانت على التوالي 5,6% أجابوا بموافق وكان عددهم 7 أفراد من العينة المدروسة، ونسبة 3,2% من الذين أجابوا بغير موافق بشدة وقد بلغ عددهم 4 أشخاص فقط، أما فيما يخص نسبة الذين أجابوا بمحايد على هذه العبارة فقد بلغت 21,6 وقد بلغ عددهم 27 فردا، وعليه انقسمت أراء العينة فهناك من رأى أن العبارة صحيحة، ومنهم من رأى غير ذلك.

الإجابات عن العبارة التاسعة: "يوجد على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية قوانين وقواعد كافية لضبط النشاط وتحديد مسؤوليات كل العاملين داخل المؤسسة"، قد بلغت نسبة الذين أجابوا بموافق أكبر نسبة مقارنة بالإجابات الأخرى، حيث بلغت حوالي 52% بتكرار قدره 65 فردا، أما نسبة الذين أجابوا بمحايد فقد بلغت 18,4% بتكرار قدره 23 فردا، ثم تليها نسبة الذين أجابوا على العبارة بغير موافق 17,6% بتكرار قدره 22 فردا، بينما وصلت أخر نسبة حوالي 12% قد أجابوا بموافق بشدة على العبارة وهذا بتكرار قدره 15 فردا، والملاحظ كذلك أن نسبة الذين أجابوا بغير موافق بشدة معدومة، إذن يمكننا القول بأن العبارة صحيحة وفق إجابات العينة المدروسة.

الإجابات عن العبارة العاشرة: "تنطبق نفس خصائص ووظائف مجالس إدارة المؤسسات الاقتصادية الخاصة على مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية"، لقد بلغت أكبر نسبة للإجابات عن هذه العبارة 41,6% وهي نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق على هذه العبارة، وقد بلغ عددهم حوالي 52 فردا، بينما بلغت نسبة الذين أجابوا بغير موافق 28% بتكرار قدره 35 فردا، وتليها نسبة الذين أجابوا بمحايد 20% بتكرار قدره 25 فردا، ومن ثمة نسبة 8,8% بتكرار قدره 11 فردا وهم الأفراد الذين أجابوا بموافق بشدة، وفي الأخير نجد نسبة 1,6% وهي نسبة الذين أجابوا بغير موافق بشدة على العبارة وقد بلغ عددهم فردين فقط، إذن نلاحظ أن اتجاه الإجابات كان إيجابيا، وعلى أساسه يمكننا أن نستنتج صحة العبارة سابقة الذكر.

الفرع الثاني: عرض إجابات أفراد العينة المدروسة على عبارات المحور الثالث "التزام المدقق الخارجي بمبادئ حوكمة الشركات في تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية"

الجدول رقم (IV-16): توزيع إجابات العينة المدروسة على عبارات المحور الثالث

العبارات	التكرارات والنسب المئوية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
من بين أهم المهام التي يقوم بها المدقق الخارجي هي فحص مدى التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة.	P	27,2%	47,2%	20%	2,4%	3,2%
	F	34	59	25	3	4
يهتم المدقق الخارجي بالحفاظ على حقوق المساهمين داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية، من خلال مراقبة جميع مراحل نقل ملكية الأسهم وتسجيلها.	P	24,8%	59,2%	8%	8%	0%
	F	31	74	10	10	0
يحق للمساهمين مساءلة المدقق الخارجي للتأكد من كفاءته والحصول كذلك على المعلومات الضرورية لهم في الوقت المناسب.	P	18,4%	56%	16,8%	7,2%	1,6%
	F	23	70	21	9	2
على المدقق أن يتأكد من وجود عدل ومساواة في الحقوق والواجبات بين جميع حملة الأسهم.	P	20,8%	64,8%	7,2%	4%	3,2%
	F	26	81	9	5	4
يقضي التدقيق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية على التسيب الموجود في تلك المؤسسات باعتبارها ملكا للدولة، حيث يزيد تقريره من نزاهة وشفافية قوائمها المالية.	P	30,4%	48%	7,2%	7,2%	7,2%
	F	38	60	9	9	9
يمكن للمساهمين داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية اللجوء إلى مدققين	P	20%	46,4%	31,2%	1,6%	0,8%

من غير المدقق الرئيسي للمؤسسة من أجل الكشف عن مدى مصداقيته ونزاهته وموضوعيته في العمل.	F	25	58	39	2	1
يتحقق المدقق الخارجي من كافة الامتيازات المقدمة للمدراء وغيرهم وأنها ليست مبنية على تلاعب أو تضخيم في المبالغ.	P	40%	36%	14,4%	4,8%	4,8%
	F	50	45	18	6	6
يجدر بالمدقق الخارجي التأكد من التزام المؤسسة العمومية الاقتصادية بقواعد الافصاح المالي والمحاسبي.	P	43,2%	39,2%	9,6%	5,6%	2,4%
	F	54	49	12	7	3

P : النسب المئوية،**F :** التكرارات.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول أعلاه توزيع إجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الثالث وفق مقياس ريكرت الخماسي، حيث نجد أن:

إجابات العبارة الأولى: "من بين أهم المهام التي يقوم بها المدقق الخارجي هي فحص مدى التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة"، قد أجاب معظم أفراد العينة المدروسة على هذه العبارة بموافق، حيث بلغت نسبتهم 47,2% بتكرار قدره 59 فردا، بينما بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا على العبارة بموافق بشدة 27,2% بتكرار قدره 34 فردا، وتليها نسبة الإجابات بمحايد والتي قدرت بـ 20% بتكرار قدره 25 فردا، ونجد أن نسبة الأفراد الذين أجابوا بغير موافق وغير موافق بشدة كانت تمثل أقل النسب مقارنة بباقي الإجابات، إذ أن نسبة الأفراد الذين أجابوا بغير موافق بشدة 3,2% بتكرار قدره 4 أفراد، وغير موافق بنسبة 2,4% بتكرار قدره 3 أفراد، ومنه نلاحظ بأن اتجاه إجابات العينة المدروسة كان إيجابيا حول هذه العبارة، إذن يمكننا أن نستنتج بأن العبارة السابقة الذكر صحيحة.

إجابات العبارة الثانية: " يهتم المدقق الخارجي بالحفاظ على حقوق المساهمين داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية، من خلال مراقبة جميع مراحل نقل ملكية الأسهم وتسجيلها"، لقد أجاب أغلبية المبحوثين على هذه العبارة بموافق وذلك بنسبة 59% وبتكرار قدره 74 فردا، وتليها نسبة الأفراد الذين

أجابوا بموافق بشدة بنسبة تقدر بـ 24,8% بتكرار قدره 31 فردا، أما نسبة الأفراد الذين أجابوا بغير موافق ومحايد فكانت متشابهة حيث بلغت نسبتهم .8% بتكرار قدره 10 أفراد، أما فيما يخص الإجابة بغير موافق بشدة فكانت معدومة، ومنه فإن اتجاه العبارة هذه أيضا كان إيجابيا، إذ يمكن أن نستنتج بأن العبارة صحيحة وفق رأي العينة المدروسة.

إجابات العبارة الثالثة: "يحق للمساهمين مساءلة المدقق الخارجي للتأكد من كفاءته والحصول كذلك على المعلومات الضرورية لهم في الوقت المناسب"، نلاحظ بأن معظم الإجابات كانت بموافق وقد قدرت نسبتهم بحوالي 56%بتكرار قدره 70 فردا، وتليها الإجابات بموافق بشدة، وقد كانت نسبتهم تقدر بـ 18,4% أي ما يعادل 23 فردا، أما نسبة الأفراد الذين أجابوا بمحايد فقد بلغت 16,8% أي ما يعادل 21 فردا، بينما بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بغير موافق وغير موافق بشدة على التوالي نسبة 7,2%بتكرار قدره 9 أفراد، ونسبة1,6% بتكرار قدره فردين فقط، وقد كانت هذه النسب ضئيلة جدا مقارنة بالإجابات الأخرى، إذا لا يمكنها التأثير بشكل سلبي على الاتجاه الإيجابي لإجابات عموما، ومنه يمكننا أن نستنتج بأن العبارة صحيحة.

إجابات العبارة الرابعة: "على المدقق أن يتأكد من وجود عدل ومساواة في الحقوق والواجبات بين جميع حملة الأسهم"، نلاحظ بأن معظم الإجابات حول هذه العبارة كانت بموافق هي الأخرى، إذ بلغت نسبتهم حوالي 64,8% وقد بلغ عددهم 81 فردا، وتليها الإجابات بموافق بشدة والتي بلغت نسبتهم 20,8% بتكرار قدره 26 فردا، بالإضافة إلى الإجابات بمحايد قد بلغت نسبتها 7,2%بتكرار قدره 9 أفراد، بينما نجد أن أقل النسب كانت للإجابات بغير موافق وغير موافق بشدة، حيث كانت نسبهم على التوالي 4%بتكرار قدره 5 أفراد، ونسبة 3,2% بتكرار 4 أفراد، حيث أن هذه النسب صغيرة مقارنة بباقي الإجابات ولا يمكنها التأثير على المنحى العام لإجابات العينة، ومنه يمكننا استنتاج أن العبارة صحيحة.

إجابات العبارة الخامسة: "يقضي التدقيق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية على التسيب الموجود في تلك المؤسسات باعتبارها ملكا للدولة، حيث يزيد تقريره من نزاهة وشفافية قوائمها المالية"، إن أغلب الإجابات كانت بموافق وقد بلغت نسبتهم حوالي 48% بتكرار قدره 60 فردا، وتليها نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق بشدة 30,4% بتكرار قدره 38 فردا، كما نلاحظ أن نسب الأفراد الذين أجابوا بمحايد وغير موافق وغير موافق بشدة كانت متساوية حيث بلغت حوالي 7,2% بتكرار قدره 9 أفراد، لكن عموما كان اتجاه العينة إيجابيا، ومنه نستنتج بأن هذه العبارة صحيحة.

إجابات العبارة السادسة: "يمكن للمساهمين داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية اللجوء إلى مدققين من غير المدقق الرئيسي للمؤسسة من أجل الكشف عن مدى مصداقيته ونزاهته وموضوعيتة في العمل"، لقد بلغت أكبر نسبة للإجابات حول هذه العبارة حوالي 46,4% وهم الأفراد الذين أجابوا بموافق، وقد كان عددهم 58 فردا، وتليها نسبة الأفراد الذين أجابوا بمحايد 31,2% بتكرار قدره 39 فردا، وتليها نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق بشدة بحوالي 20% أي ما يعادل 25 فردا، أما نسب الأفراد الذين أجابوا بغير موافق وغير موافق بشدة كانت ضئيلة جدا، حيث بلغت على التوالي 1,6% وعددهم فردين فقط، ونسبة 0,8% وعددهم فرد واحد فقط، وهي نسب ضئيلة جدا لا تؤثر على الاتجاه العام لإجابات العينة المدروسة، إذا يمكننا أن نستنتج بأن العبارة صحيحة.

إجابات العبارة السابعة: "يتحقق المدقق الخارجي من كافة الامتيازات المقدمة للمدراء وغيرهم وأنها ليست مبنية على تلاعب أو تضخيم في المبالغ"، قد أجاب أغلبية أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بشدة وكان عددهم حوالي 50 فردا، أي بنسبة 40%، بينما بلغ عدد الأفراد الذين أجابوا بموافق 45 فراد أي بنسبة 36%، وبلغ نسبة الأفراد الذين أجابوا بمحايد 14,4% أي ما يعادل 18 فردا، أما نسب الأفراد الذين أجابوا بغير موافق وغير موافق بشدة فكانت متشابهة حيث بلغت 4,8% وكان عددهم 6 أفراد، وهي ضئيلة مقارنة بالإجابات الأخرى للعينة، إذن يمكننا أن نستنتج بأن هذه العبارة صحيحة.

إجابات العبارة الثامنة: "يجدر بالمدقق الخارجي التأكد من التزام المؤسسة العمومية الاقتصادية بقواعد الافصاح المالي والمحاسبي"، لقد أجاب معظم أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بشدة وموافق، حيث كانت نسب الإجابات على التوالي حوالي 43,2% بتكرار قدره 54 فردا و 39,2% بتكرار قدره 49 فردا، أما نسبة الإجابات بمحايد فقد بلغت 9,6% بتكرار قدره 12 فردا، أما نسب الإجابات بغير موافق وغير موافق بشدة كانت على التوالي 5,6% بتكرار قدره 7 أفراد، 2,4% بتكرار قدره 3 أفراد، ومنه نستنتج أن الاتجاه العام لإجابات العينة المدروسة كان إيجابيا مما يعكس صحة هذه العبارة.

الفرع الثالث: عرض إجابات العينة المدروسة على فقرات المحور الرابع "دور معايير التدقيق الجزائرية NAA في ضمان وجود أساس فعال لحوكمة المؤسسات العمومية"

الجدول رقم (IV-17): توزيع إجابات العينة المدروسة حول عبارات المحور الرابع

العبارات	التكرارات والنسب المئوية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
تساهم رسالة المهمة في تقليص فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي وكل من الإدارة والمساهمين.	P	23,2%	59,2%	12,8%	3,2%	1,6%
	F	29	74	16	4	2
طلبات التأكيد الخارجية التي يرسلها المدقق الخارجي معيار جيد لقياس درجة شفافية حسابات المؤسسات العمومية الاقتصادية	P	29,6%	52,8%	10,4%	3,2%	4%
	F	37	66	13	4	5
يمكن للمدقق أن يطلب من إدارة المؤسسة أن تقدم له تقريرا مفصلا تصرح فيه عن مدى التزامها بمبادئ الحوكمة أثناء إعداد قوائمها المالية.	P	28,8%	46,4%	20%	4,8%	0%
	F	36	58	25	6	0
يمكن للمدقق الخارجي أن يحدد من خلال ما جمعه من عناصر مقنعة واعتبارات خاصة مدى التزام المؤسسة العمومية الاقتصادية بمبادئ وشروط الحوكمة.	P	28,8%	60,8%	8,8%	0,8%	0,8%
	F	36	76	11	1	1
يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان جميع الجوانب الخاصة بالحوكمة عند التخطيط لمهمته.	P	20,8%	43,2%	23,2%	11,2%	1,6%
	F	26	54	29	14	2
يعد المدقق الخارجي تقريرا أخر إضافة لتقرير الرئيسي يبدي فيه رأيه حول حوكمة المؤسسة محل التدقيق.	P	18,4%	40,8%	37,6%	3,2%	0%
	F	23	51	47	4	0
يلجأ المدقق الخارجي إلى استخدام الإجراءات التحليلية كلما كانت نسبة الشك المهني لديه حول إمكانية وجود انحرافات جوهرية في حسابات المؤسسة مرتفعة، بينما يلجأ إلى عملية السبر كلما كانت تلك النسبة أقل.	P	19,2%	48%	24%	6,4%	1,6%
	F	24	60	31	8	2

يمكن عزل وإقالة المدقق الخارجي في حالة عدم اكتشافه للمخاطر التي تهدد استمرارية المؤسسة منذ بداية عهدته الأولى.	P	12,8%	50,5%	24,8%	7,2%	4,8%
	F	16	63	31	9	6
يحمل المدقق الخارجي كل من المدقق الداخلي والخبير الذي يعينه، جزءا من المسؤولية في حالة فشله في الكشف عن بعض الانحرافات.	P	12%	55,2%	20,8%	9,6%	2,4%
	F	15	69	26	12	3
تعتبر الوثائق التي يجمعها المدقق الخارجي أثناء مهمته سرية ولا يمكن لأحد الاطلاع عليها حتى المساهمين.	P	28,8%	36%	10,4%	18,4%	6,4%
	F	36	45	13	23	8

P : النسب المئوية،**F :** التكرارات.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول أعلاه توزيع إجابات عينة الدراسة حول عبارات المحور الرابع وفق مقياس ليكارت الخماسي، حيث نجد أن:

إجابات العبارة الأولى: "تساهم رسالة المهمة في تقليص فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي وكل من الإدارة والمساهمين"، قد أجاب أغلبية أفراد العينة المدروسة عنها بموافق وهذا بنسبة 59,2% وبلغ عددهم حوالي 74 فردا، بينما بلغ عدد الأفراد الذين أجابوا بموافق بشدة 29 فردا بنسبة 23,2%، وتليها نسبة الأفراد الذين أجابوا على العبارة بمحايد 12,8%أي ما يعادل 16 فردا، أما الإجابات بغير موافق وغير موافق بشدة بلغت أصغر النسب وهي على التوالي: 3,2% بتكرار قدره 4 أفراد، ونسبة 1,6%بتكرار قدره فردين فقط، لهذا لم تؤثر هذه الإجابات على الاتجاه العام للعينة المدروسة والذي لاحظنا بأنه إيجابي، مما يعني أن العبارة صحيحة.

إجابات العبارة الثانية: "طلبات التأكيد الخارجية التي يرسلها المدقق الخارجي معيار جيد لقياس درجة شفافية حسابات المؤسسات العمومية الاقتصادية"، بلغت أكبر نسبة للإجابات عن هذه العبارة 52,8% وقد كانت الإجابة بموافق وكان عددهم حوالي 66 فردا، بينما بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق بشدة 29,6% وكان عددهم حوالي 37 فردا، وهذا يدل على الاتجاه الإيجابي لإجابات الأفراد حول

هذه العبارة، أما نسبة الأفراد الذين أجابوا بمحايد فقد بلغت 10,4% بتكرار قدره 13 فردا، بينما بلغت الإجابات بغير موافق بشدة وغير موافق أقل النسب، بحيث كانت على التوالي: 4% بتكرار قدره 5 أفراد أجابوا بغير موافق بشدة، ونسبة 3,2% أجابوا بغير موافق وكان عددهم 4 أفراد فقط، وعليه يمكننا أن نستنتج أن هذه العبارة صحيحة.

إجابات العبارة الثالثة: "يمكن للمدقق أن يطلب من إدارة المؤسسة أن تقدم له تقريرا مفصلا تصرح فيه عن مدى التزامها بمبادئ الحوكمة أثناء إعداد قوائمها المالية"، لقد بلغت أكبر نسبة للإجابة عن هذه العبارة 46,4%، وهم الأفراد الذين أجابوا بموافق وبلغ عددهم حوالي 58 فردا، وتليها نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق بشدة، حيث بلغت نسبتهم 28,8% بتكرار قدره 36 فردا، ثم تليها نسبة الأفراد الذين أجابوا بمحايد 20% وكان عددهم حوالي 25 فردا، بينما بلغ عدد الأفراد الذين أجابوا بغير موافق 6 أفراد، وهذا ما يعادل 4,8% من إجمالي إجابات العينة المدروسة، أما نسبة الأفراد الذين أجابوا على هذه العبارة بغير موافق بشدة كانت معدومة، وهذا دليل جيد يثبت صحة هذه العبارة.

إجابات العبارة الرابعة: "يمكن للمدقق الخارجي أن يحدد من خلال ما جمعه من عناصر مقنعة واعتبارات خاصة مدى التزام المؤسسة العمومية الاقتصادية بمبادئ وشروط الحوكمة"، نلاحظ أن معظم إجابات الأفراد حول هذه العبارة كانت بموافق، حيث بلغت نسبتهم 60,8% من إجمالي الإجابات، بتكرار قدره 76 فردا، بينما بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق بشدة 28,8% بتكرار قدره 36 فردا، وتليها نسبة الأفراد الذين أجابوا بمحايد بنسبة 8,8% بتكرار قدره 11 فردا، أما نسب الأفراد الذين أجابوا بغير موافق وغير موافق بشدة، فقد كانت أصغر النسب وكانت متشابهة، حيث بلغت نسبة كل منهم 0,8% أي فرد واحد فقط في كل من الإجابتين، إذن بما أن الاتجاه العام للإجابات كان إيجابيا يمكننا أن نستنتج أن العبارة السابقة الذكر صحيحة.

إجابات العبارة الخامسة: "يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان جميع الجوانب الخاصة بالحوكمة عند التخطيط لمهمته"، لقد أجابت أغلبية العينة المدروسة على هذه العبارة بموافق، بحيث بلغت نسبتهم حوالي 43,2% أي ما يعادل 54 فردا، وتليها نسبة الأفراد الذين أجابوا بمحايد، حيث بلغت نسبتهم حوالي 23,2%، بتكرار قدره 29 فردا من العينة، أما نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق بشدة فكانت حوالي 20,8% بتكرار قدره 26 فردا، وبلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بغير موافق حوالي 11,2% بتكرار قدره 14 فردا، أما النسبة الأخيرة فهي تخص الأفراد الذين أجابوا بغير موافق بشدة، حيث بلغت نسبتهم حوالي

1,6%، أي ما يعادل فردين فقط، إذن بما أن الأغلبية أجابوا بموافق وموافق بشدة يمكننا أن نستنتج أن هذه العبارة صحيحة كذلك.

إجابات العبارة السادسة: "يعد المدقق الخارجي تقريرا أخر إضافة لتقريره الرئيسي يبدي فيه رأيه حول حوكمة المؤسسة محل التدقيق"، لقد اقتربت نسبة الإجابات بموافق وبمحايد على هذه العبارة، فقد بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق 40,8% بتكرار قدره 51 فردا، بينما بلغت نسبة الذين أجابوا بمحايد 37,6% بتكرار قدره 47 فردا، بينما بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق بشدة وغير موافق على التوالي 18,4%بتكرار 23 فردا، ونسبة 3,2% بتكرار قدره 4 أفراد، أما الإجابات بغير موافق بشدة فكانت معدومة، إذن بما أن أغلب الإجابات انقسمت بين موافق ومحايد فإنه لا يمكننا التأكيد على مدى صحة العبارة، وهذا راجع ربما إلى عدم دراية أفراد العينة المأخوذة من إطارات المحاسبة والتدقيق في المؤسسات العمومية الاقتصادية بإمكانية إضافة تقرير أخر من قبل المدقق الخارجي يمكن أن يبدي فيه رأيه حول حوكمة المؤسسة محل التدقيق، ولكن لاحظنا أن إجابات أفراد العينة المتكونة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين كانت بموافق، وعليه يمكننا أن نستنتج كذلك صحة العبارة.

إجابات العبارة السابعة: "يلجأ المدقق الخارجي إلى استخدام الإجراءات التحليلية كلما كانت نسبة الشك المهني لديه حول إمكانية وجود انحرافات جوهرية في حسابات المؤسسة مرتفعة، بينما يلجأ إلى عملية السبر كلما كانت تلك النسبة أقل"، لقد كانت معظم الإجابات عن هذه العبارة بموافق، حيث بلغت نسبتهم حوالي48% وهذا بتكرار قدره 60 فردا، بينما بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بمحايد 24,8% بتكرار قدره 31 فردا، وتليها نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق بشدة فقد بلغت حوالي 19,2% بتكرار قدره 24 فردا، أما نسب الأفراد الذين أجابوا بغير موافق بشدة وغير موافق فكانت على التوالي 6,4% بتكرار 8 أفراد، و 1,6% بتكرار قدره فردين فقط، بما أن اتجاه الإجابات كان إيجابيا فإنه يمكننا استنتاج أن العبارة سابقة الذكر صحيحة.

إجابات العبارة الثامنة: "يمكن عزل وإقالة المدقق الخارجي في حالة عدم اكتشافه للمخاطر التي تهدد استمرارية المؤسسة منذ بداية عهدته الأولى"، لقد أجاب معظم أفراد العينة عن هذه العبارة بموافق، حيث بلغت نسبتهم حوالي 50,4% وهذا بتكرار قدره 63 فردا، وتليها نسبة الأفراد الذين أجابوا بمحايد، حيث بلغت نسبتهم 24,8%بتكرار قدره 31 فردا، وقد بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق بشدة حوالي 12,8% بتكرار قدره 16 فردا، أما نسبة الأفراد الذين أجابوا بغير موافق بشدة وغير موافق فكانت

على التوالي: 7,2% بتكرار قدره 9 أفراد، ونسبة 4,8%بتكرار قدره 6 أفراد، وعليه بما أن معظم الإجابات كانت بموافق وموافق بشدة فإنه يمكننا أن نستنتج صحة العبارة السابقة الذكر.

إجابات العبارة التاسعة: "يحمل المدقق الخارجي كل من المدقق الداخلي والخبير الذي يعينه، جزءا من المسؤولية في حالة فشله في الكشف عن بعض الانحرافات"، لاحظنا أن أغلبية الأفراد قد أجابوا بموافق بنسبة قدرت بـ 55, 2% وبتكرار قدره 69 فردا، بينما بلغ عدد الأفراد الذين أجابوا بمحايد حوالي 26 فردا وبلغت نسبتهم 20,8%، وتليها نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق بشدة حوالي 12%بتكرار قدره 15 فردا، بينما بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بغير موافق وغير موافق بشدة على التوالي 9,6%بتكرار قدره 12 فردا، ونسبة 2,4% بتكرار قدره 3 أفراد، إذن اتجاه هذه العبارة كان إيجابيا وعليه يمكننا استنتاج صحتها.

إجابات العبارة العاشرة: "تعتبر الوثائق التي يجمعها المدقق الخارجي أثناء مهمته سرية ولا يمكن لأحد الاطلاع عليها حتى المساهمين"، لقد انقسمت أغلبية الإجابات بين من أجابوا بموافق ومن أجابوا بموافق بشدة، وكان عددهم معتبرا، حيث بلغ عدد الأفراد الذين أجابوا بموافق حوالي 45 فردا بنسبة تقدر بـ36% ، وعدد الأفراد الذين أجابوا بموافق بشدة بلغ حوالي 36 فردا، أي بنسبة 28,8%، وتليها نسبة الأفراد الذين أجابوا بغير موافق فقد بلغت حوالي 18,4% بتكرار قدره 23 فردا، أما نسبة الذين أجابوا بمحايد فقد بلغت حوالي 10,4%بتكرار قدره 13 فردا، أما نسبة الذين أجابوا بغير موافق بشدة فقد بلغت حوالي 6,4% بتكرار قدره 8 أفراد، وبما أن هذه العبارة حازت على أعلى الإجابات بموافق وموافق بشدة، يمكننا أن نستنتج بأنها صحيحة.

المطلب الثالث: عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة المدروسة.

بعدما تطرقنا في المطلب السابق إلى التكرارات والنسب المئوية لمختلف إجابات العينة المدروسة حول فقرات وعبارات المحاور الثلاثة، سوف نتطرق في هذا المطلب إلى التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة، وهذا بالاعتماد على كل من الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المحاور الثلاثة للدراسة، بالإضافة إلى درجة الموافقة وترتيب كل عبارة من العبارات الموجودة في كل محور على حدا.

ولتحديد درجة الموافقة لكل عبارة سنقوم أولا بتحديد طول الفئة، والذي يجب أن يكون متساويا في كل حالة، حيث نقوم بتعداد الفئات والمقدرة بأربعة وعدد الاختيارات والمقدرة بخمسة (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، ومن ثمة نقوم بقسمة عدد الفئات على عدد الاختيارات أي (5÷4 = 0,8)، سنحصل على العدد 0,8، وبإضافته إلى كل عدد في كل مرة سنتحصل على التقديرات التالية كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (IV-18): تحديد طول فئات مقياس ريكارت الخماسي لتحديد درجة الموافقة (التبني).

الحد الأدنى	الحد الأعلى	درجة الموافقة (تبني)
1	1,80	منخفضة جدا
1,8	2,60	منخفضة
2,61	3,40	متوسطة
3,41	4,20	مرتفعة
4,21	5	مرتفعة جدا

المصدر: محمد ترقو، التحليل الإحصائي الوصفي باستخدام درجة التبني(الموافقة)، مسترجع من الرابط التالي:

https://www.youtube.com/watch?v=kSp0oNJGD6w&list=PLF95nA9dvFzYwGAjgaY5gTnKys-Mg7ym9&index=9 ، بتاريخ 2023/7/9، الساعة 19:25.

من الجدول أعلاه يمكننا أن نقوم بالمقارنة بين درجات الموافقة وفق المتوسطات الحسابية لكل عبارة، مع إمكانية ترتيبها كذلك، حيث يكون الترتيب الأول للفقرة التي لها أكبر متوسط حسابي، وعليه يمكننا إعادة ترتيب فقرات الاستبيان حسب النتائج المتوصل إليها من هذا الجدول، أما في حالة كان المتوسط الحسابي لفقرتين أو أكثر متساويا، فإن الفقرة التي لها الترتيب الأول هي الفقرة التي لها أدنى انحراف معياري.

الفرع الأول: التحليل الوصفي لبيانات الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى لدراستنا على أن: "هناك ارتباط دال احصائيا بين التدقيق الخارجي وحوكمة مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي"، وفيما يلي سنتطرق إلى النتائج المتحصل عليها من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمختلف فقرات المحور الأول، بالإضافة إلى معرفة درجة الالتزام والترتيب لكل عبارة من عباراته عن طريق عرضها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (IV-19): علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي

الرقم	التدقيق والحوكمة في المؤسسة العمومية الاقتصادية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
01	لا يفرض القانون على المؤسسات العمومية الغير هادفة للربح تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها، بينما يلزم المؤسسات العمومية الاقتصادية بذلك.	3,78	1,028	مرتفعة	4
02	إن نفس شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي تنطبق على كل من المؤسسة العمومية الاقتصادية والمؤسسة الخاصة.	3,78	1,055	مرتفعة	5
03	تحترم المؤسسات العمومية الاقتصادية الأطر والإجراءات القانونية لتعيين المدقق الخارجي.	3,88	0,964	مرتفعة	2
04	يأخذ المدقق الخارجي مبادئ حوكمة الشركات بعين الاعتبار عند تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية.	3,89	0,795	مرتفعة	1
05	تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في التخفيض من مخاطر عملية تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية.	3,83	0,811	مرتفعة	3
06	يتمتع أعضاء مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر بالخبرة الكافية في مجال الحوكمة.	3,01	0,996	متوسطة	10
07	تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر لبنود وشروط حوكمة الشركات.	3,31	1,003	متوسطة	7
08	تعتمد المؤسسات العمومية الاقتصادية على نفس	3,06	1,026	متوسطة	9

	طرق نشر المعلومات للأطراف الخارجية التي تعتمد عليها المؤسسات الخاصة.				
09	يوجد على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية قوانين وقواعد كافية لضبط النشاط وتحديد مسؤوليات كل العاملين داخل المؤسسة.	3,58	0,917	مرتفعة	6
10	تنطبق نفس خصائص ووظائف مجالس إدارة المؤسسات الاقتصادية الخاصة على مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية.	3,28	1,021	متوسطة	8
المتوسط المرجح		3,54	/	مرتفعة	/

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن عبارة " يأخذ المدقق الخارجي مبادئ حوكمة الشركات بعين الاعتبار عند تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية"، قد وقعت في الرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 3,89، وانحراف معياري قدره 0,795، بدرجة تبني مرتفعة، بينما وقعت العبارة "تحترم المؤسسات العمومية الاقتصادية الأطر والإجراءات القانونية لتعيين المدقق الخارجي" في الرتبة الثانية، وهذا بمتوسط حسابي قدره 3,88 وانحراف معياري قدره 0,964، بدرجة تبني مرتفعة كذلك، في حين وقعت العبارة " تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في التخفيض من مخاطر عملية تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 3,83، وانحراف معياري قدره 0,811 وبدرجة موافقة مرتفعة أيضا.

ونرى أن العبارة " لا يفرض القانون على المؤسسات العمومية الغير هادفة للربح تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها، بينما يلزم المؤسسات العمومية الاقتصادية بذلك" قد وقعت في الرتبة الرابعة، وذلك بمتوسط حسابي قدره 3,78، وانحراف معياري قدره 1,028، وبدرجة موافقة مرتفعة.

أما عبارة " إن نفس شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي تنطبق على كل من المؤسسة العمومية الاقتصادية والمؤسسة الخاصة، فقد وقعت في الرتبة الخامسة، بمتوسط حسابي قدره 3,78، وبانحراف معياري قدره 1,055، وبدرجة موافقة مرتفعة، ووقعت عبارة " يوجد على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية قوانين وقواعد كافية لضبط النشاط وتحديد مسؤوليات كل العاملين داخل المؤسسة"، بمتوسط حسابي قدره 3,58، وانحراف معياري قدره 0,917، وبدرجة موافقة مرتفعة، أما عبارة " تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر لبنود وشروط حوكمة الشركات"، فقد بقيت في نفس

ترتيبها السابع، وهذا بمتوسط حسابي قدره 3,31، وانحراف معياري قدره 1,003، وبدرجة موافقة متوسطة.

ووقعت عبارة " تنطبق نفس خصائص ووظائف مجالس إدارة المؤسسات الاقتصادية الخاصة على مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية"، في الرتبة الثامنة، وهذا بمتوسط حسابي قدره 3,28، وانحراف معياري قدره 1.021، وبدرجة تبني متوسطة.

أما عبارة " تعتمد المؤسسات العمومية الاقتصادية على نفس طرق نشر المعلومات للأطراف الخارجية التي تعتمد عليها المؤسسات الخاصة"، فقد وقعت في الرتبة التاسعة وهذا بمتوسط قدره 3,06، وانحراف معياري قدره 1,026، وبدرجة موافقة متوسطة.

أما العبارة الأخيرة " يتمتع أعضاء مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر بالخبرة الكافية في مجال الحوكمة"، قد وقعت في الرتبة العاشرة والأخيرة، وهذا بمتوسط حسابي قدره 3,01، وانحراف 0,996، وبدرجة موافقة متوسطة كذلك، وفي العموم قد بلغت قيمة المتوسط الحسابي المرجح 3,54، حيث أن درجة الموافقة على أن هناك ارتباط موجب دال احصائيا بين التدقيق الخارجي وحوكمة مؤسسات القطاع العمومي مرتفعة.

الفرع الثاني: التحليل الاحصائي لبيانات الفرضية الثانية

لقد نصت الفرضية الثانية للدراسة على: التزام المدقق الخارجي بتطبيق مبادئ الحوكمة عند تدقيق مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي"، وسنقوم بعرض مختلف النتائج المتحصل عليها من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات المحور الثالث ومعرفة الترتيب الجديد لها ودرجة الموافقة والتبني لكل عبارة، وهذا ما سيتم عرضه في الجدول التالي:

الجدول رقم (IV-20): التزام المدقق الخارجي بمبادئ حوكمة الشركات في تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
01	من بين أهم المهام التي يقوم بها المدقق الخارجي هي فحص مدى التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة.	3,93	0,926	مرتفعة	5

02	يهتم المدقق الخارجي بالحفاظ على حقوق المساهمين داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية، من خلال مراقبة جميع مراحل نقل ملكية الأسهم وتسجيلها.	4,01	0,808	مرتفعة	3
03	يحق للمساهمين مساءلة المدقق الخارجي للتأكد من كفاءته والحصول كذلك على المعلومات الضرورية لهم في الوقت المناسب.	3,82	0,871	مرتفعة	8
04	على المدقق أن يتأكد من وجود عدل ومساواة في الحقوق والواجبات بين جميع حملة الأسهم.	3,96	0,856	مرتفعة	4
05	يقضي التدقيق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية على التسيب الموجود في تلك المؤسسات باعتبارها ملكا للدولة، حيث يزيد تقريره من نزاهة وشفافية قوائمها المالية.	3,87	1,143	مرتفعة	6
06	يمكن للمساهمين داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية اللجوء إلى مدققين من غير المدقق الرئيسي للمؤسسة من أجل الكشف عن مدى مصداقيته ونزاهته وموضوعيتة في العمل.	3,83	0,790	مرتفعة	7
07	يتحقق المدقق الخارجي من كافة الامتيازات المقدمة للمدراء وغيرهم وأنها ليست مبنية على تلاعب أو تضخيم في المبالغ.	4,02	1,085	مرتفعة	2
08	يجدر بالمدقق الخارجي التأكد من التزام المؤسسة العمومية الاقتصادية بقواعد الافصاح المالي والمحاسبي.	4,15	0,976	مرتفعة	1
المتوسط الحسابي المرجح		**3,95**	/	**مرتفعة**	/

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن العبارة " يجدر بالمدقق الخارجي التأكد من التزام المؤسسة العمومية الاقتصادية بقواعد الافصاح المالي والمحاسبي، قد وقعت في الرتبة الأولى وهذا بمتوسط حسابي قدره 4,15، وانحراف معياري قدره 0,976، وبدرجة موافقة مرتفعة.

وقد وقعت العبارة " يتحقق المدقق الخارجي من كافة الامتيازات المقدمة للمدراء وغيرهم وأنها ليست مبنية على تلاعب أو تضخيم في المبالغ"، قد وقعت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 4,02، وانحراف معياري قدره 1,085، وبدرجة موافقة مرتفعة كذلك.

وقد وقعت العبارة " يهتم المدقق الخارجي بالحفاظ على حقوق المساهمين داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية، من خلال مراقبة جميع مراحل نقل ملكية الأسهم وتسجيلها" قد وقعت في المرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي قدره 4,01، وانحراف معياري قدره 0,808 وبدرجة موافقة مرتفعة.

أما العبارة " على المدقق أن يتأكد من وجود عدل ومساواة في الحقوق والواجبات بين جميع حملة الأسهم"، قد وقعت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 3,96 وانحراف معياري قدره 0,856، وبدرجة موافقة مرتفعة كذلك، بينما وقعت العبارة " من بين أهم المهام التي يقوم بها المدقق الخارجي هي فحص مدى التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة"، قد وقعت في المرتبة الخامسة، بمتوسط حسابي قدره 3,93، وانحراف معياري قدره 0,926، ودرجة موافقة مرتفعة.

وقد وقعت عبارة " يقضي التدقيق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية على التسيب الموجود في تلك المؤسسات باعتبارها ملكا للدولة، حيث يزيد تقريره من نزاهة وشفافية قوائمها المالية" في الرتبة السادسة بمتوسط حسابي قدره 3,87، وانحراف المعياري 1,143، وبدرجة موافقة مرتفعة، ووقعت العبارة " يمكن للمساهمين داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية اللجوء إلى مدققين من غير المدقق الرئيسي" في الرتبة السابعة بمتوسط حسابي 3,83، وانحراف معياري 0,790 بدرجة موافقة مرتفعة هي الأخرى.

أما العبارة "يحق للمساهمين مساءلة المدقق الخارجي للتأكد من كفاءته والحصول كذلك على المعلومات الضرورية لهم في الوقت المناسب" قد وقعت في المرتبة الثامنة والأخيرة بمتوسط حسابي قدره 3,82، وانحراف معياري قدره 0,871، بدرجة موافقة مرتفعة.

وفي الأخير نلاحظ أن المتوسط الحسابي المرجح قد قدر بـ 3,95، حيث أن درجة الموافقة على فرضية التزام المدقق الخارجي بحوكمة الشركات عند تدقيقه للمؤسسات العمومية الاقتصادية مرتفعة.

الفرع الثالث: التحليل الاحصائي لبيانات الفرضية الثالثة للدراسة

لقد نصت الفرضية الثالثة للدراسة على أن: "هناك تأثير موجب دال احصائيا لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية"، وسنقوم بما يلي بعرض مختلف النتائج المتحصل من خلال احتساب المتوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الرابع ومعرفة ترتيب ودرجة الموافقة على كل عبارة.

الجدول رقم (IV-21): دور معايير التدقيق الجزائرية NAA في ضمان وجود أساس فعال لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
01	تساهم رسالة المهمة في تقليص فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي وكل من الإدارة والمساهمين.	3,99	0,798	مرتفعة	3
02	طلبات التأكيد الخارجية التي يرسلها المدقق الخارجي معيار جيد لقياس درجة شفافية حسابات المؤسسات العمومية الاقتصادية	4,01	0,946	مرتفعة	2
03	يمكن للمدقق أن يطلب من إدارة المؤسسة أن تقدم له تقريرا مفصلا تصرح فيه عن مدى التزامها بمبادئ الحوكمة أثناء إعداد قوائمها المالية.	3,99	0,828	مرتفعة	4
04	يمكن للمدقق الخارجي أن يحدد من خلال ما جمعه من عناصر مقنعة واعتبارات خاصة مدى التزام المؤسسة العمومية الاقتصادية بمبادئ وشروط الحوكمة.	4,16	0,677	مرتفعة	1
05	يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان جميع الجوانب الخاصة بالحوكمة عند التخطيط لمهمته.	3,70	0,976	مرتفعة	7
06	يعد المدقق الخارجي تقريرا أخر إضافة لتقرير الرئيسي يبدي فيه رأيه حول حوكمة المؤسسة محل التدقيق.	3,74	0,792	مرتفعة	6
07	يلجأ المدقق الخارجي إلى استخدام الإجراءات التحليلية كلما كانت نسبة الشك المهني لديه حول إمكانية وجود انحرافات جوهرية في حسابات المؤسسة مرتفعة، بينما	3,77	0,890	مرتفعة	5

	يلجأ إلى عملية السبر كلما كانت تلك النسبة أقل.				
08	يمكن عزل وإقالة المدقق الخارجي في حالة عدم اكتشافه للمخاطر التي تهدد استمرارية المؤسسة منذ بداية عهدته الأولى.	3,59	0,968	مرتفعة	10
09	يحمل المدقق الخارجي كل من المدقق الداخلي والخبير الذي يعينه، جزءا من المسؤولية في حالة فشله في الكشف عن بعض الانحرافات.	3,65	0,900	مرتفعة	8
10	تعتبر الوثائق التي يجمعها المدقق الخارجي أثناء مهمته سرية ولا يمكن لأحد الاطلاع عليها حتى المساهمين.	3,62	1,255	مرتفعة	9
متوسط الحسابي المرجح		3,822	/	مرتفعة	/

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن العبارة " يمكن للمدقق الخارجي أن يحدد من خلال ما جمعه من عناصر مقنعة واعتبارات خاصة مدى التزام المؤسسة العمومية الاقتصادية بمبادئ وشروط الحوكمة" قد وقعت في الرتبة الأولى وهذا بمتوسط حسابي قدره 4,16، وانحراف معياري قدره 0,677 وبدرجة موافقة مرتفعة، أما العبارة " طلبات التأكيد الخارجية التي يرسلها المدقق الخارجي معيار جيد لقياس درجة شفافية حسابات المؤسسات العمومية الاقتصادية"، قد وقعت في الرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 4,01، وانحراف معياري قدره 0,946 وبدرجة موافقة مرتفعة.

وقد وقعت العبارة " تساهم رسالة المهمة في تقليص فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي وكل من الإدارة والمساهمين" في الرتبة الثالثة وهذا بمتوسط حسابي قدره 3,99، وانحراف معياري قدره 0,798 وبدرجة موافقة مرتفعة أيضا، بينما وقعت العبارة "يمكن للمدقق أن يطلب من إدارة المؤسسة أن تقدم له تقريرا مفصلا تصرح فيه عن مدى التزامها بمبادئ الحوكمة أثناء إعداد قوائمها المالية" في الرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 3,99، وانحراف معياري قدره 0,828 وبدرجة موافقة مرتفعة، أما العبارة " يلجأ المدقق الخارجي إلى استخدام الإجراءات التحليلية كلما كانت نسبة الشك المهني لديه حول إمكانية وجود انحرافات جوهرية في حسابات المؤسسة مرتفعة، بينما يلجأ إلى عملية السبر كلما كانت تلك النسبة أقل" فقد وقعت في الرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قدره 3,77، وانحراف معياري قدره 0,89 وبدرجة موافقة مرتفعة.

ووقعت العبارة " يعد المدقق الخارجي تقريرا أخر إضافة لتقرير الرئيسي يبدي فيه رأيه حول حوكمة المؤسسة محل التدقيق" في نفس رتبتها وهي الرتبة السادسة، وهذا بمتوسط حسابي قدره 3,74، وانحراف معياري قدره 0,792 وبدرجة موافقة مرتفعة، وقد وقعت كذلك العبارة " يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان جميع الجوانب الخاصة بالحوكمة عند التخطيط لمهمته " في الرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدره 3,70 وبانحراف معياري قدره 0,976، وبدرجة موافقة مرتفعة، بينما وقعت في الرتبة الثامنة عبارة " يحمل المدقق الخارجي كل من المدقق الداخلي والخبير الذي يعينه، جزءا من المسؤولية في حالة فشله في الكشف عن بعض الانحرافات" وهذا بمتوسط حسابي قدره 3,65، وبانحراف معياري قدره 0,90 وبدرجة موافقة مرتفعة، أما عبارة " تعتبر الوثائق التي يجمعها المدقق الخارجي أثناء مهمته سرية ولا يمكن لأحد الاطلاع عليها حتى المساهمين" فقد وقعت في الرتبة التاسعة وهذا بمتوسط حسابي قدره 3,62 وانحراف معياري قدره 1,255 وبدرجة موافقة مرتفعة.

أما العبارة الأخيرة " يمكن عزل وإقالة المدقق الخارجي في حالة عدم اكتشافه للمخاطر التي تهدد استمرارية المؤسسة منذ بداية عهدته الأولى"، فقد وقعت في الرتبة العاشرة وهذا بمتوسط حسابي قدره 3,59، وانحراف معياري قدره 0,968، وبدرجة موافقة مرتفعة كذلك، أما في الأخير فنلاحظ أن المتوسط الحسابي المرجح للمحور ككل قد بلغ قيمة 3,822، أي أن درجة الموافقة على ان هناك تأثيرا موجبا دال إحصائيا لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية مرتفعة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

بعدما تطرقنا في المبحث السابق إلى التحليل الاحصائي لمحاور الاستبيان وفقراته من خلال التعرف على خصائص وسمات العينة المدروسة، وعرض مختلف التكرارات والنسب المئوية لها ولإجاباتهم عن تلك العبارات، بالإضافة إلى عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات العينة المدروسة، وتحديد درجة الموافقة لكل فرضية من فرضيات الدراسة، سنقوم في هذا المبحث بإجراء بعض الاختبارات على الفرضيات الرئيسية والفرعية التي تضمنتها الدراسة، والقيام بمناقشة النتائج المتحصل عليها من هذه الاختبارات لتحديد إمكانية قبول هذه الفرضيات من عدم ذلك، حيث سيكون المطلب الأول عبارة عن اختبار للفرضية الأولى وعرض النتيجة المتحصل عليها، والمطلب الثاني كاختبار للفرضية الثانية والثالثة وعرض النتيجة المتحصل عليها كذلك، بالإضافة إلى ذلك نجد المطلب الثالث والذي سيكون بمثابة اختبار للفرضية الثالثة والرابعة وتحديد نتيجة كل منها، وفي الأخير المطلب الرابع والأخير الذي قمنا فيه بتحليل أجوبة العينة المدروسة على الأسئلة الثلاثة المفتوحة.

المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية لها ومناقشة نتائجها

سنقوم من خلال هذا المطلب بعرض اختبار الفرضية الأولى الرئيسية، بالإضافة إلى اختبار الفرضيات الثلاثة الفرعية لها، وهذا من خلال مجموعة من الاختبارات الإحصائية من بينها اختبار**T** للعينة الواحدة والمعروف بـ **(one sample t-test)**، عند مستوى معنوية **0,05**، لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيتين الفرعيتين الأولى والثانية والقيام باختبار الارتباط **test de Corrélation** لمعرفة العلاقة بين متغيرات الفرضية الفرعية الثالثة، وسنقوم كذلك بعرض نتائج كل واحدة من الفرضيات السابقة الذكر.

1- **اختبار الفرضية الرئيسية الأولى(H_1):** تنص هذه الفرضية على ما يلي:

H_1 : تلتزم المؤسسة العمومية الاقتصادية بشروط التدقيق الخارجي وقواعد حوكمة الشركات.

الجدول رقم(IV-22): نتائج اختبارT للعينة الواحدة للفرضية الرئيسية الأولى

الرقم	T المحسوبة	مستوى الدلالة	مستوى المعنويةSig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة الفرضية
H_1	52,150	0,05	0.000	35,5972	5,30389	قبول

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

قد قمنا باختبار الفرضية الرئيسية الأولى باستخدام اختبار "One smaple t – test"، وهذا عند مستوى الدلالة 0,05، ومن خلال الجدول أعلاه الذي يمثل جميع البيانات المتحصل عليها من هذا الاختبار نجد أن قيمة T المحسوبة قد بلغت 52,150، وأن مستوى المعنوية Sig قد بلغ قيمة 0,000، وبما ان هذه القيمة ذات دلالة إحصائية كونها أقل من مستوى الدلالة 0,05، يمكننا رفض الفرضية الصفرية (H_0) والتي تنص على عدم التزام المؤسسات العمومية الاقتصادية بشروط التدقيق الخارجي وقواعد حوكمة الشركات، **ونقبل الفرضية البديلة (H_1) والتي تنص على التزام المؤسسات العمومية الاقتصادية بشروط التدقيق الخارجي وقواعد حوكمة الشركات.**

2- اختبار الفرضية الفرعية الأولى: نصت هذه الفرضية على ما يلي:

H_1 : تلتزم المؤسسات العمومية الاقتصادية بقواعد التدقيق الخارجي.

الجدول رقم(IV-23): نتائج اختبارT للعينة الواحدة للفرضية الفرعية الأولى

الرقم	Tمحسوبة	مستوى الدلالة	مستوى المعنوية Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة الفرضية
H_1	62,051	0,05	0,000	19,2560	2,92901	قبول

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

قد قمنا باختبار الفرضية الفرعية الأولى باستخدام اختبار "**One smaple t – test**"، وهذا عند مستوى الدلالة **0,05**، ومن خلال الجدول أعلاه الذي يمثل جميع البيانات المتحصل عليها من هذا الاختبار نجد أن قيمة **T** المحسوبة قد قدرت بـ 62,051، وقد قدرت قيمة مستوى المعنوية Sig بـ 0,000، وتعتبر أقل من قيمة الدلالة 0,05، وهذه القيمة دالة احصائيا وعلى أساسها يمكننا رفض الفرضية الصفرية والتي تنص على عدم التزام المؤسسات العمومية الاقتصادية بقواعد التدقيق

الخارجي، **وقبول الفرضية البديلة H_1 التي تنص على التزام المؤسسات العمومية الاقتصادية بقواعد التدقيق الخارجي**، وهذا يتوافق مع إجابات العينة المدروسة فقد وافق أغلبهم على ان المؤسسات التي يعملون فيها أو يقومون بتدقيقها تخضع لجميع قواعد التدقيق الخارجي بما فيها احترامها لإجراءات تعينه، وتوفير الجو المناسب له حتى يتمكن من تدقيق حساباتها، بالإضافة إلى تزويده بمختلف البيانات والمعلومات التي يراها ضرورية للقيام بمهمته، وأنها كذلك تتفق معه في البداية على جميع حقوقه وواجباته وتوافق على أتعابه المقترحة منه.

3- **اختبارفرضية الفرعية الثانية(H_1):** لقد نصت هذه الفرضية على ما يلي:

H_1 : تلتزم مؤسسات العمومية الاقتصادية بشروط حوكمة الشركات.

الجدول رقم (IV-24): نتائج اختبارT للعينة الواحدة للفرضية الفرعية الثانية

الرقم	Tمحسوبة	مستوى الدلالة	مستوى المعنوية Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة الفرضية
H_1	41,912	0,05	0,000	16,240	3,532	**قبول**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

لقد قمنا من خلال الجدول أعلاه باختبار **One sample t-test** للتحقق من صحة الفرضية الفرعية الثانية، حيث بلغت قيمة T المحسوبة 41,912، وبلغت قيمة مستوى المعنوية Sig قيمة 0,000 وهي أقل من 0,05، وعليه يمكننا رفض الفرضية الصفريةH_0 التي تنص على عدم التزام المؤسسات العمومية الاقتصادية بقواعد حوكمة الشركات، **ونقبل الفرضية البديلة H_1 والتي تنص على التزام المؤسسات العمومية الاقتصادية بقواعد حوكمة الشركات**، وهذا ما يتوافق مع إجابات العينة المدروسة،

فقد وافق أغلبيتهم على أن مؤسساتهم تحترم شروط ومبادئ حوكمة الشركات، وهذا من أجل حماية حقوق المساهمين، وإرساء المساواة بينهم في الحقوق والواجبات، بالإضافة إلى اشراكهم في صنع القرارات المرتبطة بالشركة، بالإضافة إلى تمتع أعضاء مجالس الإدارة بالخبرة الكافية في مجال الحوكمة، مع احترامهم لقواعد الإفصاح والشفافية في نشر المعلومات والحسابات.

4- **اختبارالفرضية الفرعية الثالثة:** والتي تنص على ما يلي:

H_1 : هناك ارتباط موجب دال احصائيا بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات.

الجدول رقم (IV-25): اختبار معامل الارتباط «corrélations »للفرضية الفرعية الثالثة

		التدقيق الخارجي	حوكمة الشركات
التدقيق الخارجي	معامل الارتباط	1	0,397**
	قيمة الدلالة Sig	/	0,000
	حجم العينة	125	125
حوكمة الشركات	معامل الارتباط	0,397**	1
	قيمة الدلالة Sig	0,000	/
	حجم العينة	125	125

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

من خلال الجدول أعلاه قمنا باختبار الفرضية الثالثة لتحقق من مدى صحتها بواسطة اختبار معامل الارتباط **corrélations**، ومنه نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية Sig قدرت قيمتها بـ 0,000 وهي أقل من قيمة 0,05، وهذا يعني أن هناك ارتباط دال احصائيا بين التدقيق الخارجي والحوكمة الشركات، وقد قدرت قيمة معامل الارتباط بـ 0,397 وهي قيمة موجبة وهذا يعني أن هناك علاقة طردية بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، بمعنى أنه كلما زادت جودة مهنة التدقيق الخارجي وكفاءة المدقق الخارجي زادت مؤشرات الحوكمة داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية، وبما أن القيمة 0,397 أكبر من قيمة 0,3 وأصغر من القيمة 0,7 نقول أن هذا الارتباط متوسط، وعليه يمكننا رفض الفرضية الصفرية H_0 والتي تنص على عدم وجود ارتباط موجب دال احصائيا بين التدقيق الخارجي وحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية، **ونقبل الفرضية البديلة H_1 والتي تنص على وجود ارتباط موجب دال احصائيا بين التدقيق الخارجي وحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية.**

وهذا ما توافق مع الدراسة السابقة (نقاز نور الهدى، 2022) والتي أكدت هي الأخرى على وجود علاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، فقد بلغ معامل الارتباط في هذه الدراسة 0,453 وكانت قيمة الدلالة 0,000 وهذا يعني أن هناك ارتباط موجب دال احصائيا بين المتغيرين وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه كلما زادت قوة وجودة التدقيق الخارجي كلما زاد تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية والثالثة ومناقشة نتائجهما

سنتطرق في هذا المبحث إلى اختبار **T** للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثانية والوصول إلى نتائج من هذا والتعليق عليها للتأكد من صحة الفرضية المطروحة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى نقوم باختبار الفرضية الثالثة باستخدام اختبار الانحدار الخطي لمعرفة مدى تأثير المتغير الأول في الفرضية على المتغير الثاني، وكذا التعليق على النتائج المتوصل إليها من هذا الاختبار.

1- **اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:** نصت هذه الفرضية على ما يلي:

H_1 : يلتزم المدقق الخارجي بتطبيق مبادئ الحوكمة عند تدقيقه لمؤسسات العمومية الاقتصادية.

الجدول رقم (IV-26): اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثانية الرئيسية

الرقم	Tمحسوبة	مستوى الدلالة	مستوى المعنوية Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة الفرضية
H_1	56,926	0,05	0,000	31,958	4,316	**قبول**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

من خلال الجدول أعلاه قمنا باختبار "**One sample t-test**" لاختبار مدى صحة الفرضية الثانية، حيث نلاحظ أن قيمة Tالمحسوبة من الجدول قد بلغت قيمة 56,926، وأن قيمة الدلالة Sig بلغت 0,000 وهي أقل تماما من مستوى الدلالة 0,05، وهذا يدل على وجود دلالة إحصائية أي يمكننا من خلال هذه القيمة الحكم على الفرضية محل الدراسة، وعليه نرفض الفرضية الصفرية H_0 والتي تنص على عدم التزام المدقق الخارجي بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات خلال القيام بمهمته، **ونقبل الفرضية البديلة H_1 والتي تنص على التزام المدقق الخارجي بتطبيق مبادئ الحوكمة عند تدقيقه لمؤسسات العمومية الاقتصادية.**

وقد أكدت أغلبية إجابات العينة المدروسة أن المدقق الخارجي يأخذ بعين الاعتبار جميع مبادئ حوكمة الشركات كما يحرص على تطبيقها داخل المؤسسة محل التدقيق، فهو يحرص بالدرجة الأولى على افصاح المؤسسة عن جميع حسابتها بدرجة عالية من الشفافية والمصداقية، كما يحرص على القضاء على التسيب والفساد الموجود داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية، ويحرص على الحفاظ على حقوق المساهمين وحقوق الغير داخلها.

2- اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة: لقد نصت هذه الفرضية على ما يلي:

H_1 : يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة مهنة التدقيق الخارجي.

الجدول رقم (IV-27): نتائج تقدير الانحدار الخطي المتعدد لاختبار أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة مهنة التدقيق الخارجي.

	التدقيق الخارجي								
	معامل B	المعامل المعياري Beta	قيمة T	مستوى الدلالة	معامل التحديد R2	معامل الارتباط R	قيمة F	مستوى الدلالة	معامل تضخيم التباين VIF
الثابت	12,222	/	6,594	0,000					
مبادئ حوكمة الشركات	0,223	0,326	3,830	0,000	0,099	0,107	14,669	0,000	1,000

مصدر التباين	مجموع مربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	113,349	1	113,349	14,669	0,000
البواقي	950,459	123	7,727	/	/
المجموع	1063,808	124	/	/	/

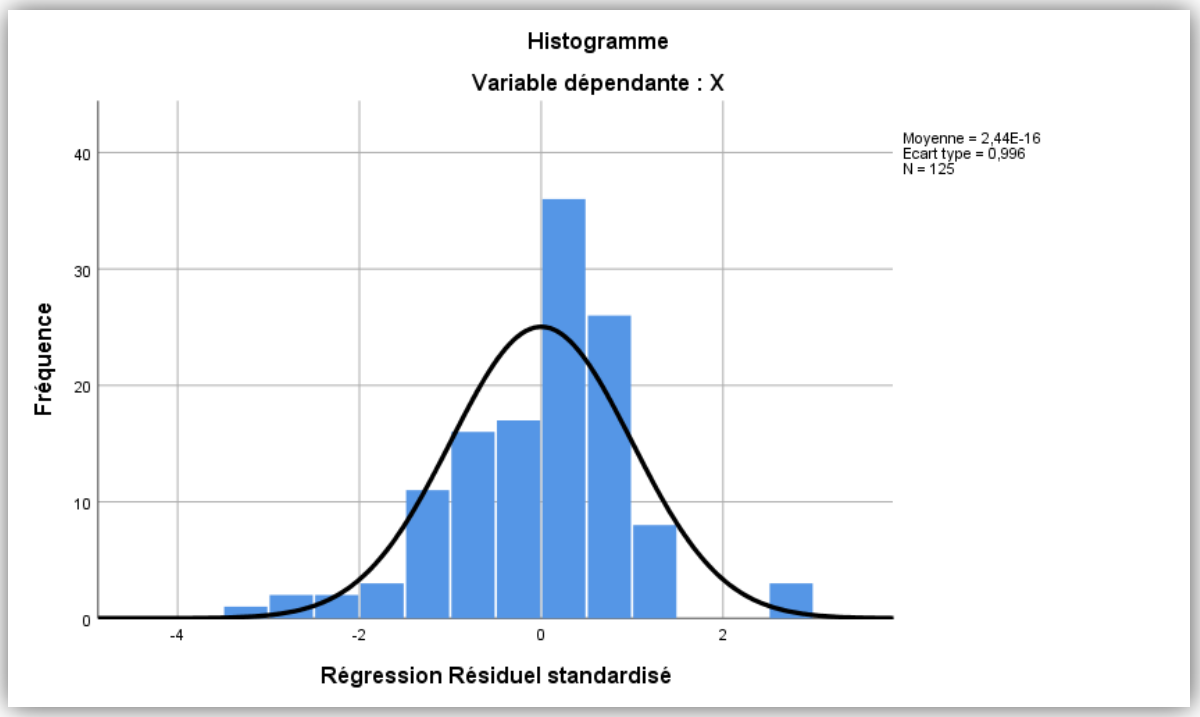
المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه النتائج المتوصل عليها من خلال القيام باختبار التقدير للانحدار الخطي المتعدد لاختبار أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة مهنة التدقيق الخارجي، حيث نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة معامل B للثابت قد بلغت 12,222 وتعني هذه القيمة درجة جودة مهنة التدقيق الخارجي في حالة ثبات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وقد بلغت كذلك قيمة معامل B بالنسبة

الى المتغير مبادئ حوكمة الشركات حوالي 0,223 وهذا يعني أنه إذا تغير تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بدرجة واحدة فإن جودة مهنة التدقيق الخارجي ستتغير بـ 0,223 درجة، كما يدل هذا المؤشر الموجب على أن هناك تأثير موجب وطردي للتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة مهنة التدقيق الخارجي، وهو تأثير دال احصائيا وهذا لأن قيمة الدلالة قدرت بـ 0,000 وهي أقل تماما من مستوى الدلالة المفترض (0,05)، ومن خلال معرفة قيمة معامل التحديد R 2 المبينة في نفس الجدول والتي قدرت بـ 0,099 نلاحظ أن درجة هذا التأثير ضعيفة، ونلاحظ من الجدول الثاني أعلاه مختلف التباينات الصادرة من متغير المستقل والصادرة من البواقي ومجموع التباينات، حيث قدر مجموع تباين المتغير التابع (جودة مهنة التدقيق الخارجي) بـ10638,08، وله مصدرين المصدر الأول من متغير المستقل (تطبيق مبادئ حوكمة الشركات) وقيمته 113,349 والمصدر الثاني من البواقي وقيمته 950,459، وهذا ما يظهر جليا ضعف التأثير نوعا ما بين المتغيرين التابع والمستقل، وعليه يمكننا رفض الفرضية الصفرية التي نصت على عدم وجود تأثير دال احصائيا لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة مهنة التدقيق الخارجي **وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود تأثير موجب دال احصائيا لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة مهنة التدقيق الخارجي**.

إلا أن بعد قبول الفرضية كان لابد من التأكد من تحقق بعض الشروط الأخرى لتكتمل عملية القبول، حيث نلاحظ من الجدول الأول أن قيمة VIF قد بلغت قيمة 1 وهي أقل من 10 وهذا يدل على أنه لاتوجد مشكلة التعدد الخطي، أما الأمر الثاني الذي نختبره يتمثل في التوزيع الطبيعي للبواقي، والذي اختبرناه واتضح لنا منه أن البواقي تتوزع طبيعيا في شكل جرس كما هو موضح في الشكل التالي:

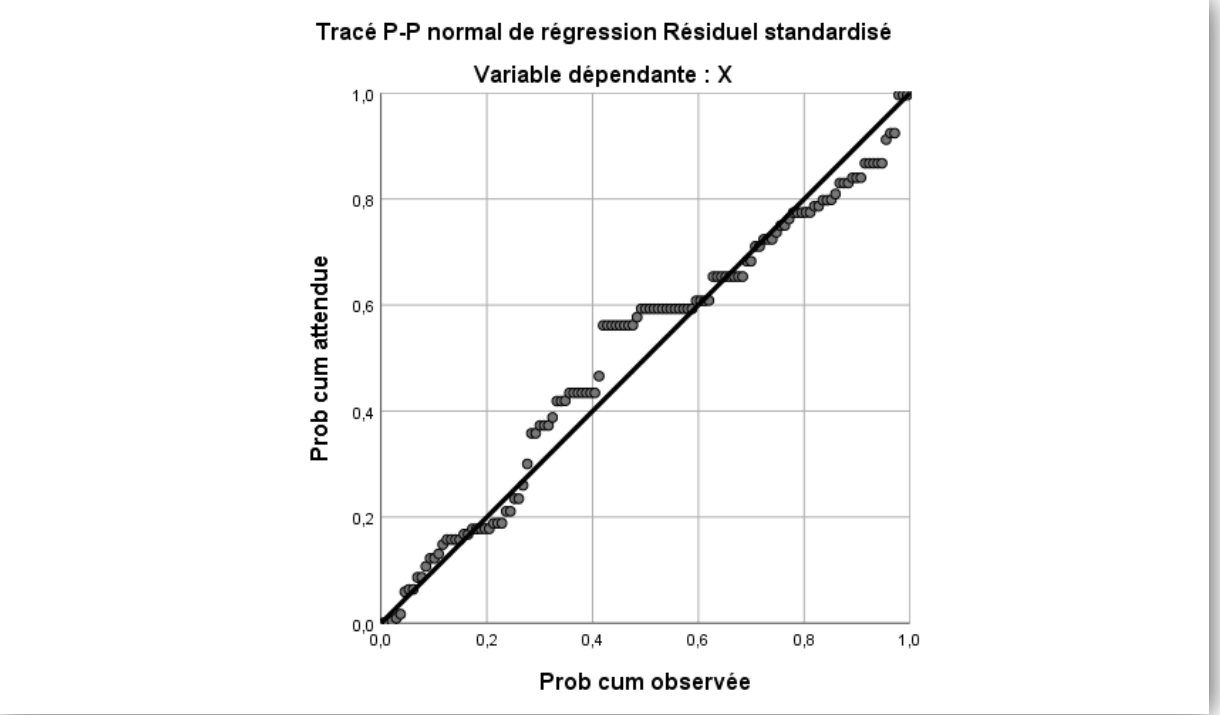
الشكل رقم (IV-09): منحنى يوضح التوزيع الطبيعي للبواقي في شكل جرس



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

أما الأمر الثالث الذي نختبره هو عدم وجود قيم متطرفة، وهذا بتحديد مسافة **Mahalanobis**، والتي بلغت قيمتها في هذا الجدول 7,288، والمعروف أنه يجب على هذه المسافة ألا تتعدى 25 بالنسبة للعينات الكبيرة، إذن الشرط الثالث محقق وهو عدم وجود قيم متطرفة من هذا الاختبار، أما الشرط الرابع والأخير الذي يجب علينا التحقق منه هو تجانس تباين البواقي، والذي سنوضحه في الشكل الموالي:

الشكل رقم(IV-10): مخطط يوضح تجانس تباين البواقي



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

وقد تبين لنا من الشكل أعلاه أن النقاط قريبة من خط القطر، إذ من المعروف أن اقترابها من الخط دليل على تجانس البواقي وهذا محقق في هذه الحالة، إذن كخلاصة عما سبق فإن النموذج مقبول والفرضية المطروحة سابقا مقبولة أي أن هناك تأثير موجب دال احصائيا لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة مهنة التدقيق، إلا أن هذا التأثير يكون بدرجة ضعيفة.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة والخامسة ومناقشة نتائجهما

سنتطرق في هذا المطلب إلى اختبار كل من الفرضيتين الرئيستين الرابعة والخامسة عن طريق القيام باختبار تقدير الانحدار الخطي المتعدد، لدراسة مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع في كل فرضية بالإضافة إلى عرض النتائج المتحصل عليها من الاختبارات ومناقشتها، لتوصل في الأخير الى قرار القبول أو الرفض للفرضيتين.

1- **اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة:** تنص هذه الفرضية على ما يلي:

H_1 : هناك تأثير موجب دال احصائيا لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA على حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية.

الجدول رقم (IV-28): نتائج تقدير الانحدار الخطي المتعدد لاختبار أثر تطبيق معايير NAA على حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية

حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية									
	معامل B	المعامل المعياري Beta	قيمة T	مستوى الدلالة	معامل التحديد R2	معامل الارتباط R	قيمة F	مستوى الدلالة	معامل تضخيم التباين VIF
الثابت	18,261	/	4,636	0,000					
NAA	0,355	0,386	3,503	0,001	0,149	0,386	12,269	0,001	1,000

مصدر التباين	مجموع مربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	197,290	1	197,290	12,69	0,001
البواقي	1125,585	70	16,080	/	/
المجموع	1322,875	71	/	/	/

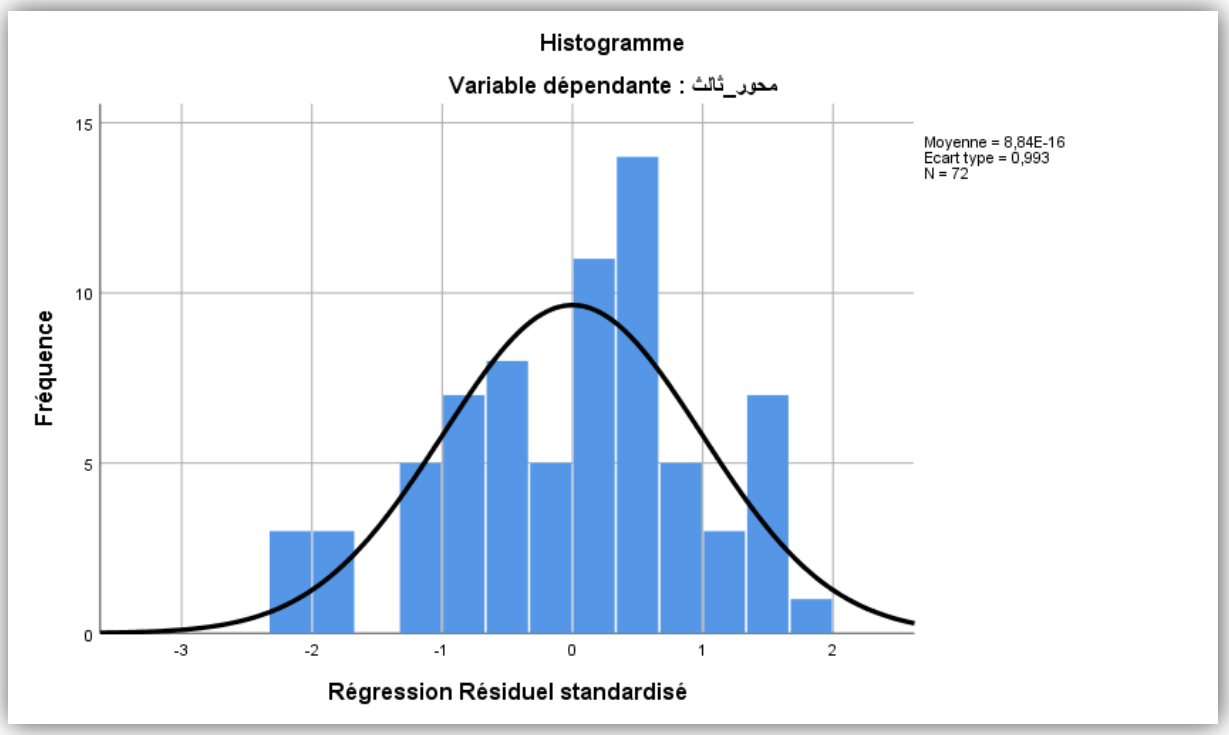
المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول أعلاه نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للفرضية الرابعة الرئيسية، حيث وجدنا قيمة B في حالة الثبات تساوي 18,261 ، وقيمته بالنسبة للمتغير المستقل تساوي 0,355، وهذا يدل على أنه كلما تغير NAA بدرجة واحدة ستتغير الحوكمة بـ 0,355، وجاءت هذه القيمة موجبة وهي مؤشر على أن هناك تأثير موجب وطردي لمعايير NAA على حوكمة المؤسسات العمومية

الاقتصادية، ومن خلال قيمة الدلالة 0,001 نستنتج أن هذا التأثير دال احصائيا كونها أقل من مستوى الدلالة المفترض 0,05، وقد كانت درجة التأثير ضعيفة وهذا بواسطة قراءة معامل التحديد R 2 والذي قدرت قيمته بـ 0,149، وهي قيمة متوسطة، بمعنى أن التغيرات في حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية مفسرة بتغيرات في معايير التدقيق NAA بدرجة 14.9%.

كما يوضح لنا الجدول الثاني الموجود أعلاه التباينات الصادرة عن المتغير المستقل والصادرة عن البواقي ومجموع التباينات، حيث يقدر مجموع تباين المتغير التابع (حوكمة الشركات) بـ 1322,875، وله مصدران، المصدر الأول من المتغير المستقل (NAA)، والذي قيمته 197,290، والمصدر الثاني من البواقي والذي بلغت قيمته 1125,585، وهذا ما يظهر ضعف درجة التأثير بين المتغيرين، ومن خلال ملاحظة قيمة VIF والتي بلغت 1 وهي أقل من 10 الأمر الذي يدل على أنه لا توجد مشكلة التعدد الخطي، كما قمنا بالتحقق من التوزيع الطبيعي للبواقي، ووجدنا أن البواقي تتوزع طبيعيا على شكل جرس، وهذا ما سنوضحه من خلال الشكل التالي:

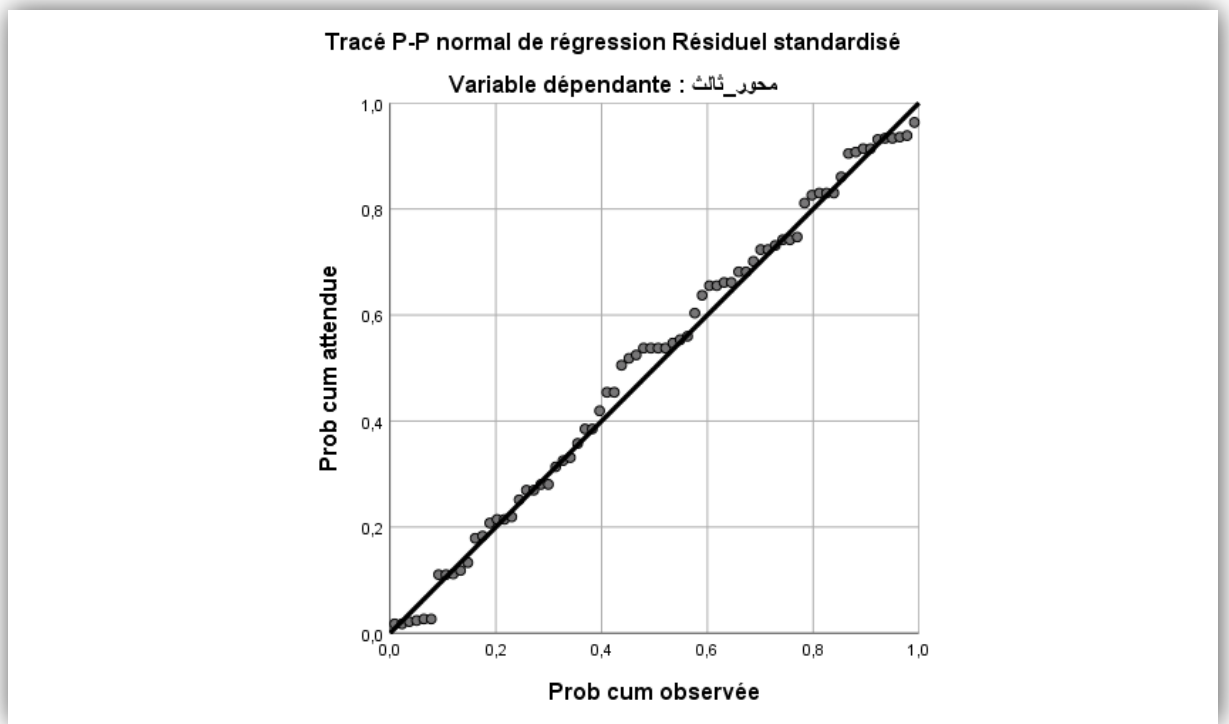
الشكل رقم (IV-11): منحنى يوضح التوزيع الطبيعي للبواقي على شكل جرس



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

كما قمنا كذلك باختبار عدم وجود قيم متطرفة، من خلال تحديد مسافة **Mahalanobis**، والتي قدرت بـ 4,92، إذن هذا الشرط محقق لأنه من المفترض ألا تتعدى هذه القيمة 25 بالنسبة للعينات الكبيرة، وهي تدل على عدم وجود قيم متطرفة، أما الشرط الرابع الذي تحققنا منه هو تجانس تباين البواقي، وهو محقق في هذه الحالة كذلك، لأن النقاط قريبة جدا من قطر الخط الموضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم(IV-12): مخطط يوضح مدى تجانس تباين البواقي



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

وفي الأخير يمكننا قبول الفرضية التي تنص على وجود تأثير موجب دال احصائيا للتطبيق معايير التدقيق الجزائرية على حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية، إلا أنه بدرجة ضعيفة نوعا ما.

2- **اختبار الفرضية الرئيسية الخامسة:** وقد نصت هذه الفرضية على ما يلي:

H_1 : هناك تأثير موجب دال احصائيا لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA على جودة مهنة التدقيق الخارجي.

الجدول رقم (IV-29): نتائج تقدير انحدار الخطي المتعدد لاختبار أثر تطبيق معايير NAA على جودة مهنة التدقيق الخارجي

	جودة مهنة التدقيق الخارجي								
	معامل B	المعامل المعياري Beta	قيمة T	مستوى الدلالة	معامل التحديد R2	معامل الارتباط R	قيمة F	مستوى الدلالة	معامل تضخيم التباين VIF
الثابت	11,232	/	4,274	0,000					
NAA	0,211	0,349	3,116	0,003	0,122	0,349	9,707	0,003	1,000

مصدر التباين	مجموع مربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	69,492	1	69,492	9,707	0,003
البواقي	501,119	70	7,159	/	/
المجموع	570,611	71	/	/	/

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

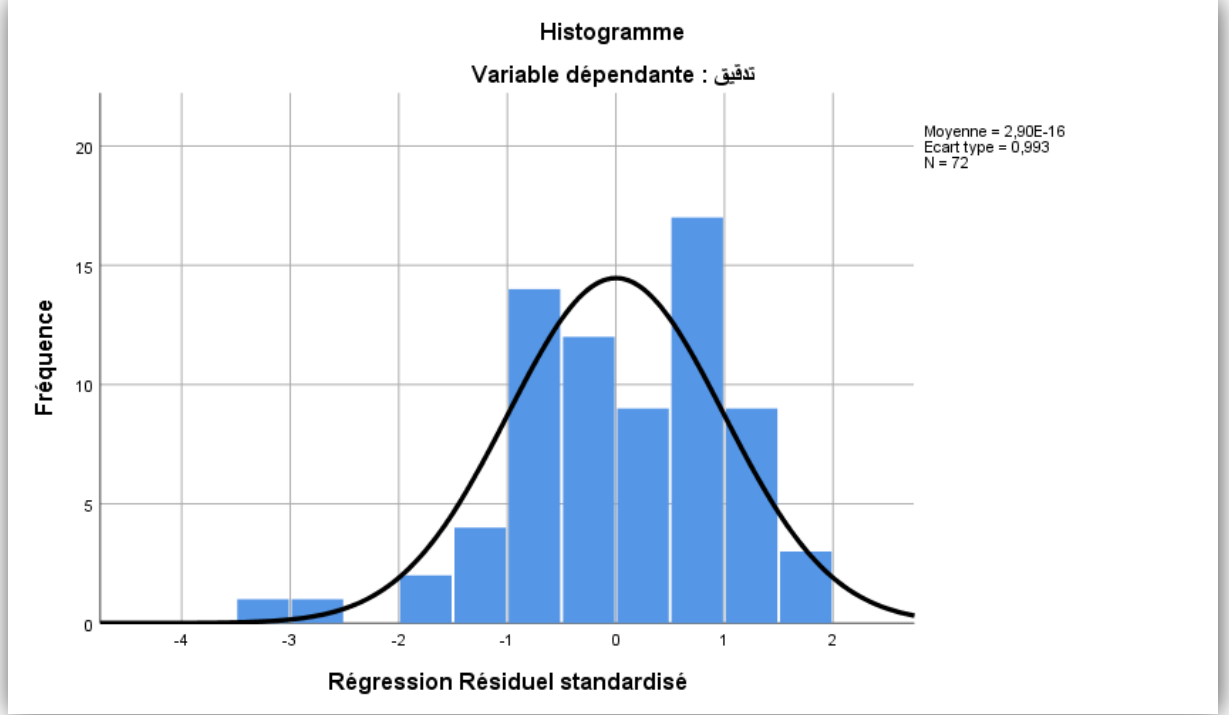
نلاحظ من الجدول أعلاه نتائج اختبار تقدير الانحدار الخطي المتعدد لاختبار أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA على جودة مهنة المدقق، حيث نجد أن قيمة B الذي يمثل درجة جودة مهنة التدقيق الخارجي في حالة ثبات درجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، قد بلغت 11,232، أما قيمته بالنسبة للمتغير تطبيق NAA فقد بلغت 0,211، وتعني أنه إذا تغير تطبيق **NAA** بدرجة واحدة فإن جودة

مهنة التدقيق ستتغير بـ0,211، وهذا المؤشر الموجب يدل على وجود تأثير موجب وطردي لتطبيق معايير **NAA** على جودة مهنة التدقيق الخارجي، وهذا التأثير دال احصائيا فقد بلغت قيمة الدلالة 0,003، وهي أقل من مستوى الدلالة المفترض 0,05، وقد بلغت درجة التأثير من خلال معرفة قيمة R 2(0,122)، بمعنى أن التغيرات في جودة مهنة التدقيق الخارجي مفسرة بالتغيرات في تطبيق معايير **NAA**، لكن بدرجة ضعيفة، قد بلغت نسبتها 12,2%، أي أن درجة هذا التأثير ضعيفة.

أما الجدول الثاني فيتضح من خلاله التباينات الصادرة عن المتغير المستقل ومتغير البواقي ومجموع التباينات، بحيث ينقسم مجموع التباينات والتي قدرت قيمته بـ 570,611 إلى مصدرين، المصدر الأول من المتغير المستقل (المعايير الجزائرية للتدقيق) والذي بلغت قيمته 69,492، والمصدر الثاني والمتمثل في البواقي والتي بلغت قيمتها 501,119، مما يظهر بأن هناك تأثيرا ضعيف نوعا ما بين المتغيرين، كما نلاحظ من الجدول الأول قيمة **VIF** والتي بلغت 1 وهي أقل من 10 إذ أنها مؤشر جيد يدل على عدم وجود مشكلة التعدد الخطي.

كما قمنا كذلك باختبار التوزيع الطبيعي للبواقي والذي تحقق لنا من خلال هذا الاختبار، حيث أن البواقي قد توزعت طبيعيا على شكل جرس، والشكل التالي يوضح ذلك:

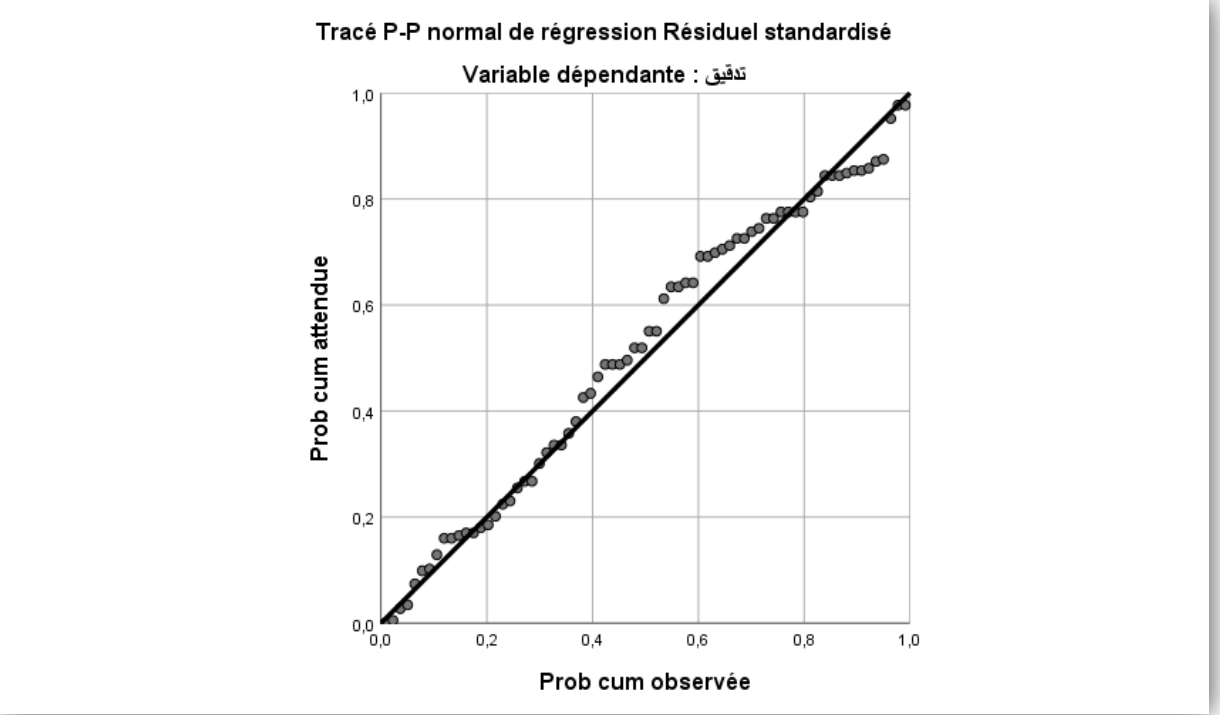
الشكل رقم (IV-13): منحنى يوضح التوزيع الطبيعي للبواقي على شكل جرس



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

الشرط الثالث الذي نختبره هو عدم وجود قيم متطرفة، وهذا من خلال تحديد مسافة **Mahalanobis**، حيث بلغت قيمتها 4,921، وبما أن هذه القيمة لا تتعدى 25 فهذا دليل على عدم وجود قيم متطرفة، أما الشرط الرابع الذي يجب أن يتحقق هو تجانس تباين البواقي، وهو محقق في حالتنا هذه، وهذا من خلال ملاحظة الشكل التالي:

الشكل رقم (IV-14): مخطط يوضح تجانس تباين البواقي



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من خلال الشكل في الأعلى أن النقاط قريبة جدا من خط القطر، وهذا دليل على تجانس تباين البواقي، إذن في الأخير يمكننا رفض الفرضية الصفرية التي تنص على عدم وجود تأثير موجب دال احصائيا لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية للتدقيق على جودة مهنة التدقيق الخارجي، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود تأثير موجب دال احصائيا لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA على جودة مهنة التدقيق الخارجي.

المطلب الرابع: تحليل إجابات الأسئلة المفتوحة

بالإضافة إلى اعتمادنا في هذه الدراسة على أسئلة المقياس الخماسي ليكارت الموضوعة في الاستبيان الذي قمنا بعرض محاوره سابقا، وتحليلها واختبار الفرضيات التي أسست بناءا على إجابات أفراد العينة المدروسة، قمنا كذلك بوضع 3 أسئلة مفتوحة داخل الاستبيان للاطلاع على أراء العينة المدروسة والتعرف على وجهات نظرهم المختلفة، وسنقوم في هذا المطلب بعرض مختلف إجابات العينة المدروسة حول هذه الأسئلة للخروج بنتائج عن فرضياتنا المطروحة.

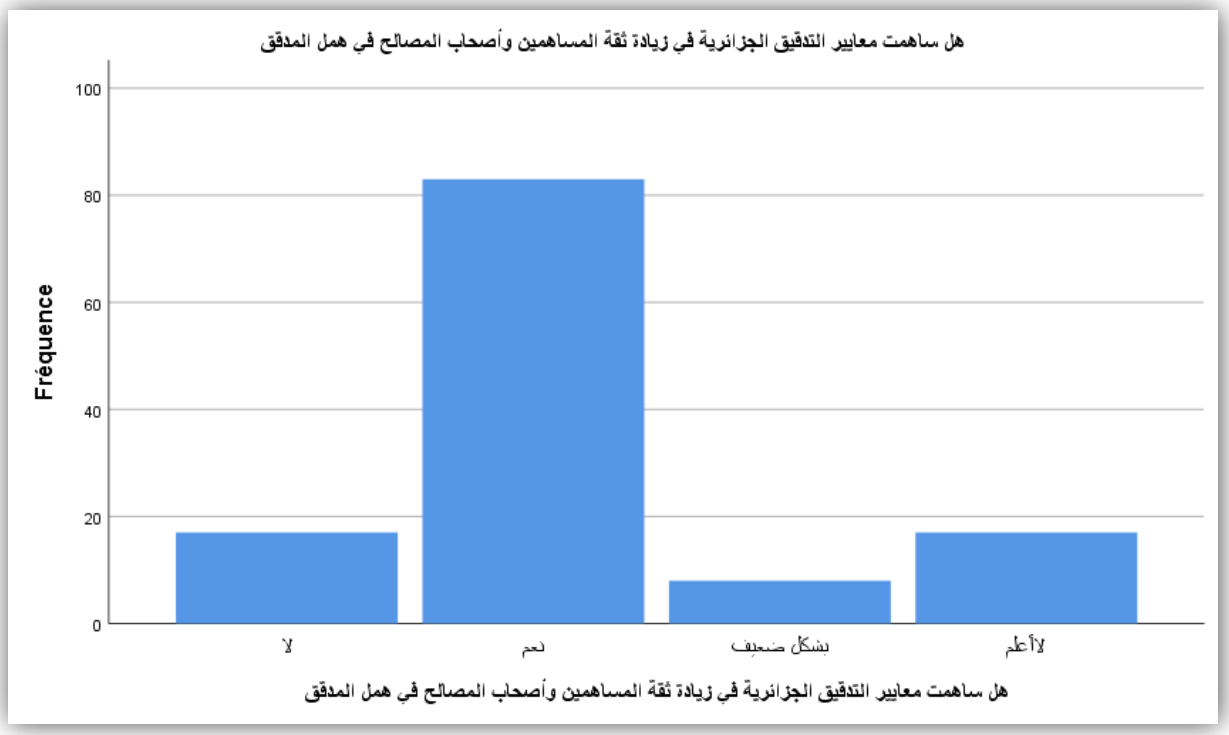
1- **تحليل أجوبة السؤال الأول:** هل ساهمت المعايير الجزائرية للتدقيقNAA، في زيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح في عمل المدقق؟

الجدول رقم (IV-30): توزيع إجابات العينة المدروسة على السؤال الأول

خيارات الأجوبة	التكرارات	النسب المئوية
لا	17	13,6%
نعم	83	66,4%
بشكل ضعيف	8	6,4%
لا أعلم	17	13,6%
المجموع	125	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

الشكل رقم (IV-15): مخطط أعمدة يوضح إجابات العينة المدروسة على السؤال الأول



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن معظم أفراد العينة المدروسة قد أجابوا بـ "نعم" على السؤال المطروح "هل ساهمت المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح في عمل المدقق الخارجي"، حيث بلغت نسبتهم حوالي 66,4% بتكرار قدره 83 فردا من إجمالي العينة المدروسة، وهذا ما يؤكد على الاتجاه الموجب للإجابات العينة على هذا السؤال، بينما بلغ عدد الأفراد الذين أجابوا بـ "لا" نسبة 13,6% وهذه نسبة ضئيلة جدا مقارنة بإجمالي الإجابات، وقد بلغ عددهم 17 فردا، أما نسبة الأفراد الذين أجابوا بمساهمة المعايير "بشكل ضعيف" فقد بلغت حوالي 6,4% وتعتبر الحد الأدنى لإجابات العينة، وقد بلغ عددهم حوالي 8 أفراد، أما فيما يخص نسبة الأفراد الذين قد أجابوا على السؤال بـ "لا أعلم" فلقد بلغت حوالي 13,6% وهي كذلك نسبة قليلة بالمقارنة مع اجمالي الإجابات.

2- اختبار الفرضية الرئيسية السادسة: وقد نصت هذه الفرضية على ما يلي:

H_1 : تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في زيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح في تقرير المدقق.

أولا: تحديد المقياس

0	1	2	3
لا	نعم	بشكل ضعيف	لا أعلم

ثانيا: تحديد طول الفئة:

عندما نقوم بقسمة عدد الفئات 3 على عدد الخيارات 4 نجد طول الفئة 0,75، ويكون متساويا في كل حالة، فعليه نقوم في كل مرة بإضافة نفس العدد إلى رقم الخيار لنتحصل على ما يلي:

الجدول رقم (IV-31): تحديد درجة الموافقة (التبني)

الحد الأدنى	الحد الأعلى	درجة الموافقة
0	0,75	منخفضة
0,71	1,46	متوسطة
1,47	2,22	مرتفعة
2,23	2,98	مرتفعة جدا

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المباحث السابقة.

الجدول رقم (IV-32): تحليل اراء العينة المدروسة حول بيانات الفرضية السادسة

السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	نتيجة الفرضية
هل ساهمت المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح في عمل المدقق الخارجي	1,200	0,842	متوسطة	**قبول**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V26.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات العينة المدروسة قد بلغت 1,20، أما قيمة الانحراف المعياري فقد بلغت 0,842، وقد كانت درجة الموافقة متوسطة نوعا ما، لكن عدد الأفراد الذين أجابوا بنعم على السؤال والذي بلغ عددهم 80 فردا كافي لنعمم الإجابة على المجتمع ككل، وعليه يمكننا رفض الفرضية الصفرية H_0 التي تنص على عدم مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح في عمل المدقق الخارجين ويمكننا **قبول الفرضية البديلة H_1 والتي تنص على مساهمة هذه المعايير في زيادة ثقة أصحاب المصالح والمساهمين في تقرير المدقق الخارجي**.

3- تحليل أجوبة العينة حول السؤال الثاني والثالث:

3-1 أجوبة السؤال الأول: ما هو السبب الرئيسي في عدم تبني باقي المعايير الدولية للتدقيق لحد الساعة؟

لقد تعددت واختلفت أجوبة أفراد العينة المدروسة حول هذا السؤال، حيث لم نتمكن من تحليلها بواسطة برنامج SPSS V26، لذا فضلنا عرض أفضل الأجوبة وأقربها لموضوع البحث، حيث أجاب مختلف أفراد العينة بأن أبرز الأسباب التي أدت إلى عدم تبني باقي معايير التدقيق الدولية إلى حد الساعة كما يلي:

- ✓ نقص الوعي الاستثماري سواء من الناحية العامة أو الخاصة، وبسبب الثغرات القانونية كذلك؛
- ✓ الاختلاف في الإمكانيات الثقافية والاجتماعية والاقتصادية؛
- ✓ راجع كذلك إلى طبيعة المؤسسة وتكوينها وعدم الاستقلالية؛
- ✓ التأني في عملية التبني لإفساح المجال لتكوين المهنيين واطلاعهم على المعايير التي تم تبنيها سابقا وكيفية الاعتماد عليها في مهمة التدقيق الخارجي؛

- ✓ عدم تطور قطاع الرقمنة في الجزائر مما صعب من عملية التبني؛
- ✓ ضعف النظام المالي والمحاسبي المعمول به؛
- ✓ عدم توفر المحيط الملائم لتطبيق باقي المعايير؛
- ✓ عدم وضوح الأطر القانونية، هذا ما صعب عملية فهم هذه المعايير من قبل المهنيين؛
- ✓ لم تحقق المعايير المتبناة إلى حد الساعة الغاية المرجوة منها؛
- ✓ عدم جاهزية المهنيين لتغيير نمط عملهم وفق ما تقتضيه المعايير؛
- ✓ نقص التكوين في مجال التدقيق الخارجي؛
- ✓ عدم وجود مواكبة حقيقة لمعايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية؛
- ✓ تأخر الجزائر في مجال المحاسبة والتدقيق على غرار الدول الأخرى؛
- ✓ يكمن سبب هذا التأخر في عملية التبني في عدم امتلاك الجزائر لبورصة نشطة، وقد اكتفت الجزائر بتبني المعايير التي تتلاءم مع إمكانيات الاقتصاد الوطني؛
- ✓ تتم عملية التبني وفق ما يحتاجه النشاط الاقتصادي الوطني؛
- ✓ صعوبة إجراءات التبني وارتفاع تكاليفها، وصعوبة التنفيذ كذلك؛
- ✓ اختلاف نظام المؤسسات الجزائرية عن غيرها من المؤسسات الدولية، بالإضافة إلى العوائق التنظيمية؛
- ✓ عدم وجود بيئة مناسبة للتبني، وغياب مفهوم الشفافية لدى المؤسسات؛
- ✓ صغر حجم المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
- ✓ يقوم مجلس الوطني للمحاسبة بدراسة مجموعة من المعايير حاليا (حسب تصريحات المجلس)، إلا أن التنظيمات المحاسبية في الجزائر غير نشطة إن صح التعبير، سواء من حيث التنظيم أو اصدار التوجيهات والتفسيرات والمعايير، أو حتى ادخال أدوات جديدة في المهنة؛
- ✓ عدم التحكم الجيد في المعايير الأولى المتبناة؛
- ✓ أخذ وقت كبير في وضع قوانين مسيرة للمعايير، وإلزام المهنيين بها؛
- ✓ غياب الرقابة على التطبيق لهذه المعايير، وصعوبة التكيف مع القطاع الاقتصاد الوطني.

أما باقي أفراد العينة فقد أجابوا بلا أعلم السبب من وراء عدم تبني باقي المعايير الدولية للتدقيق الى حد الساعة.

2-3 أجوبة السؤال الثالث: هل هناك ملاحظات حول الموضوع يمكن اضافتها؟

لقد أجاب عدد قليل من أفراد العينة المدروسة، بينما اكتفى العدد الأخر بترك مكان السؤال فارغا، أو كتابة لا يوجد، حيث كانت إجابات الأفراد كما يلي:

- لا يمكن الدمج بين معايير تدقيق العمومي ومعايير التدقيق الجزائرية للمؤسسات الاقتصادية العمومية؛
- يجب أن تسترجع مهنة التدقيق الخارجي مكانتها في الوسط الاقتصادي للمؤسسات، من خلال إيجاد أليات فعالة أكثر لتحقيق الهدف المراد من مهمة التدقيق الخارجي؛
- على الدولة أن تعيد النظر في حوكمة الأسس والنظم السياسية والاقتصادية لها قبل النظر في حوكمة المؤسسات؛
- يجب وضع قوانين صارمة تفرض على كل المؤسسات باختلاف طبيعتها تطبيق مبادئ حوكمة الشركات؛
- تطوير النظام المحاسبي SCF حتى يكون ملائما ومتوافقا مع المعايير الدولية للتدقيق؛
- القطاع العمومي يحتاج الى نهضة كبيرة لتفعيل الحوكمة على أساسه، ناهيك عن دور NAA هناك أيضا معايير IPSAS الخاصة بالقطاع العام التي لاتزال تنتظر الضوء لتبنيها والعمل بها، فكل من NAAأو IPSASسيكون له دور فعال في تحسين منتوج القطاع العمومي وتفعيل حوكمته؛
- يعد الإفصاح المحاسبي مشكلة لم تجد الهيئات المتخصصة في التدقيق والمحاسبة الحل لها بعد، فبالرغم من وجود معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA، إلا أن المؤسسات العامة والخاصة لا تنشر قوائمها المالية في المواقع الخاصة بها؛
- يجب اصلاح القطاع البنكي والجبائي لتشجيع الاستثمارات وتجنب التلاعبات المالية؛
- على المؤسسات بجميع أنواعها ومكاتب التدقيق كذلك أن تأخذ هذه المعايير بكل جدية، وأن تسعى إلى تطبيقها بالشكل الجيد والصحيح؛
- يجب على المدققين التقيد بروح المسؤولية أثناء القيام بمهامهم، والحرص على تطبيق الإجراءات القانونية في حالة الخلاف مع المؤسسات.

خلاصة:

لتحقق من مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على حوكمة المؤسسات الاقتصادية العمومية، تطرقنا في هذا الفصل إلى مجموعة من الفرضيات والتي تعتبر كإجابة مؤقتة عن إشكالية الدراسة، كما قمنا بتحقق من صحة هذه الفرضيات بواسطة القيام ببعض الاختبارات اللازمة لذلك، فقد سبق وأن قمنا بتقسيم الدراسة الى محاور، وتقسيم تلك المحاور الى فقرات، وطلبنا من مجموعة من افراد العينة والمتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين المختصين في التدقيق والحوكمة والمحاسبة، ومختلف الإطارات المختصة في التدقيق والمحاسبة العاملة على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية، الإجابة عن هذه الفقرات باستخدام مقياس ليكارت الخماسي، وعلى أساس هذه المحاور قمنا ببناء فرضيات الدراسة.

وقد قمنا في بادئ الأمر بقياس مدى صدق واتساق الداخلي لأداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان الذي مرر على 30 فردا فقط من العينة، وبعد التأكد من صدقه واتساقه مررناه على العدد الكلي للعينة (125 فردا)، ثم قمنا بعرض المتغيرات الشخصية لعينة الدراسة على شكل نسب مئوية وتكرارات لتحديد عدد كل فئة، ومن ثمة قمنا بعرض توزيع الإجابات من خلال اظهار النسب والتكرارات، ثم انتقلنا إلى مرحة التحليل الاحصائي من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع المحاور والفقرات، لننتقل بعدها إلى اختبار الفرضيات كاختبار **T** للعينة الواحدة واختبار الانحدار الخطي واختبار الارتباط.

وفي الأخير تم مناقشة النتائج المتحصل عليها من هذه الاختبارات، والتوصل إلى الحكم على الفرضيات بالقبول أو الرفض، وفي الأخير حاولنا الاطلاع على أراء ووجهات نظر العينة أكثر من خلال عرض أجوبتهم على الأسئلة المفتوحة المدرجة في الاستبيان.

خاتمة عامة

بهدف تسليط الضوء على موضوع هام يؤرق الهيئات والمنظمات العالمية والدولية لمكافحة الفساد المالي والإداري، كان لابد من التطرق إلى موضوع حوكمة الشركات الذي يعتبر حاليا الركيزة الأساسية والأهم على مستوى المؤسسات الاقتصادية العامة منها والخاصة، والتي تحاول من خلالها هذه الهيئات إرساء بعض المبادئ والقواعد التي تحارب بها الفساد والغش بشتى أنواعه داخل المؤسسات.

وبسبب التلاعبات الكبيرة والتحايل الذي طال حسابات هذه المؤسسات كان لابد من تفعيل أليات من خارج المؤسسات تحرص على مراقبة التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وتلزم المؤسسات بالإفصاح عن حساباتها بكل شفافية ومصداقية، ومن بين أهم هذه الأليات نجد التدقيق الخارجي الذي يمارسه محافظ الحسابات على دفاتر وحسابات المؤسسات الاقتصادية، وبالرغم من وجود هذه المهنة منذ القدم إلا أن الفساد على مستوى هذه المؤسسات لم ينتهي بعد، لهذا سعت المنظمات الدولية الفاعلة في مجال المحاسبة والتدقيق من أجل اصدار مجموعة كبيرة من المعايير الدولية للتدقيق **ISA** لوضع حد للمهازل التي طالت هذه المهنة، على أمل أن تكون هذه المعايير بمثابة خارطة للطريق تساعد المدقق الخارجي على معرفة واجباته وحقوقه داخل المؤسسة محل التدقيق بالإضافة إلى معرفة الحلول اللازمة للمشاكل والعراقيل التي تواجهه أثناء أداء مهامه.

وعلى غرار مختلف مؤسسات دول العالم تعاني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كذلك من مشكلة الفساد المالي والإداري ومشكلة عدم الإفصاح وعدم شفافية حساباتها، لاسيما مؤسسات القطاع العام، التي تكثر فيها هذه المشاكل باعتبار أن جزءا منها ملك للدولة، لذا نجد أن أكبر جرائم الفساد تقع على مستواها، لهذا قرر مجلس المحاسبة الجزائري القيام بتبني المعايير الدولية للتدقيق وإعادة صياغتها حتى تتلاءم أكثر مع بيئتها الاقتصادية عن طريق لجنة اصدار المعايير والتي تعتبر لجنة متخصصة في صياغة مسودة المعايير ودراستها ومن ثمة المصادقة عليها، وقد قامت لحد الساعة بإصدار 16 معيارا جزائريا للتدقيق في انتظار اصدار باقي المعايير الأخرى في الأيام القادمة.

ولقد حاولنا من خلال دراستنا إبراز دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية، من خلال محاولة الإجابة عن الإشكالية المطروحة لدراستنا: **ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA؟**، وهذا بواسطة دراستنا لآراء ووجهات نظر أفراد عينة الدراسة والتي تمثلت في كل من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين والأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والحوكمة والتدقيق، بالإضافة الى الإطارات المختصة في التدقيق والمحاسبة والعاملة في المؤسسات العمومية

الاقتصادية، عن طريق توزيع استبيان عليهم للإجابة عن فقراته، حيث قمنا بإعداده وتقسيمه الى محاور وتقسيم هذه المحاور إلى مجموعة من العبارات، حيث يجب على كل مبحوث من أفراد عينة الدراسة الإجابة عن هذه العبارات بإحدى عبارات مقياس ليكارت الخماسي (**موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة**)، والقيام كذلك بتحليل هذه الآراء احصائيا من خلال القيام بمجموعة من الاختبارات باستعمال برنامج SPSS V26، ولقد كانت أسئلة هذا الاستبيان مزيجا بين الأسئلة المغلقة، وبعض من الأسئلة المفتوحة، حتى يتمكن أفراد العينة من إعطاء اراءهم ووجهات نظرهم بكل حرية ومن دون تقييد، وعلى أساس أجوبتهم قمنا باختبار مدى صحة الفرضيات المبنية لهذه الدراسة، وقد توصلنا من خلال هذا الاختبار إلى أن الفرضية الأولى والتي قد نصت على أن المدقق الخارجي يتقيد بشروط وقواعد حوكمة الشركات عند تدقيقه للمؤسسات العمومية الاقتصادية، هي **فرضية مقبولة**، وهذا بدليل أن المدقق الخارجي أو محافظ الحسابات يعين في المؤسسة من أجل حماية حقوق المساهمين فيها وكذا الحفاظ على استمرارية استغلالها، وكذلك من أجل التأكد من قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على أكمل وجه، بالإضافة الى تعزيزه لشروط الإفصاح والشفافية داخلها وحرصه على وجود اطار فعال للحوكمة داخلها كذلك وغير ها من المشروط والمبادئ التي يسعى المدقق إلى تحقيقها داخل المؤسسة محل التدقيق، وقد لاحظنا بأن هناك نقاط مشتركة كثيرة بين مهام المدقق الخارجي وقواعد حوكمة الشركات، أي أن المدقق من خلال مزاولته لمهامه التدقيقية كأنه يقوم في نفس الوقت بإرساء مبادئ الحوكمة داخل تلك المؤسسة محل التدقيق، وقد توصلنا أيضا إلى أن الفرضية الثانية والتي نصت على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يؤثر بشكل إيجابي على جودة تقرير المدقق الخارجي هي الأخرى **فرضية مقبولة**، حيث لاحظنا من خلال الاختبارات التي قمنا بها أن المعايير الجزائرية للتدقيق هي عبارة عن خارطة طريق أمام المدقق توضح له كيفية القيام بجميع مهامه وتزيل الغموض أمامه وتزيل مختلف التعقيدات والصعوبات التي قد يواجهها أثناء مراحل المهمة، ويمكن القول أن اعتماد المدقق عليها يحدث فرقا واضحا في تقريره من حيث دقته وجودته، فقد أصبح لديه عدة ركائز وأسس يبني عليها تقريره دون تخوف، فهي بمثابة دليل يسترشد به المدقق في أي مشكل مع الإدارة أو المساهمين، وأصبحت هذه المعايير ترفع من نسبة استقلاليته وموضوعيتة عند اعداده لتقريره، وهذا لأنه أصبح يبدى رأيه بناءا على نصوص قانونية توفر له الحماية المطلقة في حالة التزامه بما جاءت به هذه المعايير، وأصبحت بمثابة مؤشر دال على سلامة وعدالة تقريره، أما الفرضية الأخيرة والتي نصت على أن هناك علاقة تكاملية بين مبادئ حوكمة الشركات والمعايير الجزائرية للتدقيق، وهذا ما يجعلها تساهم في زيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح في عمل المدقق الخارجي، هي الأخرى **فرضية مقبولة**، وهذا لأن المعايير هذه في الأساس تحتوي على مبادئ حوكمة

الشركات الصادرة عن مختلف المنظمات الدولية لكن بصورة غير مباشرة، فلهذا نجد أن هذه المعايير قد جاءت لتكمل مبادئ حوكمة الشركات ولكي تجعل المدقق من خلال اعتماده عليها يقوم بتفعيل مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة محل التدقيق بطريقة غير مباشرة، بالإضافة إلى أن كل منهما تكمل الأخرى وهذا ما ينعكس إيجابا على زيادة ثقة أصحاب المصالح مع المؤسسة محل التدقيق في رأي المدقق وفي تقريره، حيث عند اطلاع أصحاب المصالح مع المؤسسة من مساهمين وموردين وزبائن وغيرهم على نصوص هذه المعايير يجدون بأن محتواها يؤكد على ما جاءت به مبادئ الحوكمة، وعلى أنها تحرص بأن يلتزم المدقق الخارجي أثناء مهمته ببعض الأسس والركائز التي تصب في اطار مصلحتهم الخاصة وفي اطار حماية حقوقهم وممتلكاتهم داخل المؤسسة.

كما وقد قمنا قبل ذلك بالتطرق الى متغيرات الدراسة وهي التدقيق الخارجي، حوكمة الشركات، والمعايير الجزائرية للتدقيق، والتفصيل فيها نظريا من خلال الفصول الأولى من هذه الدراسة، ومن ثمة الانتقال إلى الجانب التطبيقي للدراسة والذي يخص الفصل الرابع والأخير، حيث تطرقنا خلاله إلى فرضيات الدراسة الاحصائية وقمنا باختبارها بواسطة برنامج SPSS V26 كما تم الإشارة إليها سابقا، وفي الأخير تم التوصل الى مجموعة من النتائج لكل من الجانبين النظري والتطبيقي والتي سيتم عرضها في العنصر الموالي.

نتائج الدراسة:

بعد القيام بالدراسة بجانبيها النظري والتطبيقي قد توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي يمكننا تلخيصها فيمايلي:

- للتدقيق الخارجي دور كبير في الحفاظ على حقوق المساهمين وحقوق الغير داخل المؤسسات؛
- تلتزم المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر بقواعد التدقيق الخارجي، وهذا يجسد من خلال احترام هذه المؤسسات لإجراءات التعيين الصحيحة للمدقق، واحترام حقوقه، وعدم عرقلة مهامه من قبل إدارة هذه المؤسسات؛
- تلتزم المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية بشروط حوكمة الشركات، وهذا يتجسد من خلال احترام هذه المؤسسات لقواعد الإفصاح المحاسبي، والحرص على تقديم التقارير المالية وحساباتها بكل شفافية ومصداقية أمام العلن، بالإضافة إلى سعيها لتطبيق مبادئ الحوكمة وتجسيدها على أرض الواقع حتى تضمن حقوق مختلف المتعاملين معها؛

- هناك ارتباط موجب وعلاقة طردية بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، حيث كلما زاد اعتماد المدقق على مبادئ وقواعد حوكمة الشركات، زادت جودة عمله وجودة تقريره؛
- وجود تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية لتطبيق مبادئ الحوكمة على مهنة التدقيق الخارجي، حيث تزيد هذه المبادئ من ثقة المساهمين في عمل المدقق وفي تقريره، والذي من خلاله يتمكنون من بناء قرارات استثمارية رشيدة
- حسب رأي العينة المدروسة فإن المدقق الخارجي يلتزم بتطبيق مبادئ الحوكمة عند تدقيقه لمؤسسات العمومية الاقتصادية؛
- هناك تأثير موجب ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAAعند تدقيق المدقق الخارجي لمؤسسات العمومية؛
- تؤثر معايير NAA على مهنة التدقيق الخارجي وتزيد من جودتها وفعاليتها؛
- ساهمت المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح في عمل المدقق الخارجي؛
- صعوبة تأقلم المهنيين مع المعايير الجزائرية للتدقيق أحد الأسباب في عدم تبني باقي المعايير الدولية للتدقيق لحد الساعة؛
- تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في التخفيض من مخاطر مهمة التدقيق الخارجي للمؤسسات العمومية الاقتصادية؛
- تقضي المعايير الجزائرية للتدقيق على عدم تماثل المعلومات وتضيق فجوة التوقعات بين الإدارة والمساهمين والمدقق الخارجي كذلك؛
- ينقص المؤسسات العمومية الاقتصادية الالتزام بقواعد الإفصاح المالي والمحاسبي؛
- يساهم الالتزام بقواعد الإفصاح المالي والمحاسبي في الحد من الفساد المالي والإداري؛
- يقضي التدقيق الخارجي على التسيب الموجود على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث يزيد تقريره من نزاهة وشفافية قوائمها المالية؛
- يسعى المدقق الخارجي على الحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح مع المؤسسة داخل المؤسسة محل التدقيق؛
- تشرح المعايير الجزائرية للتدقيق كل مرحلة من مراحل التدقيق الخارجي بكل دقة، وتسعى إلى إزالة الغموض أمام المدقق وإيجاد الحلول المناسبة للعوائق التي يمكن أن تواجهه؛

- تطبيق المدقق لمعايير التدقيق الجزائرية ودعمها بمبادئ حوكمة الشركات يقلل من المخاطر المالية التي تهدده وتهدد استمرارية المؤسسة.

الاقتراحات:

من بين أهم الاقتراحات التي توصلنا اليها من خلال دراستنا ما يلي:

- يجب العمل على تحسين مستوى بورصة الجزائر حتى تنافس البورصات الدولية والعالمية، لأن العمل على ترقية السوق المالي حاليا ضروري لدعم الاقتصاد الوطني والرفع من مداخيل وايرادات الجزائر؛
- صياغة قوانين جديدة توضح للمؤسسات خاصة المؤسسات العمومية الاقتصادية ما معنى الحوكمة وما معنى مبادئها، لأنه لا يمكن أن نفرض على شخص ما شيئا ليس له دراية به؛
- ايجاد حلول لفتح المجال أمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالانضمام إلى الأسواق المالية، لأنها حاليا تشكل المصدر الأساسي في جلب الاستثمارات الداخلية والخارجية خاصة؛
- تكوين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في طريقة الاعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق في عملهم؛
- إلزام المدققين الخارجين بتطبيق هذه المعايير عن طريق نصوص قانونية، حتى لا يكون هناك تباين في المهام بينهم، ويقوم كل منهم بمهامه وفق ما يراه هو صحيحا؛
- الإسراع في تبني باقي المعايير الدولية للتدقيق، وهذا من أجل الحفاظ على انتظام مراحل عمل المدقق، فهناك معايير تم إصدارها تحتاج إلى معايير أخرى لم يتم إصدارها بعد، حتى توضح طريقة العمل بها؛
- رقمنة إدارات القطاع العمومي الاقتصادي، لتسهيل عملية الحصول على المعلومات اللازمة عن المؤسسات في الوقت المناسب، مما يسهل كذلك عمل المدقق الخارجي؛
- الإسراع في اصدار معايير محاسبة القطاع العمومي لنهوض بالقطاع والتحسين من جودته؛
- يجب على المسؤولين في مجال المحاسبة والتدقيق فتح مدارس أو معاهد لتكوين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين والمحاسبين المعتمدين، وهذا من أجل ضمان اخراج دفعات مؤهلة وذات كفاءات عالية في هذا المجال، بدلا من الاعتماد على بعض الطرق التي أضعفت من كفاءة المدققين الخارجيين وشككت في قدراتهم المهنية؛

- ربط الطلبة الجامعيين المختصين في المحاسبة والتدقيق بالجانب التطبيقي للمهنة، من خلال تدريسهم لمقاييس تطبيقية وارسالهم للقيام بتربصات داخل المؤسسات الاقتصادية أو مكاتب التدقيق، بدلا من الاعتماد على تدريسهم الجانب النظري فقط؛
- الحرص على إقامة مؤتمرات وملتقيات دولية ووطنية حول الحوكمة ومعايير التدقيق الدولية والجزائرية من أجل الاستفادة من الخبرات الدولية في هذا الميدان؛
- ادخال التكنولوجيا في مجال التدقيق والمحاسبة، من خلال إيجاد برامج جديدة تسهل من عملية الكشف عن الانحرافات والأخطاء الجوهرية في الحسابات؛
- دمج تقنيات الذكاء الاصطناعي **(Artificial Intelligence)** والتي لاقت رواجا كبيرا خلال هذه الفترة في عملية التدقيق الخارجي، وهذا من خلال تبني البرامج والمنصات المطورة في مجال التدقيق حتى تسهل على المدقق الخارجي مهامه وتساعده على اكتشاف الانحرافات الجوهرية في الحسابات، على سبيل المثال يمكن استخدام الطائرة بدون طيار في عملية الجرد، مثل ما هو معمول به لدى شركات التدقيق الأربع الكبرى **(PWC, EY, Deloitte, KPMG)**، مع أخذ الحيطة والحذر من سلبيات الذكاء الاصطناعي.

أفاق الدراسة:

- أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير المدقق الخارجي؛
- واقع وأفاق اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وتطبيقها على ارض الواقع؛
- دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تنظيم عمل لجان التدقيق داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
- دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير الإنتوساي ISSAIs؛
- أثر تطبيق معايير الإنتوساي ISSAIs على تدقيق مؤسسات القطاع العام؛
- دور المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي IIA في تفعيل حوكمة الشركات؛
- دور عملية التدقيق الداخلي في تقييم عمليات الحوكمة داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
- أثر دمج تقنيات الذكاء الاصطناعي الحديثة على جودة مخرجات مهنة التدقيق الخارجي.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، أردن، 2005.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
3. أحمد خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، 2012.
4. أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي للنشر، الإسكندرية، مصر، 2012.
5. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
6. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، القاهرة، 2010.
7. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
8. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة (مدخل معاصر)، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
9. حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، طبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
10. حمزة محمد دودين، التحليل الاحصائي المتقدم للبيانات باستخدام SPSS، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2013.
11. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
12. رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.
13. زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

14. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (الجزء الأول)، الطبعة الأولى، دار مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
15. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (مفاهيم- المبادئ- التجارب) - تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2005.
16. علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
17. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
18. محمد الشريف بن زواي، حوكمة الشركات والهندسة المالية، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، 2012.
19. محمد سمير صيبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق المتعارف عليها ومعايير الدولية، لا يوجد طبعة، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2002.
20. محي الدين شعبان توق، الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد من منظور اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، الطبعة الأولى، دار الشروق للنشر والتوزيع، 2014.
21. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
22. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.

أطروحات دكتوراه:

1. أسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أدرار، الجزائر،2018.
2. العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016.
3. بسباس سيد أحمد، اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، جامعة جيلالي اليابس بسيدي بلعباس، الجزائر، 2021.
4. بلقايد محمد جواد، دور المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال في الرفع من أداء الموارد البشرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلسان، الجزائر، 2019.

5. بن زروق زكية، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة، 2017.
6. بن شهيدة فضيلة، دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2017.
7. بودلال حنان، التدقيق البنكي وتكنولوجيا المعلومات لدى البنوك العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر،2020.
8. بوراس بودالية، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الإداري والمالي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بلحاج بوشعيب بعين تموشنت، 2022.
9. تريش حسينة، دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر، 2017.
10. جداي ياسين، مساهمة حوكمة الشركات في تحسين كفاءة الأسواق الأوراق المالية ببورصة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد الشريف مساعدية بسوق أهراس، 2020.
11. سردوك بلحول، الحوكمة، الاستثمار الأجنبي المباشر والنمو الاقتصادي في الدول الناشئة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة مصطفى إسطمبولي معسكر، الجزائر، 2019.
12. سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر، 2017.
13. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1، الجزائر، 2013.
14. عامر الحاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أدرار، 2018.
15. عبايبية أسماء، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد ابن باديس بمستغانم، الجزائر، 2020.
16. عبد القادر لباز، أثر التدقيق البنكي في تقييم المخاطر المصرفية في البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، الجزائر، 2021.
17. عمروش صبرينة، الإفصاح المحاسبي وأثره على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2022.

18. عميرش إيمان، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة سطيف 01، الجزائر، 2017.
19. غضبان حسام الدين، مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة، الجزائر، 2014.
20. قطاف عقبة، دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر ببسكرة، الجزائر، 2019.
21. لقويرة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة1، الجزائر، 2019.
22. مالطي سناء، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس بسيدي بلعباس، الجزائر، 2020.
23. مبسوط هوارية، فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير والمحاسبية الدولية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، 2016.
24. محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2017.
25. مرسلي حليمة، العلاقة التبادلية بين حوكمة المؤسسات وتسيير الكفاءات البشرية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2020.
26. مسعودي عمر، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية بأدرار، الجزائر، 2019.
27. مسيف خالد، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيقISA ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2017.
28. نقاز نور الهدى، التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية، أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر،2022.
29. نورة محمدي، أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال الفترة (2009-2015)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2018.
30. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2015.

رسائل الماجستير:

1. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011.
2. ريمة شيبوب، كفاءة نظام الحوكمة وأثرها على الأداء المالي للشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2016.
3. سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، 2018.
4. شادن هاني عرار، مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.
5. شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، 2012.
6. عاشوري عبد الناصر، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر، 2016.
7. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.
8. عمر مطر جمعه النيادي، دور الحوكمة في تفعيل سياسات الابتكار الإداري في سوق أبو ظبي للأوراق المالية، رسالة ماجستير، جامعة الامارات العربية المتحدة، 2019.
9. فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر، 2011.
10. فضيل مصطفى يوسف شفا عمري، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014.
11. كداتسة عائشة، واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وموافقتها مع المعايير الدولية للمراجعة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، 2013.

المقالات:

1. الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد05، العدد01، 2012.
2. ابن خليفة سميرة، حوكمة القطاع العمومي الاقتصادي في الجزائر وأثرها على التنمية المستدامة، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، المجلد07، العدد01، 2021.
3. أمال دنيا شبل، محمد قريتلي، منير خياري، التنظيم القانوني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد05، العدد01، 2022.
4. أمينة بن جدو، الحكم الراشد كآلية للحد من الفساد، مجلة نور للدراسات الاقتصادية، المجلد06، العدد10، 2020.
5. أوصيف لخضر، طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم2100(طبيعة العمل)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد10، العدد17، 2017.
6. أوصيف لخضر، فرحات عباس، دور حوكمة الشركات في معالجة مشاكل نظرية الوكالة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد24، 2018.
7. بتول محمد نوري، خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد14، 2014.
8. براق محمد، بن زاوي محمد الشريف، الأداء الاجتماعي للشركة كإشارة لحوكمتها الجيدة، مجلة حوليات جامعة الجزائر، العدد22، 2012.
9. بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم505"المصادقات الخارجية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد06، العدد03، 2019.
10. بكيحل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، مجلد14، العدد01، 2018.
11. بلبركاني أم خليفة، أليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنظيم والعمل، المجلد03، العدد01، 2014.
12. بلحمو خديجة، كرزابي عبد اللطيف، أهمية أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد05، العدد03، 2019.

13. بلية لحبيب، نحو تفعيل دور المجتمع المدني في إرساء الحكم الراشد في الجزائر في ضوء الاصلاحات السياسية، المجلد01، العدد02، 2016.
14. بليزاك عبد الحليم، السعيد بريكة، العلاقة بين الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية للشركات، مجلة Khazzartech الاقتصاد الصناعي، المجلد07، العدد04، 2017.
15. بن علال الهاشمي، دراجي كرريمو، دور رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية في الجزائر، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد11، العدد01، 2022.
16. بن عيسى عبد الرحمان، زرقواد وسام، تطور مضمون مسؤوليات القانونية والمهنية لمراجع الخارجي في الجزائر، مجلة أبعاد اقتصادية، مجلد4، العدد1، 2014.
17. بن يحي علي، لعمور رميلة، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيقNAA، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد13، العدد01، 2020.
18. بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر على تقرير المدقق، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، المجلد07، العدد02، 2013.
19. بهلولي نور الهدى، أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد12، العدد04، 2018.
20. بهلولي نور الهدى، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد05، العدد02، 2020.
21. بوجردة الياسين، واقع ومتطلبات الحكم الراشد في الوطن العربي، المجلة الجزائرية للدراسات السوسيولوجية، المجلد02، العدد02، 2007.
22. بوغازي اسماعيل، تغليسية لمين، مساهمة التدقيق الخارجي في دعم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، مجلة العلوم التجارية والتسيير، المجلد15، العدد01، 2019.
23. بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد، لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد02، العدد01، 2015.
24. بوفرح أمينة، مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ وعمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية، مجلة المالية وحوكمة الشركات، مجلد4، العدد2، 2020.
25. بوقرن دليلة، شعباني لطفي، ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للمراجعة ومدى جاهزية البيئة للتطبيق، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد04، العدد01، 2021.

26. بوهدة محمد، زرقاطة مريم، شنافة جهرة، حوكمة الشركات في النظريات التعاقدية وسبل إرساءها في بيئة الأعمال الجزائرية، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد10، العدد02، 2020.
27. تحريشي جمانة، حوكمة الشركات... المفهوم والمبادئ، مجلة البدر، مجلد04، العدد06، 2012.
28. تومي مليكة، تغليسية لمين، إفرازات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وتصريفها لغرض الإفصاح وجودة المعلومات المالية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، مجلد12، العدد24، 2017.
29. جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة الشركات المساهمة لإدارة الأرباح، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد04، العدد01، 2021.
30. جلابة علي، بن عمارة منصور، الحوكمة والمسؤولة الاجتماعية للشركات: دراسة العلاقات المتبادلة، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد01، العدد02، 2018.
31. جميلة مروان، عمر محي الدين محمود، القيمة المضافة لمعايير التدقيق الجزائرية في الوسط المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد06، العدد02، 2020.
32. حاج قويدر قورين، عمر عبو، قيداون أبو بكر الصديق، دور لجان التدقيق في تفعيل الحوكمة لتعزيز الافصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، المجلد02، العدد01، 2019.
33. حرشاو عبد اللطيف، بوخاري عبد الحميد، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة القوائم المالية-دراسة ميدانية للمعيار 530 "السبر في التدقيق"، مجلة أفاق للبحوث والدراسات، المجلد04، العدد02، 2021.
34. حسناء مشري، سفيان مسالته، زينب تمرابط، دور المسؤولية الاجتماعية في تعزيز العلاقة مع أصحاب المصالح، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد04، العدد02، 2021.
35. حليمي نبيلة، كرمية نسرين، مساهمة التكامل بين تطبيق المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS وتطبيق معايير التدقيق الدوليةISAفي تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد09، العدد01، 2021.
36. حمزة ضويفي، عنون فؤاد، مدى إلتزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيقNAA، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد02، العدد01، 2020.
37. حميدي أحمد سعيد، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد05، العدد01، 2018.

38. حولي محمد، مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد7، العدد2، 2017.
39. خلف الله بن يوسف، زيتوني كمال، دور أليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد14، العدد01، 2019.
40. خملي فريد، شوق فوزي، دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد02، 2016.
41. درويش عمار، كوديد سفيان، فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد12، العدد02، 2017.
42. زيادي سامي، سعيدي يحيى، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدوليةISA لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، المجلد11، العدد02، 2017.
43. زينب تمرابط، حسناء مشري، تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي وفقا لمعيار المراجعة الجزائري530"السبر في المراجعة"، المجلد04، العدد03، ديسمبر 2021.
44. سفاحلو رشيد، كتوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد01، العدد16، 2017.
45. سيد محمد، مسار مزاولة مهنة محافظ الحسابات بالجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد02، العدد15، 2016.
46. صحراوي جمال الدين، عدوكة لخضر، صوان أسماء، دور الحكم الراشد في ترشيد النفقات العامة في الجزائر، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، المجلد03، العدد02، 2019.
47. صلاح سعاد، الافصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات وأثره في تحقيق جودة المعلومات في القوائم المالية، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية-دراسات اقتصادية، المجلد06، العدد02، 2012.
48. صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد01، العدد01، 2017.
49. طالب عبد العزيز، بلمداني محمد، مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد04، العدد02، 2020.
50. طايبي أمال، الحكم الراشد في الجزائر، مجلة حقائق للدراسات النفسية والاجتماعية، المجلد30، العدد10، 2018.

51. طكوش صبرينة، فاضل صباح، واقع الحكم الراشد في الجزائر، مجلة العلوم التجارية، المجلد17، العدد01، 2018.

52. طواف فاتح، رقايقية فاطمة الزهراء، أثر إلتزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد13، العدد03، 2020.

53. طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد05، العدد09، 2013.

54. عبد القادر عوادي، العيد صحراوي، مصطفى عوادي، مجلس المحاسبة الجزائري كضمانة لحوكمة التسيير والمال العام، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد07، العدد01، 2020.

55. عبيد محمد، بشير لزعر حسين، المنظور الجزائري للتدقيق الخارجي في صورة المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد03، العدد01، 2021.

56. عراب سارة، زيدان محمد، مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية، المجلد05، العدد01، 2018.

57. عقيلة صدوقي، نظرية أصحاب المصالح: البحث عن التوازن بين المسؤولية الاجتماعية والمسؤولية الاقتصادية، مجلة المؤسسة، المجلد08، العدد01، 2019.

58. عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث، المجلد05، العدد07، 2017.

59. عنترة بن مرزوق، الحكم الرشيد...بين مكوناته التأسيسية وأبعاده الأساسية، مجلة البحوث السياسية والإدارية، المجلد02، العدد02، 2013.

60. قمان عمر، معاش قويدر، أهمية تفعيل دور لجان التدقيق في تحسين بيئة عمل المدقق المحاسبي لتحقيق الافصاح المحاسبي، مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي، المجلد09، العدد02، 2022.

61. كربوعة أسماء، لجان التدقيق كأحد متطلبات تفعيل حوكمة المؤسسات، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية-العدد الاقتصادي، المجلد12، العدد02، 2018.

62. كنتور نعيمة، صلعة سمية، حمزة سايح، تقرير المدقق ومساهمته في تقييم الأداء المالي، مجلة النمو أحمد عمري، زين العابدين ماضي، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، مجلة العلوم الانسانية، المجلد21، العدد02، 2021، ص475. الاقتصادي المقاولاتية، مجلد04، العدد04، 2021.

63. لشلاش عائشة، بوعلي هيشام، لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد03، العدد01، 2017.
64. لطفاوي محمد عبد الباسط، مجلس المحاسبة أعلى هيئة رقابية على المال العام، مجلة دراسات وأبحاث، المجلد12، العدد03، 2020.
65. محمد لمين علون، مساهمة أليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة نور للدراسات الاقتصادية، المجلد05، العدد08، 2019.
66. مداح عبد الباسط، سعيدي يحي، مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد03، العدد10، 2017.
67. مروة مويسي، عجيلة محمد، ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر" رؤية مستقبلية"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد03، العدد01، 2018.
68. مسعود راضية، دور مجلس المحاسبة في حماية المال العام من الفساد المالي في التشريع الجزائري، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد03، العدد03، 2018.
69. مولود فضيل، لقمان مغراوي، مدى فعالية الحكم الرشيد في الجزائر: دراسة قياسية من منظور البنك الدولي في الفترة مابين2011-2019، المجلة الجزائرية للأمن والتنمية، المجلد 10، العدد03، 2021.
70. نوح لبوز، بوعلاق مبارك، تأثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد03، العدد02، 2019.
71. ولد باحو سمير، هيري أسيا، إلتزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على فعالية التدقيق الخارجي، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد06، العدد02، 2020.
72. يحي سعيدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، مجلد05، العدد01، 2012.

الملتقيات والمؤتمرات:

1. بوشقيفة حميد، بلقربوز مصطفى، دور حوكمة الشركات العائلية في تعزيز المسؤولية الاجتماعية وترسيخ أخلاقيات الأعمال، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات العائلية والتنمية المستدامة في الجزائر "تحت شعار الحوكمة الجيدة أساس التنمية المستدامة"، المركز الجامعي أحمد زبانة غيليزان، الجزائر، يومي 13 و14 نوفمبر 2018.

2. زرزار العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، ملتقى دولي بعنوان الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: الواقع، رهانات وأفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، يومي 08/07 ديسمبر 2010.
3. محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، يومي 15 و17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2012.

المواقع الالكترونية:

1. بارزان علي خضر خوشناو، دور لجان التدقيق في زيادة مصداقية التقارير المالية المعدة لتحديد وعاء ضريبة الدخل، 2016، متاح على الرابط التالي:
https://www.iasj.net/iasj/download/3aa94c4be0248ca3، تم الاطلاع عليه في:
2022/08/17، على الساعة 15:00.
2. محمد ترقو، التحليل الاحصائي الوصفي باستخدام درجة التبني(الموافقة)، متاح على الرابط التالي:
https://www.youtube.com/watch?v=kSp0oNJGD6w&list=PLF95nA9dvFzYwGAjgaY5gTnKys-Mg7ym9&index=10 ،تمت مشاهدة الفيديو بتاريخ : 2023/7/9، على الساعة 19:25.

النصوص القانونية والتنظيمية:

1. المرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر1432 الموافق لـ 27 يناير 2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ج.ر رقم 07، المؤرخة بتاريخ 28 صفر1432 الموافق لـ 2 فبراير 2011.
2. المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر1432 الموافق لـ 27 يناير 2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، ج.ر رقم07، المؤرخة في 28 صفر1432 الموافق لـ 2 فبراير 2011.
3. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22صفر1432 الموافق لـ 27 يناير2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ج.ر رقم07، المؤرخة في 28 صفر 1432 الموافق لـ 2 فبراير2011.
4. قانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية رقم 42، الصادرة في 28 رجب 1431 الموافق لـ 11 يوليو 2010.

5. وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، CARE، 2009.
6. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم (210-505-560-580).
7. وزارة المالية، مجلس المحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم (300-500-510-700).
8. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق رقم (520، 570، 610، 620).
9. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن لمعايير الجزائرية للتدقيق رقم (230، 501، 530، 540).

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

Ouvrage :

1. CGAP, Audit externe des institution de microfinance « Guide pratique »,les Impression Dumas à Saint-étienne, Volume1, 3édition, Paris, France, 2000.
2. JACQUES Renard, Théorie et Pratique de L'Audit Interne, EYROLLES édition d'organisation, 7édition, Paris.
3. Laurent Hervé, Philippe Peuch-Lestrade, Gabriel de Villepin, « la pratique de L'audit et du Contrôle Interne », Gualino Lextenso éditions, France, 2015.
4. Pierre SCHICK, Mémento d'audit interne « Méthode de conduite d'une mission », Dunod, Paris, 2007.

Thèse :

1. DJEKIDEL Yahia, Vers une information financière plus transparente : Etude approfondie de la comptabilité et de l'audit à travers les nouvelles réformes en Algérie « Audit légal d'une banque », thèse de Doctorat en sciences Economiques, 2016.
2. JI-YONG LEE, LA Gouvernance D'entreprise et L'hybridation : le Cas de L'ASIE, Thèse de Doctorat en sciences Economiques, Université MONTESQUIEU-BORDEAUX IV,

Ecole DOCTORALE de SCIENCES ECONOMIQUES, GESTION ET DEMOGRAPHIE (ED42), France, 2011.

3. KAZOUZ Rafika, Normalisation et pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie, thèse de Doctorat en sciences Economiques, université DJILALI LIABES DE SIDI BEL-ABBES, 2018.
4. Mamadou Toé, Diversité et Gouvernance des Entreprises « Contribution à la question de la représentativité des femmes dans les instances de Gouvernance et ses enjeux », Thèse de Doctorat en sciences de Gestion, Université PARIS-EST, France, 2012.
5. ZAAFRANE Mansouria, LA Qualité de L'Audit Externe Outil de Performance des Entreprises, Thèse de Doctorat en Science Financier et Comptabilité, 2018.

Articles :

1. BELGUET Youcef, La pratique du Commissariat aux Comptes en relation avec les Normes Internationale d'audit Cas : NAA 300/ Planification d'un audit d'états, Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale, volume12, Numéro24, 2017.
2. BOUMAZA Hayet, GUENDOUZI Brahim, La Nécessite d'une Comité D'audit Au Sein des Sociétés Cotées, Revue d'Economie et de Statistique Appliquée, Volume11, N°02, 2014.
3. DJEKIDEL Yahia, MESSAOUDI Abdelhadi, L'audit légal en Algérie : un développement vers l'adoption d'un référentiel national d'audit, Recherches économique et managériales, vol13, N°01, 2019.
4. Laid ZAGHLAMI, Société Civil « Médias et E-gouvernance », STRATEGIA, Revue des Etudes de Défense et de Prospective, Volume3, Numéro 1, 2016.
5. LAZREG Mohamed, fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise : Analyse de l'audit légal dans les entreprises Algériennes, Governance, Social Responsibility and Sustainable Development Review, volume 03, N°01, 2021.

6. Malika AMGHAR, Moussa BOUKRIF, LA gouvernance d'entreprise « Un concept ambivalent, quelle application pour le contexte algérien ? », Revue DIRASST, Numéro économique, V8, N3, 2017.
7. MOKHEFI Amine, pratique de l'audit opérationnel en milieu bancaire, journal of Industrial Economics, vol04, N°1, 2013.
8. RIGHA Ahmed Seghir, l'adoption des Normes internationales d'audit en Algérie peut-on faire des normes un levier pour la qualité d'audit, Revue des Recherches Economique et financière, volume8, N°1, 2021.
9. Vladimir Smirnov, Andrew Wait, Contracts incentives and Organization : Hart and Holmström Nobel Laureates, SSRN Eelectronic Journal, N°02, 2017.

الملاحق

ملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة، تدقيق ومراقبة

استمارة استبيان في إطار التحضير لأطروحة الدكتوراه

بسم الله الرحمان الرحيم.

تحية طيبة وبعد؛

في إطار إعداد أطروحتنا الموسومة بـ: **المعايير الجزائرية للتدقيقNAA، أداة لتفعيل حوكمة مؤسسات القطاع العمومي**، والتي نسعى من خلالها إلى معرفة الدور الذي تلعبه هذه المعايير في إرساء مبادئ حوكمة الشركات على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر، يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان من أجل دراسة أراءكم ووجهات نظركم المختلفة حول موضوع البحث، وكذلك من أجل الاستفادة من خبرتكم الكبيرة في هذا الميدان، لتتوضح الصورة أكثر أمامنا حول هذا الموضوع.

لذا نرجوا من سيادتكم التكرم والإجابة على هذه الاستمارة، ونحيطكم علما بأن المعلومات التي سنتحصل عليها ستستعمل لأغراض البحث العلمي فقط، وستحظى بالسرية التامة.

نشكركم مسبقا على الوقت الممنوح من حضرتكم للإجابة عن هذا الاستبيان، وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

من إعداد الباحثة:

حراث نخلة

المحور الأول: المعلومات الشخصية

الجنس	ذكر ☐	أنثى ☐		
العمر	أقل من 30 سنة ☐	من 30 إلى 40 سنة ☐	من 40 سنة فما فوق ☐	
المؤهل العملي	ليسانس ☐	ماستر ☐	ماجستير ☐	دكتوراه ☐	مستوى أخر ☐
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات ☐	من 5 إلى 10 سنوات ☐	من 10 إلى 15 سنة ☐	من15 سنة فما فوق ☐
المهنة	خبير محاسبي ☐	محافظ حسابات ☐	أستاذ جامعي ☐	إطار تدقيق أو محاسبة مؤسسة عمومية اقتصادية ☐
التخصص	مالية ☐	محاسبة ☐	تدقيق ☐	تخصص أخر ☐

المحور الثاني: التدقيق والحوكمة في المؤسسة العمومية الاقتصادية

الجزء الأول: استكشاف أهمية التدقيق الخارجي داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية:

الرقم	العبارات	الإجابات				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	لا يفرض القانون على المؤسسات العمومية الغير هادفة للربح تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها، بينما يلزم المؤسسات العمومية الاقتصادية بذلك.					
02	إن نفس شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي تنطبق على كل من المؤسسة العمومية الاقتصادية والمؤسسة الخاصة.					
03	تحترم المؤسسات العمومية الاقتصادية الأطر والإجراءات القانونية لتعيين المدقق الخارجي.					
04	يأخذ المدقق الخارجي مبادئ حوكمة الشركات بعين الاعتبار عند تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية.					
05	يواجه المدقق الخارجي صعوبات أكبر عند تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية بسبب أن جزءا منها مملوك للدولة					

	والأخر للخواص.					
06	تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في التخفيض من مخاطر عملية تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية.					

الجزء الثاني: استكشاف أهمية الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية:

01	يتمتع أعضاء مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر بالخبرة الكافية في مجال الحوكمة.					
02	تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر لبنود وشروط حوكمة الشركات.					
03	تعتمد المؤسسات العمومية الاقتصادية على نفس طرق نشر المعلومات للأطراف الخارجية التي تعتمد عليها المؤسسات الخاصة.					
04	ينقص المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر العديد من المتطلبات لتحسين حوكمتها.					
05	يوجد على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية قوانين وقواعد كافية لضبط النشاط وتحديد مسؤوليات كل العاملين داخل المؤسسة.					
06	تنطبق نفس خصائص ووظائف مجالس إدارة المؤسسات الاقتصادية الخاصة على مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية.					

المحور الثالث: التزام المدقق الخارجي بمبادئ حوكمة الشركات في تدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية.

الرقم	العبارات	الاجابات				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	من بين أهم المهام التي يقوم بها المدقق الخارجي هي فحص مدى التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة.					
02	يهتم المدقق الخارجي بالحفاظ على حقوق المساهمين داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية، من خلال مراقبة جميع مراحل نقل ملكية الأسهم وتسجيلها.					
03	يحق للمساهمين مساءلة المدقق الخارجي للتأكد من كفاءته والحصول كذلك على المعلومات الضرورية لهم في الوقت المناسب.					
04	يسعى المدقق الخارجي لإيجاد أكبر عدد من الأدلة التي تبرهن عدم تقصير مجلس الإدارة في الحفاظ على مصالح المؤسسة ومصالح المساهمين.					
05	على المدقق أن يتأكد من وجود عدل ومساواة في الحقوق والواجبات بين جميع حملة الأسهم.					
06	يقضي التدقيق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية على التسيب الموجود في تلك المؤسسات باعتبارها ملكا للدولة، حيث يزيد تقريره من نزاهة وشفافية قوائمها المالية.					
07	يمكن للمساهمين داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية اللجوء إلى مدققين من غير المدقق الرئيسي للمؤسسة من أجل الكشف عن مدى مصداقيته ونزاهته وموضوعيتة في العمل.					
08	يمكن للمدقق أن يتدخل في عملية توزيع الأرباح من أجل التأكد من حصول كل شريك على نصيبه حسب الحصص المساهم بها.					

09	يتحمل المدقق الخارجي بعد المصادقة على القوائم المالية مسؤولية إفصاح المؤسسة العمومية الاقتصادية عنها، من أجل القضاء على عدم تماثل المعلومات.					
10	يتحقق المدقق الخارجي من كافة الامتيازات المقدمة للمدراء وغيرهم وأنها ليست مبنية على تلاعب أو تضخيم في المبالغ.					
11	يجدر بالمدقق الخارجي التأكد من التزام المؤسسة العمومية الاقتصادية بقواعد الافصاح المالي والمحاسبي.					

المحور الرابع: دور معايير التدقيق الجزائرية NAA في ضمان وجود أساس فعال لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية.

الرقم	العبارات	الاجابات				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تساهم رسالة المهمة في تقليص فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي وكل من الإدارة والمساهمين.					
02	طلبات التأكيد الخارجية التي يرسلها المدقق الخارجي معيار جيد لقياس درجة شفافية حسابات المؤسسات العمومية الاقتصادية.					
03	لا تؤثر الأحداث الواقعة بعد تاريخ الاقفال الحسابات على رأي المدقق ودقة تقريره.					
04	يمكن للمدقق أن يطلب من إدارة المؤسسة أن تقدم له تقريرا مفصلا تصرح فيه عن مدى التزامها بمبادئ الحوكمة أثناء إعداد قوائمها المالية.					
05	يمكن للمدقق الخارجي أن يحدد من خلال ما جمعه من عناصر مقنعة واعتبارات خاصة مدى التزام المؤسسة العمومية الاقتصادية بمبادئ وشروط الحوكمة.					
06	يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان جميع الجوانب الخاصة بالحوكمة عند التخطيط لمهمته.					
07	يمكن للمدقق الخارجي قراءة مختلف الاختلالات والانحرافات					

	في الحسابات بمجرد اطلاعه على الأرصدة الأولية والتقديرات المحاسبية.					
08	يعد المدقق الخارجي تقريرا أخر إضافة لتقرير الرئيسي يبدي فيه رأيه حول حوكمة المؤسسة محل التدقيق.					
09	يلجأ المدقق الخارجي إلى استخدام الإجراءات التحليلية كلما كانت نسبة الشك المهني لديه حول إمكانية وجود انحرافات جوهرية في حسابات المؤسسة مرتفعة، بينما يلجأ إلى عملية السبر كلما كانت تلك النسبة أقل.					
10	يمكن عزل وإقالة المدقق الخارجي في حالة عدم اكتشافه للمخاطر التي تهدد استمرارية المؤسسة منذ بداية عهدته الأولى.					
11	يحمل المدقق الخارجي كل من المدقق الداخلي والخبير الذي يعينه، جزءا من المسؤولية في حالة فشله في الكشف عن بعض الانحرافات.					
12	تعتبر الوثائق التي يجمعها المدقق الخارجي أثناء مهمته سرية ولا يمكن لأحد الاطلاع عليها حتى المساهمين.					

في الأخير حسب رأيكم:

1- هل ساهمت المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، في زيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح في عمل المدقق؟

.....

.....

.....

2- ما هو السبب الرئيسي في عدم تبني باقي المعايير لحد الساعة؟

.....

.....

.....

3- هل هناك أي ملاحظات حول الموضوع يمكن إضافتها؟

.....

.....

.....

الملحق:

يحتوي هذا الملحق على جميع المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم تبنيها لحد الساعة والتي تم الاعتماد عليها في اعداد المحور الأخير لمعرفة مدى مساهمتها في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية.

1-المعيار رقم**210**: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.	9-المعيار رقم **520**: الإجراءات التحليلية.
2-المعيار رقم **505**: التأكيدات الخارجية.	10- المعيار رقم **570**: استمرارية الاستغلال.
3-المعيار رقم **560**: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات.	11-المعيار رقم **610**: استخدام أعمال المدققين الداخليين.
4-المعيار رقم **580**: التصريحات الكتابية.	12-المعيار رقم **620**: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.
5-المعيار رقم**500**: العناصر المقنعة.	13- المعيار رقم **230**: وثائق التدقيق.
6-المعيار رقم **300**: تخطيط تدقيق الكشوف المالية.	14-المعيار رقم **501**: العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة.
7-المعيار رقم **510**: مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية.	15-المعيار رقم**530**: السبر في التدقيق.
8-المعيار رقم **700**: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.	16-المعيار رقم **540**: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.

وفي الأخير شكرا جزيلا وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

ملحق رقم (02): مخرجات برنامج SPSS

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
ثاني_محور	52,150	71	,000	32,59722	31,3509	33,8436

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
X	62,051	124	,000	16,25600	15,7375	16,7745

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
y	41,912	124	,000	13,24000	12,6147	13,8653

Corrélations

		تدقيق	حوكمة
تدقيق	Corrélation de Pearson	1	,397**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	125	125
حوكمة	Corrélation de Pearson	,397**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	125	125

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
ثالث_محور	56,926	71	,000	28,95833	27,9440	29,9727

Récapitulatif des modèles[b]

					Modifier les statistiques				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,326[a]	,107	,099	2,77980	,107	14,669	1	123	,000

a. Prédicteurs : (Constante), z

b. Variable dépendante : X

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	113,349	1	113,349	14,669	,000[b]
	de Student	950,459	123	7,727		
	Total	1063,808	124			

a. Variable dépendante : X

b. Prédicteurs : (Constante), z

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Intervalle de confiance à 95,0% pour B		Statistiques de colinéarité	
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.	Borne inférieure	Borne supérieure	Tolérance	VIF
1	(Constante)	12,222	1,853		6,594	,000	8,553	15,890		
	z	,223	,058	,326	3,830	,000	,108	,338	1,000	1,000

a. Variable dépendante : X

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques				Sig
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Variati F
1	,386[a]	,149	,137	4,00996	,149	12,269	1	70	

a. Prédicteurs : (Constante), رابع_محور

b. Variable dépendante : ثالث_محور

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	197,290	1	197,290	12,269	,001[b]
	de Student	1125,585	70	16,080		
	Total	1322,875	71			

a. Variable dépendante : ثالث_محور

b. Prédicteurs : (Constante), رابع_محور

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Intervalle de confiance à 95,0% pour B		Statis coli
		B	Erreur standard	Bêta			Borne inférieure	Borne supérieure	Tolérance
1	(Constante)	18,261	3,939		4,636	,000	10,406	26,117	
	رابع_محور	,355	,101	,386	3,503	,001	,153	,557	1,00

a. Variable dépendante : ثالث_محور

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques				S Varia
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	
1	,349[a]	,122	,109	2,67560	,122	9,707	1	70	

a. Prédicteurs : (Constante), رابع_محور

b. Variable dépendante : تدقيق

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	69,492	1	69,492	9,707	,003[b]
	de Student	501,119	70	7,159		
	Total	570,611	71			

a. Variable dépendante : تدقيق

b. Prédicteurs : (Constante), رابع_محور

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Intervalle de confiance à 95,0% pour B		Statistiques de colinéarité	
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.	Borne inférieure	Borne supérieure	Tolérance	VIF
1	(Constante)	11,232	2,628		4,274	,000	5,990	16,474		
	رابع_محور	,211	,068	,349	3,116	,003	,076	,346	1,000	1,000

a. Variable dépendante : تدقيق

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
في الجزائرية التدقيق معايير ساهمت هل المصالح وأصحاب المساهمين ثقة زيادة المدقق هل في	125	,00	3,00	1,2000	,84242
N valide (liste)	125				