

دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات
-دراسة حالة الجزائر -

إعداد الطالبة:

تحت إشراف:

بن شهيدة فضيلة

الدكتور. رمضان محمد

لجنة المناقشة

أ.د. العيد محمد	أستاذ	جامعة مستغانم	رئيسا
د. رمضان محمد	أستاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم	مقررا
د. تيفالي بن يونس	أستاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم	ممتحنا
د. غريسي العربي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة معسكر	ممتحنا
د. محمد عيسى محمد محمود	أستاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم	ممتحنا
د. غلاي نسيم	أستاذة محاضرة (أ)	المركز الجامعي عين تيموشنت	ممتحنة

السنة الجامعية: 2016-2017

الشكر

الحمد لله والشكر لله سبحانه وتعالى على توفيقى وإعانتى فى إنجاز وإتمام هذا العمل المتواضع

أتقدم بالشكر الجزيل والعرفان والتقدير والإمتنان إلى المشرف الدكتور رمضانى محمد على نصائحه وتوجيهاته وعلى تواضعه وحرصه على إتمام هذا العمل

كما أتقدم بأسمى عبارات التقدير والإحترام إلى الأستاذ الدكتور العيد محمد

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل الأساتذة المحترمين أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل

دون أن أنسى أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدنى على إنجاز وإتمام هذا العمل

الإهداء

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقها، إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلها

إلى والدي

إلى من إنتظر هذا اليوم بشغف فلك كل حي وإحترامي، إلى من علمي معنى الكفاح

إلى والدي

إلى جدتي أطال الله في عمرهما

إلى إخوتي: صارة، أحمد، أحمد

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال التطرق إلى دوره في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات وذلك عن طريق تحقيق جودة المعلومة بالإعتماد على معايير تقارير التدقيق؛ بالإضافة إلى دوره في التخفيض من تضارب المصالح بين كل من الإدارة والمساهمين من خلال إلزامه بمعايير التدقيق وتدعيم إستقلاليته بعدم تدخل الإدارة في أداء مهامه، وبإعتبار مهام المدقق الخارجي مرتبطة بأعمال الآخرين فهو مسؤول قانونيا عن صحة المعلومات الواردة في تقريره؛ إضافة إلى تضيق الفجوة بينه وبين مستخدمي القوائم المالية من خلال تحلي المدقق الخارجي بالشك المهني وبذل العناية المهنية.

وبإسقاط موضوع الدراسة على البيئة الجزائرية من خلال توزيع إستمارة إستبيان، لوحظ أن الجزائر بدأت في توفير المتطلبات القانونية من خلال إصدار القانون 10-01 والقرارات المكملة له وميثاق الحكم الراشد سنة 2009 والنظام المحاسبي المالي سنة 2007 وذلك نظرا لإرتكاز معظم أفراد العينة والمتمثلين في المهنيين على هذه المتطلبات في تبرير إجاباتهم، وفي الأخير تم التوصل إلى أن هناك إرتباط في مجمله متوسط بين المدقق الخارجي والمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، التدقيق الخارجي، المساهمين، تقارير التدقيق، جودة المعلومة.

Résumé :

Cette étude vise à identifier le rôle qui joué l'audit externe pour activer les principes de gouvernance d'entreprise, en abordant son rôle pour limiter le problème de l'asymétrie des l'informations à travers de la qualité de l'information en basant sur les normes des rapports d'audit ; l'auditeur en plus de son rôle dans la réduction des conflits d'intérêts entre la l'administration et les actionnaires à travers le respect des normes d'audit et le renforcement de sa indépendance impliquant la non immixtion de l'administration dans l'exercice de ses missions qui, en se rapportant au travail d'autrui , il engage sa responsabilité juridique quant à véracité des informations contenues dans son rapport; en plus de réduire de gap entre lui et les utilisateurs des états financiers, l'auditeur externe devrait faire preuve d'incertitude professionnelle et de conscience professionnelle.

La projection de l'objet de cette étude sur l'environnement algérien en distribuant une questionnaire, on observe que l'Algérie a commencé pour fournir les exigences juridiques à travers la promulgation de la loi 10-01 et les décisions complémentaires ainsi que la Charte de bonne gouvernance en 2009, et le système de comptabilité financière en 2007, Et au vu de l'appui de la majeure parti des professionnels sur ces exigences dans la justification de leurs

réponses, Enfin nous avons conclu qu'il y'a une corrélation globalement moyenne entre l'auditeur externe et les principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE.

Mots-clés: Gouvernance d'entreprise, audit externe, actionnaires, rapports d'audit, qualité de l'information.

Abstract :

This study aims to identify the rôle played by external audit in activation of corporate governance principles by addressing its rôle in reducing the problem of information asymmetry by achieving the quality of information based on standards audit reports; the auditor in addition to its rôle in reducing conflicts of interest between the administration and the shareholders through the respect of the auditing standards and the reinforcement of its independence implying the non interference of the administration in the exercise of function, as the tasks of external auditors relation to the work of others, He is legal responsibility for the health information contained in its report; in addition to reducing the gap between it and the users of the financial statements, Through the external auditor should demonstrate professional uncertainty and professional conscience.

By dropping the subject of the study on the Algerian environment through the distribution of a questionnaire, It was noted that Algeria started to provide exigences légaux through the issuance of Law 10-01 and its supplementary resolutions, The Charter of Goog Governance in 2009 and the Financial Accounting System in 2007, In view of the support of most professionals on these requirements in the justification of their answers ; Finally, We concluded that there was an medium correlation between the External Auditor and the Corporate Governance Principles OECD.

Keywords: Corporate Governance, External Audit, Shareholders, Audit Reports, Quality of Information.

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

II.....	الشكر
III.....	الإهداء
IV.....	ملخص
XV- XIV.....	قائمة الجداول
XVI.....	قائمة الأشكال
XVIII.....	قائمة المختصرات
XX.....	قائمة الملاحق
أ-ك.....	مقدمة عامة
12.....	الفصل الأول: حوكمة الشركات -الجوانب النظرية والممارسات الحالية-
13.....	مقدمة الفصل:
14.....	المبحث الأول: طبيعة حوكمة الشركات
14.....	المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات
14.....	الفرع الأول: أسباب ظهور مفهوم حوكمة الشركات
16.....	الفرع الثاني: تعريف حوكمة الشركات
19.....	الفرع الثالث: خصائص حوكمة الشركات
21.....	المطلب الثاني: أهداف وأهمية حوكمة الشركات
21.....	الفرع الأول: أهداف حوكمة الشركات
23.....	الفرع الثاني: أهمية حوكمة الشركات
26.....	المطلب الثالث: محددات نظام حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها

26	الفرع الأول: نظام حوكمة الشركات
28	الفرع الثاني: محددات نظام حوكمة الشركات
30	الفرع الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم الحوكمة
32	المطلب الرابع: ركائز حوكمة الشركات
34	المبحث الثاني: تطبيقات حوكمة الشركات
34	المطلب الأول: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات
35	الفرع الأول: نظرية حقوق الملكية (Théorie des droits de propriété)
36	الفرع الثاني: نظرية الوكالة (Théorie d'Agence)
43	الفرع الثالث: نظرية تكاليف الصفقات (Théorie des coûts de transaction)
47	الفرع الرابع: نظرية التجذر (Théorie de l'enracinement)
50	الفرع الخامس: نظرية العقد (Théorie de contrat)
53	المطلب الثاني: تجارب الدول في تطبيق حوكمة الشركات
59	المطلب الثالث: آليات حوكمة الشركات
69	المبحث الثالث: مبادئ حوكمة الشركات
69	المطلب الأول: مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية
85	المطلب الثاني: مبادئ البنك الدولي
87	المطلب الثالث: مبادئ لجنة بازل
90	خاتمة الفصل
91	الفصل الثاني: الإطار العام للتدقيق الخارجي
92	مقدمة الفصل
93	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

93	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق
98	المطلب الثاني: تعريف التدقيق
101	المطلب الثالث: أهداف التدقيق وأهميته
101	الفرع الأول: أهداف التدقيق
105	الفرع الثاني: أهمية التدقيق
108	المبحث الثاني: خصائص التدقيق الخارجي
108	المطلب الأول: أنواع التدقيق
120	المطلب الثاني: فروض التدقيق
125	المطلب الثالث: إلتزامات المدقق الخارجي
125	الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي
127	الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي
130	الفرع الثالث: صفقات المدقق الخارجي
131	المبحث الثالث: إجراءات تنفيذ عملية التدقيق الخارجي
131	المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق الخارجي
142	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
150	المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات
155	المطلب الرابع: تقرير المدقق الخارجي
164	خاتمة الفصل
166	الفصل الثالث: التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات
166	مقدمة الفصل
167	المبحث الأول: مسؤوليات المدقق الخارجي ودورها في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية

المطلب الأول: مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها	168
الفرع الأول: مفهوم فجوة التوقعات	168
الفرع الثاني: مكونات فجوة التوقعات	168
المطلب الثاني: دراسة إنتقادية لمسؤوليات المدقق الخارجي	171
الفرع الأول: مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش	171
الفرع الثاني: مدى مسؤولية المدقق الخارجي في إكتشاف التصرفات غير القانونية	176
الفرع الثالث: مدى مسؤولية المدقق الخارجي في معرفة قدرة الشركة على الإستمرار	178
المطلب الثالث: بعض الحلول لتفعيل دور المدقق الخارجي في التقليل من فجوة المسؤولية	179
المبحث الثاني: دور المدقق الخارجي في تخفيض عدم تماثل المعلومات	192
المطلب الأول: مشكلة عدم تماثل المعلومات	193
المطلب الثاني: خصائص جودة المعلومات المحاسبية	196
الفرع الأول: تعريف جودة المعلومات المحاسبية	196
الفرع الثاني: خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	197
المطلب الثالث: دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة والمصدقية في المعلومات المحاسبية	203
الفرع الأول: الإفصاح عن المعلومات المحاسبية	203
الفرع الثاني: معايير جودة المعلومات المحاسبية	205
الفرع الثالث: دور تقرير المدقق الخارجي في التقليل من عدم تماثل المعلومات	206
المبحث الثالث: دور المدقق الخارجي في تخفيض تضارب المصالح بين مختلف الأطراف ذات العلاقة	222
المطلب الأول: إلتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المتعارف عليها	223
المطلب الثاني: المسؤوليات القانونية للمدقق الخارجي	237
المطلب الثالث: تدعيم إستقلالية المدقق الخارجي	241

251	خاتمة الفصل
253	الفصل الرابع: تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات
253	مقدمة الفصل:
254	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
255	المطلب الأول: خصائص مجتمع الدراسة
256	المطلب الثالث: حدود الدراسة وصعوباتها
256	الفرع الأول: حدود الدراسة
257	الفرع الثاني: صعوبات الدراسة
257	المبحث الثاني: أدوات الدراسة
258	المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان
260	المطلب الثاني: هيكل الاستبيان
261	المطلب الثالث: ثبات وصدق الاستبيان
261	الفرع الأول: ثبات الاستبيان
261	الفرع الثاني: صدق الاستبيان
270	المبحث الثالث: تفرغ الاستبيان ومناقشة النتائج
270	المطلب الأول: تفرغ الاستبيان
270	الفرع الأول: الأساليب الإحصائية
271	الفرع الثاني: التحليل الوصفي لنتائج الدراسة
291	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة
305	المطلب الثالث: إختبار الفرضيات
305	الفرع الأول: إختبار معايير المعلومات العامة إلى الفرضيات

فهرس المحتويات

318	الفرع الثاني: إختبار الفرضية والإجابة على الأسئلة الفرعية
323	خاتمة الفصل:
325	خاتمة عامة
333	قائمة المراجع
350	الملاحق

فهرس

الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-II)	التطور التاريخي للتدقيق	96
(2-II)	تطور أهداف التدقيق	101
(3-II)	المقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي	114-113
(4-II)	أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي	115
(1-IV)	الإحصائيات المتعلقة بإستمارة الإستبيان	255
(2-IV)	مقياس ليكارت الخماسي	258
(3-IV)	مقياس ترتيبي للمتوسط الحسابي يحدد درجة الأهمية وفق مقياس ليكارت	258
(4-IV)	نتائج الفاكرونباخ لقياس ثبات الإستبيان	260
(5-IV)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور	262
(6-IV)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور	263
(7-IV)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور	264
(8-IV)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور	265
(9-IV)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية للمحور	266
(10-IV)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس والدرجة الكلية للمحور	267
(11-IV)	معامل الارتباط بين درجة كل محور من محاور الإستبيان والدرجة الكلية للإستبيان.	268
(12-IV)	توزيع العينة حسب الجنس	270
(13-IV)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	271
(14-IV)	توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي	273
(15-IV)	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	274
(16-IV)	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	275
(17-IV)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	276
(18-IV)	التحليل الوصفي للمحور الأول	277

فهرس الجداول و الأشكال

280-279	التحليل الوصفي للمحور الثاني	(19-IV)
282	التحليل الوصفي للمحور الثالث	(20-IV)
284	التحليل الوصفي للمحور الرابع	(21-IV)
286-285	التحليل الوصفي للمحور الخامس	(22-IV)
289-288	التحليل الوصفي للمحور السادس	(23-IV)
291	نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الأول	(24-IV)
293	نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني	(25-IV)
296	نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثالث	(26-IV)
298	نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الرابع	(27-IV)
300	نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الخامس	(28-IV)
302	نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور السادس	(29-IV)
305	نتائج الفرضية القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى الجنس	(30-IV)
307	نتائج الفرضية القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى العمر	(31-IV)
309	نتائج الفرضية القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى المستوى العلمي	(32-IV)
311	نتائج الفرضية القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات افراد العينة تعزى إلى التخصص	(33-IV)
313	نتائج الفرضية القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى الوظيفة	(34-IV)
316	نتائج الفرضية القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى الخبرة المهنية	(35-IV)
318	الإحصاء الأحادي البسيط	(36-IV)
318	الإختبار الأحادي البسيط T-test	(37-IV)

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-I)	خصائص حوكمة الشركات	21
(2-I)	نظام حوكمة الشركات	27
(3-I)	محددات حوكمة الشركات	29
(4-I)	الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	30
(5-I)	ركائز حوكمة الشركات	33
(6-I)	مشاكل نظرية الوكالة	42
(7-I)	توضيح نظرية العقد	52
(8-I)	آليات حوكمة الشركات	68
(9-I)	مبادئ حوكمة الشركات	84
(1-II)	أنواع التدقيق	120
(2-II)	مراحل تنفيذ عملية التدقيق الخارجي	163
(1-III)	مكونات فجوة التوقعات	169
(2-III)	دور التدقيق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات	191
(3-III)	صور عدم تماثل المعلومات	194
(4-III)	علاقة المدقق الخارجي بتخفيض عدم تماثل المعلومات	221
(5-III)	معايير التدقيق المتعارف عليها	235
(6-III)	العلاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات	250
(1-IV)	نوعية قوة معامل الارتباط سبيرمان	261
(2-IV)	تمثيل أفراد العينة حسب الجنس	271
(3-IV)	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب العمر	272
(4-IV)	تمثيل أفراد العينة حسب المستوى العلمي	273
(5-IV)	تمثيل أفراد العينة حسب التخصص	274
(6-IV)	تمثيل أفراد العينة حسب الوظيفة	275
(7-IV)	تمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	276

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CICA	Canadian Institute of Certified Public Accountants
CIPE	Center for International Private Enterprise
FASB	Financial Accounting Standards Board
FRC	Financial Reporting Council
GCGF	Global Corporate Governance forum
IAASB	International Auditing and Assurance Standard Board
IAS	International Accounting Standard
IFRS	International Financial Reporting Standard
IFACI	Institut Français des Auditeurs et des Contrôleurs Internes
IFC	International Finance Corporation
IIA	Institute of Internal Auditors
ISA	International Standard on Auditing
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OMC	Organisation Mondiale du Commerce
ROSC	Report on the Observance of Standards and Codes
SEC	Securities Exchange Commission
SCF	Système Comptable Financier
SOX	Sarbanes –Oxley act
SPSS	Statistical Package for Social Science
TCE	Transaction Cost Economic
NCFF	National Committee for the reduction of Fraud in the Financial statements

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	إستمارة الإستبيان	357-352
02	إختبار "مان-وتني" "Mann-Whitney" لمعيار الجنس	358
03	إختبار "كروسكال-والاس" "Kruskal-Wallis" لمعيار العمر	360-359
04	إختبار "كروسكال-والاس" "Kruskal-Wallis" لمعيار المستوى التعليمي	361-360
05	إختبار "كروسكال-والاس" "Kruskal-Wallis" لمعيار التخصص	362-361
06	إختبار "كروسكال-والاس" "Kruskal-Wallis" لمعيار الوظيفة	363-362
07	إختبار "كروسكال-والاس" "Kruskal-Wallis" لمعيار الخبرة المهنية	364-363

قائمة الملاحق

مقدمة عامة

بسبب التغيرات التي طرأت على العالم من التطورات العلمية والتكنولوجية، لعل من أهمها ظاهرة العولمة وتحرير التجارة العالمية وفتح الحدود والقيود أمام تدفقات رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم عن طريق بروز الشركات متعددة الجنسيات وإنفصال الملكية عن الإدارة، وهذه الأخيرة إنعكس أثرها على زيادة مسؤوليات إدارة الشركات وذلك لتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.

أعقب كل هذه التغيرات إنهيارات إقتصادية وأزمات وفضائح مالية، كفضيحة (Watergate) في الولايات المتحدة الأمريكية ويرجع سببها إلى فشل الرقابة المالية في الشركات والشروع في السرقة ومحاولة التغطية عليها بتقديم الرشاوي لبعض المسؤولين مما استدعى إلى إصدار قانون مكافحة ممارسات الفساد سنة 1977، كما حدث في العقدين الأخيرين أزمة جنوب شرق آسيا سنة 1997 التي يمكن وصفها بأنها أزمة ثقة، وآخرها أزمة سنة 2008 التي أدت إلى إنهيار كبريات الشركات العالمية -خاصة الشركات الأمريكية منها- إرتبط إنهيار هذه الشركات بإفتقاد إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارات وكذلك إحتلال هياكل التمويل الذي نتج عنها عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لمواجهة الإلتزامات المترتبة عليها. كما تم إغلاق أكبر شركات التدقيق في العالم وهي شركة آرثر أندرسون Arthur Anderson التي قامت بإرتكاب أخطاء مهنية كبيرة وإصدار تقارير التدقيق المضللة. مما أدى إلى تعرضها لدفع غرامات مالية، ونتج عنه إفتقاد الثقة في مهنة التدقيق الخارجي نتيجة عدم صحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية والمصادق عليها من قبل المدقق الخارجي وبالتالي فقدان المعلومات جودتها .

بالإضافة إلى ذلك نقص الشفافية والإفصاح المناسب الذي نتج عنه عدم إظهار المعلومات المحاسبية للوضعية الحقيقية للشركة، مما دفع بالإقتصاديات المتقدمة والناشئة للحد من هذه الممارسات السلبية الإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وذلك بهدف زيادة الثقة في إقتصادياتها وتعميق دور الأسواق المالية وتشجيع زيادة الإستثمارات من خلال الحفاظ على حقوق ومصالح جميع الأطراف.

يعبر مفهوم الحوكمة بشكل عام كمجموعة من الإجراءات والعمليات والقوانين والركائز التي يتم من خلالها مراقبة الشركات والتحكم بها، بحيث يتضمن الإطار العام لحوكمة الشركات تحديد وتوزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في الشركة من مجلس الإدارة ومدراء ومساهمين وغيرهم من أصحاب

المصلحة، وبالتالي تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق الجودة في الأداء عن طريق مراقبة تصرفات الإدارة (المسيرين) فيما يتعلق بإستغلال الموارد المتاحة للشركة بما يحقق عوائد تعود بالنفع لكافة أطراف الشركة .

ولتحقيق هذا المفهوم أصدر مركز المشروعات الدولية الخاصة تقريراً حول حوكمة الشركات حدد فيه مختلف مبادئ ممارسة الإدارة الرشيدة بالشركات والقطاعات الاقتصادية، بالإضافة إلى إسهامات البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، كما أصدرت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية سنة 1999 مبادئ حوكمة الشركات وتم تعديلها في 2004، المتمثلة في ستة (6) مبادئ التالية: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات، حفظ حقوق المساهمين، المعاملة العادلة للمساهمين، الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات العلاقة أو الصلة بالشركة، الإفصاح والشفافية ومسؤوليات مجلس الإدارة، وكذلك هذه المنظمة معنية بمساعدة الدول الأعضاء وغير الأعضاء بها، بالإضافة إلى تطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات بكل من الشركات العامة والخاصة.

بسبب الإخفاقات وأحداث الفشل الجسيمة حمل المدقق الخارجي مسؤولية ذلك بحجة الإهمال والتقصير في أداء واجباته، كما أن المستفيدين من خدمات التدقيق الخارجي كانوا يتوقعون من المدقق الخارجي إكتشاف جميع الأخطاء الجوهرية وتقديم تقارير تثبت الوضعية الحقيقية للشركة، وفي الحقيقة هذا ليس فشل في مهنة التدقيق الخارجي وإنما أيضا فشل في نظام حوكمة الشركات، وباعتبار أن حوكمة الشركات هي مجموعة من العلاقات التعاقدية بين مختلف أطراف الشركة، نتج عنها تضارب المصالح بين أطراف التعاقد وهنا جاء دور المدقق الخارجي في التخفيض من هذا التضارب وحماية مصالح حملة الأسهم، كما عمل المدقق الخارجي على تقليص حدة المشاكل المرتبة على عدم تماثل المعلومات وتأثيرها على القوائم المالية، مما يساعد على ترشيد قرارات المستثمرين وزيادة الثقة بالشركة.

يعتبر المدقق الخارجي جزءاً من إطار حوكمة الشركات، حيث يعمل كآلية تمكن من المحاسبة عن المسؤوليات التي يتحملها كل الأطراف ذات العلاقة بالشركة، حيث تمثل طريقة لقياس ورقابة الإدارة لضمان قيام المديرين بتوظيف أصول الشركة بما يخدم مصالح الشركة ومساهميها. بإعتبار أن المدقق الخارجي يمثل الجهة الإشرافية المكلفة للقيام بعمليات حوكمة الشركات. إن المتتبع للتدقيق الخارجي يتبين له أهمية هذا في الرقابة على الشركات، وتظهر هذه الأهمية من خلال المهام الموكلة للمدقق الخارجي والدور الذي يلعبه في إضفاء

مقدمة عامة

الثقة والمصداقية على المعلومات المالية التي تنشرها الشركات، وذلك من خلال تقريره الذي ييدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى صدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للشركة ونتائج نشاطها.

رغم أن معظم الأزمات المالية والإقتصادية حدثت في الدول المتقدمة إلا أن أثرها وصل إلى الدول النامية وذلك بسبب العلاقات والاتفاقيات الإقتصادية المبرمة بين الدول والأسواق المالية، مما دفعها إلى إصلاح منظومتها المحاسبية والتدقيقية وإعتمادتها على ممارسات حوكمة الشركات.

ولمواكبة هذه التطورات وحل المشكلات المعاصرة يجب على الشركات أن تغير الطريقة التي تعمل بها، كما يجب على الحكومات أن تنشئ إطار تشريعي مناسب لذلك، لذا إتبع المشرع الجزائري سياسة إصلاح شاملة لمنظومته القانونية لمست العديد من الميادين، غير أن أبرزها يبقى الميدان الإقتصادي حيث شهد إصدار العديد من القوانين من بينها إصدار القانون رقم 10-01 المعدل والمتمم للقانون 91-08 المتعلق بمهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي وكذلك إصدار ميثاق الحكم الراشد سنة 2009.

مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن يؤثر التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في ظل حتمية تبنيها من قبل الشركات الجزائرية؟

تندرج ضمن الإشكالية السابقة مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما ضرورة تبني حوكمة الشركات في ظل التغيرات الحالية؟
- 2- إلى أي مدى يمكن الإعتماد على رأي التدقيق الخارجي؟
- 3- كيف يساهم التدقيق الخارجي في ضمان الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات وتفعيلها بإعتباره أداة رقابة؟
- 4- ما هو واقع تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من طرف المدقق الخارجي في الشركات الجزائرية؟

الفرضيات:

مقدمة عامة

قصد معالجة الإشكالية تمت صياغة جملة من الفرضيات التالية:

- 1- تحتل مبادئ حوكمة الشركات وممارستها أهمية كبيرة تتزايد مع مرور الزمن وتتصاعد أهميتها في الدول النامية بعد أن لاقت قبولا واسعا في الدول المتقدمة خاصة بعد ظهور الأزمات المالية.
- 2- يعتبر رأي المدقق الخارجي النتيجة النهائية من عملية التدقيق وذلك من خلال إتباع جملة من الخطوات.
- 3- هناك علاقة تبادلية بين كل من التدقيق الخارجي ومبادئ حوكمة الشركات.
- 4- يسعى المدقق الخارجي إلى تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية في الشركات الجزائرية.

أهمية الدراسة:

على ضوء ما سبق يمكن إبراز أهمية البحث في الآتي:

- تنبع أهمية الدراسة من خلال الأهمية التي تكتسبها مهنة التدقيق الخارجي في الإقتصاد من خلال الدور الرقابي الذي تمارسه على أعمال الشركات والهيئات المختلفة التي يجبرها القانون على تعيين المدقق الخارجي، والدور الذي يلعبه رأيه الفني المحايد في إضفاء الثقة على القوائم المالية، ونظرا لهذا الدور والأهمية تنادي مبادئ حوكمة الشركات.

- تعتبر معايير التدقيق الخارجي المبادئ العامة التي تنظم عملية التدقيق، بإستخدام إجراءات معينة للوصول إلى الأهداف الواجب تحقيقها من وراء عملية التدقيق، ولا شك أن تطور مفاهيم التدقيق الخارجي والمعايير الخاصة به مؤخرا، كل هذا أدى إلى الإهتمام بمبادئ حوكمة الشركات.

- بعد إصدار الجزائر لميثاق الحكم الراشد عملت على إدخال جملة من الإصلاحات في مجال المحاسبة والتدقيق في ظل الإصدارات القانونية التي عرفت في الآونة الأخيرة، تسعى من وراءها إلى تهيأت الأرضية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

أهداف الدراسة:

- 1- توضيح مفهوم ودوافع ومبادئ حوكمة الشركات.

مقدمة عامة

2- إظهار المهام الموكلة للمدقق الخارجي، مما يدفعنا لدراسة وتحليل المسؤوليات المختلفة التي يواجهها أثناء ممارسته لمهامه.

3- إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات بهدف دفع المتعاملين والإدارة على حد سواء للاهتمام بهذا الجانب والاستغلال الأمثل للتدقيق الخارجي، خصوصا في ترشيد خطوات الشركات نحو محاربة كل صور الفساد، وتقليل قدر الإمكان من الانحرافات التي تنشأ بين ما تصبوا إليه والواقع.

4- التعرف على مدى إلزام المدقق الخارجي بمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية ودوره في تفعيلها بهدف تحسين أداء الشركات الجزائرية وزيادة الثقة بنتائجها.

دوافع الدراسة:

1- الأسباب الموضوعية:

- إرتباط الموضوع بمجال التخصص "التدقيق والنظام المحاسبي المالي".
- عدم الإهتمام بالتطورات التي مست مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل موضوع حوكمة الشركات رغم حاجة الإقتصاد الوطني إلى ذلك في ظل تحولها إلى نظام إقتصاد السوق والانفتاح على الإقتصاد العالمي.
- إنتشار ظاهرة الفساد وما إنجر عنها من إختيارات كبرى الشركات بسبب القصور في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.
- يعتبر موضوع حوكمة الشركات من المواضيع الهامة على الساحة المحلية و الدولية.

2- الأسباب الشخصية:

- الرغبة والميل الشخصي للإهتمام بالبحث في ميدان التدقيق الخارجي.
- المساهمة في إثراء المكتبة الوطنية ببحوث حول مهنة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات.
- معرفة ما إذا كان المدقق الخارجي يدرك مفهوم حوكمة الشركات والمبادئ التي تعتبر جوهر هذا المفهوم.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تهتم هذه الدراسة بالتدقيق الخارجي ودوره في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وعليه تم الإهتمام بالمبادئ الصادرة عن الهيئات الدولية، كما تطرقنا إلى بعض التجارب الدولية في مجال حوكمة الشركات، بما فيها تجربة الجزائر بإصدارها ميثاق الحكم الراشد سنة 2009 بالتعاون مع الهيئات الدولية. إضافة إلى إجراء مسح وطني من خلال إستبيان مقدم لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين.

الحدود الزمانية: إعتدنا في هذه الدراسة على فترات زمنية مختلفة بالنسبة للجانب النظري، لكل من مفهوم التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، أما الجانب التطبيقي فكان توزيع إستمارة الإستبيان خلال الفترة الممتدة من سبتمبر 2016 إلى جوان 2017.

الدراسات السابقة:

*حمادي نبيل (2007-2008) "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات - دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسنية بن بوعلي شلف : حيث تمثلت الإشكالية الأساسية لهذه المذكرة في "كيفية الإستفادة من التدقيق الخارجي كأداة لتطبيق حوكمة الشركات"، حيث حاول صاحب المذكرة معالجة هذه الإشكالية من خلال أربعة فصول، تناول الفصل الأول الإطار النظري لحوكمة الشركات: من خلال تحديد مختلف المفاهيم الحوكمة وأهميتها، المبادئ التي تقوم عليها، بالإضافة إلى جهود المنظمات الدولية في وضع قواعد حوكمة الشركات، أما الفصل الثاني تناول الإطار النظري للتدقيق الخارجي، في حين تناول الفصل الثالث دور التدقيق الخارجي في الحد من المشاكل الناتجة عن عقد الوكالة والتقليل من فجوة توقعات مستخدمي القوائم المالية وكذا مسؤولية التدقيق الخارجي في معرفة مدى قدرة الشركة على الإستمرار في النشاط، وفي الأخير تم إسقاط الجانب النظري على مجمع صيدال من خلال واقع التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة مجمع صيدال، من خلال الدراسة توصل الباحث إلى النتائج التالية: التدقيق الخارجي هو أحد الأدوات الضرورية لقيام بيئة الأعمال أكثر تنافسية، حيث إكتسب مكانته من منفعته وقدرته على الإستجابة لإحتياجات الأفراد وأصحاب المصالح ذات العلاقة بالشركة. حوكمة الشركات تعتبر بمثابة أداة

تضمن إدارة وإستغلال موارد الشركة ودراستها للمخاطر. حتى يكون المدقق الخارجي كأحد آليات تطبيق الحوكمة لا بد من الإهتمام بالتكوين الشخصي للمدقق نفسه وظروف بيئة عمله ثم تحسين الإتصال ودراسة المشاكل والمخاطر وفي الأخير التقرير عنها. تعاني شركة صيدال من بعض النقائص في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، جعلت من أصحاب المصالح غير مطمئنين إلى أن حقوقهم محترمة وأصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير الشركة.

* عبدي نعيمة (2009) "دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات -دراسة حالة الجزائر"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص مالية مؤسسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة: حيث تمثلت الإشكالية الأساسية لهذه المذكرة في "مدى مساهمة آليات الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات ومدى إستجابة البيئة الجزائرية مع هذه الآليات في إطار ما يحيط بها من متغيرات"، حيث تناولت هذه الإشكالية ضمن أربعة فصول، تناول الفصل الأول حوكمة المؤسسات -مفاهيم أساسية- من خلال التطرق إلى المفاهيم المرتبطة بالموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية، إضافة إلى عرض أهم النظريات التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات، أما الفصل الثاني تناول آليات الرقابة والتطبيقات العالمية للحوكمة من خلال إعطاء مفاهيم أولية عن الرقابة وتحليل مقارن لأهم أنظمة الحوكمة، في حين تناول الفصل الثالث آليات الرقابة المباشرة ودورها في تفعيل حوكمة المؤسسات الذي خصص لدراسة فعالية بعض الآليات منها التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، وفي الأخير تم إجراء دراسة ميدانية لقياس مدى تطابق آلية عمل كل من آليات الرقابة مع ممارسات الحوكمة والنقائص التي يمكن ملاحظتها في هذه الممارسات. من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى: يتوقف جزء كبير من فعالية آليات حوكمة الشركات على البيئة المحيطة بهذه الآلية، وهذا ما يستوجب السعي إلى تغيير هذه البيئة عن طريق وسائل تضمن نقلة نوعية لهذه المؤسسات مع الأخذ بعين الإعتبار الأدوار التي يمكن أن تلعبها آليات أخرى مثل السوق المالي في ضمان تطبيق وممارسة جيدة لهذه الآلية. إن السلوكيات التي تميز عمل مجالس إدارة شركات المساهمة الجزائرية أثبتت عدم فعاليتها في مواجهة المشاكل الملقة على عاتقها والقيام بوظائفها بشكل تام. مجالس إدارة المؤسسات العمومية لم تستطيع ممارسة دورها بالشكل الذي كان يرجى منها. بسبب نقص عدد الشركات ذات الأسهم، جعل مكاتب محافظ الحسابات تعمل مع أنواع أخرى من الشركات مما جعلها تعيش في جو من التنافس فرض عليها بعض التنازلات.

*عيد حامد الشمري (2010) "دور المراجعة الخارجية وأثرها على حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية"، مجلة آفاق للدراسات التجارية، جامعة المنوفية، مصر، العدد 2: تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور مهنة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية، وذلك بالإعتماد على مجموعة من مقومات الأداء المعيارية المتمثلة في أهمية التنظيم الداخلي لمكاتب المحاسبة، دور المعايير والقواعد المهنية وتأثير مراقبة جودة الأداء المهني التي تدعم فاعلية حوكمة الشركات، ومن خلال الدراسة الإحصائية توصل أن هناك علاقة تبادلية بين مقومات المراجعة الخارجي حيث كل منها يدعم الآخر والتي تنعكس بالإيجاب على فاعلية حوكمة الشركات.

*Elisabeth Bertin et al, « Audit légal et gouvernance d'entreprise –une comparaison France/Japon », Comptabilité-contrôle-audit, 2002/3, Tome 8.

تدور إشكالية الدراسة حول دور المدقق الخارجي في مجال حوكمة الشركات، وذلك من خلال مقارنة الأطر القانونية والتنظيمية والمعايير المهنية في فرنسا واليابان. حيث توصلوا الباحثين إلى النتائج التالية:

-إختلافات كبيرة في الأطر القانونية والتنظيمية والإطار المؤسسي للتدقيق الخارجي بين فرنسا واليابان.
-بالنسبة لليابان، لا تهتم بمهنة التدقيق الخارجي حيث لا يتم الفصل بين الخبرة المحاسبية والتدقيق الخارجي، كما أن المدقق الخارجي غير ملزم بتقديم تقرير حول مدى قدرة الشركة على الإستمرار، وكانت الشركات اليابانية تفوض البنك بالرقابة على أعمالها مما أضعف مهمة التدقيق الخارجي، وفي عام 1990 إكتشفت نقاط الضعف في مهمة التدقيق الخارجي وعملت على تطويرها بزيادة سلطة مجلس الإدارة وتوظيف المديرين المستقلين.

-أما بالنسبة لفرنسا، فكانت مهمة التدقيق الخارجي هي تحقيق المصلحة العامة، وفي عام 1990 أكدت المهنة على ضرورة تقليص فجوة التوقعات وتعزيز إستقلالية المدقق الخارجي. وفي عام 1999 أصدرت مدونة لقواعد السلوك والتي تدعم إستقلالية المدقق الخارجي، وفي الأخير توصلوا إلى أن إلزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة سيؤدي إلى تطبيق فعال لحوكمة الشركات.

صعوبات الدراسة:

أهم الصعوبات التي واجهتني أثناء الدراسة تتمثل فيما يلي:

- 1- قلة الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث؛
- 2- قلة المراجع المتعلقة بموضوع حوكمة الشركات؛
- 3- عدم تجاوب بعض محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين مع الدراسة.

منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة وإختبار صحة الفرضيات من عدمها، تم إستخدام المنهج الوصفي لعرض الجوانب المتعلقة بالتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، هذا بالنسبة للجانب النظري، أما بالنسبة للجانب التطبيقي تم الإعتماد على المنهج التحليلي لتحليل الإستبيان والنتائج المتوصل إليها.

أما بالنسبة للأدوات التي تم إستخدامها في الجانب النظري فسنعتمد على أسلوب المسح المكتبي من خلال الإطلاع على مختلف المراجع التي لها صلة بالموضوع، كما سندعم الموضوع بالدراسات والبحوث المنشورة في دوريات ومجلات متخصصة ومحكمة والمداخلات المقدمة في الملتقيات والمؤتمرات الوطنية والدولية، بالإضافة إلى البحوث المقدمة في مذكرات الماجستير وأطروحات الدكتوراه وكذلك البحوث والدراسات المنشورة على مواقع شبكة الأنترنت. أما الأدوات التي إستخدمت في الجانب التطبيقي أسلوب المقابلة والإستبيان وإستعمال البرنامج الإحصائي SPSS.

تقسيمات البحث:

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث ولمعالجة تساؤلات الدراسة، ولإختبار صحة الفرضيات تم تقسيم البحث إلى أربع فصول منها ثلاث فصول نظرية وفصل تطبيقي، وكانت التقسيمات كالاتي:

يتناول الفصل الأول: " حوكمة الشركات -الجوانب النظرية والممارسات الحالية-" تم التطرق من خلاله إلى طبيعة حوكمة الشركات والذي تضمن ماهية حوكمة الشركات وأهميتها والركائز التي تعتمد عليها من خلال محددات ونظام حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها، كما تطرقنا إلى آليات تطبيق حوكمة الشركات وأهم النظريات المفسرة لحوكمة الشركات وفي الأخير تم عرض مبادئ حوكمة الشركات لمختلف الهيئات الدولية.

يتناول الفصل الثاني: "الإطار العام للتدقيق الخارجي" تم التطرق إلى الإطار المفاهيمي للتدقيق، والذي تضمن التطور التاريخي للتدقيق؛ تعريف التدقيق وأهداف وأهمية التدقيق، كما تم التطرق إلى التدقيق الخارجي من حيث الفروض وحقوق والواجبات الملزم بتطبيقها، وفي الأخير تم عرض مختلف مراحل التنفيذ التي تمر بها عملية التدقيق الخارجي.

يتناول الفصل الثالث: "التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات" حيث تم التطرق إلى دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال دور مسؤوليات المدقق الخارجي في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية بالتعرض إلى فجوة المسؤولية ومدى مسؤوليات المدقق الخارجي في إكتشاف كل من الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية والتنبؤ بمدى قدرة الشركة على الإستمرار وإقتراح بعض الحلول لتضييق هذه الفجوة، وتطرقنا كذلك إلى دور المدقق الخارجي في تخفيض عدم تماثل المعلومات من خلال التعريف بمشكلة عدم تماثل المعلومات والتعريف بالخصائص النوعية التي تحقق جودة المعلومة المحاسبية ودور تقرير المدقق الخارجي في التقليل من مشكلة عدم تماثل المعلومات، وفي الأخير يتم دراسة مشكلة تضارب المصالح بين مختلف أطراف الشركة ودور المدقق الخارجي في التقليل منها من خلال عرض بعض الحلول المتمثلة في إلزام المدقق الخارجي بمبادئ التدقيق المتعارف عليها والمسؤوليات القانونية التي فرضها المشرع وتدعيم إستقلالية المدقق الخارجي.

يتناول الفصل الرابع: "تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائية"، ويمثل الجانب التطبيقي، حيث إعتمدنا في دراستنا على مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، قمنا بتقديم إستمارة إستبيان لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وأساتذة جامعيين، وتم تحليل الإستبيان بالإعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 19، فتطرقنا في هذا الفصل إلى مجتمع وعينة الدراسة والإجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة، وكذلك إلى إجراءات إعداد وتفريغ الإستبيان وفي الأخير قمنا بتحليل نتائج كل محور من الإستبيان والتوصل إلى نتائج الدراسة.

الفصل الأول:
حوكمة الشركات
-الجوانب النظرية
-والممارسات الحالية-

مقدمة الفصل:

تلقى مفهوم حوكمة الشركات إهتمام كبير وخاصة في الآونة الأخيرة، حيث أصبح مفهوم حوكمة الشركات قضية ذات أبعاد دولية، وبمعنى آخر أصبحت أداة ضد الأزمات المالية والإنهيارات الإقتصادية ومختلف مظاهر الفساد من حيث أنها تضع حدود بين مختلف أطراف الشركة، كما تمنع من إساءة إستخدام السلطة المفوضة لكل طرف من أطراف هذه العلاقة، التي تكون إما ممنوحة من طرف القانون أو النظام المعمول به.

أصبحت مبادئ حوكمة الشركات أمراً ضروريا اليوم، وذلك من أجل إستمرارية الشركات بغض النظر عن حجمها، طبيعتها وشكلها القانوني، وأصبحت ممارسات حوكمة الشركات كمنهجية تحدد الطريقة التي تتخذ بها الشركات القرارات وكيفية إدارتها والرقابة عليها، كما تحفاظ على مصالح حملة الأسهم وتضبط الواجبات والمسؤوليات المترتبة على الأطراف الداخلية والخارجية للشركة.

مما دفع بالمؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية العمل على إصدار مبادئ حوكمة الشركات مع وجوب تميزها بالمرونة وذلك بما يتناسب مع البيئة القانونية والإقتصادية لكل دولة.

وإنطلاقاً مما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، وهي:

المبحث الأول: طبيعة حوكمة الشركات

المبحث الثاني: تطبيقات حوكمة الشركات

المبحث الثالث: مبادئ حوكمة الشركات

المبحث الأول: طبيعة حوكمة الشركات

نتيجة لتعارض المصالح والضغوطات السلبية ظهرت أزمات مالية وإقتصادية متعددة سارعت إلى البحث عن وسيلة تضمن الرقابة وتعظم الأداء فكانت حوكمة الشركات. حيث إختلف في تحديد مفهومها باختلاف وتعدد وجهات النظر، إلا أنها تتفق في قدرة حوكمة الشركات على إصلاح الممارسات السلبية في بيئة الأعمال وتعمل على تحقيق الشفافية والإفصاح في المعاملات الإقتصادية، حيث تقوم بتطبيق هذا المفهوم مجموعة من الأطراف التي تعتمد على الإلتزام بالمبادئ الأخلاقية والرقابة والمساءلة وكذلك إدارة الخاطر.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

أصبح موضوع حوكمة الشركات من أهم المواضيع المطروحة حالياً وخاصة بعد الأزمة المالية الأخيرة (أزمة 2008)، ونظراً لأهميته سعت الهيئات والمنظمات الدولية إلى تحديد مفهومه وتحليل الخصائص التي يركز عليها.

الفرع الأول: أسباب ظهور مفهوم حوكمة الشركات

هناك عدة أسباب أدت إلى بروز مفهوم حوكمة الشركات نذكر منها:

أولاً: نظرية الوكالة

أدى ظهور نظرية الوكالة وما إرتبط بها من مشاكل التي نشأت نتيجة تعارض بين أعضاء مجلس الإدارة وبين حملة الأسهم، إلى زيادة الإهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح حملة الأسهم والحد من التلاعب المالي والإداري الذي يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، وفي عام 1976 قام كل من جنسن وماكلين (JENSEN et MEKLING) بالإهتمام بمفهوم الحوكمة وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من حدة الصراع الذي ينشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والذي تمثل في مشاكل نظرية الوكالة.¹ وسوف نتطرق لها بنوع من التفصيل في المطلب الأول من المبحث الثاني.

¹ نخولة عبد الحميد محمد، "دور حوكمة الشركات في إرساء الأسس والعلمية لعمل الشركات المساهمة في العراق"، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية، العراق، المجلد 8، العدد 12، 2012، ص 58.

ثانيا: عولمة أسواق رأس المال

لقد أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية وتحول العديد من الدول من الإقتصاد الموجه (الإشتراكي) إلى الإقتصاد الحر (الرأسمالي)، إلى فتح أسواق جديدة يمكن من خلالها أن تحقق الشركات أرباحا مرتفعة تمكنها من التوسع في مجال نشاطها، وما لهذا التوسع من أثر في خلق فرص إستثمارية جديدة بالشكل الذي يؤدي إلى نمو وتقدم إقتصاديات الدول التي تنتمي إليها تلك الشركات.¹

وبالمقابل نتج عن هذه العوامل تعرض تلك الشركات إلى المنافسة الشرسة ولقدر كبير من التذبذبات الرأسمالية، فأصبحت الشركات ملزمة بالبحث عن مصادر جديدة لرأس المال تتعدى مصادر التمويل التقليدية، وذلك لتكون قادرة على كسب مزايا العولمة وتحرير الأسواق المالية وتجنب تلك المنافسة الشرسة، فأصبح عدم القدرة على جذب مصادر تمويل بأقل تكلفة يهدد وجود تلك الشركات، بل يمتد سلبيا على إقتصاديات تلك الدول التي تنتمي إليها، فعدم تمكنها من زيادة رأسمالها عن طريق جذب إستثمارات جديدة يجعل منها مجرد شركات تابعة إلى الشركات متعددة الجنسيات، وأكثر من ذلك فإنها قد تواجه خطر خروجها من الأسواق العالمية هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن ما يشهده العالم الآن من تحرير لإقتصاديات السوق وما يتبعها من تحرير للأسواق المالية، يترتب عنها تزايد انفصال رؤوس الأموال والتوسع في حجم الشركات، وإنفصال الملكية عن الإدارة كل ذلك يؤدي إلى ضرورة الإستعانة بآليات جديدة للرقابة، من خلال هيكل تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال في الشركات والمشروعات.²

ثالثا: الفضائح المالية

أدت الإنهيارات المالية والفضائح الإدارية بالشركات العملاقة في العديد من دول العالم، والتي كان لها ومازال الأثر البالغ على إقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك الشركات، إلى دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد الإداري والمالي بالشركات والذي يؤدي بطبيعة الحال إلى حدوث تلك الإنهيارات والفضائح.

¹ محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 11.

² حسين مصطفى هلاي، "من أجل إستراتيجية وطنية للحكومة من منظور إدارة الدولة والمجتمع والحكم الرشيد"، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007، ص 91.

ولعل من أهم هذه الفضائح ما حدث لشركة Enron للطاقة وشركة Worldcom للاتصالات والشركة الأوروبية للأغذية Parmalat، والتي تبين فيما بعد أن العيب ليس بمعايير المحاسبة وإنما في السلوكيات المطبقة. ففي قضية آنرون ظهر أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة ذات أهداف محددة إلا أن إدارة الشركة لم تنقيد بها، كذلك غض مدققهم الخارجي آرثر أندرسون الطرف عن عملية التقيد بالمعايير، وعليه كلا الحالتين إتبعَت الإدارة ومدققها أسلوب غير أخلاقي ساهم في إنهيار الشركة. وهذا دفع الحكومة الأمريكية إلى إصدار قانون (SOX) Act of Sarbanes-Oxley 2002 الذي ألزم الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده كدعامة لحوكمة الشركات والذي أحدث تغيرات جوهرية على بيئة الأعمال بشكل عام ومهنة المحاسبة والتدقيق بشكل خاص.

لذا أدت هذه الإنهيارات والفضائح المالية إلى بزوغ مفاهيم ومصطلحات جديدة، بهدف السيطرة على تلك التأثيرات، وكذلك لتفادي حدوثها في المستقبل، وأبرز هذه المفاهيم مفهوم حوكمة الشركات.¹

الفرع الثاني: تعريف حوكمة الشركات

إن هناك مصطلحات إنجليزية لها معان عربية واضحة ومتفق عليها إلى حد الإجماع وفي المقابل ذلك هناك العديد من المفاهيم قد لا يكون لها ترجمة حرفية في اللغة العربية تعكس المعنى نفسه أو الدلالات التي تعكسها الكلمة الإنجليزية ومنها مصطلح "Corporate Governance"،² حيث في الأدبيات العربية له مرادفات مثل الحوكمة، الحاكمية، التحكم المؤسسي، الحكم الرشيد وغيرها من المصطلحات³، وفي هذه الدراسة سوف نعتمد على مصطلح الحوكمة، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح فهي "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة".⁴

¹ عمر إقبال توفيق المشهداني، "تدقيق التحكم المؤسسي - حوكمة الشركات - في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها" إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة ورقلة، العدد 2، 2013، ص 236.

² أكرم محسن الياسري وإيناس ناصر عكله، "مفاهيم معاصرة في الإدارة الإستراتيجية ونظرية المنظمة (تكنولوجيا المعلومات المصرفية، حوكمة المصارف، الرقابة السلوكية)"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الجزء الثاني، عمان، 2015، ص 74.

³ حاكم محسن محمد ومحمد عبد الحسين راضي، "حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 20.

⁴ إبراهيم سيد أحمد، "حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص 160.

أولاً: تعريف الحوكمة لغة

يتضمن مفهوم الحوكمة العديد من الجوانب منها¹:

- 1- الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد،
- 2- الحكم: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك،
- 3- الإحتكام: ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة،
- 4- التحاكم: طلباً للعدالة خاصة عن إنحراف السلطة وتلاعبها بمصالح حملة الأسهم.

ثانياً: تعريف الحوكمة اصطلاحاً

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات وفيما يلي نعرض بعض التعاريف:

تعرف منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) حوكمة الشركات بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة الشركات، ويحدد من خلاله الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، كما أنه يحدد قواعد وإجراءات الخاصة بإتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة وبذلك يتحدد الإطار العام الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها وآليات الرقابة على أدائها"².

كما يعرف البنك الدولي الحوكمة بأنها: "التنمية والتطوير الإداري بالشركة، ويكون ذلك من خلال خبرتها، والبرامج التي تطرحها، والمشروعات التي تنفذها، ونوع التكنولوجيا التي تستخدمها."³

¹ أشرف حنا ميخائيل، "تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات"، المؤتمر العربي الأول حول: التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات، تدقيق المصارف والمؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية)، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24-26 سبتمبر 2005، ص 5.

² OECD, «Principles of corporate governance», Organization for Economic co-operation and development publication 1-b service. Disponible sur l'adresse suivante: (<http://www.oecd.org>), 2004.

³ سالم سلام حميد الفليتي، "حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان"، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص 24.

أما مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) عرفها بأنها: "الإطار التي تمارس فيه الشركات وجودها، وتتركز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة".¹

وعرفها محمد مصطفى سليمان: "بأنها نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية والذي عن طريقه يتم إدارة الشركات والرقابة عليها، فهي مجموعة من الطرق التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لإستثماراتهم أي مجموعة من القواعد والحواجز التي تهدى بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين، فهي مجموعة من القواعد والقوانين والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى".²

وعرفها تقرير Cadbury سنة 1992 بإختصار بأنها: " نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب".³

كما تعرف أيضا بأنها: " النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية".⁴

وبناء على ما تقدم، فإن التعريفات السابقة تتضمن العديد من الجوانب أهمها:

- تعمل الحوكمة على وضع القوانين والمعايير التي تتضمن التوجيه والتحكم والسيطرة على أداء الشركات.
- تعمل الحوكمة على تنظيم العلاقات بين الأطراف الأساسية (مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح)، أي تحدد العلاقات التعاقدية بين مختلف أطراف الشركة.
- تسعى الحوكمة إلى الحفاظ على حقوق حملة الأسهم ومساءلة مجلس الإدارة.
- وعليه فحوكمة الشركات هي مجموعة من الآليات والمعايير تعمل على الرقابة والتوجيه والسيطرة على الشركات وذلك بهدف تحقيق الشفافية والعدالة ومكافحة الفساد ومساءلة الإدارة لتحقيق مصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة وزيادة الثقة في أداء الشركات.

¹مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، "قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات"، القاهرة، 2003، ص 2.

²محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، مرجع سابق، ص 15.

³Report of the committee on the financial aspects of Corporate Governance, « The Financial Aspects of Corporate Governane », London : Burgess Science Press, December 1992, p 14.

⁴عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006-2007، ص 18.

الفرع الثالث: خصائص حوكمة الشركات

تتمثل خصائص الحوكمة في : الانضباط، الشفافية، الإستقلالية، المساءلة، المسؤولية، العدالة، المسؤولية الإجتماعية، يمكن شرحها كما يلي¹:

- **الإنضباط:** أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح. ويتحقق الإنضباط بوجود عدة مفاهيم منها وجود الحافز لدى الإدارة في الإلتزام بالأعمال الرئيسية المحددة وتزويد المساهمين بمعلومات واضحة والتقوم السليم لحقوق الملكية ورأس المال، ولابد من إدراج مدى تطبيق الحوكمة في التقرير السنوي، وتوزيع الفائض من النقد على المساهمين وإستخدام الديون لعمليات التوسع في المشاريع التي تعود بالعائد على الشركة.²
- **الإفصاح والشفافية:** تتحقق بتقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل ما يحدث، يتم ذلك من خلال الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة، نشر التقرير السنوي في موعده، نشر التقارير المالية السنوية البيئية في الوقت المناسب، الإفصاح العادل عن النتائج السنوية، تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق، توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا وتحديث المعلومات على شبكة الإنترنت.
- وفي حالة غياب الشفافية ينتج تأثير سلبي على النمو الإقتصادي، إذ أن عدم الإفصاح عن المعلومات بدقة وشفافية سوف يؤدي إلى خروج الإستثمار الأجنبي من الدولة إلى الدول التي لا تحجب أي معلومات عن مساهميها. وهنا يجب التمييز بين الإفصاح والشفافية وذلك إن الأخيرة تعد أكثر شمولية لمختلف الجوانب السياسية، الإجتماعية، والإقتصادية في المجتمع.³
- **الإستقلالية:** تلاقي التأثيرات غير الضرورية نتيجة للضغوطات، ويتحقق ذلك من خلال: المعاملة العادلة للمساهمين من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا؛ وجود رئيس مجلس الإدارة منسق عن

¹ عطا الله وارد خليل ومحمد عبد الفتاح العشماوي، "الحوكمة المؤسسية (المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة)"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص 128-130.

² سوليفيان جون وآخرون، "حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003، ص 65.

³ يوسف طارق محمد، "الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات ومدى إرتباطهما بالمعايير المحاسبية"، المؤتمر العربي الأول حول: متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربي، شرم الشيخ، مصر، 2007، ص 18.

الإدارة؛ وجود لجنة لتحديد المرتبات والمكافآت يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل؛ تدعيم وجود مدققين مستقلين.

● **المساءلة:** بمعنى إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ويتحقق ذلك من خلال: ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية؛ التصرف بشكل فعال ضد الموظفين الذين يتجاوزون حدود مسؤوليتهم؛ التحقيق الفوري حالة إساءة الإدارة العليا ووضع آليات تسمح بمعاقبة الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة في حالة تجاوز مسؤوليتهم وسلطتهم.

● **المسؤولية:** وتكون المسؤولية أمام جميع الأطراف من ذوي المصلحة في الشركة، ويتحقق ذلك من خلال: عدم قيام الإدارة بالإشرافية بدور تنفيذي، وجود أعضاء لمجلس الإدارة مستقلين ومن غير الموظفين، الاجتماعات الدورية والكاملة لمجلس الإدارة، وجود لجنة للتدقيق ترشح المدقق الخارجي وتراقب أعماله، بالإضافة لمراجعتها لتقارير المدققين الداخليين والإشراف على أعمال التدقيق الداخلي.

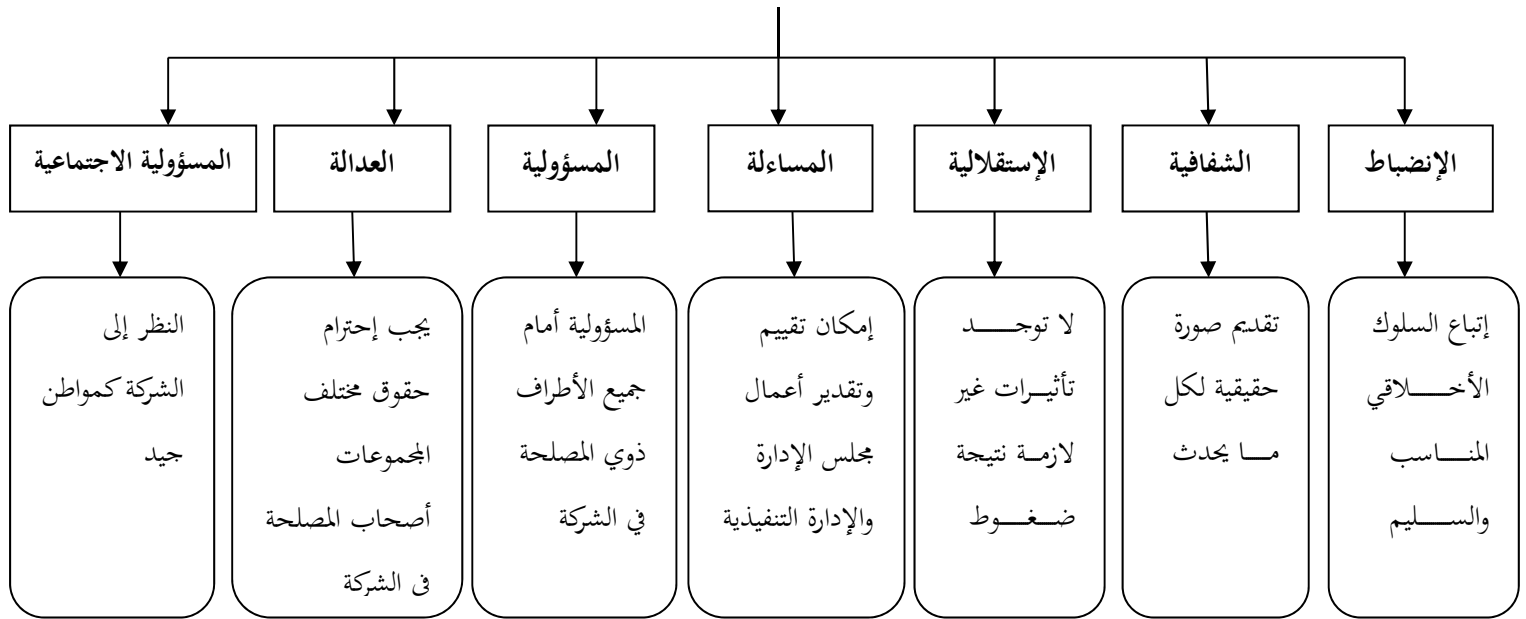
● **العدالة:** إحترام حقوق كل المجموعات ذات المصلحة، ويتحقق ذلك من خلال: المعاملة العادلة لمساهمي الأقلية من قبل المساهمين أصحاب الأغلبية؛ حق حملة الأسهم في الدعوة إلى الاجتماعات العامة؛ سهولة طرق الأداء بالأصوات؛ والمكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة، وإعطاء المساهمين حق الاعتراض عند عدم الحصول على حقوقهم في المشاركة في تعيين المديرين وأيضاً في اتخاذ القرارات.

● **المسؤولية الاجتماعية:** أي النظر للشركة كمواطن صالح، ويتحقق ذلك من خلال: وجود سياسة واضحة تؤكد على التمسك بالسلوك الأخلاقي؛ وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة ووجود سياسة واضحة عن المسؤولية البيئية.

من خلال ما سبق الشكل رقم (1-I) يوضح خصائص حوكمة الشركات.

الشكل رقم (1-I): خصائص حوكمة الشركات

خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الدار الجامعة، مصر، 2005، ص 23.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية حوكمة الشركات

إكتسب حوكمة الشركات أهمية بسبب ضعف الأنظمة القانونية وضعف نوعية المعلومات وبالتالي ضعف الرقابة والإشراف وإنعدام الثقة بين المتعاملين الإقتصاديين، ويؤدي إتباعها إلى تحقيق جملة من الأهداف منها الشفافية، الإفصاح، المساواة، العدالة، الثقة والمصادقية... إلخ.

الفرع الأول: أهداف حوكمة الشركات

تساعد الحوكمة الجيدة للشركات في دعم الأداء وزيادة القدرات التنافسية وجذب الإستثمارات للشركات، وتحسين الإقتصاد بشكل عام، وذلك من خلال الوصول إلى الأهداف التالية¹:

1- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات، وإجراءات المحاسبة والتدقيق المالي على النحو الذي يمكن من الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري؛

¹عطا الله وراد خليل ومحمد عبد الفتاح العشماوي، "الحوكمة المؤسسية (المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة)"، مرجع سابق، ص 35-37.

- 2- تحسين وتطوير إدارة الشركة، ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تبني إستراتيجية سليمة، وضمان إتخاذ قرارات الدمج والسيطرة بناء على أسس سليمة، بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء؛
- 3- تجنب حدوث الأزمات المالية نظرا لتأثيرها على الإقتصاد الوطني؛
- 4- تقوية ثقة الجمهور في نجاح عملية الخصخصة، مع ضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على إستثماراتها، مما يتيح فرص للعمل وتحسين معدلات النمو الإقتصادي للدولة؛
- 5- ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين، العاملين، الدائنين والأطراف الأخرى ذوي المصالح خاصة في حالة تعرض الشركات إلى الإفلاس؛
- 6- تحسين كفاءة وفاعلية الشركات وضمان إستمرارها ونموها في بيئة الأعمال؛
- 7- إيجاد الهيكل المناسب الذي يحدد من خلاله أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف، وتحسين الأداء الكلي والجزئي؛
- 8- المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات؛
- 9- التوضيح وعدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين، ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضاءه؛
- 10- تقييم أداء الإدارة العليا، وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة بقراراتهم؛
- 11- تمكين الشركات من الحصول على التمويل المرغوب من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب، وذلك من خلال بناء ورفع درجة الثقة في الشركات؛
- 12- تجنب حدوث الممارسات المالية والإدارية الخاطئة وتدعيم إستقرار الشركات ودعم أسواق المال المحلية والدولية؛
- 13- إنشاء وتوليد الثقة بين أصحاب المصالح والإدارة بما يؤدي إلى تقليل المخاطر إلى أدنى حد ممكن؛

14- تحسين أداء أنشطة الشركة وضمان حصولها على الأموال بتكلفة معقولة، الأمر الذي يمكنها من تحقيق أفضل أداء تنافسي في نطاق بيئتها الإقتصادية، ومن ثم الإرتفاع بالعائد على رأس المال المملوك، وتحقيق نسب عالية من القيمة الإقتصادية المضافة؛

15- تعزيز العلاقة بين الشركات وأصحاب المصالح بكافة فئاتهم.

الفرع الثاني: أهمية حوكمة الشركات

إكتسبت حوكمة الشركات أهمية كبيرة نتيجة لحالات الفشل الإداري والتلاعب بالقوائم المالية وتعظيم أرباح تلك الشركات بنسب مبالغ فيها فضلاً عن السعي وراء تحقيق الربح السريع وعدم الإلتزام بمحددات السلوك المهني والأخلاقي كأعراف سائدة، مما أدى إلى حدوث العديد من حالات الإفلاس والعسر المالي لشركات عملاقة تضرر فيها الكثير من المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال.¹

كل هذا إستدعى الإهتمام بموضوع حوكمة الشركات، وتظهر أهميتها فيما يلي :

1- الأهمية الإقتصادية لحوكمة الشركات:²

تبرز أهمية حوكمة الشركات من الناحية الإقتصادية في كونها أسلوب لجذب الإيداع في الشركات وأسواق المال، فهي الأسلوب الذي عن طريقه يستطيع المستثمرون، خاصة صغار المساهمين منهم، تحقيق قدر من الطمأنينة يضمن حصولهم على عوائد لإستثماراتهم. كما أنها تتسع لإحداث التوافق بين العمليتين الإدارية والتمويلية لتشجيع جذب مزيد من الإستثمارات للشركة من خلال توفير الحماية لكبار المقرضين والمساهمين وضمان عوائد مجزية لإستثماراتهم، حيث يمكن إعتبار حوكمة الشركات أحد فروع علم الإقتصاد والذي عن طريق الحوافز والآليات المناسبة يضمن إتباع مديري الشركات الأساليب التمويلية الجيدة للحصول على عوائد تنافسية للمستثمرين وبما يضمن السلامة المالية للشركة.

حوكمة الشركات تؤدي لزيادة التنافسية خاصة في ظل العولمة وإزالة الحواجز التجارية وتزايد حركة إنتقال رؤوس الأموال، ويتعاضد ذلك الدور في الدول النامية كطريقة لجذب التمويل. فتقوم حوكمة الشركات

¹علاء فرحان طالب وإيمان شبحان المشهداني، "الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي للمصارف"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 33.

²أحمد علي خضر، "حوكمة الشركات"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2012، ص 185-186.

بحماية أموال تمويل الشركات لعمليات ذات قيمة حقيقية مما يؤدي لزيادة سرعة حركة إنتقال رأس المال وتدفقها، كما تساهم في تدعيم الجهاز المصرفي للدولة لزيادة الإستثمارات وتزيد من وضوح معاملات الشركات وشفافيتها، وخاصة في مجال القروض والتمويل البنكي.

كما تبرز أهمية حوكمة الشركات أيضا عند تطبيق نظام الخصخصة، فهي مهمة لضمان كفاءة عمليات الخصخصة وتوجيهها إلى الإستخدام الأمثل وضمان حقوق المستثمرين. كما تظهر أهمية حوكمة الشركات أيضا بوضوح عند تقييم الشركات وإعادة الهيكلة لرفع قيمتها أو عند البيع لمستثمر رئيسي، وتزداد أهمية الحوكمة عند تطبيق الخصخصة في القطاع الحكومي حيث يؤدي تطبيق نظام الحوكمة إلى العمل على رفع كفاءة تطبيق برامج الخصخصة في القطاع الحكومي وحسن توجيه الحصيلة منها للإستخدام الأمثل، مما يساعد على تحقيق العدالة بين طبقات المجتمع وكذلك منع حالات الفساد والتي قد تصاحب تطبيق برنامج الخصخصة، وذلك عن طريق حماية تلك الأموال بإتباع الإفصاح والشفافية خلال عمليات الطرح والبيع للأصول وحسن توجيه عائداتها لخدمة التنمية في المجتمع.

2- الأهمية الإجتماعية لحوكمة الشركات:

يتناول Turnball¹ مفهوم حوكمة الشركات في معناه الأشمل والذي لا يضم فقط الشركات الإقتصادية ولكن يمتد ليشمل كل الشركات العاملة بالمجتمع سواء كانت مملوكة للقطاع العام أو الخاص والتي يرتبط نشاطها إما بإنتاج سلعة أو تقديم خدمة، والتي تؤثر على رفاهية الأفراد والمجتمع ككل.

وعليه فمفهوم الحوكمة ليس مرتبطا بالنواحي القانونية والإقتصادية والمحاسبية والمالية للشركات، ولكنه يرتبط أيضا وبشكل أشمل بجميع النواحي الإقتصادية والإجتماعية والسياسية. حيث أن هناك تأكيدا موجه للشركات بضرورة توجيه إهتمامها لجميع أصحاب المصالح، أي بمعنى التأكيد على أهمية المسؤولية الإجتماعية للشركات والتي تحفز هذه الأخيرة على القيام بدور أكبر مرتبط بإهتمامها بتطوير الصناعة

¹ مصطفى يوسف كافي، "الأزمة المالية الإقتصادية العالمية وحوكمة الشركات (حذورها-أسبابها-تداعياتها-آفاقها)، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2013، ص 219-220.

وإستقرار الإقتصاد على نحو أكثر من إهتمامها بنواحي الربح والخسارة لأن هذا الطريق سوف يمهّد لخدمة المجتمع ككل وليس أفراد معينين.¹

ومن هذا المنطلق يتم التأكيد على أن الحوكمة الشركات هي سبيل التقدم لكل من الأفراد والشركات والمجتمع ككل؛ وذلك لأنه من خلال تلك الآلية التي توفر للأفراد قدر مناسب من الضمان لتحقيق ربحية معقولة لإستثماراتهم؛ وفي ذات الوقت تعمل على قوة وسلامة أداء الشركات؛ ومن ثم تدعيم إستقرار وتقدم الأسواق والإقتصاديات والمجتمعات.

3- الأهمية القانونية لحوكمة الشركات:

يلعب القانون بشكل عام بكل فروعهِ دوراً أساسياً كأداة لإصلاح المجتمع ككل، وقد أدى التطور الحديث في القانون وفروعه إلى إتساع مفهوم الهدف من القانون التجاري وقانون الشركات فبالإضافة إلى أن الشركة تخدم مصالح مساهميها، أو بشكل أكثر تحديداً تقوم بتعظيم العوائد المالية للمساهمين كما يجب أن تقوم أيضاً بالإهتمام بخدمة الأطراف المختلفة ليتسنى لها الإستثمار في الأسواق.²

تعد القوانين والمعايير المنظمة لعمل الشركات مثل قوانين الشركات وقوانين الأسواق المالية والمعايير المحاسبية والتدقيقية العمود الفقري لإطار حوكمة الشركات، إذ تنظم تلك القوانين والمعايير العلاقة بين الأطراف المهتمة بالشركة والمعنية بالإقتصاد ككل.³

كما أنه في ظل هيمنة نظام العولمة على الأسواق الداخلية والخارجية يمكن أن تصبح حوكمة الشركات حصان طروادة الذي يمكن عن طريقه أن تأخذ الحوكمة دوراً صريحاً في عملية التسعير المسبق لتكلفة رأس مال الشركة، وخاصة في الأسواق التي مازال تمويل الشركات فيها محدوداً.

وقد تطور دور القانونيين المهنيين في مجال الشركات من الناحية المهنية في ظل التجارة الدولية والعولمة، وذلك من خلال تعاملهم أو تواجدهم في كيانات قانونية تهدف للربح وهي الشركات التي تعمل في ظل نظام عالمي للتجارة الدولية. فأصبح دور القانوني هو تقديم الخدمات القانونية والإستشارية للشركة للوصول

¹عبدي نعيمة، "أثر هيكل الملكية في تحقيق فعالية حوكمة الشركات -دراسة حالة الجزائر: بالإسقاط على عينة من مؤسسات المساهمة خلال الفترة 2010-2013"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015-2016، ص 29.

²أحمد علي خضر، "حوكمة الشركات"، مرجع سابق، ص 182.

³مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص 218.

لأفضل تسوية تخدم المصالح التجارية للشركة، فالشركة هي عمل قانوني يهدف للربح، وعلى ذلك فإن القانوني يستخدم مهاراته وأدواته في الأعمال مثل التقاضي-العقود، أو التحكيم التجاري، أو التفاوض، أو الوساطة.

كذلك بغرض الوصول إلى أفضل تسوية تجارية وقانونية تهدف إلى صالح الشركة وتحقيق عائد من الربح وتحافظ على مصالح الشركة والمستثمرين. كما أقرن عمل الإدارة القانونية الحديثة ومن الناحية المهنية بالشركات بمتابعة قواعد الإمتثال، وخاصة في الشركات متعددة الجنسيات والبنوك، وكذلك الشركات المقيدة في سوق المال في الدول التي قامت بإصدار تشريعات متخصصة لتطبيق قواعد الحوكمة ومعايير الإنضباط المؤسسي للشركات. كما أصبح وجود قانوني داخل مجلس الإدارة تطبيقاً للأساليب الفعالة لإختيار مجلس الإدارة في ظل نظام الحوكمة، وإن كان المتابع للتطبيق العلمي بالشركات يلاحظ أن كثيراً من الشركات إشتربت وجود خلفية قانونية لدى القائم بأعمال سكرتير مجلس الإدارة "أمين سر المجلس".¹

المطلب الثالث: محددات نظام حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها

باعتبار حوكمة الشركات نظام من أجل إنجاحه يجب الإعتماد على محددات داخلية وخارجية تعمل على تحديد حقوق وواجبات كل من حملة الأسهم، مجلس الإدارة، الإدارة وأصحاب المصالح (المستثمرين، الموردين،... إلخ).

الفرع الأول: نظام حوكمة الشركات

حوكمة الشركات عبارة عن نظام يتكون من مجموعة أجزاء يعمل على تفعيل الإمكانيات وتوظيف الموارد بطريقة كفوءة وكما يعمل كمنظومة تفاعلية إستهدافية مكونة من ثلاث أجزاء هي:²

1- المدخلات: وهو ما تحتاج إليه الحوكمة من المستلزمات وما يتعين توفيره لها من مطالب سواء كانت مطالب تشريعية أم إدارية أم قانونية أم إقتصادية مجتمعة.

¹ أحمد علي خضر، "حوكمة الشركات"، مرجع سابق، ص ص 183-184.

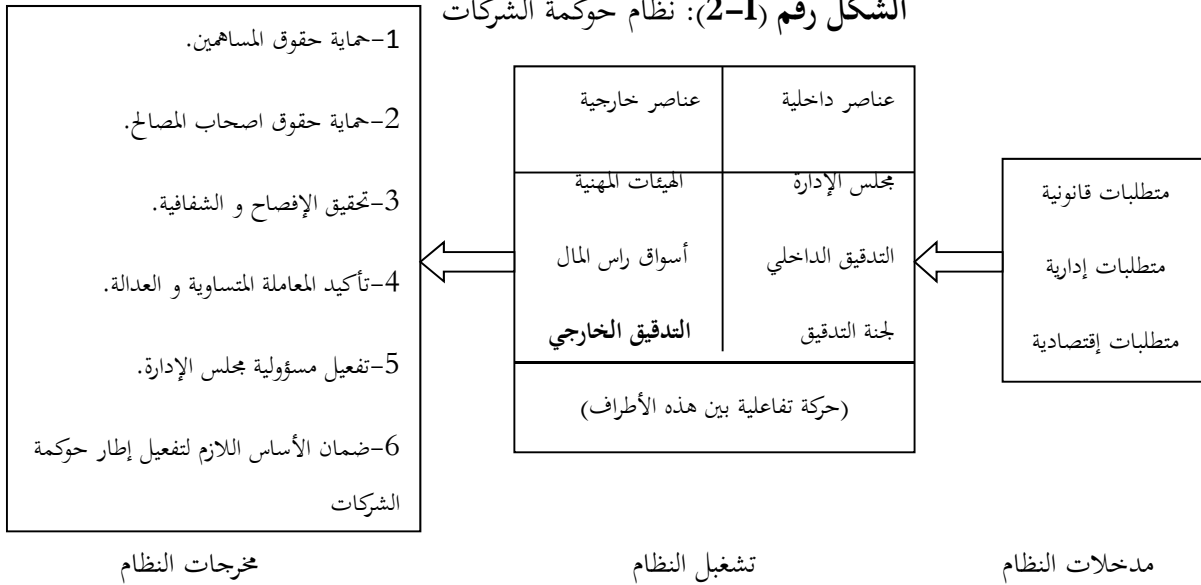
² علاء فرحان طالب وإيمان شبحان المشهداني، مرجع سابق، ص ص 24-25.

2- تشغيل الحوكمة: ويشير إلى الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة والمشفرة على هذا التطبيق وجهات الرقابة وكل الكيان الإداري داخل الشركة أو خارجها يسهم في تنفيذ الحوكمة وفي تشجيع الالتزام بها فضلاً عن تطوير أحكامها والإرتقاء بها.

3- المخرجات: الحوكمة ليست هدفاً بذاتها بل هي أداة ووسيلة لتحقيق أهداف يسعى إليها الجميع، إذ أن المخرجات هنا مجموعة المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والسلوك والممارسات العلمية والتنفيذية سواء في الشركات أو البنوك للحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الشفافية.

ومنه نستخلص أن نظام حوكمة الشركات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية، الإدارية والإقتصادية كمدخلات تحكمها منهجيات وأساليب وتستخدم في ذلك آليات كالتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، لجان التدقيق ومجلس الإدارة، المنظمات المهنية والجهات الرقابية، والتي تتفاعل فيما بينها وهذا من أجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة الشركة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح، وتحقيق الإفصاح والشفافية.¹

الشكل رقم (I-2): نظام حوكمة الشركات



¹ أشرف حنا ميخائيل، مرجع سابق، ص 5.

المصدر: حسين يرقى وعمر علي عبد الصمد، "واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها"، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -، 7-8 ديسمبر 2010، ص 6.

الفرع الثاني: محددات نظام حوكمة الشركات

لإنجاح عملية الحوكمة يجب أن يتوافر عدد من المحددات، وتنقسم هذه المحددات إلى محددات داخلية ومحددات خارجية وتمثل هاتين المجموعتين فيما يلي:¹

أولاً: المحددات الخارجية

تعود أهمية المحددات الخارجية، إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، من خلال تقليل التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص، تشير تلك المحددات إلى ما يلي:²

1- البيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية المناخ العام للإستثمار: وهي ترتبط بالمناخ القانوني كقانون الشركات، وقوانين تنظيم عمل الشركات، وقانون الإدراج في الأسواق المالية، وقانون تنظيم المنافسة، ومنع الإحتكار وممارسات المنافسة غير الشريفة والإفلاس. وتلعب كفاءة النظام المالي والبنوك ونظم رقابة السوق المالي على الشركات دوراً في تطبيق الحوكمة.

2- تؤثر النظم والمعايير المحاسبية المطبقة ومدى الالتزام بها على ممارسات الحوكمة فلا بد من إيجاد معايير موحدة تتناسب مع المعايير المحاسبية الدولية وأن تلتزم بها كافة المؤسسات العامة والخاصة للقدرة على المقارنة بين البيانات والمعلومات المالية على مستوى العالمي.

3- وجود نظام مالي جيد يعمل على توفير مصادر التمويل اللازم للمشروعات بالشكل الذي يشجع الشركات على التوسع وزيادة المنافسة.

¹علاء فرحان طالب وإيمان شبحان المشهداني، مرجع سابق، ص 46.

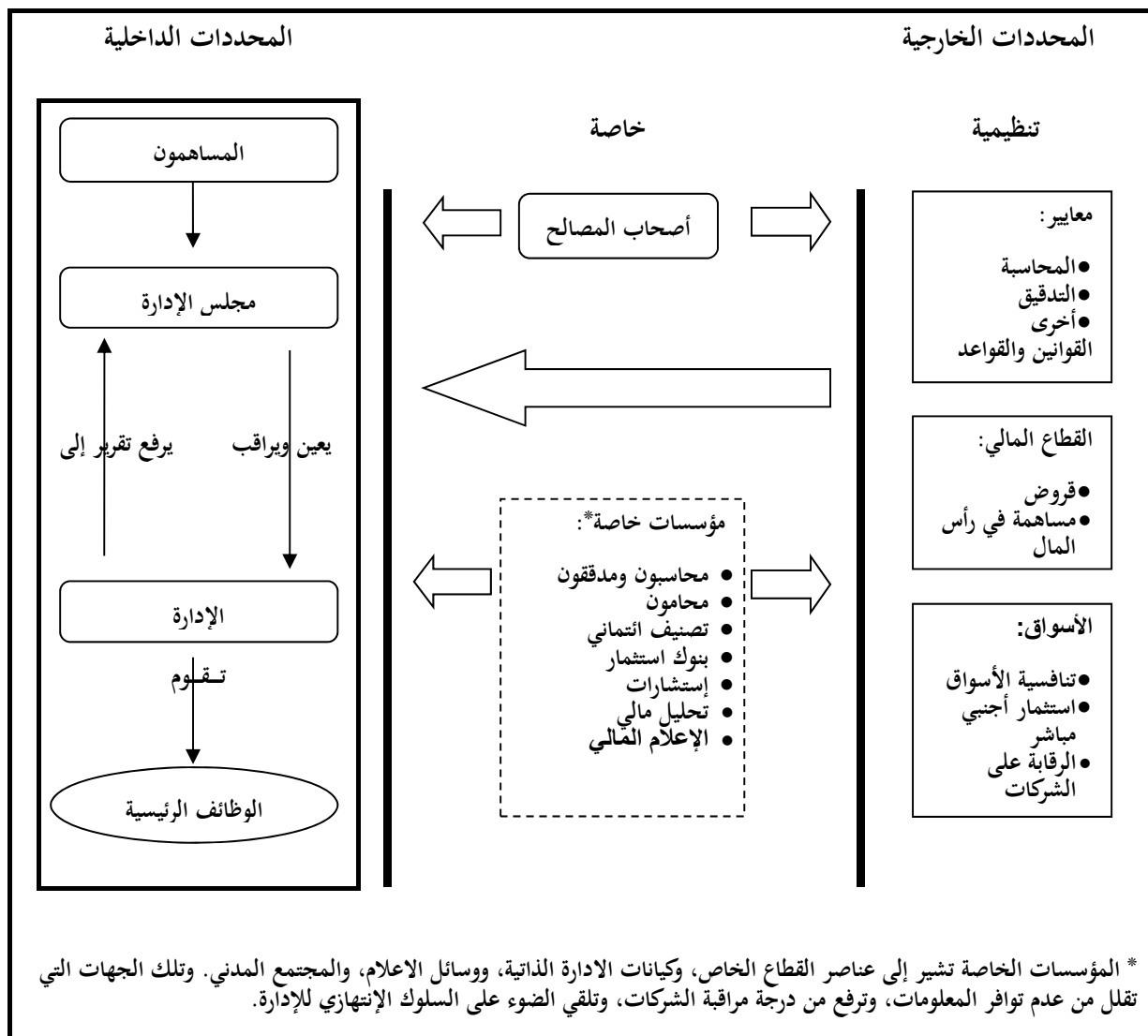
²مها محمود رمزي ريحاوي، "الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات - حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية -"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 24، العدد الأول، 2008، ص 91.

4- وجود مؤسسات تلزم بوضع نظام يعمل بدقة في إحكام تطبيق قواعد السلوك المهني والأخلاقي على العاملين في الشركات ويضمن عمل الأسواق بكفاءة.

ثانيا: المحددات الداخلية

تشير المحددات الداخلية إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية إتخاذ القرار وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين التي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح تلك الأطراف الثلاثة، الشكل رقم (3-I) يوضح تلك المحددات.

الشكل رقم (3-I): محددات حوكمة الشركات



المصدر: سميحة فوزي، "تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية"، أوراق عمل، المركز المصري للدراسات الإقتصادية، العدد 82، أبريل 2003، ص 6.

وفي النهاية تؤدي الحوكمة إلى زيادة الثقة في الإقتصاد الوطني، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الإستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمر.

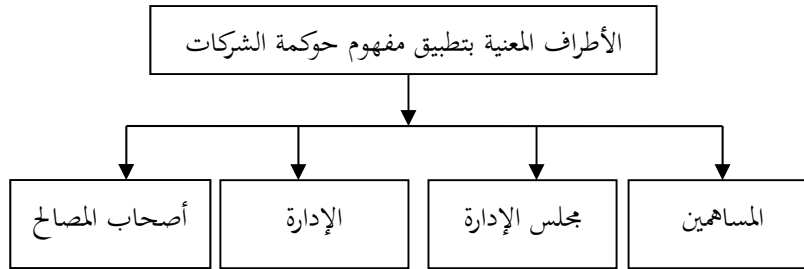
ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيرا خلق فرص العمل.

كما تساهم في محاربة الفساد وملاحقة المفسدين، وتساعد على ظهور قطاع عام قادر وفاعل يؤمن خدمة المجتمع ويوفر معدلات عالية في النمو، ويحمي القطاع الخاص وينشطه ويرعى كافة مصالحه.¹

الفرع الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم الحوكمة

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتأثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، والشكل الموالي يوضح هذه الأطراف.

الشكل رقم (I-4): الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات



المصدر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية (أعمال المؤتمرات)، "الحوكمة والإصلاح المالي والإداري"، جامعة الدول العربية، 2009، ص 6.

¹ محمد ياسين غادر، "محددات الحوكمة ومعاييرها"، المؤتمر العلمي الدولي - عولمة الإدارة في عصر المعرفة -، جامعة جنان، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012، ص 18.

تتمثل هذه الأطراف أساسا فيما يلي¹:

1- المساهمين: هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لإستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في إختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

2- مجلس الإدارة: يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم بإختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3- الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها إتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

تعتبر الوظيفة الأساسية لمديري الشركات المقيدة بالبورصة هي الإشراف على إدارة الشركة وكذلك القيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق الشركة للغرض الذي تأسست من أجله، وذلك من خلال ما يعرضونه من تقارير دورية على المجلس الإدارة تتضمن كافة المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة، وعلى ذلك فإنه يمكن القول أن المدير يلعب دور حيوي في الشركة بإعتباره شخص مسؤول عن مصلحة الشركة وبالتالي مصلحة المستثمرين والمساهمين.

4- أصحاب المصالح: يمثلون مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والزبائن والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنين على سبيل المثال، يهتمون بمقدرة الشركة على الإستمرار.

¹عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، مرجع

سابق، ص 20.

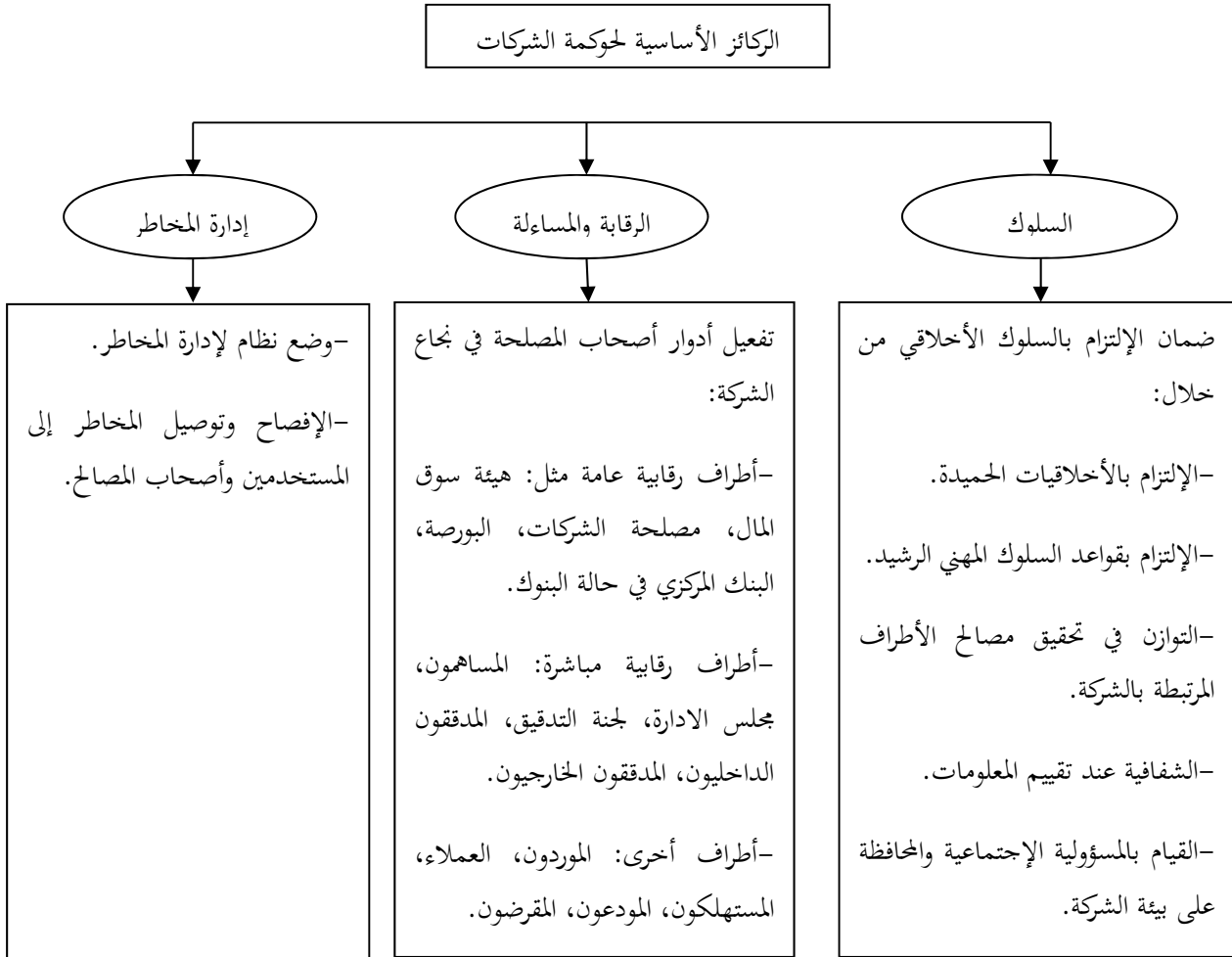
وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة، وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الذين قد يكونون أفراداً أو عائلات أو كتلة متحالفة أو أية شركات تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثر في سلوك الشركة.

وفي الوقت الحالي، تتزايد مطالب المستثمرين المؤسسين في بعض الأسواق بإعتبارهم أصحاب حقوق ملكية في أن يكون لهم دور في حوكمة الشركات وعادة ما لا يسعى المساهمون الأفراد إلى ممارسة حقوقهم في الحوكمة ولكنهم قد يكونون أكثر إهتماماً بالحصول على معاملة عادلة من المساهمين ذوي الملكيات الغالبة ومن إدارة الشركة، ويلعب الدائنون دوراً هاماً في عدد من أنظمة حوكمة الشركات ويمكنهم أن يقوموا بدور المراقب الخارجي على أداء الشركة، كما يلعب العاملون دوراً هاماً بالإسهام في نجاح الشركة وأدائها في الأجل الطويل، بينما تعمل الحكومات على إنشاء الإطار المؤسسي والقانوني الشامل لحوكمة الشركات ويتباين دور كل من هؤلاء الأطراف وتفاعلاتهم فيما بينهم تبايناً واسعاً وذلك حسب الظروف السياسية والاقتصادية والثقافية السائدة.

المطلب الرابع: ركائز حوكمة الشركات

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز أساسية، كما يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم (I-5): ركائز حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ- التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف"، مرجع سابق، ص 47.

يمكن توضيح أهم الركائز التي تم تناولها في الشكل السابق كالآتي:¹

1- السلوك الأخلاقي: وتتضمن البنية الأخلاقية ومجموعة القيم الخاصة التي يتم تعميمها في الشركة إذ تحدد هذه القيم النطاق المناسب لإجراء الحوار الصحيح في الوقت الصحيح حول حل المشاكل و تمنع الفساد وتعاطي الرشوة في العمليات التي تقوم بها الشركة الداخلية منها والخارجية للحد من العلاقات والنشاطات التي تقلل من دور الحوكمة كتعارض مصلحة الدائنين حاملي السندات مع حاملي الأسهم أو تعارض بين الإدارة العليا ومحافظ الحسابات نتيجة كشف هذا الأخير التلاعب في الأرقام المحاسبية، وإخفاء

¹ أكرم محسن الياسري وإيناس ناصر عكله الموسوي، مرجع سابق، ص 108-109.

المعلومات عن الملاك، والتلاعب في القوائم المالية والقدرة على زيادة أو تخفيض صافي الدخل المفصح عنه في القوائم المالية مستقبلا بغرض زيادة حوافز الشركة ودعم مركزها.

2- الرقابة والمساءلة: فتطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعد دعامة لنظام الشركة وذلك عن طريق نظام رقابة داخلي فاعل يعمل بموجب القوانين واللوائح الداخلية ويتم الإشراف عليه وتقييمه بشكل دوري وتحديثه كلما تطلب الأمر، وهناك دور الرقابة الخارجية المتمثلة في المدققين الخارجيين الذين يعتمدون على معايير وأصول مهنة المحاسبة والتدقيق، كما تمكن أصحاب المصالح من الأفراد والمنظمات غير الحكومية من المراقبة ومساءلة الموظفين والمسؤولين من خلال القنوات والأدوات الملائمة دون أن تؤدي ذلك إلى تعطيل العمل أو الإساءة إليه دون الإسناد على دليل قانوني، إن توافر هذه الركيزة تضمن الدور الفاعل للسلطات الرقابية وإدراكها لأهمية دورها في بناء نظام حوكمة فاعل في الشركات.

3- إدارة المخاطر: تعد هذه الركيزة مهمة فبسبب التطورات السريعة في أسواق المال وعولمة التدفقات المالية والتقدم التكنولوجي والتحرر من القيود التشريعية تزايدت حدة التنافس بين الشركات، الأمر الذي أدى إلى التقليل من المخاطر المحتملة ويعتبر هذا من أحد الأهداف التي يمكن تحقيقها من خلال الحوكمة.

المبحث الثاني: تطبيقات حوكمة الشركات

نظرا أن الشركة عبارة عن مجموعة من العقود التي تربطها بين جميع الأطراف التي تشكل طرفي هذه العقود، أي تعتبر مركز التعاقد، فظهرت مشكلة تضارب المصالح بين أطراف العقود وعدم تماثل المعلومات، مما أدى إلى بروز نظريات تفسر هذه العلاقات التعاقدية والتي تدعي إلى تطبيق حوكمة الشركات، ومن هنا نقول أن حوكمة الشركات هي إمتداد لبعض النظريات الإقتصادية. من أجل تطبيق حوكمة الشركات تحتاج إلى آليات داخلية وأخرى خارجية من أجل ضمان فعالية وحسن سير إدارة الشركة والحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وزيادة الشفافية والإفصاح.

المطلب الأول: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

تعددت النظريات المفسرة لضرورة تبني مفهوم حوكمة الشركات نذكر منها:

الفرع الأول: نظرية حقوق الملكية (Théorie des droits de propriété)

يرى كل من مينز و بيرل سنة 1932¹ (Gardiner Means et Adolf Berle) أن الشركات في طريقها لأن تصبح كبيرة لدرجة أن يحدث انفصال بين الملكية والرقابة، ويملك حملة الأسهم الشركة بينما يمارس المديرون التنفيذيون الرقابة على الشركة، وينتج ذلك لأن المستثمرين الذين يملكون شركات المساهمة لا يستطيعون إتخاذ القرارات اللازمة لتشغيل الشركة.

لقد ميز كل من مينز و بيرل سنة 1932 (Gardiner Means et Adolf Berle) بين خمسة أنواع من الرقابة في الشركة حسب الملكية في كتابه "المؤسسة الحديثة والملكية الخاصة"، وتتمثل هذه الأنواع من الرقابة في²:

1- الرقابة عن طريق حقوق الملكية الكلية (أكثر من 80% من رأس المال): تعني أن شخص واحد أو مجموعة من الشركاء يمتلكون كل الأسهم، أو عمليا كل الأسهم المتداولة، وفي هذه الحالة المالكون في وضعية تسمح لهم بإختيار المديرين التنفيذيين وتعيين إدارة الشركة.

2- الرقابة عن طريق المشاركة بالأغلبية (من 50% إلى 80% من رأس المال): في هذه الحالة معظم الأسهم ملك لشخص واحد أو مجموعة صغيرة من الأشخاص تعطي الملكية لهذه المجموعة الصلاحية والسلطة للقيام بالمراقبة القانونية، وإلا سيتم إدارتها من طرف مالك وحيد للشركة.

3- الرقابة عن طريق مشاركة بالأقلية (من 20% إلى 50% من رأس المال): يقوم شخص أو مجموعة من الأشخاص بمشاركة معتبرة في رأس المال، يسيطرون على الشركة بناء على كفاءاتهم في نيابة الآخرين في حالة الملكية المجزأة والتي تضاف إلى مشاركتهم القيمة؛ هذه المجموعة تسيطر على أغلبية الأصول؛ وكلما كانت الشركة كبيرة كلما كانت الحصص كذلك؛ وبالتالي يصعب تنحية الأقلية ذات النفوذ والوزن داخل الشركة؛ لذا ينبغي توجيه التفويض بالتصويت للمساهمين من قبل المشاركين بالأقلية بدل من حصرها بين أيدي أعضاء المديرية العامة للشركة كتصويت بالنيابة.

¹ طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 205.

² مهدي شرقي، "مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة - حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري-"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة الوادي، العدد 1، 2015، ص 136-137.

4- الرقابة عن طريق وسيلة قانونية: تعني مضاعفة مساهمات الأقلية خاصة عن طريق الشركات القابضة؛ تسمح للمالكين بممارسة رقابة على المديرين التنفيذيين مع مشاركة إسمية ضعيفة في رأس المال.

5- الرقابة عن طريق المديرين (الملكية المتناثرة): في هذه الحالة تصنف الشركة بأنها تحت رقابة تسييرية، حيث تكون فيها الملكية مقسمة للغاية أي بين عدد كبير من أصحاب الأسهم (الملاك)، يملك كل منهم عدداً صغيراً من أسهم الشركة. وعادة ما لا يكون هناك حافز لدى صغار المساهمين لمراقبة نواحي نشاط الشركة عن قرب، كما أنهم يميلون إلى عدم الإنغماس أو المشاركة في القرارات أو السياسات الإدارية¹، أي أن السلطة والنفوذ تنتقل بين أيدي الإدارة العليا، مثال على ذلك المساهم الأكثر أهمية والأكبر حصة يملك 0.3% من مجموع الأسهم، أي يملك كل مساهم أكثر من 500 سهم (عدد المساهمين 236 مساهم) لا تمثل حتى 5% من رأس مال الشركة.

الفرع الثاني: نظرية الوكالة (Théorie d'Agence)

يرجع أصل علاقة الوكالة إلى آدم سميث، بإعتباره شركات المساهمة لا تتميز بالكفاءة، وذلك بسبب إعطاء تفويض تسييرها إلى شخص غير مالك، وحسب آدم سميث إن هذا الأخير غير مؤهل لتسيير أعمال لا يملكها، إذ سوف يتحصل على حقه مهما كانت النتائج التي سوف يحققها والتي يتحصل عليها حملة الأسهم أو الملاك².

أولاً: تعريف نظرية الوكالة

تسعى نظرية الوكالة إلى تقديم وتفسير آليات الرقابة على تصرفات المديرين (المسيرين) المفروضة من طرف المساهمين، والتي تعتبر مركز تحليل الشركة بشأن العلاقة التي تنتج بين المديرين وحملة الأسهم³.

فالمفهوم القانوني لنموذج حوكمة الشركات جاء من عقد الوكالة (contrat de mandat)، والذي يقابله المصطلح الفني الإنجليزي (agency)، هذا يفسر النموذج الذي يدعى بنظرية الوكالة (théorie

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، "تأسيس حوكمة الشركات في الإقتصاديات النامية والصاعدة والإنتقالية"، مارس 2002، ص 15.

² Benjamin. C- Weinstein. O, « Les nouvelle théories de l'entreprise », librairie générale française, Paris, 1995, P 93.

³ Jérémy morvan, « la gouvernance d'entreprise managériale : positionnement et rôle des gérants de fonds socialement responsables », thèse pour le doctorat nouveau régime en sciences de gestion, université de Bretagne occidentale, 29 novembre 2005, p 29.

d'agence) وفي نفس الإطار يدعى بالثنائية المؤكل - الوكيل (P - A)، والمصطلحات القانونية الإنجليزية تشير بالخصوص إلى الوكالة (mandat) والوكيل (mandataire)، وحسب أليان ودامساتز (ALCHIAN et DEMSETZ) فإن الشركة تظهر كسوق خاص للبحث عن تحقيق التوازن بين الأهداف المجتمعة بين الوكيل والأصيل من داخل إطار العلاقات التعاقدية، فمنذ أن كانت وظيفة الإدارة مستقلة عن باقي الوظائف بالشركة، قام حملة الأسهم بإنشاء صيغة جديدة للرقابة على القرارات وإلى تصرف المديرين، فالعلاقة التي تربط المدير بالمساهم تم وضعها في إطار عقد.¹

ترجع نشأة حوكمة الشركات إلى فكرة "مشكلة الوكالة" ويعتبر كل من جنسن وماكلين (JENSEN et MEKLING) أول من أدخل مفهوم الوكالة في الميدان المالي سنة 1976،² حيث عاجلت مقالتهما تضارب المصالح بين المساهمين الداخليين والخارجيين وبين المساهمين والملاك، وتعتبر هذه المقالة الشركة على أنها "مجموعة من العقود بين الأطراف (الملاك، الدائنين، الإدارة والعاملين) الذين يقدمون عوامل الإنتاج، ويسعى كل طرف إلى تحقيق مصالحه الذاتية والتي قد تتعارض مع مصالح الآخرين".³ كما أشير إلى أنه يمكن الحصول على أموال كثيرة لتوفير السيولة بالشركة وتنشيط حركة الأسواق من صغار المساهمين وكذلك إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات.⁴

حيث عرف كل من (JENSEN et MEKLING) نظرية الوكالة على أنها: "علاقة بموجبها يلجأ شخص الرئيسي (PRINCIPAL) صاحب رأسمال لخدمات شخص آخر العامل AGENT لكي يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهام تستوجب تفويضه في السلطة"⁵

¹ طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات: المفاهيم - المبادئ - التجارب - المتطلبات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 69.

² Alain Schatt et Gérard Charreaux , « La recherche française en gouvernance d'entreprise », un panorama Cahier du FARGO n° 1050901, Septembre 2005.

³ طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات: المفاهيم - المبادئ - التجارب - المتطلبات"، مرجع سابق، ص 69.

⁴ أحمد علي خضر، "حوكمة الشركات"، مرجع سابق، ص 18.

⁵ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، مرجع سابق، ص 23.

كما أن نظرية الوكالة عبارة عن عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل أو المساهم) مع شخصا آخر (الوكيل أو المسير) من أجل لا يقوم الموكل بالأعمال بنفسه، مما ينتج عنه تفويض (الموكل) جزء من سلطة إتخاذ القرار للوكيل.¹

مما سبق يتبين أن مفهوم نظرية الوكالة تنتج عن علاقة بين شخصين على الأقل عن طريق توكيل، حيث يطلق على:

الطرف الأول: الموكل "الأصيل" وهم الملاك أو حملة الأسهم مهما كانت نسبتهم من رأس المال.

الطرف الثاني: الوكيل والذي يتحكم في تسيير شؤون الإدارة بما فيها سلطة الرقابة وإتخاذ القرار.

ثانيا: فروض الوكالة

تقوم نظرية الوكالة على ثلاث فرضيات أساسية وهي:²

الفرضية الأولى: إن إختلاف الطبيعة السلوكية والتكوينية وكذا الأهداف بين المسيرين والمساهمين، يؤدي إلى خلق صراع منفعة في البداية بين إثنين لتتعداه فيما بعد لباقي الأطراف الأخرى؛

الفرضية الثانية: يلجأ المسير حسب هذه النظرية لوضع إستراتيجيات تحميه وتحتفظ له حقوقه عن طريق إستغلال نفوذه، عن طريق شبكة العلاقات بالموارد والزبائن وكذلك حجم المعلومات التي يستقبلها المسير قبل غيره، وبذلك فهو يفضل تحقيق مصالحه وأهدافه الشخصية أولا قبل مصالح الشركة "خاصة الحفاظ على قيمته في سوق العمل"؛

الفرضية الثالثة: لمواجهة هذا الإنحراف الذي تعتبره النظرية إخلالا بشرط العقد الذي يربط المسير بالشركة، يلجأ حملة الأسهم لتعديل سلوك المسير السلبي للحفاظ على مصالحهم بإتخاذ تدابير تقويمية ورقابية، عن طريق إنشاء نظام حوكمة الشركات الذي يملك آليات وأدوات رقابية وإشرافية داخلية تعتمد على مجالس الإدارة، الرقابة التبادلية بين المسيرين وكذا الرقابة المباشرة للمساهمين وخارجية ممارسة من طرف الأسواق والمدققين الخارجيين.

¹ Jérémy morvan, « La gouvernance d'entreprise managériale : positionnement et rôle des gérants de socialement responsables, op-cit, p31.

² نجاتي إبراهيم عبد العليم، "نظرية الوكالة ودورها في تطوير نماذج الرقابة على الأداء"، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، 1991، ص 90.

ثالثاً: مشكلة الوكالة

ترجع مشكلة الوكالة إلى الصراع الذي ينشأ بين مختلف أطراف علاقة الوكالة، وذلك لفصل بين الملكية والإدارة وغيرها من الموضوعات التي لها صلة، كالمديرين المستقلين ومسؤولية المديرين وإستغلال النفوذ والحواجز. حيث يمكن أن تؤدي الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية إلى الإضرار بالشركة وبالقطاع ككل.

وتكمن مشكلة تضارب المصالح بين أطراف علاقة الوكالة كالاتي:

1- تضارب المصالح بين المسيرين (المديرين) وحملة الأسهم (الملاك):

إن كلاً من الأصيل (المالك) والوكيل (المسير) شخصاً يتميز بالتصرف الرشيد ويقصد بذلك أن كلاً منهم يعمل على تعظيم منفعته المتوقعة، إذ يعد ذلك بمثابة هدف يفسر تصرفات كل منهما، فالمالكون سوف يعملون من أجل تعظيم ثروتهم وتحقيق مصالحهم الذاتية بشكل منفرد بالعائد المالي المتوقع الذي سيتولد من إستثماراتهم في الشركة بواسطة المسيرين. أما المسيرين فسوف يعملون على تحقيق مصالحهم الذاتية بتعظيم عائداتهم (ثروتهم) وكذلك بعدم بذل الجهد أو ما تسمى بوقت الراحة Leisure ولو كان ذلك على حساب مصلحة المالكين.

يمكن القول إن سعي أطراف الوكالة (المالك و المدير) وراء تعظيم مصالحهم الشخصية، ومن ثم من المتوقع أن يقوم بتصرفات تؤثر سلباً في مصلحة الطرف الآخر، وهذا يؤثر على قيمة الشركة وإستمرارها وهذا ما وضحه Watts and Zimmerman بأن "كل طرف يعترف أن رفايته الشخصية تعتمد على ديمومة وإستمرار الشركة ولكن بنفس الوقت له الحافز لإلتخاذ الأفعال التي تخفض قيمة الشركة وفرصة الإستمرار".¹

2- تضارب المصالح بين المسيرين وحملة الأسهم والمقرضين:

يلجأ المقرضون في معظم الحالات إلى إبرام عقود بينهم وبين إدارة الشركة يتم بمقتضاها وضع قيود تحد من حرية الإدارة من شأنها أن تؤثر سلباً على قدرة الشركة على تأديت إلتزاماتها مثل الحد من إصدار ديون

¹ يقول محمد نوري وعلي خلف سلمان، "حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة"، مجلة رماح لبحوث والدراسات، عمان، العدد 14، 2014، ص 26.

جديدة أو تحديد حد أقصى لتوزيعات الأرباح أو تحديد حد أقصى للسيولة والمديونية. لذا تعد هذه العقود من المحددات الرئيسية لنشوء تكلفة الوكالة وذلك من خلال نقطتين أساسيتين¹:

1- خضوع الإدارة للرقابة المشددة من قبل أعضاء سوق المال من مستثمرين ودائنين... إلخ وذلك للحد من إستخدامها للتدفقات النقدية على الإنفاق التبذيري أو في قبول مشاريع أو في قبول مشاريع إستثمارية ذات صافي قيمة حالية سالبة تحقق لهم مصالح خاصة على حساب مصالح حملة الأسهم؛

2- إن الولوج في عقود المديونية يؤدي إلى زيادة المخاطر المالية للشركة مما قد يحفز المسيرين على تخفيض تكاليف الوكالة للمحافظة على القدرة المالية للشركة بالوفاء بالدين وأعباءه في مواعيدها المحددة.

كما أن المديونية تساعد على تقليل تكاليف الوكالة للأموال الخاصة، وبما أن الشركة المانحة للقرض تدمج تلك التكاليف في التكلفة الإجمالية للقرض، فإن كل زيادة في حجم الخطر المترتب عن نشاط المقترض، يفرض إحتياط أكثر من الشركة المانحة للقرض مترجم في الزيادة في تكلفة القرض، مما يؤدي إلى انخفاض نسبة التوزيعات التي يتحصل عليها حملة الأسهم وهنا ينشأ الصراع.

بالنسبة لـ Jensen، إن المسير سواء اعتمد على الأموال الخاصة أو على المديونية، فذلك بالنسبة له مادام المشروع يحقق عوائد، ومادامت علاقة الصراع قائمة فالإختلاف يكمن فقط في توزيع العائد بين الحملة الأسهم والمقرضين.²

كما تنشأ من خلال تعرض الموكل إلى خسارة نتيجة أن الوكيل لم يؤل العناية الكافية لتعظيم العائد للموكل، يمكن إرجاع ذلك إلى أن الموكل ليس لديه أساليب الرقابة المباشرة لقياس مجهودات الوكيل، كما أن هذا الأخير يقدم إليه معلومات فتننتج مشكلتين:

¹ مؤيد محمد علي الفضل، "العلاقة بين محددات السلوك الإداري وتكلفة الوكالة للملكية ومدى تاثيرها بالأداء -دراسة حالة في العراق"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 2، ديسمبر 2013، ص 113.

² العايب ياسين، "إشكالية تمويل المؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر-"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص: الإقتصاد المالي، جامعة منتوري قسنطينة، 2010-2011، ص 51.

مشكلة المخاطر المعنوية (moral hazard) "هي أن يقوم الوكيل بالتراجع عن شروط العقد المبرم وذلك من خلال عدم مطابقة ما تم تحقيقه في الواقع مع ما تم الإلتزام به عند توقيع العقد أي يكون الوكيل إنتهازي في هذه الحالة".¹

ومشكلة الإختيار العكسي أو المناقض (selection adverse) "تنشأ عندما تكون لدى الوكيل القدرة على الحصول على المعلومات الخاصة بنتائج كل بديل وذلك قبل قيامه بالأداء أو الإختيار في الوقت الذي لا تتوافر لموكل فيه هذه المعلومات".²

نتيجة الإختلاف في كمية ونوعية المعلومات المتاحة لكل من الموكل والوكيل، و تظهر في الحالات التي لا يمكن للموكل أن يلاحظ أداء الوكيل بصورة مباشرة والتحقق من نتائج قراراته.³

وعليه فإن مصدر مشكلة الوكالة يتضح من خلال عدم قدرة الموكل على رقابة الوكيل وكذلك يظهر من خلال عدم تماثل المعلومات المتوفرة لكل منهما، إضافة إلى الموكل ليس له القدرة على قراءة وتحليل هذه المعلومات مقارنة بالوكيل.

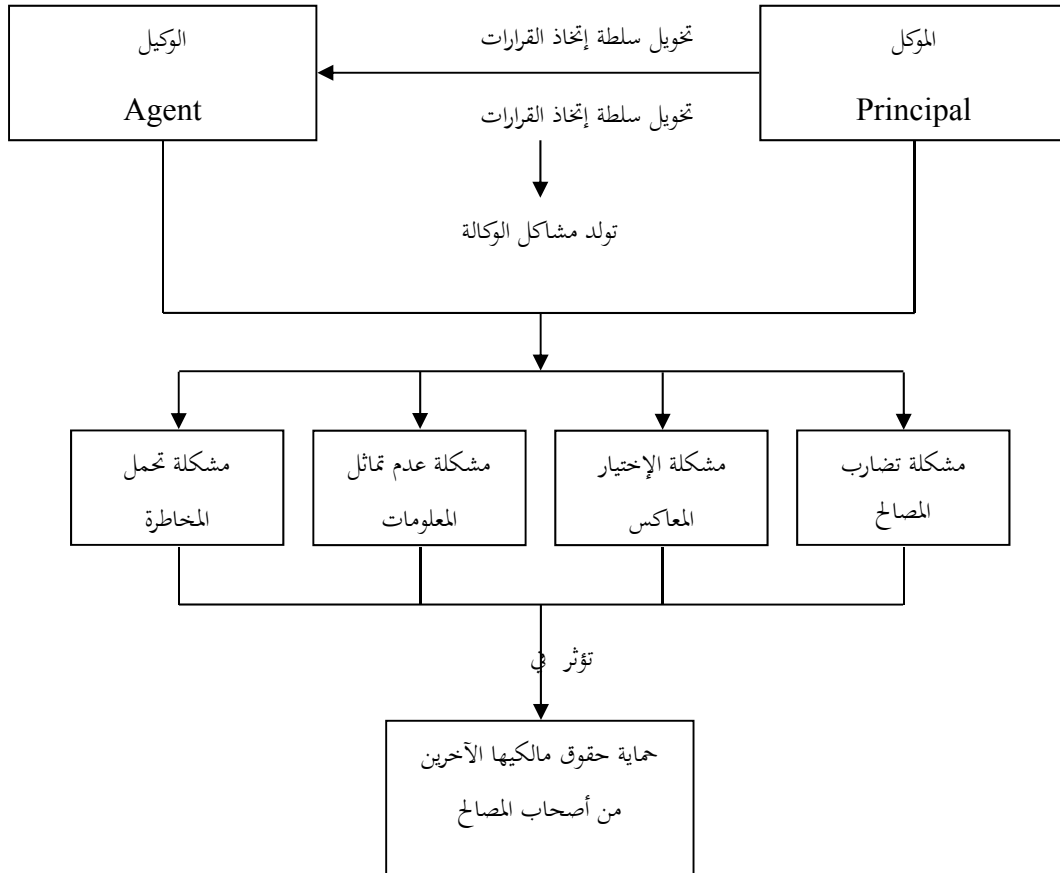
والشكل رقم (I-6) يوضح أهم مشاكل الوكالة:

¹ Frédéric parrat, « Le gouvernement d'entreprise », édition maxima, Paris,1999, p :32

² عدنان بن حيدر بن درويش، "حوكمة الشركات ومجلس الإدارة"، إتحاد المصارف العربية، بيروت، 2007، ص 66.

³ طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف)"، الدار الجامعية، مصر، 2008/2007، ص 70.

الشكل رقم (I-6) : مشاكل نظرية الوكالة



المصدر: بتول محمد نوري وعلي خلف سلمان، "حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة"، مرجع سابق، ص 23.

رابعا: تكاليف الوكالة

تنشأ تكاليف الوكالة إذا سعى كل طرف من أطراف الوكالة إلى تعظيم الربح، فإذا حاول الوكيل التقصير في أداء مهامه إستسهالا منه وبإعتبار قدرته على التقصير جزء من الفائدة أو من خلال التلاعب والغش والحصول على منافع غير مشروعة على حساب الموكل، فتعمل هذه التكاليف على مراقبة سلوك الوكيل داخل الشركة.¹

¹ المعتصم بالله الغرياني، "حوكمة شركات المساهمة - دراسة في الأسس الإقتصادية والقانونية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008، ص 51.

وتتمثل تكاليف الوكالة في:¹

تكاليف الرقابة (تكاليف الإشراف): وهي التكاليف التي يتحملها حملة الأسهم من أجل تأمين الرقابة على العمليات التي يقوم بها المسيرين لكشف وإمكانية منع تصرفات في غير مصالحهم، مثل: تكاليف مجلس الإدارة، تكاليف الفصل بين وظائف رئيس مجلس الإدارة والمدير العام، وتكاليف إنشاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة.

تكاليف الالتزام: كما يطلق عليها بتكاليف الإخضاع، تتعلق بالمسيرين والموجهة لوظيفة تشكيل إنذار إيجابي للعمل وفق المصالح المحددة من طرف المساهمين مثل شراء الأسهم العادية للشركة من طرف المسيرين بهدف وضع مصالحهم الشخصية في صف واحد مع مصالح حملة الأسهم.

الخسائر المتبقية من مصاريف متصلة بالموكل والوكيل: والناجمة عن التعارض المستمر للمصالح بين مختلف أطراف علاقة الوكالة، كالتخصيص السيء للموارد المتاحة والاختيار الإستراتيجي غير الأمثل، والتي تدعى كذلك بتكاليف الفرصة البديلة.²

الفرع الثالث: نظرية تكاليف الصفقات (théorie des coûts de transaction)

ظهر مفهوم نظرية تكاليف الصفقات لأول مرة سنة 1937 من قبل الأمريكي رونالد كوز (Ronard Coase) في مقاله بعنوان "طبيعة الشركة".

أولاً: تعريف نظرية تكاليف الصفقات

يرى كوز (Coase) في حالة إبرام الشركة لعقد قصير الأجل مع متعاقد خارجي هذا لا يحقق نتيجة مرضية، لأن الشركة تسعى إلى تعظيم قيمة الصفقة إلى غاية أن تكون تكاليف إنجاز الصفقة الإضافية الأخيرة مساوية لتكاليف إنجاز الصفقة.³ كما أعتبر أن الشركة تغطي تكاليف الصفقات من أسعار ومفاوضات وتنسيق فهي تعمل بمثابة وسيط.

¹Jérémy morvan, « La gouvernance d'entreprise managériale : positionnement et rôle des gérants de socialement responsables », op-cit, p34-35.

² Gerard charreaux, « Le gouvernement des entreprise, corporate governance théorie et faits, édition economica », Paris, 1997, p 9.

³Céline Abessis, « Les cout de translation : état de la théorie », revue réseaux, n° 84, CENT-1997, p 12.

كما تقوم نظرية كوز (Coase) على أن العلاقات بين العمال والمديرين هي التي تعمل على تخفيض تكاليف الصفقات وينتج هذا التخفيض من خلال نظام العمل المتبع، المكافآت، الحوافز، الترقية، مراقبة وتقييم الأداء.¹

وعليه يمكن القول بأن تكلفة الصفة هي أي شيء يمنع أو يعيق تحديد أو مراقبة أو تنفيذ صفقة إقتصادية، وتعتبر أعمال وليام سون (WILLIAMSON) في سنة 1985 أعطت فهما جيدا لهذه التكاليف وذلك بإضافة فرضيات جديدة ونتج عنها قدرة الشركات الكبرى على إبرام صفقات بأسعار منخفضة عن سعر السوق.²

قام وليام سون (WILLIAMSON) بتطوير أعمال كوز (Coase) حيث طور النظرية بتطوير الأشكال التنظيمية الداخلية من عدة نواحي، فمضى وليام سون (WILLIAMSON) يشكل مكانا خاصا في المقاربات الإقتصادية للمنظمات³ مما أهله للحصول على جائزة نوبل سنة 2009، معتمدا على التحليل المؤسسي المقارن أي البحث عن الشركات التي تكون فيها تكاليف الصفقات أقل ما يمكن وذلك بالتركيز على دور المعلومات في السوق والتي بقيت المرجع الوحيد للفعالية وذلك من خلال إدخال عوامل سلوكية (الرشادة المحدودة، السلوكيات الإنتهازية وخصوصية الأصول)،⁴ وأخرى تنظيمية (تكاليف الناتجة عن التصرفات البيروقراطية، الرشوة، الفساد).

كما دعى منظري الإقتصاد في إطار نظرية تكاليف الصفقات إلى توحيد المعاملات وطرحوا السؤال الآتي: ما هي درجة نزاهة المعاملات داخل الشركة؟، ولتحقيق ذلك ينبغي تنظيم المعاملات والصفقات من خلال الإدارة (التنظيم عن طريق قواعد محددة)، وفيما يخص السلع والخدمات التي تحصل عليها الشركة من الخارج، فإن النموذج المناسب لتنظيم المعاملات هو عمليات السوق (التنظيم عن طريق الأسعار).

عرف وليام سون (WILLIAMSON) سنة 1989 تكاليف الصفقات بأنها: "تكاليف مقارنة لتخطيط وتكييف ومراقبة إتمام المهمة في ظل بني إدارة (gouvernance structure) بديلة"، أما حسب نورث

¹P.Milgom et J.Roberts, « Economie, organisation et management, PUG, 1997, p 47.

²Michel Gheretman, « Oliver Williamson : Un Nobel Pour L'économie Et La Gestion », Revue française de gestion, n° 200, 2010, p 70.

³Michel Gheretman, «Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction », Revue Française de gestion, 2003/1 (n°142), p44.

⁴Benoît Ferrandon, "panorama des théories de la firme", les nouvelles logiques de l'entreprise, cahiers français, N°309, entreprises et entrepreneurs, p21.

(NORTH) "فهى تكاليف قياس الخصائص القيمة لما يتم تبادله وتكاليف حماية الحقوق وإخضاع العقود للإجراءات الشركة وتنفيذها"، حيث ركزوا على التطور التدريجي لهيكل الإدارة (الشركات، الأشكال التعاقدية وغير ذلك) بهدف معالجة تكاليف الصفقات.¹

قام (WILLIAMSON) بتحليل نظرية تكاليف الصفقات إلى ثلاث مراحل في المرحلة الأولى يحلل سمات الصفقات التي تتمثل في خصوصية الأصول، عدم التأكد ودرجة تكرار الصفقة وهذه السمات تختلف من قطاع إلى آخر، ثم يحدد وسائل دعم الصفقة المتمثلة في هياكل الحوكمة وتشمل السوق، الشركة والهياكل الهجينة، وفي المرحلة الأخيرة يقترح نموذج للإختيار المسبق بين الهياكل المذكورة، فهو يسمح بالإختيار من بين هذه الهياكل للحفاظ على تكاليف الصفقة، فهو يدعو دائما لمقارنة المزايا النسبية لهياكل الحوكمة الفعلية بدلا من معايير هيكل مثالي، فهو لا يعارض اللجوء إلى السوق لأنه ليس هناك هيكل للحوكمة المثالية.²

ثانيا: شروط نظرية تكاليف الصفقات

من بين الشروط والمسلمات الخاصة بإطار تكلفة الصفقات نذكر³:

1- العقد باعتباره التحليل: في علم إقتصاد تكاليف الصفقات (TCE)، فإن الوحدة الأساسية للتحليل هي العقد أو صفقة فردية بين طرفين في علاقة إقتصادية، حيث أن أطراف العقد تملك درجات متفاوتة من الحوافز الطبيعية الطوعية لتلبية شروط وعودهم المتبادلة، فوكالة تنفيذ العقد التي هي الشركة القانونية التي تحكم العقد تواجه صعوبات التحقق مما إذا كانت الأطراف تلي شروط العقد؛

2- وضع العقود موضع التنفيذ: قد يكون ممكنا تنظيم حوافز المسيرين بطريقة ما، بحيث سيجدون أن من مصلحتهم الخاصة أن يظلوا ملتزمين بتحقيق المصلحة العامة بشكل معقول، ولقد فحص ماك جير وأولسون (MC GUIRE et OLSON) سنة 1995، أداء ترتيبا+++++ت بديلة من وجهة نظرهما، وبيننا

¹ أفيناش ديسكيت (avinash K.dixit) -ترجمة نادر إدريس التل، "صنع السياسات الإقتصادية: منظور علم سياسة تكاليف الصفقات"، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1998، ص 21-22.

² إلياس بن ساسي ومريم فيها خير، "قراءة نظرية لآليات حوكمة المنظمات وفق مقاربة أوليفار ويليم سون الحائز على جائزة نوبل 2009"،

<http://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/7626/1/ilyes.pdf>

³ أفيناش ديسكيت (avinash K.dixit) -ترجمة نادر إدريس التل، مرجع سابق، ص 32-35.

أن الحاكمين الذين يملكون مصلحة مستقرة وكبيرة بشكل كاف في الاقتصاد، يتصرفون بطرق تنسجم بشكل ملحوظ مع مصالح المحكومين. في الواقع، توجد علاقة إقتصادية واحدة مماثلة بشكل أقرب للعقد السياسي وبالتحديد العقد ما بين مالكي الحصص في شركة ومدراءها ومجلس المديرين؛

3- هياكل الإدارة: ينظر علم إقتصاد تكاليف الصفقات (TCE) إلى الشركات بإعتبارها هياكل إدارة (هياكل الحوكمة) عوضا عن نظرة الفكرة النيوكلاسيكية التي تعتبرها دوال إنتاج، ومن وجهة نظر (TCE) فإن الدرجة متفاوتة لطابع عدم الإسترداد لمدخلات العملية الإنتاجية، سيؤثر على سلوك المالكين لها، حيث سيكون للبنى التنظيمية ولبنى الإدارة في الشركات تأثير مهم على ما تقوم به. تتميز بنى الإدارة بعلاقات وكالة متنوعة، حيث أن الفكرة تتمثل في أن مصالح الأطراف في صفقة تكون على الأقل جزئيا في تضارب ويملك الوكيل بعض الميزة في معلومات أو فعل معين مقارنة مع الشخص الوكيل.

ثالثا: فروض نظرية تكاليف الصفقات

أهم الفرضيات التي تركز عليها هذه النظرية هي:¹

1- مبدأ الرشادة المحدودة (العقلانية المحدودة): هذا المفهوم الذي طوره (Simon) سنة 1947 حيث أن الفرد لا يمكنه إتخاذ قرارات دقيقة وذلك لعدم قدرته الحصول على جميع المعلومات أو التنبؤ بكل الحالات الممكنة عند إبرام العقود، وبالتالي الرشادة هنا ليست بشكل مفرط ولكن محدودة ومقيدة بالخيوط بإعتبار أن الصفقات ليست فورية وإنما يتم تنفيذها على المدى المتوسط أو البعيد.

2- السلوكيات الإنتهازية: الفرضية السلوكية الثانية تطرق إليها كل من (Alchian et Demsetz) سنة 1972 وأعاد التطرق إليها وليام سون (Williamson) سنة 1985، وتعني الإحتفاظ بجزء من المعلومة أو تحريفها وذلك لتحقيق الأهداف والمصالح الشخصية باللجوء إلى إستعمال مختلف أساليب التحايل والأشكال المختلفة للغش.

3- نوعية الأصول: حيث أن الأشياء المراد تبادلها تختلف حسب طبيعتها، فبعض الأصول يمكن أن تتكرر في عملية التبادل، بينما البعض الآخر قد يتم إستبدالها مرة واحدة، فنوعية الفاعلين تخلق علاقة

¹Oliver Williamson, « the Economic institutions capitalisms: firms, markets, relational contracting », New York, Free press, London, collier Macmillan, 1985, p169.

إرتباط شخصية بين طرفي العقد. هذا ما يؤدي إلى زيادة المشاكل المتعلقة بالسلوكيات الإنتهازية، إذ أن نوعية الأصول هي السبب الأساسي لوجود الشركة والتي يتخللها التردد والشك في قيام المعاملات والقائم على الأعوان الآخرين وكذلك من تكرار التعاملات¹.

الفرع الرابع: نظرية التجذر (Théorie de l'enracinement)

أولاً: تعريف النظرية

تعني كلمة التجذر في اللغة الإنجليزية Entrenchment وترجمتها للغة العربية هي الإستحكام وهي نابعة من التحكم والإمساك بزمام الأمور والذي يعبر عن إستحكام المدير بزمام الأمور في شركته ومحيطه، أما باللغة الفرنسية Enracinement وترجم بالغة العربية تجذر ويشير هذا المصطلح إلى أن المدير يرسل جذوره في الشركة لتثبيت منصبه، فكلما كانت الجذور عميقة كان من الصعب إقتلاعها، وعليه فمصطلح التجذر أبلغ في وصف حالة المدير وذلك لتثبيت مكانته².

يعرف Pigé "بيجي" التجذر بأنه³: "إطار أو سياق متكون من شبكة من علاقات رسمية أو غير رسمية والتي يتمكن من خلالها المسير من التخلص ولو بصفة جزئية من مراقبة الملاك (المساهمين)، وهنا التجذرية عنده لا تشكل حالة جامدة".

هذه النظرية تقوم بتفسير علاقات السلطة القائمة بين مختلف الفاعلين في الشركات والذين يبحثون عن أدوات للتأثير على نظام القرارات بعد إستغلال المسير منصبه والصلاحيات الممنوحة له من أجل تحقيق المصالح والأهداف الشخصية، هذه الأخيرة إما تكون الإنسجام مع المحيط أو وضع حواجز من أجل دفاع المسير عن مكانته، أصبحت محط إهتمام مع تطور سلطة المساهمين في الشركة المعاصرة وأسلوب التمويل عن طريق اللاموساطة (الأسواق المالية)؛ هذه العلاقات خلقت مواجهات وتحالفات بين شكلين من السلطة⁴:

¹ مناد علي، "دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي دراسة قياسية - حالة S.P.A الجزائر -"، أطروحة دكتوراه، تخصص إقتصاد التنمية، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان -، 2013-2014، ص 68.

² Pigé.B, «Enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires », Finance contrôle stratégie, vol 1, N°3, septembre 1998, p8.

³ Ibid, p4.

⁴ Frédéric Parrat, «Le Gouvernement D'Enterprise », 'edition Dunod, Paris, 2003,P: 20.

- سلطة الملكية ممثلة في الحملة الأسهم والملاك؛

- سلطة الإدارة ممثلة في المديرين الموكلين.

تفترض نظرية التجذر أن الجهات الفاعلة في الشركة يطورون إستراتيجياتهم للحفاظ على مكانتهم بالشركة والعمل على حرمان المنافسين المحتملين من الدخول إليها، هذا يسمح لهم بالرفع من قوتهم ومن مساحة معرفتهم لما يجري بالشركة، حيث أن المديرين يتكونون من وكلاء ذو هيئة؛ خاصة الذين يمكنهم إستخدام موارد الشركة من أجل التجذر وبالتالي الرفع من قدرتهم وسلطتهم والفوائد التي يرونها مثل حرية النشاط، الأمن الوظيفي والمكافآت العينية.¹

تسمح هذه النظرية بملاحظة أن بعض الخيارات الإستراتيجية المتخذة من طرف المديرين يمكن إدماجها في الإستراتيجية الإجمالية للتجذر التي تمكن من خلق وضعية مهيمنة وصعبة التحكم بفعل النظام الأساسي والقرارات المتخذة داخل الشركة.²

ويرجع بعض الكتاب تجذر المديرين كرد فعل عن الرقابة الداخلية والخارجية الموجهة إليهم، كما أن الرقابة الخارجية تنتج عندما تكون الرقابة الداخلية غير قادرة في السيطرة على المديرين، حيث تعمل إستراتيجية التجذر كمرحلة أولى على تقييد الرقابة الداخلية (مجلس الإدارة، المساهمين والعاملين) وكمرحلة ثانية تقييد الرقابة الخارجية، حيث عرف كل من الكسندر وبيكيرو (ALEXANDRE et PEQUEROT) سنة 2000، إستراتيجية التجذر من جانب المديرين "بأنها تهدف إلى رفع مساحة الحذر والإدراك بإستعمال وسائل متاحة لهم مثل رأس المال البشري، لتحييد أنظمة الرقابة والزيادة من الإعتماد بمجموع شركاء الشركة على الموارد التي يسيطرون عليها"، عملية التجذر هذه تمر من خلال مجلس الإدارة الذي يتكون من أعضاء داخليين وخارجيين بإعتبارهم من يقيم مشاريع الإستثمار المقترحة من طرف فريق الإدارة وتوجيه إستراتيجية الشركة، وتسعى نظرية التجذر كذلك إلى تفسير سبب إستمرار مختلف الأطراف الفاعلة عديمة الفعالية الموجودة في السوق حيث يفترض أنه تنافسي والبقاء فيه للأفضل والأحسن.³

¹ Hervé Alexandre et Mathieu Paquerot, « efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants, finance contrôle stratégie », N° 2 volume 3, juin 2000 , p :7.

² Alain Finet, « Gouvernance d'entreprise, enjeux managériaux, comptables et financiers », 1ere édition de bœck université, février 2005, p24.

³ Hela Gharbi, « Vers une nouvelle typologie de l'enracinement des dirigeants », 13eme conférence de l'AIMS , Normandie-vallée de seine, 2-4 juin 2004, pp :8-9.

ثانيا: معايير تصنيف إستراتيجيات التجذر

هناك ثلاثة معايير لتصنيف إستراتيجيات التجذر، وهي¹:

1- التجذر والفعالية: صنف جيرارد شارو (G.CHARREAUX 1996) إستراتيجية تجذر المديرين وفق هذا المعيار إلى:

* التجذر المقابل للفعالية: يقوم على التلاعب بالمعلومات ومراقبة الموارد، حيث تقوم إستراتيجية المسيرين على عدم التبعية لأصحاب الموارد الخارجيين وتمثيل أنفسهم لأنه يعتبر عامل لا يمكن إستبداله؛

* التجذر المطابق للفعالية: الذي يمر عن طريق الاستثمارات النوعية للمسيرين، التي تكون مصدر ربح وجيدة للشركة .

2- التجذر التنظيمي والسوقي: صرح كوماز (P.Y.GOMEZ1996) بوجود صيغتين من هذا المعيار:

* التجذر التنظيمي: يشمل على حالات التي يوجه فيها المسيرين الإستثمارات نحو الميادين التي يعرفونها جيدا، ويمكنهم من إستخدام نظام تعاوني يساعدهم على الحفاظ على العلاقات عن طريق الشبكات الإجتماعية، كما يمكنهم ذلك من وضع سياسة أجور مقبولة للمستخدمين؛

* التجذر السوقي: ويعتبر أسلوب آخر لإنتهازية المسيرين من خلال وضع شبكة علاقات تفضيلية خارجية، والتي تضم كل الشركاء الخارجيين للشركة.

3- إستراتيجية التلاعب والتحييد:

* إستراتيجية التلاعب: التي يعدها المسيرين بهدف الرفع وإستغلال عدم تماثل المعلومات التي تميز العلاقة بين المسيرين وباقي شركاء الشركة، وتفترض هذه الإستراتيجية احتمال نوعين من المسيرين: المسيرين الذين يعتمدون على أسلوب الإحتفاظ بالمعلومة والنوع الآخر زيادة مهاراته لجعلها صعبة الفهم بالنسبة لحملة الأسهم.

¹ Idem, p 14-16.

* إستراتيجية التحييد: والتي تركز على منطق الإمتناع الناتج إما عن فقدان المزايا وإما عن ظهور تكاليف غير شرعية وغير مسموح بها، وتحتاج هذه الإستراتيجية إلى رقابة داخلية تفرض من قبل مجلس الإدارة، باقي أعضاء المجلس والعمال.

الفرع الخامس: نظرية العقد (Théorie de contrat)

تعتبر نظرية العقد الإطار الذي يوضح مختلف العلاقات التعاقدية الإقتصادية. حيث سعى كل من البريطاني أوليفر هارت Oliver Hart والفنلندي الأمريكي بنغيث هولستروم Beng Holmström إلى إيجاد صيغ أكثر فاعلية تحقق فائدة لكل طرفي العقد، وذلك بمحاولة سد الثغرات التي يمكن أن توجد في هذه التعاقدات من خلال تقديم المحفزات والدوافع للطرف الآخر.

تدور هذه النظرية حول فكرة أن العلاقات الإقتصادية الحديثة عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية "مجموعة من العقود" التي تنشأ بين طرفي العقد والتي ينتج عنها تضارب المصالح، وهذا بإعتبار العقد إتفاق مكتوب بين طرفين يضمن للمتعاقدين حقوقهم وفي حالة تقديم أحد الطرفين تنازلات للطرف الآخر من شأنه أن يحدث خسارة لأحد الطرفين لصالح الطرف الآخر¹. تُظهر النظرية مشكلة قديمة في العقود وهي الحوافز أو التحفيز وتعني قدرة العقد على تحفيز المتعاقدين على الإلتزام وتأدية إلتزاماتها التي يقابلها حقوق محددة، وضرورة ملائمة هذه المحفزات لتناسب الطرفين وتحمي مصالحهما². وتسعى هذه النظرية إلى تفسير ودراسة كيفية إنشاء العقود بين الأطراف الإقتصادية في ظل مشكلة عدم تماثل المعلومات مع مراعاة المخاطر التي يمكن أن تحدث أثناء تصميم العقد. تُطرح هذه النظرية من خلال قسمين هما العقود المكتملة والعقود غير المكتملة.

حيث في سنة 1970 توصل بنغيث هولستروم Beng Holmström إلى كيفية تصميم عقد مكتمل بين كل من المدير والعامل من أجل تحقيق مصالح الشركة وأداء عمله على أحسن وجه دون مراقبته. عمل

¹ تم الإطلاع بتاريخ 28 جوان 2017، على الموقع الإلكتروني <https://www.syr-res.com/article/11631.html>

² محمد بن ظافر الشهري، "جائزة نوبل في إقتصاد ونظرية العقود"، تاريخ النشر 31 ماي 2017، تاريخ الإطلاع 4 جويلية 2017، على

الموقع الإلكتروني <https://ae.linkedin.com/pulse/-mohammed-alshehre>

الباحث على التركيز على مشكلة عدم تماثل المعلومات التي تنشأ عندما لا يراقب المدير العامل، وفي حالة مراقبته فما مدى جودة المعلومات؟ وإستند في دراسته على مايسمى بالخطر الأخلاقي.

كما تناول أوليفر هارت Oliver Hart في منتصف 1980 قضية العقود غير مكتملة وذلك لعدم القدرة على إشمال العقد لجميع المستحقات التي يمكن أن تؤثر مستقبلا على محل العقد، مما نتج عنه تأسيس فرع جديد من فروع نظرية العقود. لتحديد كل الإحتمالات الممكنة في العقد طرح السؤال التالي: أي طرف من أطراف العقد له الحق في إتخاذ القرار وفي أية اوضاع؟ وتوصل إلى إقتراح وضع أسس وضوابط للتحكم في حقوق الأطراف لسد هذه الثغرات وتقديم الحوافز الضرورية لنجاح عملية التعاقد.

فقد حصلت دراسة هذين الباحثين على جائزة نوبل للإقتصاد لسنة 2016، نظرا لتطوير نظرية العقد من خلال وضع إطار شامل لتحليل العديد من القضايا المتنوعة في تصميم العقود، نذكر منها:

* تحديد رواتب كبار المسؤولين التنفيذيين وفقا لأدائهم؛

* التطرق إلى الخصومات والتأمينات التكافلية في إطار شركات التأمين؛

* خصخصة الأنشطة ومؤسسات القطاع العام.

النتائج التي توصلوا إليها الباحثين كانت كالآتي¹:

* يتم تحديد الأجور على أساس الراتب الثابت بالنسبة للمجالات ذات المخاطر المرتفعة، وفي حالة المجالات المستقرة علينا تحديد الأجر على أساس معيار الأداء.

* في حالة تحديد الأجر على أساس معيار الأداء علينا الإعتماد على معايير عادلة، فمثلا لا يمكن الإعتماد على سعر السهم في تحديد مكافئات المديرين وإهمال المعايير الأخرى التي يمكن أن تؤثر على ذلك، فإقتراح أن يكون تحديد المكافئات بسعر السهم مقارنة مع سعر سهم الشركات المنافسة.

* طريقة توزيع حقوق السيطرة ضمن العقد.

¹ لماذا نالت "نظرية العقد" جائزة نوبل للإقتصاد، مقال منشورة يوم 12 أكتوبر 2016 على الموقع الإلكتروني،

<http://www.aljazeera.net/news/ebusiness/2016/10/12> تاريخ الإطلاع على الموقع 4 جويلية 2017.

* إيجاد حلول لمساعدة الشركات على إختيار بين إبقاء بعض العمليات تحت سيطرتها أو توكيلها لجهات خارجية.

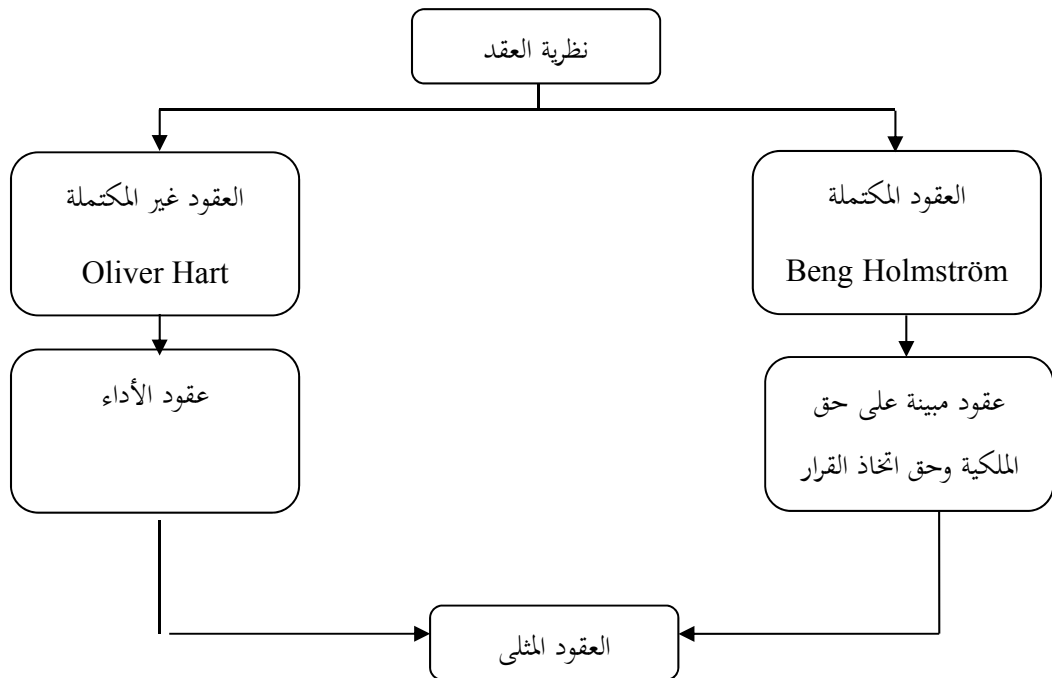
* قدم حلول حول الأصول التي تنبغي للشركة إمتلاكها، وكذلك متى تلجأ إلى التمويل عن طريق طرح الأسهم أو عن طريق الديون.

* لا يمكن التوصل إلى نتائج جيدة بوضع إستراتيجية فعالة، وإنما يتحقق ذلك بتحفيز العمال على تقديم معلومات صادقة التي تمثل القاعدة لبناء الإستراتيجية.

* في حالة اللجوء إلى خصخصة المؤسسات تعتمد إما على الحد من التكلفة أو الحفاظ على الجودة، مثل تخفيض التكاليف دون القيمة الحدية يؤدي إلى إنخفاض الكفاءة الإنتاجية أو الجودة.

يمكن توضيح هذه النظرية وفق الشكل رقم (7-I) التالي:

الشكل رقم (7-I): توضيح نظرية العقد



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المقدمة في الفرع الخامس

المطلب الثاني: تجارب دولية في تطبيق حوكمة الشركات

تعتبر المملكة المتحدة البريطانية من أوائل الدول التي سارعت إلى تطبيق تجربة الحوكمة وذلك لما عاناه إقتصادها من إختيارات كبيرة بسبب فشل العديد من الشركات الضخمة، نتيجة لإنعدام الرقابة على أعمال مجالس إدارة الشركات ، كما إستفادت بعض الدول العربية من بينها جمهورية مصر العربية من هذه التجربة. و فيما يلي سنعرض تجارب بعض الدول:

أولاً: تجربة المملكة المتحدة البريطانية¹

بدأ إهتمام المملكة المتحدة بالحوكمة في أوائل التسعينات عندما لاحظت بعض الجهات مثل بورصة الأوراق المالية ومجلس التقارير المالية FRC قيام بعض الشركات خاصة المقيدة في بورصة الأوراق المالية بإخفاء معلومات وبيانات مالية ومحاسبية مهمة تخفي الوضعية المالية للشركة عند تقديمها للمساهمين فيها. وعلى إثر ذلك تم تكليف عدة لجان بالعمل في مجال الحوكمة، كما كانت أولها لجنة Cadbury Committee لدراسة وضع الشركات والتوصل إلى مجموعة من توصيات ومقترحات قابلة للتطبيق، ومساعدة الشركات في الخروج من أزمتها. وقد قدمت اللجنة تقريرها بالفعل سنة 1990، ويعتبر هذا التقرير من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة بل والعالم أجمع. وقد خرجت هذه اللجنة بتسع عشر (19) توصية أهمها يتمثل:

- إلزام أعضاء مجلس الإدارة بأن يوضحوا مسؤولياتهم عن إعداد التقارير المالية؛
- إفصاح المديرين في تقريرهم عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة؛
- ضرورة قيام الشركات المقيدة في بورصة لندن بتعيين أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين إلى جانب الأعضاء التنفيذيين؛...
- كما ناقشت هذه اللجنة الأدوار التي يمكن أن يضطلع بها هؤلاء الأعضاء بالإضافة إلى موضوع مكافآت أعضاء المجلس، وكذلك تشكيل لجان المراقبة.

¹ محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، مرجع سابق، ص 75-76.

وفي سنة 1993 ظهر تقرير آخر هو تقرير Rutteman الذي أوصى بأنه يجب على الشركات المقيدة في البورصة أن يكون ضمن تقريرها تقرير عن نظم الرقابة الداخلية التي تقوم الشركة بتطبيقها للمحافظة على أصول الشركة، غير أن هذا التقرير قد قصر مسؤولية الشركة هنا الرقابة المالية الداخلية.

وفي سنة 1995 تم تكليف لجنة أخرى لإكمال الأعمال السابقة، وهي لجنة Grenbury Committee. هذه اللجنة الأخيرة قد إهتمت أكثر بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة، وقد أوصى التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافآت التي تتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ويكون من ضمن اختصاصها مراجعة وتقييم اللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد المكافآت بحيث تتناسب مع أداء أعضاء مجلس الإدارة.

وتحت إشراف بورصة الأوراق المالية بلندن، صدر تقرير لجنة Hampel Committe الذي ركز بدوره على الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات، وأوصى التقرير بمسؤولية مجلس الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية وخاصة الرقابة المالية، وضرورة قيام مجلس الإدارة بإجراء تقييم دوري لنظام الرقابة.

وفي سنة 1998، تم جمع كافة الأعمال السابقة في كتاب واحد أطلق عليه الميثاق المشترك Combined Code؛ حيث جمع كافة التوصيات التي تضمنتها التقارير التي أصدرتها اللجان المذكورة سابقا، وأصبح التقيد بما جاء فيه من متطلبات القيد في بورصة الأوراق المالية بلندن، بحيث تلتزم الشركات ذاتها. وقد تم تعديل هذا الميثاق مرتين؛ الأولى في يوليو 2003 والثانية في يونيو 2006، ليشمل أفضل الممارسات لحوكمة الشركات. وفي سنة 2003 ظهر تقريران جديداً عن حوكمة الشركات ودور مجلس إدارة الشركات وأنظمة الرقابة الداخلية بالشركات واللجان التابعة لمجلس الإدارة وتقييم وإدارة المخاطر وهما Higges and Smith Reports .

ثانيا: الولايات المتحدة الأمريكية¹

ظهر مصطلح حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية في ظروف تشابه إلى حد كبير ظروف ظهوره في المملكة المتحدة البريطانية؛ نظرا لإرتباط إقتصاد البلدين، وقد بدأ الإهتمام بهذا المصطلح في أمريكا بشكل بارز في مكاتب محاسن إدارة شركات المساهمة في الولايات المتحدة الأمريكية، ثم أصبح

¹ سالم سلام حميد الفيليتي، مرجع سابق، ص 37-39.

يتردد كثيرا في إجتماعات الجمعيات العامة للمساهمين في العديد من الشركات. غير أن الإهتمام الحقيقي بالحوكمة قد بدأ بصورة واضحة عند قيام صندوق المعاشات العامة في كاليفورنيا بإلقاء الضوء على تعريف الحوكمة وأهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين. وعلى ضوء ذلك أصدر مجموعة من المبادئ والخطوط الإرشادية الجوهرية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات.

وافقت أغلبية الشركات الأمريكية على التوصيات والمبادئ التي وردت في تقرير صندوق المعاشات السابق سنة 1987 ولذا قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالإنحرافات في إعداد القوائم المالية National Commission on Fraudulent Financial Reporting بإعداد تقريرها تحت عنوان Treadway Commission. الذي تضمن قواعد حوكمة الشركات الخاصة بمنع الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الإهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة التدقيق الخارجي أمام مجلس إدارة الشركات.

وفي سنة 1999 أصدرت بورصة نيويورك ولندن (NYSE, New York Exchange, National, جمعية حماية الوسطاء Association of Securities Dealers تقريرهما المشهور المعنون Blue Ribbon Report . وقد ناقش هذا التقرير جوانب القصور في الأسس والقواعد المنظمة لعمل شركات المساهمة العامة، لا سيما أدوار المدققين الماليين والأدوار والمسؤوليات التي يضطلع بها مجلس الإدارة.

وقد إهتم التقرير بشكل ملحوظ بفاعلية الدور الذي تقوم به لجان التدقيق بالشركات بشأن الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات. وقد تضمن التقرير عشر توصيات يجب توافرها في عضو التدقيق من إستقلال وحياد وغيرها.

رغم إصدار هذه التقارير شهدت إنهيارات مالية لكبريات الشركات الأمريكية في سنة 2002 خاصة شركة أنرون العملاقة، وهي من كبريات الشركات في العالم، إتضح أن ذلك الإنهيار قد حدث بسبب إتخاذ قرارات غير سليمة مثل غياب الشفافية، عدم العمل بشكل مؤسسي، ضعف المعلومات، التغاضي عن حقوق حملة الأسهم، التزوير في البيانات والميزانيات والأرباح والحسابات وكذلك غياب رقابة ومتابعة أصحاب الشركات وأصحاب المصالح الأصليين "حملة الأسهم"، وقد دفع كل ذلك السلطات الأمريكية إلى إصدار قانون Sarbans-Oxley Act الذي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد

المالي والإداري الذي يواجه العديد من الشركات من خلال تفعيل الدور الذي يقوم به أعضاء الإدارة غير التنفيذيين في مجالس الإدارة.

في كل من تجربة المملكة المتحدة البريطانية والولايات المتحدة الأمريكية توصلوا إلى وجوب الإلتزام ببعض القواعد التي تهدف إلى تحسين الوضع داخل الشركات المتعثرة والمتمثلة في المبادئ والقواعد التي تبنتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتي أطلق عليها مبادئ الحوكمة.

ثالثا: تجربة الجمهورية المصرية العربية¹

كان لجمهورية مصر العربية دورا رياديا في موضوع حوكمة الشركات، وتعد أول دولة في منطقة الشرق الأوسط إهتمت بمبادئ الحوكمة الشركات، حيث بدأ الإهتمام سنة 2000 بمبادرة من وزارة الإقتصاد والتجارة الخارجية آنذاك (وزارة التجارة حاليا)، وبالفعل تمت دراسة وتقييم مدى إلتزام مصر بالقواعد والمعايير الدولية لحوكمة الشركات، وتشير الدراسات إلى أن تطبيق قواعد الحوكمة في مصر قد شهد تطورا ملحوظا في المدة من سنتي 2000-2003 حيث إرتفع تقييم مصر في الإلتزام بمبادئ الحوكمة إلى 80% في سنة 2003 مقارنة بـ 62% سنة 2000.

كما تم الإنهاء من أول تقرير لتقييم حوكمة الشركات في مصر سنة 2001 أنجزته وزارة التجارة الخارجية بالتعاون مع البنك الدولي وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية وشارك فيه أيضا عدد من المراكز البحثية والمهتمين من الإقتصاديين والقانونيين، وقد أشار التقرير في مجمله إلى أن مبادئ الحوكمة متواجدة في جمهورية مصر العربية وذلك في عدد من القوانين واللوائح التي ترتبط بحوكمة الشركات المصرية سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

كان من أهم نتائج التقييم:

1- إن القواعد المنظمة لإدارة الشركات والمطبقة في مصر تتماشى مع المبادئ الدولية في سياق 39 مبدأ من إجمالي 48 مبدأ. حيث تنص القوانين الحاكمة للشركات ولصناعة الأوراق المالية على ذات المبادئ، كما أن تطبيقاتها تتم بصورة كاملة مع المعايير الدالة على حسن الأداء. ومن أهم القوانين في هذا الصدد: قانون الشركات سنة 1981، وقانون قطاع الأعمال العام سنة 1991، وقانون سوق رأس المال سنة

¹ علاء فرحان طالب وإيمان شبحان المشهداني، مرجع سابق، ص 29.

1992، وقانون الإستثمار سنة 1997، وقانون التسوية والإيداع والحفظ المركزي سنة 2000. 2- لا يتم تطبيق بعض المبادئ الواردة في القوانين المطبقة حاليا في السوق المصرية بشكل عملي، وقد يرجع هذا إلى ضعف وعي المساهمين أو إدارات الشركات بتلك المعايير، ومن ثم لا تتماشى هذه القواعد عمليا مع المبادئ الدولية في سياق 7 مبادئ من إجمالي الـ 48 مبدأ، وهناك إثنان من المبادئ لا تطبق نهائيا.

وتشير المعايير التي منحها التقرير لحوكمة الشركات في مصر إلى وجود العديد من الممارسات الإيجابية، ولكن من ناحية أخرى فهناك عدد من البنود التي تحتاج إلى تطوير للتخلص من بعض الممارسات السلبية. بالنسبة للممارسات الإيجابية في مصر، نجد أن القانون يكفل الحقوق الأساسية لحملة الأسهم، كالمشاركة في توزيع الأرباح، التصويت في الجمعيات العامة والإطلاع على المعلومات الخاصة بالشركة. ويحمي القانون المصري حقوق أصحاب المصالح من حملة السندات والمقرضين والعمال، كما أن معايير المحاسبة والتدقيق المصرية تتسق مع المعايير الدولية.

أما الممارسات السلبية فهي ترتبط بالإفصاح عما يتعلق بالملكية والإدارة، ومنها الإفصاح عن هياكل الملكية الصريحة والمستترة أو المتداخلة، مكافآت مجلس الإدارة والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية (مثل عوامل المخاطر المحتملة). كذلك يجب تدعيم ممارسات المحاسبة والتدقيق السليمة. ومن الأمور الهامة تطوير ممارسات مجالس الإدارة بالشركات، وتدعيم وتشجيع ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم المكفولة. وتعد مصر أول دولة في منطقة الشرق الأوسط التي تهتم بتطبيق مبادئ الحوكمة، ويؤدي تطبيق الحوكمة إلى تحقيق الشفافية، مما يساعد على جذب إستثمارات جديدة، كما يؤدي إلى تراجع الفساد. ونشير إلى أنه عندما بدأ الحديث عن الحوكمة في مصر، لم يكن على مستوى الشركات، وإنما بدأ في المجتمع المدني. وكان الحديث عن كيف يمكن للدولة أن تدير النشاط الإقتصادي إدارة رشيدة في ضوء المتغيرات والأحداث، إضافة إلى ضرورة إستكمال الإطار القانوني الذي يضمن التطبيق السليم للحوكمة، ومنها إصدار قانون سوق المال المعدل، وقانون الشركات الموحد، وقانون مزاوله مهنة المحاسبة والتدقيق . وفي النهاية نشير إلى أن دور الحوكمة لا تقتصر على وضع القواعد ومراقبة تنفيذها أو تطبيقها، ولكن يمتد

ليشمل أيضا توفير البيئة اللازمة لدعم مصداقيتها، وهذا لا يتحقق إلا بالتعاون بين كل من الحكومة والسلطة الرقابية والقطاع الخاص والفاعلين الآخرين بما فيهم الجمهور¹.

رابعا: تجربة الجزائر

عقب إطلاق مدونة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في المغرب في شهر جانفي 2008 والإرشادات الخاصة بأفضل ممارسات حوكمة الشركات في تونس في جوان 2000. إنضمت الجزائر إلى جيرانها في تبني الحوكمة الرشيدة للشركات². مما أدى بها إلى قيام بمجموعة من الإصلاحات كإصدار مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد والذي أشتبب من معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) سنة 2007 وشرع في تطبيقه في مطلع سنة 2010، كما قامت جمعيات وإتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة إكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بهدف جذب الإستثمار الأجنبي المباشر حيث تم إنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات في سنة 2007 تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) لوضع دليل حوكمة الشركات الجزائري، حيث تم إصداره في 11 مارس 2009³. ويتض هذا الميثاق جزئين وملاحق كما يلي⁴:

* يوضح الجزء الأول الدوافع التي أدت إلى أن يصبح الحكم الراشد للمؤسسات ضروريا للجزائر، كما أنه يربط الصلات مع إشكاليات الشركات الجزائرية، لا سيما المؤسسة الصغيرة والمتوسطة الخاصة.

* أما الجزء الثاني يتطرق إلى المقاييس الأساسية التي يبنى عليها الحكم الراشد للشركات، فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للشركة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية)، ومن جهة أخرى علاقات الشركة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك والمؤسسات المالية، الموردون... إلخ بالإضافة إلى نوعية نشر المعلومات وأساليب نقل الملكية.

¹ محمد حسن يوسف، "محددات الحوكمة ومعاييرها"، مدير عام-بنك الإستثمار القومي، تاريخ الاطلاع 2015/12/06.

http://www.grenc.com/show_article_main.cfm?id=7948

² صبرينة بوهواره، "إطلاق المدونة الجزائرية لحوكمة الشركات"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، نشرة دورية للشرق الأوسط وشمال إفريقيا "حوكمة الشركات قضايا وإتجاهات"، العدد 16، 2009، ص 1.

³ زغدار احمد وكريمة نسرين، "أثر الإلتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية-"، مجلة المؤسسة، العدد 3، 2014، ص 112.

⁴ علي عبد الصمد عمر، "إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر -دراسة مقارنة مع مصر-"، مجلة الباحث، العدد 12، 2013، ص 41.

* ويختتم هذا الميثاق بالملاحق تجمع في الأساس أدوات ونصائح عملية يمكن للشركات اللجوء إليها بغرض الإستجابة لإنشغال واضح ودقيق كقائمة مرجعية لممارسة التقييم الذاتي لإدارة الشركات، رؤية متعددة الأوجه للشركات الجزائرية الخاضعة للقانون التجاري، تضارب المصالح في الشركة،... إلخ.

المطلب الثالث: آليات حوكمة الشركات

آليات حوكمة الشركات هي عبارة عن الطرق و الأساليب التي تمارس على مستوى الشركة لحل مشاكل الشركة التي تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم من جهة، أو بين الأقلية والأغلبية المسيطرة من حملة الأسهم من جهة أخرى، حيث أشارت الدراسات المتعلقة بمجال حوكمة الشركات إلى وجود العديد من الآليات التي يمكن إستخدامها لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات بشكل يتلاءم مع الشركة، ونظرا لإنخيار كبريات الشركات الأمريكية وتحميل مهنة المحاسبة والتدقيق المسؤولية، أصبحت المعايير المحاسبية الأمريكية محل إتهام وكذلك مهنة التدقيق، وفرض على هذه الأخيرة قواعد صارمة بإعتبارها كأحد آليات حوكمة الشركات، ويمكن القول أن الباحثين أجمعوا على أن الآليات تصنف إلى آليات داخلية تتعلق بأنشطة وفعالية الشركة وآليات خارجية وتتمثل في الرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركات.

الفرع الأول: الآليات الداخلية

يمكن تصنيفها إلى ما يلي:

1- التدقيق الداخلي:

يرى كل من (H.Dana & Larry) أن وظيفة التدقيق الداخلي تمثل بيئة بحثية فريدة لأنها تخدم أطرافا تمارس دورا هاما في عملية حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي، فضلا عن ذلك فإن وظيفة التدقيق الداخلي تخدم وتضيف قيمة للخاضعين لحوكمة الشركات مثل الإدارة والوحدات التنظيمية (الإدارة المالية، إدارة تكنولوجيا المعلومات وإدارة العمليات).

كما يرى بعض الكتاب أن كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يعدان آليتان مهمتان من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع وإكتشاف حالات الغش والتزوير. وقد إعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة، حيث أكدت لجنة كادبوري (Cadbury committee) على أهمية مسؤولية المدقق

الداخلي في إكتشاف الغش والتزوير. ولتحقيق هذه الوظيفة أهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها.¹

يرى معهد المدققين الداخليين IIA بأن المتطلبات الأساسية من وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة تتمثل في²:

1- متطلبات للإدارة العليا: كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة وخدمات إستشارية بشأن التعامل مع المخاطر، وتتمثل متطلبات الإدارة من التدقيق الداخلي في:

- تقييم مستقل لنظام الرقابة الداخلية.
- المساعدة في إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية.
- تقييم كفاءة العمليات.
- تحليل المخاطر.
- تأكيدات متعلقة بالمخاطر.
- إجراء التقييم الذاتي لكل من نظم الرقابة والمخاطر.

2- متطلبات للجنة التدقيق: كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة والمخاطر، وتتمثل متطلبات لجنة التدقيق من التدقيق الداخلي في:

- تأكيدات فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، بما في ذلك تقييم مستقل لذلك النظام بالشركة ككل.
- تقييم مستقل عن الممارسات والعمليات المحاسبية الموجودة بالتقارير المالية.
- تحليل المخاطر بالتركيز على التقارير المالية والرقابة المحاسبية الداخلية.
- القيام ببعض عمليات الفحص الخاص.

¹عمر شريقي، "الدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، 2015، ص 127.

²فاتن كيرزان، "مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة)"، مجلة المنار، دمشق، المجلد 19، العدد 4، 2013، ص 97-98.

3- متطلبات للإدارة التنفيذية: كخدمات إستشارية بشأن التعامل مع المخاطر.

كما أن للتدقيق الداخلي دور هام في تقييم مدى إلتزام الإدارة التنفيذية بمبادئ الحوكمة وذلك من خلال إعطاء الثقة للمعلومات التي يحصل عليها مجلس الإدارة ولجنة التدقيق عن الحوكمة، فعلى المدقق الداخلي التركيز على تنفيذ هذه المبادئ أو المواثيق وليس الإعتراف بالإلتزام بها، ومن ثم على المدققين الداخليين توسيع أفقهم والدراية المستمرة عن التغييرات المتسارعة في القوانين والتشريعات والإرشادات وفهم ليس ماذا تعني الكلمة، ولكن كيف يتم تطبيقها.

2- مجلس الإدارة:

يتكون مجلس الإدارة من ممثلين يتم إختيارهم من مجموعة من المساهمين لتولي إدارة أمور الشركة بناء على تفويض الجمعية العامة، لذا فإن المسؤولية النهائية عن الشركة تبقى لدى المجلس حتى وإن قام بتشكيل لجان أو تفويض جهات أو أفراد آخرين للقيام ببعض أعماله، وذلك يفرض أهمية وضعه الآليات والنظم التي تضمن إحترام الشركة للقوانين واللوائح السارية وإلتزامها بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين مستندا في ذلك إلى معايير موضوعية لا شكلية فقط¹.

كما أن مجلس الإدارة هو عبارة عن نسبة تمثيل الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة حيث إهتمت مبادئ حوكمة الشركات بنسبة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين إلى جملة أعضاء مجلس الإدارة، وقد نادى تقرير (Cadbury 1992) بأهمية قيام الشركات المساهمة بتعيين نسبة أكبر من المديرين غير التنفيذيين في مجلس إدارتها، حيث أن الأعضاء المستقلين يعتبرون من أهم آليات الرقابة والتدقيق، كما أن وجودهم يساعد على إحداث نوع من التوازن داخل المجلس بالإضافة إلى أنهم يمدون الشركة بحلقات إتصال مع البيئة الخارجية بحكم خبرتهم وإتصالاتهم ومكانتهم المميزة². وعليه القيام بمجموعة من المهام منها³:

- مراجعته لنظم وإجراءات الشركة الداخلية للتحقق من ملاءمتها وكفاءتها.

¹ بشرى عبد الوهاب محمد حسن، "دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد 8، العدد 22، 2012، ص 209.

² جميل أحمد وسفير محمد، "تجليات حوكمة الشركات في الإرتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح"، الملتقى الوطني حول: "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، ص 11.

³ بشرى عبد الوهاب محمد حسن، مرجع سابق، ص 209.

- مسؤوليته عن إدارة المخاطر في الشركة وعلى النحو الذي يتفق وطبيعة نشاطها وحجمها والسوق التي تعمل فيه.
 - وضع إستراتيجية لتحديد المخاطر التي تواجه الشركة وكيفية التعامل معها ومستوى المخاطر التي تتعامل بها الشركة.
 - رعاية مصالح الشركة وكل مساهميها في كل عمل يقومون به وأن يتفادوا تضارب المصالح¹.
- ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بمهامه، عليه أن يلجأ إلى تشكيل لجان من أعضائه منها: لجنة التدقيق، لجنة الأجور والمكافآت ولجنة التعيينات.

2-1- لجنة التدقيق²:

تعتبر لجنة التدقيق من المفاهيم الحديثة التي تحظى بإهتمام العديد من الهيئات العلمية الدولية والمحلية المتخصصة و الباحثين، خاصة بعد الأزمات والإخفاقات المالية التي حصلت في الشركات العالمية، ويرجع هذا الإهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق باعتبارها أداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي، وكذلك دورها في زيادة إستقلالية التدقيق الخارجي ودعم الهيئات المشرفة عليها، إضافة إلى ذلك دورها في التأكيد على الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات.³

لقد طرحت فكرة إنشاء وتكوين لجان التدقيق بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم إستقلالية المدقق الداخلي، وحماية حيادية المدقق الخارجي، فضلا عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية، وما يستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق.

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، "حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة"، نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح، أوت 2008، ص 8.

² مجدي محمد سامي، " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد 2، يوليو 2009، ص 19-20.

³ عزيزة بن سمينة وطبني مريم، "حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني"، الملتقى الدولي السابع حول: "الصناعة التأمينية، الواقع وآفاق التطوير -تجارب الدول-"، جامعة حسينية بن بوعلي بالشلف، يومي 3-4 ديسمبر 2012، ص 9.

كما إهتمت العديد من المنظمات المهنية والهيئات المنظمة لسوق الأوراق المالية بالدول المتقدمة مثل: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، اللجنة القومية للحد من الغش في القوائم المالية (NCFE)، هيئة تداول الأوراق المالية بأمريكا (SEC)، المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA)، ومعهد المراجعين الداخليين بإنجلترا وأمريكا (IIA-UK & USA) وغيرهم، بأهميتها وتشكيلها وتحديد مسؤولياتها وواجباتها.

كما شاركت جهود العديد من الباحثين في الفكر المحاسبي في هذا المجال في السنوات الأخيرة، وخاصة دراسة دورها وتحديد معايير لأدائها في تدعيم إستقلالية وظيفة التدقيق والمحافظة عليها وتحسين جودتها، باعتبار أن لجان التدقيق تعتبر قناة اتصال بين الإدارة والمدققين، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى توفير أو زيادة فرص احتمال تنفيذ إدارة الشركة للإقتراحات الملائمة التي يقدمها المدقق وما ينتج عنه من تحسين جودة الأداء المهني.

إن تكوين لجان التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، قد جاء لتدقيق جوانب قصور أو مشاكل أدت إلى ضعف الثقة في النظام الرقابي في الشركات المساهمة بسبب نقص مصداقية القوائم المالية والشك المهني في إستقلال المدقق الخارجي، الأمر الذي نتج عنه ظهور حالات الإفلاس والفشل المالي في هذه الدول. يتعين تكوين لجان التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ممن يتمتعون بالكفاءة والخبرة على أن تختص بما يلي¹:

- الإشراف على الرقابة الداخلية المطبقة على الإدارة عند إعداد التقارير المالية، والبحث عن احتمالات تجاوزات الإدارة أو الإستخدام غير المناسب لتلك الرقابة؛
- متابعة مدى تقيد الشركة بالقواعد والقوانين والتعليمات والقرارات الصادرة؛
- دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة أو أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عملية التدقيق أو نتيجة لمقترحات المدقق الخارجي؛

¹عمر احمد محمد وحسين احمد دحدوح، "دور لجان التدقيق في الحد من الإحتيال في الشركات المساهمة السورية -دراسة ميدانية-"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 02، 2013، ص 472.

- دراسة إجراءات التدقيق الداخلي وتقييمها والإطلاع على تقييم المدقق الخارجي لهذه الإجراءات والإطلاع على تقارير التدقيق الداخلي؛
- مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح المدقق الخارجي والتأكد من إستفائه للشروط وإستقلاليته ومتابعة مدى إستجابة إدارة الشركة لملاحظات وتوصيات المدقق الخارجي، بالإضافة إلى فحص مراسلات الشركة مع المدقق الخارجي.

2-2- لجنة المكافآت¹:

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

ترتكز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا، لذا يمكن تحديد واجباتها كالآتي:

- تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الأخرى للإدارة العليا، ومراجعتها والتوصية لمجلس الإدارة بالمصادقة؛
- وضع سياسات لإدارة برامج مكافأة الإدارة العليا ومراجعة هذه السياسات بشكل دوري؛
- إتخاذ خطوات لتعديل برامج مكافآت الادارة العليا التي ينتج عنها دفعات لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة العليا؛
- وضع سياسات لمزايا الإدارة ومراجعتها باستمرار.

¹بروش زين الدين ودهيمي جابر، "دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول: "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، ص 15.

2-3- لجنة التعيينات¹:

يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة في الشركة، ولضمان الشفافية في تعيين مجلس الإدارة وبقية الموظفين، فقد وضعت لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات منها:

- أن تقوم لجنة التعيينات في الشركة مع مجلس الإدارة وبمصادقة الوزير المختص بوضع المهارات والخبرات المطلوب توافرها لدى عضو مجلس الإدارة والموظفين المطلوبين؛
- يجب على لجنة التعيينات أن تضع آليات شفافة للتعيين، بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين؛
- أن تقوم اللجنة مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للشركة باستمرار؛
- يجب أن تقوم اللجنة بالإعلان عن الوظيفة المطلوب إشغالها، ودعوة المؤهلين لتقديم طلباتهم للتعيين؛
- على اللجنة أن تتوخى الموضوعية، وذلك بمقارنة مؤهلات ومهارات المتقدم مع المواصفات الموضوعية من الشركة.

الفرع الثاني: الآليات الخارجية

يمكن عرضها فيما يلي:

1- التدقيق الخارجي:

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات خصوصاً تلك المملوكة للدولة، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام، ويؤكد معهد المدققين الداخليين على أن دور المدقق الخارجي يعزز

¹ حساني رقية ومروة كرامة وحمزة فاطمة ، " آليات الحوكمة و دورها في الحد من الفساد المالي والإداري "، الملتقى الوطني حول: " حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري "، جامعة بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، ص 19.

مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصر والحكمة، حيث ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات تعمل ما هو مفروض أن عمله ويفيد في إكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي، أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج، وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة، وإنجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي، تدقيق الأداء، التحقق والخدمات الاستشارية¹.

كما أصبح دور التدقيق الخارجي جوهريا وفعال في مجال حوكمة الشركات نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة والمصدقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركات، وعلى ذلك فإن المدقق الخارجي يلعب دور حوكمي - قانوني وتنظيمي - في أنشطة التقرير المالي للإدارة، من خلال إبلاغهم لمستخدمي التقارير المالية أن هذه التقارير عرضت بشكل عادل وصادق. فالمدقق يعمل مع العوامل والجهات التي تشترك في عمليات الحوكمة لضمان أن أصحاب المصلحة يحصلون على أعلى جودة للتقارير المالية، بالإضافة إلى المساعدة في حماية المصالح الحالية والمستقبلية لحملة الأسهم والمستثمرين الآخرين وغيرهم من أصحاب المصالح².

2- منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات. ويؤكد على هذه الأهمية كل من (Hess and Impavido)، وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة)، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل النشاط، وبالتالي تتعرض للإفلاس. إذن إن منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) تهدد سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني إذا كانت إدارة الشركة في حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين حيث لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية³.

¹ خليل أبو سليم، "قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الإستثمارات الأجنبية (أدلة ميدانية من البيئة الأردنية)"، مجلة جامعة جازان، فرع العلوم الإنسانية، المجلد 3، العدد 1، 2014، ص 173.

² عمر إقبال توفيق المشهداني، مرجع سابق، ص 227.

³ خليل ابو سليم، مرجع سابق، ص 172.

3-الإندماجات والإستحواذ

يعتبر كل من الإندماج والإستحواذ من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، فالإندماج ما يتم عادة على إتفاق بين مجلس إدارة الشركة الراغبة في السيطرة والشركة المستهدفة، يتم إعتماده من الجمعية العامة لكل من الشركتين، أما الإستحواذ يعتبر آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال)، ويتمثل في سيطرة شركة على شركة أخرى بعيدا عن مجلس إدارة الشركة المستهدفة¹، وفي معظم الحالات يتم الإستحواذ على الشركات ذات الأداء المنخفض، وبهذه الآلية يمكن للشركة السيطرة على سلوك الإدارة المستهدفة بشكل فعال، حيث يتم إستبدال الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الإستحواذ أو الإندماج.

4- التشريع والقوانين

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة. لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم. فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes-Oxly متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط إتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرّة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة. كما كلف مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزيائنها بلجنة التدقيق².

¹ منير إبراهيم هندي، "حوكمة الشركات: مدخل في التحليل المالي و تقييم الأداء"، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2001، ص 99.

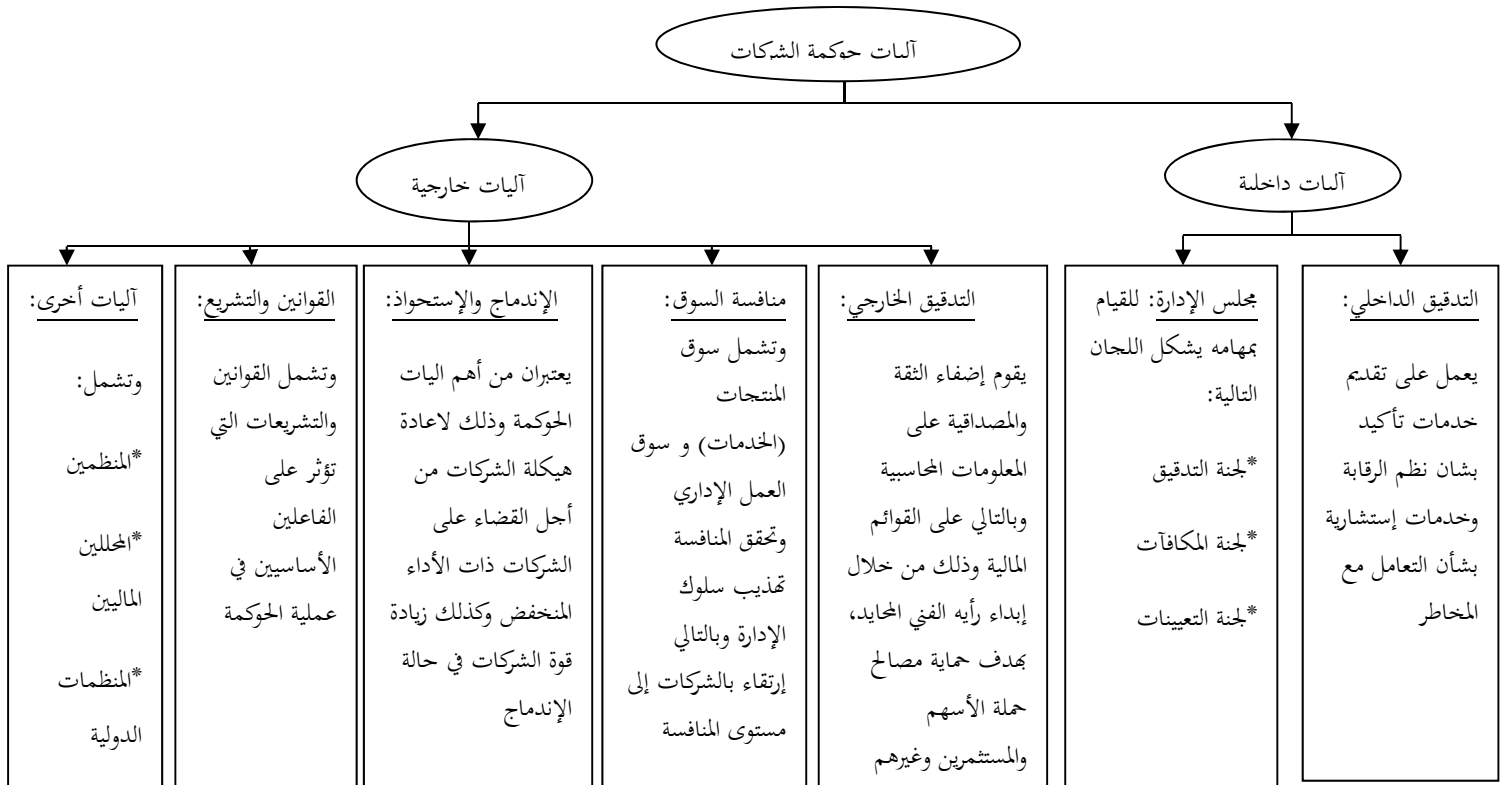
² عباس حميد التميمي، "آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة"، ص 16. على الموقع: <https://www.linkedin.com/pulse/ahmed-karam-آليات-الحوكمة-ودورها-في-الحد-من-الفساد-المالي/> أحمد-كرم forceNoSplash=true تاريخ الاطلاع أوت 2015

5- آليات خارجية أخرى

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا عن ما تقدم ذكره، تؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق هامة ومكملة للآليات الأخرى في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة. ويذكر Cohen et al إنها تتضمن المنظمين، المحللين الماليين وبعض المنظمات الدولية... إلخ. فعلى سبيل المثال تمارس منظمة الشفافية العالمية ضغوطا هائلة على الحكومات والدول، من أجل محاربة الفساد المالي والإداري، وتضغط منظمة التجارة العالمية (OMC) من أجل تحسين النظم المالية والمحاسبية، وفي قطاع البنوك تمارس لجنة بازل ضغوطا من أجل ممارسة الحوكمة فيها¹.

يمكن توضيح ما سبق حسب الشكل رقم (8-I) التالي:

الشكل رقم (8-I): آليات حوكمة الشركات



¹عباس حميد التميمي، مرجع سابق، ص 16.

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المطلب الثالث من المبحث الثاني

المبحث الثالث: مبادئ حوكمة الشركات

مع تزايد أهمية حوكمة الشركات للحفاظ على إستقرار إقتصاديات الأسواق، وخاصة الشركات متعددة الجنسيات والتي تؤثر مباشرة في التجارة الدولية وتعد من أهم آليات نظام العولمة، ظهرت الحاجة الماسة إلى تنظيم العمل بتلك الشركات بطريقة فعالة لضمان حماية حقوق حملة الأسهم وكذلك حقوق أصحاب المصالح المختلفة ومنها الحكومات بإتخاذ تلك الشركات مجموعة من التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة تلك الشركات أو بالأحرى ممارسات الإدارة الرشيدة لتلك الشركات بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح الأخرى والحكومات، حتى لا يؤثر ذلك في سوق المال وتجنباً للأزمات الإقتصادية المفاجئة التي قد تؤثر في الإستقرار في المجتمعات. فكانت لعولمة الأسواق المالية آثارها على تطور حوكمة الشركات ونموها¹، ونتيجة إلى هذه الأحداث قد حرصت بعض المنظمات الدولية إلى وضع مبادئ محددة لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات منها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والبنك الدولي ولجنة بازل فيما يخص المؤسسات المصرفية.

المطلب الأول: مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية

في 27-28 أبريل سنة 1998 طلب مجلس منظمة التعاون الإقتصادي (OECD) من المنظمة على المستوى الوزاري أن تقوم بالإشتراك مع الحكومات الوطنية وغيرها من المنظمات الدولية والقطاع الخاص، بوضع مجموعة من المعايير والإرشادات عن حوكمة الشركات، ولتحقيق هذا الهدف قامت المنظمة بإنشاء فريق عمل مخصص لمهنة وضع مبادئ غير ملزمة لحوكمة الشركات تمثل وجهات نظر الدول الأعضاء في هذا الصدد.

كما تمت الإستفادة من إسهامات عدد من الدول غير الأعضاء في منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بالإضافة إلى إسهامات البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، قطاع الأعمال، المستثمرين والإتحادات

¹ أحمد علي خضر، "حوكمة الشركات"، مرجع سابق، ص 104.

المهنية وغيرها من الأطراف المعنية بالموضوع. فكانت موافقة الوزراء على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات في إجتماع المجلس في 26-27 ماي 1999.¹

وقد غطت هذه المبادئ التي صدرت عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1999 تحت عنوان "Principles of Corporate Governance" خمسة مبادئ، إلا أنه في عام 2004 تم تعديل هذه المبادئ وأصبحت تغطي ستة مبادئ وهي :

1- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات؛

2- حفظ حقوق جميع المساهمين؛

3- المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين؛

4- دور أصحاب المصلحة؛

5- الإفصاح والشفافية؛

6- مسؤوليات مجلس الإدارة.

وتتدخل عدة عوامل في تحديد مبادئ حوكمة الشركات ومنها²:

- قانون الشركات؛
- القوانين التي تحكم سوق الأوراق المالية؛
- قواعد القيد بالبورصات؛
- قانون منع الإحتكار وقانون الإندماج وقانون الإستحواذ؛
- الهيئات الرقابية مثل الهيئة العامة لسوق المال؛
- المحاكم التي تشرف على تطبيق تلك القوانين.

¹ طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات - المفاهيم، المبادئ، التجارب - تطبيقات الحوكمة في المصارف"، مرجع سابق، ص 39.

² عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 77-78.

وتندرج تحت كل مبدأ من المبادئ السابقة الذكر مجموعة من المبادئ التفصيلية وفيما يلي شرح مفصل لكل مبدأ من هذه المبادئ:

1-ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

توصي منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية في هذا المبدأ بضرورة وجود إطار فعال لحوكمة الشركات بحيث يكون هذا الإطار ذو تأثير على الأداء الإقتصادي الشامل أي نزاهة السوق، ويكون هذا الإطار قادرا على تكوين أسواق مالية تتسم بالشفافية والوضوح، وتركز المنظمة كذلك في هذا المبدأ أن يكون هذا الإطار متوافقا مع نصوص القانون ويضمن توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات¹ المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلتزام بتطبيق القانون ولقد شدد على الآتي²:

1- أن تتم تطوير هيكل الحوكمة مع مراعاة تأثيره على الإقتصاد الكلي ونزاهة السوق والخوافز التي تقدمها للمشاركين في السوق.

2- إن المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر على ممارسة الحوكمة المؤسسية داخل التشريع ينبغي أن تتوافق مع قواعد القانون وشفافيته والإلتزام بتطبيقه.

3- أن تنص التشريعات بوضوح على توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختلفة ضمان تحقيق مصالح الجمهور.

4- أن تتمتع الهيئات الإشرافية والرقابية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة وتوفير الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية.

2- حفظ حقوق جميع المساهمين:

¹ سالم سلام حميد الفليتي مرجع سابق، ص 31.

² علاء فرحان طالب، مرجع سابق، ص 35-36.

يكفل إطار أساليب ممارسة حوكمة الإدارة بالشركات حماية المساهمين. حيث أن للمستثمرين حقوق ملكية معينة. فإن حق الملكية يخول للمستثمر حق المشاركة في أرباح الشركة، مع تحديد مسؤوليته بقيمة استثماره، وبالإضافة إلى أن تملك سهم يتيح الحق في الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة، كما يتيح حق التأثير بالشركة وخاصة من خلال المشاركة في الاجتماعات العامة للمساهمين وعن طريق التصويت ولكن من الناحية العلمية، لا يكون من المتوقع أن يضطلع المساهمون بمسؤولية إدارة أنشطة الشركة بسبب التغيرات الدائمة والحركة السريعة للأفراد والشركات. بل تقع مسؤولية وضع إستراتيجية الشركة وتشغيلها على عاتق مجلس الإدارة وفريق المديرين الذي يتم إختباره، وتوفير الحوافز، ويقوم مجلس الإدارة "عند الضرورة" بالإحلال محل فريق المديرين.

وترتكز حقوق المساهمين في التأثير على الشركة على مجموعة من القضايا الأساسية، مثل إختيار أعضاء مجلس الإدارة وإختيار وسائل التأثير في شكل وتشكيلة المجلس من خلال إدخال التعديلات على الجمعية العادية، وغير ذلك من المسائل الأساسية التي تحدد في النظام الأساسي وفي اللوائح الداخلية للشركة¹ وبناء على ذلك يمكن القول أنه²:

1- تشمل الحقوق الأساسية للمساهمين على ما يلي:

- تأمين أساليب تسجيل الملكية.
- نقل أو تحويل ملكية الأسهم.
- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.
- المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.
- إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
- الحصول على حصص من أرباح الشركة.

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

¹ أمين السيد أحمد لطفى، "المراجعة وحوكمة الشركات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2010، ص 181-182.

² طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف"، مرجع سابق، ص 40-42.

- التعديلات في النظام الأساسي أو مواد تأسيس الشركة أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة.
- طرح أسهم إضافية.
- أية تعاملات مالية غير عادية قد تنتج عن بيع الشركة.

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

- يتعين تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في التوقيت المناسب، بشأن تواريخ وأماكن وجداول أعمال الاجتماعات العامة، بالإضافة إلى توفير المعلومات الكاملة في التوقيت الملائم بشأن المسائل التي تستهدف إتخاذ قرارات بشأنها خلال الاجتماعات.
- يجب إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة ولإضافة موضوعات إلى جداول أعمال الاجتماعات العامة على أن توضع حدود معقولة لذلك.
- ينبغي أن يتمكن المساهمون من التصويت بصفة شخصية أو بالإنابة، كما يجب أن يعطي نفس الوزن للأصوات المختلفة، سواء كانت حضورية أو بالإنابة.

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

5- ينبغي السماح للأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية.

6- يجب ضمان الصياغة الواضحة والإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على الشركات أسواق رأس المال، ويصدق ذلك أيضا على التعديلات غير العادية مثل عملية الاندماج وبيع نسب كبيرة من أصول الشركة، بحيث يتسنى للمستثمرين فهم حقوقهم والتعرف على المسارات المتاحة لهم، كما أن المعاملات المالية ينبغي أن تجرى بأسعار مفصح عنها، وأن تتم في ظل ظروف عادلة يكون من شأنها حماية حقوق كافة حقوق المساهمين وفقا لفئاتهم المختلفة.

7- يجب ألا تستخدم الآليات المضادة للإستحواذ لتحسين الإدارة التنفيذية ضد المساءلة.

8- ينبغي أن يأخذ المساهمون ومن بينهم المستثمرون المؤسسيون في الحسبان التكاليف والمنافع المقترنة بممارستهم لحقوقهم في التصويت.

3- المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:

تشجيعاً للإستثمار الأجنبي وتأكيد ثقة المستثمرين، جاء هذا المبدأ الثالث لتأكيد حماية رأس مال الشركة من جانب الأطراف ذات العلاقة به من مديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين ذوي النسب الحاكمة في الشركة. ولضمان هذا المبدأ الهام الذي تعتمد عليه الشركة في مباشرة نشاطها. وضعت المنظمة مجموعة من الإرشادات في هذا الصدد¹، وتضمن ما يلي²:

1- يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى فئة نفسها معاملة متكافئة:

- ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت، فالمساهمون كافة يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة لكل فئات المساهمين وذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم.
- يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمانة أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم.
- ينبغي أن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة للمساهمين كافة، وأن لا تسفر إجراءات الشركة عن صعوبة أو عن إرتفاع في تكلفة عملية التصويت.

2- يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية.

3- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة.

4- دور أصحاب المصلحة³:

¹ سالم سلام حميد الفليتي، مرجع سابق، ص 31-32.

² حاكم محسن محمد ومحمد عبد الحسين راضي، مرجع سابق، ص 68-69.

³ أمين السيد احمد لطفي، "المراجعة وحوكمة الشركات"، مرجع سابق، ص 187-188.

يجب أن ينطوي إطار أساليب ممارسة حوكمة الشركات على إقرار بحق أصحاب المصلحة كما يراها القانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة، وفرص العمل، وتحقيق الإستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.

وهناك جانب أساسي يتمثل في ضمان تدفق رؤوس الأموال الخارجية للشركات. كما يتجه الإهتمام بأساليب ممارسة سلطات الإدارة نحو إيجاد السبل التي تكفل تشجيع أصحاب المصالح في الشركة على الإضطلاع بمستويات الإستثمار التي تتسم بالكفاءة من الناحية الإجتماعية وتوجه نحو رأس المال البشري ونجاحها في النهاية بمثابة نتيجة لعمل الفريق الذي يجسد الإسهامات المقدمة من مجموعة مختلفة من مصادر الموارد، من بينهم: المستثمرين، العاملون، جهات الإقتراض، والموردون.

وينبغي أن تدرك الشركات أن إسهامات أصحاب المصالح تشكل موردا بالغ القيمة لبناء القدرة التنافسية للشركات وتدعيم مستويات ربحيتها، لهذا فمن مصلحة الشركات في المدى الطويل بناء التعاون فيما بين الأطراف المختلفة من أصحاب المصالح فهي لغرض بناء الثروة. ويجب أن يشتمل إطار أساليب ممارسة حوكمة الإدارة بالشركات على إدراك الحقيقة المتمثلة في أن صالح الشركة، وفي ضوء ذلك يتعين مراعاة ما يلي¹:

- يجب إحترام حقوق أصحاب المصلحة والتي يحميها القانون بمقتضى قوانين العمل، الشركات، العقود والإفلاس، وغالبا ما يؤدي الإهتمام بسمعة الشركة وأدائها إلى إستلزام الإقرار بنطاق أوسع من المصالح.
- يجب أن تتاح لأصحاب المصالح الفرصة للحصول على تعويضات فعلية نتيجة إنتهاك أي حقوق حيث أن مصالحهم محمية قانونا.²
- يجب أن يتيح إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات الآليات التي تعمل على رفع الأداء من خلال مشاركة أصحاب المصالح إذ يجب أن تتيح أطر أساليب ممارسة حوكمة الإدارة الفرصة للأدوار المختلفة لأصحاب المصالح وتعتمد درجة مشاركة الأطراف المختلفة على القوانين

¹أحمد حلمي جمعة، "أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكيم المؤسسي"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2015، ص 36-37.

²أحمد خضر، "الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2012، ص 23.

والممارسات الوطنية، وهي قد تتفاوت أيضا من شركة إلى أخرى، ومن أمثلة آليات مشاركة أصحاب المصالح: تمثيل العاملين في مجالس الإدارة وخطط تمليك الأسهم لعاملين أو أي من الآليات الأخرى للمشاركة في الأرباح، أو العمليات المتصلة بأساليب ممارسة سلطات الإدارة والتي تأخذ بعين الاعتبار وجهات نظر أصحاب المصالح فيما يتصل ببعض القرارات الرئيسية. بالإضافة إلى ذلك، قد يؤخذ في الاعتبار مشاركة الجهات الدائنة في أساليب ممارسة سلطات الإدارة وذلك في حالات وجود إجراءات متعلقة بالإفلاس.

- حينما يشارك أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة، وينبغي أن تكفل لهم الحصول على المعلومات اللازمة لذلك فعندما تسمح القوانين والممارسات بمشاركة أصحاب المصالح، يكون من الأهمية إمكانية حصول تلك الأطراف على المعلومات اللازمة للإضطلاع بمسؤولياتهم.

5- الإفصاح والشفافية:

ينبغي أن يضمن إطار ممارسات حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح السليم الصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك: المركز المالي، الأداء، حقوق الملكية وأسلوب حوكمة الشركات¹.

يتم في معظم دول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية تجميع قدر هائل من المعلومات، الإلزامية والإختيارية على حد سواء، والتي تتصل بالشركات التي تجرى تداول أسهمها في البورصات، ثم تتاح تلك المعلومات لنطاق واسع من المستخدمين ويستلزم الأمر الإفصاح عن المعلومات للجمهور على أساس شفوي كحد أدنى وإن كانت بعض الدول تستلزم إفصاحا دوريا على أساس نصف أو كل ثلاثة أشهر أو حتى على فترات أقصر في حالات وجود تطورات من شأنها إحداث تأثيرات كبيرة على الشركة. وغالبا أيضا ما تقوم الشركات طوعا بالإفصاح عن المعلومات بشكل يتجاوز متطلبات الحد الأدنى، وذلك إستجابة لإحتياجات السوق.

وتعد نظم الإفصاح القوية من سمات أساليب متابعة الشركات المستندة إلى قوى السوق، كما لها أهمية بالنسبة لقدرة المساهمين على ممارسة حقوقهم التصويتية. وتشير تجارب الدول التي توجد بها أسواق كبيرة

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، "مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات"، 2004، ص 15.

وفعالة لحقوق الملكية إلى أن الإفصاح يمكن أن يمثل أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين. ومن شأن نظم الإفصاح القوية المساعدة على جذب رؤوس الأموال والحفاظ على الثقة في أسواق رأس المال. ويتطلب المساهمون والمستثمرون المرتقبون الحصول على المعلومات المنظمة والتي تتسم بدرجة مرتفعة من المصداقية والقابلية للمقارنة مع البيانات الأخرى المناظرة وبدرجة التفضيل الكافية التي تمكنهم من تقييم مدى كفاءة الإدارة، كما تمكنهم من إتخاذ قرارات مستندة إلى المعلومات الكافية بشأن تقييم الشركة وحقوق الملكية وحقوق التصويت لفئات الأسهم المختلفة بها. فالمعلومات غير كافية أو غير الواضحة قد تعرقل قدرة الأسواق على العمل. كما أنها قد تسفر عن إرتفاع التكلفة الرأسمالية وعن سوء تخصيص الموارد.

يضاف إلى ما سبق أن الإفصاح يساهم في تحسين مستويات تفهم الجمهور لهياكل وأنشطة الشركات، وعلاوة على تفهم سياسات الشركات وأدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية، وعلاقة الشركات بالمجتمعات التي تعمل خلالها، وتعد الخطوط الإرشادية للشركات متعددة النشاط والصادرة عن المنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية من المدقق المتصلة بهذا الموضوع.

ولكن ليس من المتوقع أن تحل متطلبات الإفصاح محل الأعباء الإدارية أو أعباء التكلفة غير العادية الملقاة على الشركات. كذلك فليس من المتوقع أن تفصح الشركات عن المعلومات التي قد تؤدي إلى الإضرار بمراكزها التنافسية ما لم يكن مثل هذا الإفصاح لازماً لإتخاذ القرارات الإستثمارية وتجنب تضليل المستثمرين. وتطبق الكثير من الدول مفهوم الصيغة الأساسية لتحديد المعلومات المطلوب الإفصاح عنها كحد أدنى وتعرف المعلومات الأساسية بأنها تلك المعلومات التي تؤدي حذفها أو إدراجها بصورة غير سليمة إلى التأثير على القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدموا المعلومات.

كما تطالب المبادئ بالإفصاح في الوقت المناسب عن كافة التطورات الأساسية التي تحدث فيما بين التقارير المنظمة أو الدورية. بالإضافة إلى تقديم المعلومات إلى كافة المساهمين بصورة متزامنة بهدف ضمان المعاملة المتكافئة¹.

¹ مبادئ منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية بشأن الحوكمة، 2004. منشورة بتاريخ 2015/12/11 على الموقع: http://www.hawkama.net/files/pdf/oecd/principes_corporat_gouveance (تاريخ الاطلاع 20 أوت 2016)

ويتعين مراعاة ما يلي لتطبيق ذلك المبدأ الأساسي¹:

1- ينبغي أن يشمل الإفصاح ولكن دون أن يقتصر على المعلومات الأساسية المتصلة بما يلي:

• النتائج المالية والتشغيلية للشركة:

التقارير المالية المعتمدة من المدقق الخارجي والتي تبين الأداء المالي والموقف المالي للشركة وحساب الأرباح والخسائر وقائمة التدفقات النقدية، وملاحظات المدقق الخارجي على القوائم المالية، وتلك هي المصادر أكثر إستخداما لتقديم المعلومات المطلوبة عن الشركات والهدفان الأساسيان للقوائم المالية "في شكلها الراهن" يتمثلان في التمكين من المتابعة الملائمة وتقديم الأسس اللازمة لتقييم أسهم وسندات الشركة. كما تتضمن التقارير السنوية بيانا بمناقشات إدارة الشركة وتحليلها للنتائج التشغيلية.

وتمثل تلك المناقشات فائدة كبيرة إذا ما قرأت جنباً إلى جنب مع القوائم المالية. وعادة ما يهتم المستثمرون بصفة خاصة بالمعلومات التي قد تلقي الضوء على أداء الشركة ككل في المستقبل.

ومن الأهمية بمكان الإفصاح عن المعاملات الخاصة بكل من المجموعات المختلفة فمن المفاهيم المؤكدة أن إخفاق أساليب ممارسة حوكمة الإدارة بالشركات غالباً ما يرتبط بالإخفاق بالإفصاح عن "الصورة الكاملة" وخاصة عندما تستخدم العناصر غير المدرجة بالميزانيات لتقديم الضمانات أو ما يشابهها من إلتزامات فيما بين الشركات التي ترتبط بعلاقات فيما بينها.

• أهداف الشركة:

¹ أمين السيد احمد لطفي، "المراجعة وحوكمة الشركات"، مرجع سابق، ص 190-194.

علاوة على الأهداف التجارية، تحت الشركات على الإفصاح عن سياستها المتصلة بأخلاقيات المهنة والنشاط والبيئة، وما يمثلها من التزامات في نطاق السياسة العامة وقد تنطوي مثل تلك المعلومات على أهمية بالنسبة للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي المعلومات بهدف تحسين عمليات تقييم العلاقات فيما بين الشركات والمجتمعات التي تعمل خلالها، وكذا تقييم الخطوات التي تتخذها الشركات للإضطلاع بتنفيذ أهدافها.

• ملكية الأغلبية وحقوق التصويت:

يتمثل أحد الحقوق الأساسية للمستثمرين في الحصول على المعلومات المتصلة بهيكل ملكية الشركة وحقوقهم مقارنة مع غيرهم من المساهمين وغالبا ما تلزم الدول الإفصاح عن بيانات الملكية في حالة تجاوز إجمالي حقوق الملكية حدا معينا وقد يشتمل الإفصاح عن بيانات تتصل بكبار المساهمين وغيرهم من لديهم حق السيطرة "من أي نوع" على الشركة، وتتضمن المعلومات عن حقوق التصويت الخاصة، وإتفاقيات المساهمين، وملكية حصة معينة بين المساهمين كذلك فمن المتوقع أن توفر الشركات المعلومات الحاصلة بالتعاملات التي تتم بين الشركة وبين الأطراف ذوي الصلة بها.

• أعضاء مجالس الإدارة وكبار المديرين ومرتباتهم وحوافزهم:

يطلب المستثمرون معلومات عن أعضاء مجالس الإدارة كل على حدى وأيضا عن كبار المديرين لكي يتسنى لهم تقييم خبراتهم وكفاءاتهم وكذا تقييم أية احتمالات لتعارض المصالح قد يكون من شأنها التأثير على إحكامهم، كما تمثل مرتبات وحوافز أعضاء مجالس وكبار المديرين مجال إهتمام لدى المساهمين ولهذا فمن المتوقع عادة أن تفصح الشركات عن القدر الكافي من المعلومات المتصلة بمكافآت وحوافز أعضاء مجالس الإدارة وكبار المديرين وأن تقدمها للمستثمرين لكي يتسنى لهم التقييم السليم لتكاليف ومنافع خطط المرتبات والحوافز ومدى فعالية الخطط الموضوعة، ومن أمثلتها بدائل شراء الأسهم في رفع مستوى الأداء.

• عوامل المخاطرة الملموسة في الأجل المنظور:

تبدوا الحاجة لدى مستخدمي المعلومات المالية والأطراف المشاركة في السوق للحصول على المعلومات المتصلة بالمخاطر الملموسة في المستقبل المنظور والتي قد تشمل على ما يلي: المخاطرة المرتبطة بصناعة أو منطقة معينة والإعتماد على السلع الأولية والمخاطر المالية في أسواق متضمنة - مخاطر أسعار الفائدة وأسعار العملات، وكذا المخاطر بالمشتقات المالية وبالتعاملات المالية التي لا تظهر في الميزانية وأخيرا المخاطرة المرتبطة بالالتزامات البيئية ولكن تنادي المبادئ بالإفصاح عن المعلومات بدرجة من التفصيل تفوق ما هو مطلوب لإحاطة المستثمرين علما بالمخاطر الملموسة في الأجل المنظور التي تواجهها الشركة ويتسم الإفصاح عن المخاطر بأقصى درجات الفعالية حينما يتناول صناعة بعينها، وكذلك فمن المعلومات التي يفيد الإفصاح عنها تلك المتعلقة بما إذا كانت الشركات لديهم نظام لمتابعة المخاطر أم لا.

• المسائل الأساسية المتصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح:

تحت الشركات على توفير المعلومات المتصلة بالمسائل الرئيسية ذات الصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح والتي قد تؤثر بصورة ملموسة على أداء الشركة. وقد يشتمل الإفصاح على علاقات الإدارة والعاملين، وأيضا علاقاتهم مع باقي أصحاب المصالح مثل المقرضين، المردودين، والمجتمعات المحلية ويستلزم بعض الدول قدرا كبيرا من الإفصاح عن المعلومات المتصلة بالموارد البشرية، فسياسات الموارد البشرية، مثل برامج تنمية الموارد البشرية أو خطط تمليك الأسهم للعاملين تتيح لأطراف السوق معلومات هامة عن نقاط القوة التنافسية لدى الشركات.

• هيكل وسياسات أساليب ممارسة سلطات الإدارة:

تشجيع المبادئ على قيام الشركات بإتاحة تقارير عن كيفية تطبيقها في الممارسة لمبادئ أساليب ممارسة حوكمة الإدارة في الشركات، وواقع الأمر أن الإفصاح عن سياسات هيكل أساليب ممارسة السلطة في الشركات وبصفة خاصة ما يتعلق بتوزيع السلطة فيما بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين تعد بمثابة عنصر هام لتقييم أساليب ممارسة حوكمة الشركات.

2- ينبغي إعداد المعلومات وتدقيقها والإفصاح عنها وفقا لأعلى المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية للإفصاح والتدقيق ومن المتوقع أن يؤدي تطبيق أعلى المعايير الى تحسين قدرة المستثمرين على متابعة الشركة من خلال توافر التقارير التي تتسم بارتفاع درجة الإعتمادية والقابلية للمقارنة مع غيرها من التقارير، بالإضافة

إلى تحسين درجة الإلمام بأداء الشركة وتعتمد نوعية المعلومات على المعايير التي تستخدم في عمليات تجميعها والإفصاح عنها. وتدعم المبادئ الإتجاه نحو وضع المعايير ذات الجودة المرتفعة والمُعترف بها دوليا والتي تؤدي بدورها إلى تحسين القابلية لمقارنة المعلومات عبر الدول المختلفة.

3- ينبغي إجراء التدقيق السنوي بواسطة مدقق خارجي لكي يتحقق وجود تأكيد خارجي وموضوعي بشأن الأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القوائم المالية وقد حلت كثير من الدول ترتيبات تحسين درجات إستقلالية المدققين الخارجيين، وإلى جانب زيادة درجة مساءلتهم أمام المساهمين ويسود على نطاق واسع شعور بأن تطبيق المعايير المرتفعة في مجال تدقيق الحسابات فضلا عن تطبيق موثيق أخلاقيات المهنة يعدان من أفضل وسائل إستقلالية المهنة وتحسين أوضاعها وهناك وسائل أيضا تشمل على تقوية لجان التدقيق التابعة لمجالس الإدارة وزيادة مسؤولية مجلس الإدارة في إختبار المدقق الخارجي وبالإضافة إلى ما سبق قد تطبق الدول عددا من المقترحات الأخرى.

فبعض الدول تضع حدودا على النسبة المئوية من الداخل الذي يحصل عليه المدقق الخارجي من أي شركة مقابل أعمال أخرى عدا التدقيق كما تلتزم بعض الدول الأخرى قيام الشركات بالإفصاح عن مستويات الأتعاب المدفوعة للمدققين الخارجيين نتيجة لأداء خدمات أخرى عدا التدقيق وأيضا قد تفرض حدود على إجمالي النسبة المئوية من دخل المدقق الخارجي التي تأتي من زبون واحد ومن أمثلة المقترحات الأخرى: إجراء تدقيق لجودة أعمال التدقيق عن طريق مدقق خارجي آخر، ومنع المدققين الخارجيين من أداء خدمات أخرى، عدا التدقيق والتنقل الإجباري للمدققين فيما بين الزبائن، وتعيين المباشر للمدقق الخارجي من قبل المساهمين.

4- يجب أن تتيح قنوات نقل المعلومات إمكانية وصول مستخدمي تلك المعلومات إليها بصورة تتسم بالعدالة، سلامة التوقيت وفعالية التكاليف، ففنوات نقل المعلومات لها من الأهمية ما يوازي أهمية محتوى المعلومات ذاته ولكن بعد الإفصاح عن المعلومات والوصول إليها أمرا ملزما في الغالب بمقتضى التشريعات فإن تصنيف وحفظ المعلومات والوصول إليها يمكن أن يتصف بمشقة وإرتفاع في التكلفة ولهذا ففي بعض الدول صار حفظ وإسترجاع ملفات تقارير الشركات ومستنداتها يتم إلكترونيا كما يتيح الإنترنت وغيره من صور التكنولوجيا المعلومات الفرصة لتحسين عملية توزيع المعلومات.

6- مسؤوليات مجلس الإدارة:

لتنفيذ هذا المبدأ يجب مراعاة ما يلي:

- 1- يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.
- 2- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل للمعلومات، وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل على تحقيق مصالح الشركة والمساهمين.
- 3- حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.
- 4- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الاعتبار إهتمامات كافة أصحاب المصالح.¹
- 5- على مجلس الإدارة القيام بإنجاز مجموعة من المهام الأساسية المقررة مسبقاً بما في ذلك²:
 - وضع إستراتيجية الشركة وسياسة المخاطر والموازنات وخطط العمل وتحديد أهداف الأداء ومراقبة تنفيذ الأداء والنفقات الرأسمالية وتصفية الإستثمارات.
 - متابعة قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعد حوكمة الشركات وإجراء التعديلات عند الحاجة.
 - إختيار كبار المديرين وتحديد مكافاتهم ومتابعة أدائهم وإعفاؤهم عند الضرورة.
 - الإفصاح عن مكافآت المديرين وأعضاء مجلس الإدارة لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين.
 - توافر نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وإنتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
 - الرقابة على حالات تعارض المصالح الخاصة بالمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك سوء إستخدام موجودات الشركة وإحكام السيطرة على بعض العمليات المتعلقة بها.

¹ طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التحارب)، تطبيقات الحوكمة في المصارف"، مرجع سابق، ص 44-45.

² علاء فرحان طالب وإيمان شيحان المشهداني، مرجع سابق، ص 41.

- التأكد من سلامة التقارير المالية والنظم المحاسبية للشركة بما في ذلك نظام التدقيق المالي المستقل والرقابة الداخلية لا سيما أنظمة إدارة المخاطر والرقابة المالية والتشغيلية، والإمتثال للقوانين والتعليمات.

6- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة، وأن يجري ذلك "بصفة خاصة" على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية حيث:

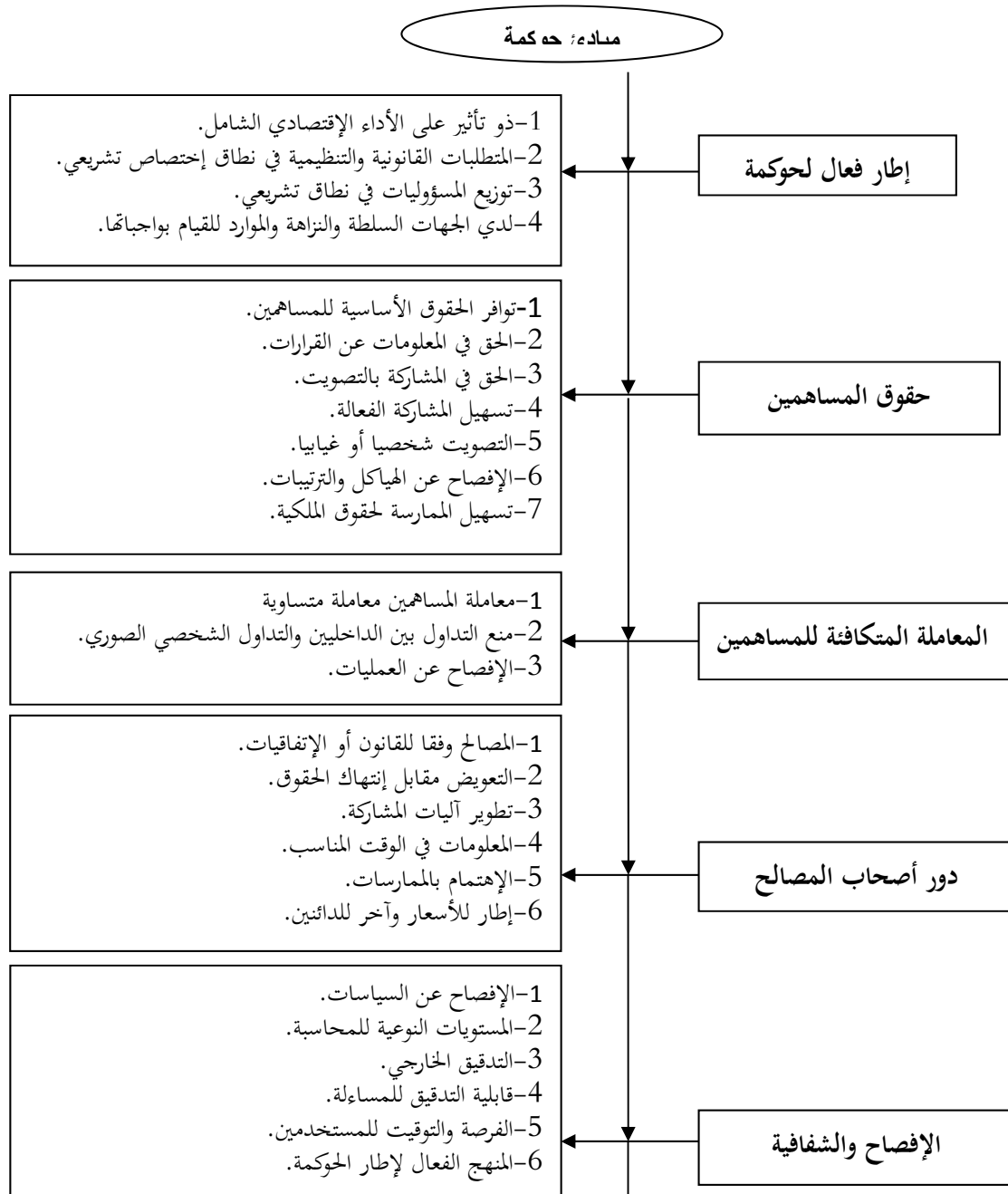
- يجب أن ينظر مجلس الإدارة في إمكانية تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال حينما تكون هناك إمكانية لتعارض المصالح، ومن أمثلة تلك المسؤوليات الرئيسية: التقارير المالية، ترشيح المسؤولين التنفيذيين وتقرير مكافئات أعضاء مجلس الإدارة.
- يجب أن يخصص أعضاء مجلس الإدارة وقت كاف لمباشرة مسؤولياتهم.

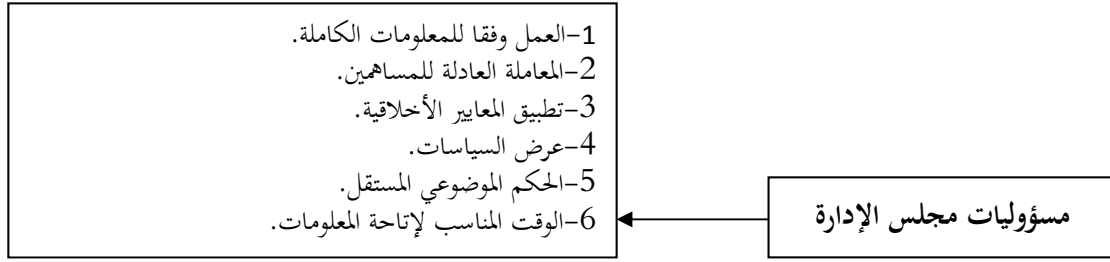
7- كي يتحقق الإضطلاع بتلك المسؤوليات، يجب أن يكفل لأعضاء مجلس الإدارة إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة وذات الصلة في الوقت المناسب.¹

ويستخلص من العرض السابق تركيز منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية على مجموعة من المبادئ الأساسية والتي يمكن عرضها في الشكل رقم (I-9).

¹ حاكم محسن محمد ومحمد عبد الحسين راضي، مرجع سابق، ص 73.

الشكل رقم (I-9): مبادئ حوكمة الشركات





المصدر: محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات - دور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين"، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 57.

المطلب الثاني: مبادئ البنك الدولي

إضافة إلى مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، بما أن البنك الدولي يشجع دائما الدول النامية على تبني أفضل الممارسات، إلا أنه ساهم بدوره في وضع مجموعة من المبادئ التي صنفها على المستوى المحلي وعلى المستوى الإقليمي وكذلك على المستوى العالمي أي شملت جميع المستويات، ويمكن عرضها كما يلي¹:

• على المستوى المحلي:

على المستوى المحلي وضع البنك الدولي مجموعة من التقويمات التي تقوم بها الدول، والتي تحدد على أساسها مواطن الضعف والقوة التي تخص حوكمة الشركات مما يساعد تلك الدول على ترتيب أولوياتها. والهدف من التقويم هو دعم الإصلاح التشريعي، وتبني مبادرة القطاع الخاص في مجال وضع قواعد وأسس حوكمة الشركات، وهذا الأمر الذي يتفق عليه وإطار البنك الدولي العام للتنمية الشاملة، والذي يؤكد على حوكمة الشركات كعامل أساسي في التنمية، كما يؤكد الإطار العام على أهمية القطاع الخاص، المحلي والدولي، كأحد العناصر الأساسية في عملية التنمية.

• على المستوى الإقليمي:

عمل البنك الدولي على المستوى الإقليمي مع بعض الوكالات الدولية الأخرى على رعاية مجموعة من حلقات النقاش التي تخاطب المسؤولين الحكوميين، المشرعين، المنظمين، الشركات المحلية والأجنبية،

¹ أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة الدولية وعولمة رأس المال"، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 749-750.

المستثمرين ووكالات التصنيف للمساعدة على الوصول إلى رأي متفق عليه بالإجماع فيما يخص إصلاح وتنظيم الشركات وذلك بهدف تجنب الوقوع في الأزمات.

• على المستوى العالمي:

على المستوى العالمي عمل البنك الدولي ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية على توسيع دائرة قواعد إدارة الشركات خارج نطاق دول المنظمة. فقد وقع البنك الدولي ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية مذكرة تفاهم في يوم 21 جوان عام 1999، وذلك من أجل رعاية المنتدى الدولي لقواعد إدارة وحوكمة الشركات. كان الهدف الرئيسي للمنتدى هو مساعدة الدول ذات الدخل المنخفضة على تحسين المعايير التي تستخدمها في حوكمة الشركات بتبني روح المغامرة في مجال الأعمال والمساءلة وتشجيع العدل وتحمل المسؤولية، كما يركز البنك الدولي على الشفافية ويرى أنها تقوم على المشاركة من جهة، والمساءلة من جهة أخرى.

بعد التشاورات مع المنظمات الأخرى توصل البنك الدولي إلى وضع نموذج (ROSC) لتقوية نظام الحوكمة وإدارة الشركات في الدول النامية. وقد صمم هذا النموذج بحيث يتيح فرصة تقويم نقاط القوة والضعف في مختلف الأسواق، وهذا التقويم يساهم في التقرير الذي وصلت إليه الدول في الإلتزام ببعض المعايير المعترف بها دولياً.

لقد أكد البنك الدولي على أهمية أن تتضمن قواعد وأسس حوكمة الشركات كل من الإعسار وحقوق الدائنين والشفافية في نظم المحاسبة والتدقيق، حيث أن¹:

1- الإعسار وحقوق الدائنين:

توفر نظم الإعسار مجموعة من القواعد المنصوص عليها مسبقاً للشركات، والتي تعمل في مجال الإعسار وعمليات التصفية أو إعادة التأهيل، والتي تنتج عن الشركة المعسرة. كما تتيح نظم الإعسار للمقرضين الحصول على تقرير أكثر دقة عن مجمل المخاطر، وتشجيع على أن يكون الإقراض في صورة تدفق الأموال،

¹ براهمة كنزة، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية قسنطينة"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة منتوري قسنطينة، 2013-2014، ص 31-32.

بدلاً من أن يكون عملية إقراض توجهها للعلاقات أو السياسة، كما توجه المديرين لتخصيص الموارد القليلة بكفاءة.

2- الشفافية في نظم المحاسبة والتدقيق:

أسس البنك العالمي مفهومه لحوكمة الشركات على أربعة خصائص أساسية هي الفعالية، تحمل المسؤولية، المشاركة والشفافية، هذه الأخيرة التي تسمح بالحصول على قوائم مالية للشركة تكون شفافة وتقدم في وقتها المناسب، وكجزء من التقارير الخاصة بمبادرة الإلتزام بمعايير وقواعد ROSC، حيث يقوم البنك الدولي بتدقيق مدى الإلتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق في عدد من الدول.

كما أن مؤسسة التمويل الدولي IFC، والتي تعتبر عضواً في مجموعة البنك الدولي، شجعت أيضاً على تطبيق قواعد حوكمة الشركات، بشرط أن تقوم الشركات المستثمرة في الدولة بممارسة قواعد سليمة للحوكمة، وتصميم نظم داخلية مناسبة للرقابة وتقديم التقارير، وهذا ما تتطلبه الأسواق الناشئة للأسهم والسندات، وعليه وضع البنك الدولي مجموعة من المؤشرات التي تتعلق بجودة الإدارة، والتي تقيس حدود الفساد في مجال إدارة الموارد وإدارة السوق.

المطلب الثالث: مبادئ لجنة بازل

أصدرت لجنة بازل للإشراف على البنوك في شهر سبتمبر 1999 نشرة بعنوان "تحسين الحوكمة المؤسسية للبنوك" (enhancing corporate governance for banking organizations) تضمنت سبعة إرشادات وتتمثل في¹:

- المبدأ الأول: بناء أهداف إستراتيجية ووضع قيم العمل.
- المبدأ الثاني: وضع وتعزيز خطوط واضحة حول المسؤولية والمساءلة.
- المبدأ الثالث: ضمان كون أعضاء المجلس مؤهلين حسب وضعياتهم.
- المبدأ الرابع: ضمان أن هناك إشراف ملائم من الإدارة العليا.
- المبدأ الخامس: الإستفادة الفعالة من العمل الذي يقوم به المدققون الداخليون والخارجيون.

¹ حبار عبد الرزاق، "الإلتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي -دراسة حالة دول شمال إفريقيا-"، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد 7، ص 86.

● المبدأ السادس: ضمان كون أساليب المكافآت متشكلة من القيم الأخلاقية للبنك ومن المحيط الرقابي والإستراتيجي له.

● المبدأ السابع: العمل والسير بحوكمة الشركات في البنك وفق أسلوب ونمط شفاف.

وتعد مكملة للمبادئ التي إنتهت إليها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، وفي نفس الوقت تشكل إمتداد لأوراق العمل التي أصدرتها لجنة بازل في الاعوام 1997، 1998، 1999 فيما يتعلق بمبادئ ادارة مخاطر أسعار الفائدة (سبتمبر 1997)، إطار أنظمة الرقابة الداخلية في المنظمات المصرفية (سبتمبر 1998)، وتعزيز درجة الشفافية في المصارف (سبتمبر 1998) ومبادئ إدارة المخاطرة الائتمانية (جويلية 1999)¹. كجزء من الجهود المستمرة للتطرق لمواضيع الإشراف البنكي، وقد نشطت هذه اللجنة للحصول على الخبرة الإشرافية المجمع من أعضائها وغيرهم، والتي تمثلت في إصدار توجيه إشرافي من أجل تسريع ممارسات بنكية آمنة ومعقولة، حيث لا يمكن أن يعمل الإشراف بشكل جيد إذا لم تكن الحوكمة المؤسسية تعمل حسب الإطار المخطط لها. وبالتالي فإن المشرفين في البنوك لهم مصلحة قوية في ضمان وجود حوكمة مؤسسية فعالة في كل منظمة بنكية، والخبرة الإشرافية تشدد على ضرورة وجود المستويات المناسبة للمساءلة وفحص الأرصدة في كل بنك.²

كما أصدرت لجنة بازل نسخة معدلة من توصياتها وأعمالها السابقة عام 2005 وفي فبراير سنة 2006 أصدرت نسخة محدثة يتضمن مبادئ الحوكمة في المصارف وتتمثل في³:

● المبدأ الأول: ينبغي أن يكون أعضاء مجلس الإدارة مؤهلين حسب المناصب التي يشغلونها، ولديهم فهم واضح عن دورهم في حوكمة الشركات، إضافة إلى قدرتهم على الحكم السليم بشأن أعمال البنك.

● المبدأ الثاني: ينبغي على مجلس المديرين المصادقة والإشراف على الأهداف الإستراتيجية للبنك وعلى قيمه.

¹ حاكم محسن محمد ومحمد عبد الحسين راضي، مرجع سابق، ص 75.

² فاتح غلاب، "تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة بعض المؤسسات الصناعية"، مذكرة ماجستير، العلوم الإقتصادية، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010-2011، ص 41.

³ حبار عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 86-87.

- المبدأ الثالث: ينبغي على مجلس المديرين وضع وتعزيز الخطوط العريضة للمسؤولية والمساءلة.
- المبدأ الرابع: على المجلس ضمان إشراف ملائم من الإدارة العليا يوافق سياساته.
- المبدأ الخامس: ينبغي على المجلس والإدارة العليا فعليا، إستعمال الأعمال التي تقوم بها وظيفة التدقيق الداخلية والمدققين الخارجيين ووظائف الرقابة الداخلية.
- المبدأ السادس: على البنك ضمان ملائمة ممارسات وسياسات المكافآت مع ثقافة المؤسسات المصرفية ومع الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل، وكذلك مع محيط الرقابة.
- المبدأ السابع: ينبغي إدارة البنك وفق أسلوب شفاف.
- المبدأ الثامن: ينبغي على مجلس الإدارة العليا فهم الهيكل التشغيلي للبنك من خلال مدى الإلتزام بالعمل وفق بيئة قانونية معينة.

نلاحظ أن مبادئ تحسين حوكمة الشركات بالمؤسسات المصرفية في التوصيات السابقة وتوصيات 2006 متشابهة من حيث إنطلاقة كل مبدأ ولكن معززة في لب وجوهر كل مبدأ، إضافة إلى ان التوصيات الأخيرة جاءت بالمبدأ الثامن الذي يعتبر جديد والمتعلق بالمخاطر التشغيلية التي يمكن أن يتعرض لها البنك، على إعتبار الإفلاسات والإختلالات التي حصلت في البنوك والشركات الأخرى والتي نتجت عن سوء تقدير المخاطر التشغيلية (الإختلاس، التدليس، الغش في القوائم المالية).

خاتمة الفصل

تم الإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات خاصة في العقدين الآخرين، الذي كان سببه الأزمات والفضائح المالية والإختيارات الإقتصادية وخاصة التي مست كبريات الشركات الأمريكية ويرجع إلى الفساد الإداري والمالي وسوء الإدارة وكذلك نقص الرقابة والإشراف وإستخدام الأساليب المحاسبية غير السليمة كان هدفها تضليل مستخدمي القوائم المالية، كل هذه التغيرات نتج عنها تضرر كبير مس حملة الأسهم وكذلك إنعدام الثقة بالشركات من قبل المستثمرين المحتملين.

من أجل مواجهة مختلف مظاهر الفساد سارعت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية إلى إصدار مجموعة من المبادئ سنة 1999 وقامت بتحسينها سنة 2004 لتلائم مع هذه المتغيرات وإتبعها معظم دول العالم إلى إصدار مدونة ميثاق من بينها الجزائر التي أصدرت ميثاق الحكم الراشد الذي كان سنة 2009.

لتحقيق مبادئ حوكمة الشركات التي تهدف إلى رفع من أداء الشركة وتحقيق مصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة من حملة الأسهم ومستثمرين وبنوك... إلخ، بالإضافة إلى إضفاء المصداقية والإفصاح والشفافية على المعلومات المالية، ولتحقيق هذه الأهداف تعتمد على آليات داخلية وأخرى خارجية التي توفر أرضية لحوكمة جيدة من بين الآليات الخارجية التدقيق الخارجي.

حيث يعتبر التدقيق الخارجي من الوسائل اللازمة لمكافحة الفساد وسوء الإدارة وتحسين جودة المعلومات للقيام بالإشراف والرقابة، كما يعتبر كطرف ثالث بين كل من الإدارة وحملة الأسهم ويساعد على إتخاذ قرارات الإستثمار من خلال المصادقة على القوائم المالية.

الفصل الثاني: الإطار العام للتدقيق الخارجي

مقدمة الفصل

مع كبر حجم الشركات وتعدد هياكلها التنظيمية وتعددت أشكالها القانونية وجب فصل الملكية بين الملاك والإدارة، حيث نتج عن ذلك تضارب المصالح بين مختلف أطراف الشركة كسعي الإدارة إلى تحقيق منفعتها على حساب الملاك، مما نتج عنه ضرورة وجود آلية رقابية لحماية حقوق الملاك ومراقبة تصرفات المديرين ومنح الثقة لمستخدمي القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة، وذلك حتى يتمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإستثمارية والتمويلية، فتمثلت هذه الآلية في التدقيق الخارجي.

ومن هنا أصبحت الحاجة إلى مهنة التدقيق الخارجي حتمية لا يمكن الإستغناء عنها في تزويد مختلف أطراف الشركة بالمعلومات ذات المصدقية والموثوقة، حيث أصبح دور المدقق الخارجي لا يقتصر على إبداء الرأي حول القوائم المالية وإنما إمتد إلى تقديم خدمات إستشارية تساعد الشركة على إتخاذ قرارات صحيحة وتناسب بيئتها الإقتصادية والإجتماعية والقانونية.

وعليه تكمن أهمية التدقيق الخارجي في الحكم على سلامة العمليات التي تقوم بها الشركة ومدى خلوها من الأخطاء والتلاعبات بالإضافة إلى إيصال المعلومات لمختلف الأطراف الخارجية والداخلية للشركة، وباعتبار التدقيق الخارجي كغيره من العلوم الإجتماعية يعتمد على مجموعة من الفروض والمفاهيم التي تعتبر كقاعدة للغاية التي أنشأ من أجله، كما أنه يتبع جملة من الخطوات للوصول إلى النتيجة المرجوة.

ومما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

المبحث الثاني: خصائص التدقيق الخارجي

المبحث الثالث: إجراءات تنفيذ التدقيق الخارجي

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

لقد تطور مفهوم التدقيق نظرا لأهميته بالنسبة لمختلف أطراف الشركة، وذلك لإكتشاف الأخطاء والغش وكذلك التصرفات غير القانونية أي حماية أصول الشركة كما يساعد على إتخاذ القرارات.

يعتبر التدقيق عملية منتظمة يقوم من خلالها المدقق بفحص القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ونقصد بالتدقيق هنا التدقيق الخارجي الذي يقوم به شخص مستقل عن الشركة وذلك من أجل القيام بدراسة إنتقادية لتسجيل الأحداث الإقتصادية ومدى مطابقتها للواقع وتوصيل نتائج مهمته إلى الأطراف المعنية.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق

أصل التدقيق يعود إلى العصور الوسطى والتدقيق في المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث أنه أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن إستغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر. حيث أن قدامى المصريين كانوا يقومون بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الواردة، ويقوم شخص آخر بعملية التدقيق لما قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيل. أما قدامى اليونان كانوا يعينوا موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الإنتهاء من عملية التسجيل، كذلك الرومان قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات.¹ وعليه نجد أن كلمة التدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع، وعليه فهو إستماع من أجل التقييم. ومن هنا فالتدقيق عبارة عن فحص إنتقادي يهدف إلى تقييم الأعمال المنجزة فعليا.²

¹ غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية -"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص 13.

² Howard-F Stettler, « Audit : Principes et Méthodes Général », Edition Publi-Union, Paris, 1976, p 55.

ونلخص أهم المراحل التي مر بها التدقيق فيما يلي:

المرحلة الأولى: قبل سنة 1900

إقتصرت المحاسبة في البداية على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر¹.

وذلك عن طريق تحقق المدقق من صحة الحسابات عن طريق الإستماع، من خلال إستعمال تجربته لمعرفة دقة ما يسمعه، وكانت هذه العملية يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحتهم.

وبسبب إنتشار النشاط التجاري في أوروبا أي التمهييد للثورة الصناعية، فنتج عنها انفصال الملكية بين الشركة و إدارتها وبالتالي إزدادت الحاجة إلى المدققين.

كما ظهرت في هذه المرحلة نظرية القيد المزدوج مما أدت إلى سهولة وتبسيط وإنتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق وبالتالي تطور مهنة المحاسبة والتدقيق². وعليه في هذه المرحلة كان التدقيق تفصيلي يشمل جميع العمليات التي تقوم بها الشركة مهما كان حجمها ويهدف إلى إكتشاف الغش والأخطاء.

المرحلة الثانية: من سنة 1905 إلى سنة 1940

تميزت هذه المرحلة بظهور شركات المساهمة كبيرة الحجم نسبيا وذات العمليات الكثيرة، والإنفصال التام بين الملكية والإدارة وحاجة هذه الشركات إلى من يحافظ على أموالهم، وخاصة بعد ظهور قانون الشركات في بريطانيا سنة 1862 الذي نص على ضرورة إعتقاد مدققي الحسابات لتدقيق شركات المساهمة. وبعد ظهور هذا القانون أصبح التدقيق كمهنة مهمة³.

¹ إدريس عبد السلام إشتيوي، "المراجعة معايير وإجراءات"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، الطبعة الرابعة، 1997، ص 14.

² سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، "تدقيق الحسابات (1)"، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص 17.

³ حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص 2.

ونتيجة لمسؤوليات التدقيق في إكتشاف الأخطاء والغش تم مقاضاة المدققين قبل إنجبار بورصة وول ستريت "wall Street" سنة 1929، فأصدر قانون الأوراق المالية سنة 1933 وذلك لزيادة مسؤوليات المدقق والتزاماته، ونظرا لذلك أدى إلى البحث عن معايير تعمل على خلق التوافق بين كل من مسؤوليات المدقق ومستخدمي القوائم المالية، فأصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معايير التدقيق المقبولة عموماً، ولكن مع إصدار هذه العايير لم تقتصر مهنة التدقيق على إكتشاف الخطأ والغش وإنما بدأ الإهتمام بالرقابة الداخلية.

المرحلة الثالثة: من سنة 1940 الى سنة 2002

في هذه المرحلة ظهرت الشركات الكبرى وأعتمدت على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتماداً كبيراً في عملية التدقيق، وكذلك الإعتماد على التدقيق الإختياري أي إستخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية التدقيق بالرجوع إلى نتائج التدقيق الداخلي. كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالية للشركة والنتائج المسجلة¹.

حيث ظهرت في هذه الفترة أزمات مالية وأقتصادية منها أزمة جنوب شرق آسيا سنة 1997، مما حمل المدقق الخارجي بالإضافة إلى المسؤوليات السابقة مسؤولية التنبؤ بإستمرارية نشاط الشركة. كما أعقبت هذه الأزمة فضيحة مكتب التدقيق آثر أندرسون وشركة أثرون في سنة 2001 الذي نتج عنها الفساد المالي والإداري مما دفع بمهنة التدقيق إلى الإلتزام بمعايير أخلاقيات المهنة.

المرحلة الثالثة: من سنة 2002 حتى الآن

بسبب الإخفاقات التي مست الإقتصاد الأمريكي، تم إصدار قانون sarbanes-oxley سنة 2002، ألزم الشركات إعتماد سياسات رقابية صارمة، حيث ينص هذا القانون على تشكيل هيئة رقابية مهمتها مراقبة أداء المدققين القانونيين الذين يدققون القوائم المالية للشركات العامة، ووجوب إنشاء لجنة تدقيق وكذلك على إدارة الشركة إصدار ضمن التقارير المالية السنوية تقرير الرقابة الداخلية، كما يقوم المدقق الخارجي بتقديم تقرير فحص التأكيدات يتم إستخدامه لإيضاح ما تتضمنه التأكيدات المقدمة من قبل الإدارة حول

¹ يعقوب ولد الشيخ محمد ولد احمد يورة، "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية"، أطروحة دكتوراه، تخصص: تسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2014-2015، ص 5.

الرقابة الداخلية، أما بالنسبة لشركات المساهمة فطالبت هيئة سوق المال الأمريكية أن تطلب منها الإفصاح عن قواعد السلوك المهني التي تتبناها الشركة.¹

والجدول رقم (II-1) يوضح التطور التاريخي للتدقيق:

الجدول رقم (II-1): التطور التاريخي للتدقيق

الفترة	الآمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
قبل سنة 1900م	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	تجنب وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1905م إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء وتأكيد مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940م إلى 2002م	الحكومة، الهيئات الأخرى ومساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على صدق وعدالة القوائم المالية التاريخية والشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية
من 2002 حتى الآن	الحكومة، الهيئات الأخرى ومساهمين	شخص مهني في التدقيق ومحاسبة والإستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد الغش المالي وإصدار تقرير فحص التأكيدات

Source :Lionel collins et Gerard vallin , « Audit et Contrôle Interne- aspects, financiers, opérationnels et stratégiques- » , 4^{eme} edition, dalloz, Paris, 1992, p 01.

أما في الجزائر، يعود تنظيم مهنة التدقيق إلى الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، الذي نص في مادته 39 على ما يلي²: "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط محافظي الحسابات (المدقق الخارجي) في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي أو

¹ علي حسين الدوغجي وأسامة عبد المنعم سيد علي، "دور قانون (سارينز-وكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي"، مجلة الادارة والإقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، العدد 86، 2011، ص 8-9.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، أمر رقم 107/69 المؤرخ في 22 شوال 1389 الموافق 1969/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1970، العدد 110، ص 1802.

التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل الوضع الخاص بالأصول والخصوم، كما يجوز له تعيين محافظي الحسابات في الشركات التي تملك الدولة حصة من رأس مالها.¹

مما سبق يمكن القول أن المدقق في المؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك الدولة حصة من رأس مالها هو عبارة عن موظف يخضع في تعيينه وترسيمه ومنحه وترقيته لقوانين الدولة، وذلك تماشيا مع النظام الاشتراكي السائد في هذه الفترة. وبعد إرتفاع عدد المؤسسات العمومية وصعوبة التحكم في النظام المحاسبي وضعف التسيير وغياب الكوادر التي تنتج المعلومة، مما دفع بالمشروع الجزائري إلى وضع آليات رقابية فعالة تحد من المعلومات الخاطئة والمضللة وسوء التسيير، فأنشأت مجلس المحاسبة بمقتضى القانون 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 والذي نص في المادة 5 إلى أن¹: "مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تتضمن مجموع العمليات المالية والحسابية ويتحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها وذلك بصفة فجائية أو بعد الإشعار."، حيث أعطى هذا القانون إختصاصات إدارية وقضائية لمجلس المحاسبة في إطار الرقابة على المؤسسات العمومية.

لقد عرفت مهنة التدقيق من سنة 1969 إلى غاية نهاية الثمانينات فراغا وغيابا كبيرين بسبب إحتكار الدولة للنشاط الإقتصادي وإعطاء مجلس المحاسبة دورا كبيرا وصلاحيات كثيرة للرقابة على المؤسسات العمومية، إلى أن صدر في سنة 1988 القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العمومية أي تحرر هذه الأخيرة من القيود المفروضة عليها ونالت إستقلاليتها المالية وأصبحت خاضعة لأحكام القانون التجاري وأصبحت معرضة للإفلاس والتصفية، مما تطلب تدقيق حساباتها والمصادقة عليها من قبل أطراف مختصين كمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين².

وفي سنة 1991 أصبحت مهنة التدقيق مهنة حرة، بمعنى أي شخص تتوفر فيه شروط ممارستها له الحق بالإلتحاق بها، وذلك بمقتضى القانون 90-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 27 أفريل 1991. وهذه المهن الثلاث تم تجميعها تحت هيئة مستقلة سميت بالمصنف

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 80/05 المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1400 الموافق 1980/03/01 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، العدد 10، ص 338.

² عمورة جمال، "ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة"، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب -البليدة-، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 6.

الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. أصبحت هذه المهن تتميز بالإستقلالية والحياد.

وآخر قانون صدر في 29 جوان 2010 والمتمثل في القانون 10-01 المتعلق بالمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي جاء نتيجة للإصلاحات المحاسبية والتي تمثلت في القانون 07-11، وكذلك تكييف هذه المهن مع المعايير الدولية للتدقيق.

المطلب الثاني: تعريف التدقيق

هناك عدة تعاريف للتدقيق، سنحاول تقديم أهم التعاريف:

التعريف الأول:

عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) American Accounting Associator كما يلي: "هو عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المستفيدة."¹

التعريف الثاني:

التدقيق هو: "عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم المالية للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي في محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الإلتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية التعارف عليها."²

التعريف الثالث:

¹ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية-"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص 06.

² محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 01.

التدقيق هو "مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي بواسطتها يقوم مدقق الحسابات المؤهل بإجراء فحص إنتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للشركة، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل الشركة في نهاية السنة المالية، لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية وعن المركز المالي لها في نهاية تلك السنة."¹

التعريف الرابع:

التدقيق هو فحص تقني صارم وذلك بالإعتماد على أسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، من أجل إعطاء رأي معتمد على أدلة تبين نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة، وعلى مدى إلتزام بالمعايير والمبادئ المحاسبية المعلوم بها وذلك لمعرفة مدى سلامة الوضعية المالية للشركة وتمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة لها.²

التعريف الخامس:

كما عرفه Friédérich et autres بأنه³: "فحص إنتقادي لأدلة الإثبات المرتبطة بالعمليات الدالة على الأحداث الإقتصادية، ويقوم به شخص مهني من أجل إبداء رأي فني محايد حول مدى إتساق هذه العمليات مع المعايير المقررة".

التعريف السادس:

يعرف Bénédicte.G et Keravel.R التدقيق بأنه⁴: "هو فحص إنتقادي يقوم به شخص مهني ومستقل، خارجي عن الشركة من أجل إبداء رأيه حول صحة ومصداقية الحسابات السنوية المقدمة من طرف الشركة، وهذه الأخيرة يجب أن تعطي الصورة الصادقة لنتيجة العمليات المالية".

¹عبد الكريم علي الرمحي، "تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية"، دائرة المكتبة الوطنية، الأردن، الطبعة الأولى، 2002، ص 01.

²Lionnel Collins et Gerard Vallin,op-cit, p 21.

³Micheline Friédérich et autres , « Comptabilité et audit : Manuel et applications 2008-2009 », DSCG

4, Editions Foucher, France, 2007, p 441.

⁴Bénédicte.G et Keravel.R, « Evaluation du contrôle interne », Editions Foucher, Paris, 1990, p 7.

من خلال التعريفات السابقة يمكن القول أن التدقيق أداة تقوم على فحص البيانات والسجلات المحاسبية والتأكد من صحة وسلامة العمليات المسجلة ومدى تعبيرها عن المركز المالي للشركة، والحكم عليها من خلال التحقق ثم التقرير عنها، لذلك فإنه من مجمل هذه التعاريف يمكن إستخلاص ثلاثة عناصر أساسية يرتكز عليها التدقيق هي¹:

1- الفحص: ويقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للشركة، وهذا بالرجوع إلى أدلة وقرائن الإثبات.

2- التحقق: يقصد بالتحقق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال الشركة عن فترة مالية معينة، وكدلالة على وضعها المالي في نهاية تلك الفترة. حيث كل من الفحص والتحقق وظيفتان مترابطتان بقصد تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي.

3- التقارير وإبداء الرأي: يعد التقرير بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق والذي يقدم إلى مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل التدقيق، سواء الأطراف داخل الشركة أو الأطراف الخارجية كشهادة على مصداقية هذه المعلومات. حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها للمركز المالي للشركة ومدى سلامة وعدالة العمليات المتضمنة بها.

ومن التعاريف السابقة يمكن إستنتاج التعريف التالي:

التدقيق هو فحص إنتقادي من قبل شخص مهني مؤهل ومستقل، وذلك بإعتماد أسلوب منهجي وموضوعي من أجل إعطاء رأي فني محايد حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ومصداقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للشركة.

¹ مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة"، دار الرواد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014، ص 18.

المطلب الثالث: أهداف التدقيق وأهميته

الفرع الأول: أهداف التدقيق

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطورا ملحوظا في أهدافها ومدى التحقق والفحص أو التأكيد والإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الذي يبين تطور أهداف التدقيق.

الجدول رقم (II-2): تطور أهداف التدقيق

الفترة	الهدف من الفحص	مدى التحقق او الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
ما قبل سنة 1905	إكتشاف الغش والأخطاء والإختلاس	بعض الإختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
من سنة 1905 حتى 1933	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والأخطاء	فحص إختباري تفصيلي	درجة الإهتمام بسيطة
من سنة 1933 حتى 1940	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والأخطاء	إختباري	بداية الإهتمام
من سنة 1940 حتى 1960	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والأخطاء	إختباري	إهتمام قوي وجوهري
من سنة 1960 حتى 2002	التأكد من شفافية ومصداقية القوائم المالية وعدالة مركزها المالي	إختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق
من سنة 2002 حتى الآن	مراقبة الخطوط، وتقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الإجتماعية وغيرها	إختباري	فعاليتها وكفاءتها

المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 18.

ومن الجدول السابق نستخلص أن هناك تطور في أهداف مهنة التدقيق، وما هو جدير بالذكر أن تطور أهداف التدقيق تعود إلى القضاء الإنجليزي، ولعل العبارة المشهورة للقاضي Lopase في قضية خليج الأقطان في سنة 1896 والتي وصف فيها المدقق بأنه: "كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لإقتفاء آثار المجرمين."

وتشير العبارة السابقة إلى أن الهدف الأساسي للتدقيق ليس إكتشاف الغش والخطأ وإنما يظهر الخطأ والغش عند قيام المدقق بمهمته.¹

ويمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة هما²:

1- أهداف تقليدية: وتنقسم بدورها إلى نوعين:

1-1- أهداف رئيسية:

- التحقق من مدى صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الإعتماد عليها.

- إبداء الرأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

1-2- أهداف ثانوية (فرعية):

- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو التلاعب في الحسابات.

- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.

- إعتماد الإدارة على تقرير مدقق الحسابات ورسم السياسات الإدارية وإتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ قرارات مناسبة لإستثماراتهم.

- تقديم التقارير المختلفة وملىء الإستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

2- أهداف حديثة متطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف الموسومة.

- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

¹ أحمد حلمي جمعة، "المدخل الى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012، ص 34.

² سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، "تدقيق الحسابات (1)"، مرجع سابق، ص 23-24.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

بالإضافة إلى الأهداف التقليدية والحديثة للتدقيق والتي يمكن أن يطلق عليها الأهداف العامة التي تم التطرق إليها، هناك أهداف ميدانية على المدقق تحقيقها وهي:

1- عرض القوائم المالية:

لتحقيق هدف عرض القوائم المالية هو التحقق من أن الشركة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبشكل عام، وكذلك التأكد من أن كل عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها والتطرق إلى الطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها، وقياس مدى ثبات هذه الطرق من فترة زمنية إلى أخرى. مما يجبر المدقق على التقرير حول مدى تمثيل هذه القوائم للواقع الفعلي للمؤسسة ومصادقيتها.

2- شرعية وصحة العمليات المالية:

يتطلب هدف التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية من المدقق ضرورة التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات الشركة خلال هذه الفترة، والتحقق من شرعية وصحة العمليات يتضمن هدفين فرعيين، الهدف الأول يساعد على التحقق من شرعية وصحة العمليات فإن هذه العمليات يجب أن تكون مؤيدة ومدعمة بنظام جيد للرقابة الداخلية، ومن هنا كانت مسؤولية المدقق المتعلقة بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر، وذلك لأن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المدقق على تقرير طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات الأساسية الواجب أدائها بالنسبة لكل رصيد من أرصة الحسابات المختلفة، وبحيث يتمكن المدقق من إبداء رأيه بخصوص عدالة وصدق عرضها، وبالتالي إذا كان لدى الشركة نظام رقابة فعال فإن نتائج الأرصدة المحاسبية يمكن الإعتماد عليها، أما الهدف الثاني فإنه يتطلب من المدقق التأكد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي تنتج عنها هذه الأرصدة للحسابات، وبالطبع سيختلف حتما مثل هذا التأييد المستندي باختلاف طبيعة نشاط الزبائن وعملياتهم المالية، إلا أن بعض التأييد المستندي يجب أن يكون موجود بالنسبة لكل العمليات المالية، حتى يمكن من

صحتها وشرعيتها، وأن مثل هذا الهدف يجب أن يتحقق ويطبق بالنسبة لكافة عناصر وأرصدة الحسابات الناتجة عن العمليات المالية¹.

3- الحقوق والإلتزامات (الملكية):

بالرغم من أن الحيازة قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية الشركة للأصول إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر المحاسبية تملكها الشركة فعلاً، فعلى سبيل المثال يفحص المدقق صكوك ملكية الأصول وعقود المبيعات للتحقق من ملكية المخزون، أما فيما يتعلق بالإلتزامات فيجب على المدقق التحقق من صدق الإلتزامات المسجلة بالدفاتر².

4- إستقلال الفترة المالية:

تعني التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تندرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضع التدقيق، أي كل عملية تسجل في الفترة التي أنجزت فيها ويتطلب تحقيق هذا الهدف ضرورة فحص تواريخ وأرقام المستندات خلال السنة مع مطابقتها مع سجلات الفترة.

5- التقييم والتخصيص:

تزعم الإدارة أن الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والتكاليف والإيرادات ظاهرة في القوائم المالية بالقيم الملائمة، وهي تلك القيم التي تتخذ طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فمثلاً تزعم الإدارة على أنه تم تقييم المخزون على أساس تكلفة الوارد أولاً الصادر أولاً، وأنه تم تخصيص تكلفة المباني والآلات في شكل تكاليف إهلاك بالقيم الملائمة على فترات³.

¹ يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، مرجع سابق، ص 21.

² وليم توماس وإمرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الكتاب الأول، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2003، ص 310-312.

³ منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة، "دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 42.

6- الوجود أو الحدوث:

وتعني التحقق من أن جميع أصول وخصوم الشركة موجودة فعلا عند تاريخ إعداد الميزانية المالية، وأن العمليات المالية المختلفة الظاهرة في القوائم المالية الختامية قد حدثت بالفعل أثناء فترة محل التدقيق .

7- إبداء رأي فني:

يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، ويشمل ذلك في تقريره الذي يقوم بإعداده في نهاية عملية التدقيق¹.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفي مجالات الحياة بصفة عامة، فتحول المصنع الصغير إلى شركة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة فتعددت أشكال الشركات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاطات فظهرت الشركات ذات الإمتداد الإقليمي والوطني وتبعها ظهور الشركات متعددة الجنسيات فكان لابد من الأخذ بمفهوم الفصل بين الملكية والإدارة مما تطلب إحالة الأمر لذوي الإختصاص من المديرين وإستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف هؤلاء المديرين، نظرا لتعارض مصالحهم مع مصالح المستثمرين، وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في الشركة والذي يكون في نفس الوقت من مسؤوليات المديرين بالشركات، هنا بدأت تتجلى أهمية التدقيق في الشركات سواء كان خارجي يتم بواسطة أفراد من خارج الشركة أو داخلي يتم بواسطة أفراد من داخل الشركة، فأصبح المدقق بمثابة المسؤول عن مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية الختامية ومدى إمكانية الإعتماد عليها من قبل المستفيدين منها². ويمكن تحديد المستفيدين من التدقيق وأهميته لهم كالتالي³:

1- أهمية التدقيق للزبائن: ويعتبر التدقيق بالنسبة للزبائن هو أساس:

1- للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية.

¹ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص 19.

² نفس المرجع، ص 15-16.

³ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 25-27.

- 2- للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين.
 - 3- الإستثمارات الإضافية عن طريق تحليل إقتصادي لمركزه التمويلي.
 - 4- لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة.
 - 5- لتحديد سلامة المركز المالي.
 - 6- لتقرير وتحديد ربحية العمليات وقوته الإيرادية.
 - 7- لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات.
- 2- أهمية التدقيق للإدارة: تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها وإتخاذ القرارات الملائم وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع.
- وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشرافها للمهام الموكلة إليها، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- 3- أهمية التدقيق للملاك والمستخدمين: تلجأ هذه الفئة إلى القوائم المعتمدة ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للشركة ومدى متانة مركزها المالي لإتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم وإستثمارتهم الموجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.
- 4- أهمية التدقيق للدائنين والموردين: يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزام قبل الشروع في منح الإئتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.
- 5- أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: تلعب هذه دورا هاما في التمويل قصير الأجل للمشروعات لتوفير إحتياجاتها وتوسعاتها لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق حول القوائم المالية وذلك بدراسة وتحليل القوائم المالية قبل المشروع في نهج الائتمان المصرفي (القروض) وتعتمد على رأيه كأساس للتوسع فيه أو الإمتناع عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الإئتمان المصرفي.

6- أهمية التدقيق للجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية وذلك لتعديل السياسات الضريبية ومراقبة النشاط الإقتصادي¹، ويعتبر تقرير المدقق أداة للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الإقتصادية، وتأكيد إلتزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وفي حالة عدم الإلتزام بالخطط الموضوعية يتم تحديد الإنحرافات وأسبابها.

7- أهمية التدقيق لرجال الإقتصاد: إزداد إهتمام بالقوائم المالية المعتمدة من قبل مدقي الحسابات وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل الوطني ورسم برامج الخطط الإقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها في المصادقة عن هذه التقارير.

8- أهمية التدقيق لنقابات العمال: تعتمد على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسات العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال.

9- أهمية التدقيق في تخصيص الموارد: يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تحتلها الشركات القادرة على إستخدامها بأفضل كفاية ممكنة والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة، إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافا وكفاية وتحول دون تخصيص مواردنا النادرة بطريقة رشيدة.

10- أهمية التدقيق للإقتصاد الوطني: يخدم التدقيق الإقتصاد الوطني بصفة عامة كنتيجة لخدماتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت بشكل كبير وفعال في تنمية المجتمعات لما يؤديه من خدمات في مجال حماية الإستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه إستثمار المدخرات والموارد المتاحة القادرة ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الإقتصادية والمالية وخير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية إقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الإقتصادية والإجتماعية لهم.

والمدقق خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي إنحراف مالي ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق أهدافها والوصول إلى أقصى مستوى من الكفاية الإنتاجية من إستخدام

¹ يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، دار الوراق للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص 9.

إمكاناتها المتاحة المادية والطبيعية والإقتصادية والمالية والبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل الوطني وتنمية الإقتصاد الوطني وتحقيق الرفاهية للمواطنين¹.

المبحث الثاني: خصائص التدقيق الخارجي

باعتبار التدقيق علم فهو يعتمد على مجموعة من المبادئ والأفكار والقوانين العامة المرتبطة ومتسلسلة منطقياً حيث تعتبر نقطة الإنطلاق بغية الوصول إلى نتائج، ومن أجل الوصول إلى هذه النتائج على المدقق تأدية مجموعة من الواجبات والحصول على الحقوق التي تكفلها القوانين والتشريعات، والتي تهدف إلى تقييم الإجراءات والتفسير المنطقي للقرارات الواجب القيام بها أو اتخاذها عند أداء المهمة والتي بدورها تنعكس على مستوى الأداء المهني بما يسمح تحقيق الأهداف المرجوة.

المطلب الأول: أنواع التدقيق

يمكن تصنيف التدقيق إلى عدة تبويبات سواء من حيث عملية التدقيق أو القائم بالتدقيق، أو من حيث الإلزام، ولذلك يمكن تبويب التدقيق من حيث النطاق، إلى التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي، ومن حيث الفحص إلى التدقيق التفصيلي والتدقيق الإختباري، ومن حيث التوقيت إلى التدقيق النهائي والتدقيق المستمر، ومن حيث الإستقلال إلى التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، ومن حيث المدققين إلى المدقق الداخلي والمدقق الخارج والمدقق الحكومي، ومن حيث الإلزام إلى التدقيق الإلزامي والتدقيق الإختياري، ومن حيث مهنة التدقيق إلى تدقيق القوائم المالية، تدقيق الإلتزام، تدقيق التشغيلي، وفيما يلي عرض موجز لأنواع التدقيق كما يلي:

1- التدقيق من حيث النطاق²:

1-1- التدقيق الكامل: عندما كانت الأعمال صغيرة الحجم كان التدقيق يتم من خلال فحص كامل المستندات والوثائق، والسجلات المحاسبية وما تضمنته من بيانات أي تدقيق كامل، ونتيجة لتطور ميادين التجارة والصناعة وما رافقها من تعدد المشاريع وكبر حجمها وتعدد مجالاتها، أصبح التدقيق الكامل شبه المستحيل إضافة لكونه مكلفاً ومضيعة للوقت وذلك لما يتطلبه من جهد ونفقات. ومن هنا تطور التدقيق

¹ خالد الخطيب و خليل الرفاعي، "علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 13.

² زهير الحدر، "علم تدقيق الحسابات"، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص 22-23.

من تدقيق كامل إلى تدقيق كامل إختياري، وقد ساعد هذا الإتجاه على زيادة الإهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ووضع الأنظمة الدقيقة لها، ومن هنا أصبح حجم العينة التي تخضع لعملية التدقيق تعتمد اعتماداً كبيراً على مدى دقة ومتانة وفعالية الأنظمة الرقابية الداخلية المعتمدة في المشروع، ومع هذا فإن الفرق بين التدقيق الكامل والتدقيق الكامل الإختياري يقتصر فقط على نطاق التدقيق ولا يمتد أبداً إلى الأصول والمبادئ والمعايير المحاسبية ذات العلاقة.

1-2- التدقيق الجزئي: وهذا التدقيق عبارة عن العمليات التي يقوم بها المدقق، وتكون محدودة الهدف أو موجهة نحو هدف معين، مثال ذلك فحص العمليات النقدية خلال فترة زمنية معينة أو فحص عمليات البيع النقدي خلال فترة محددة، فحص لحسابات المخزون، أو جرد المخزون. و يهدف هذا النوع من التدقيق الحصول على تقرير متضمناً الخطوات التي أتبعته والنتائج التي أسفر عنها الفحص، ولا يهدف هذا النوع من التدقيق الحصول على رأي فني محايد عن مدى ملاءمة وعدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمركز المالي الشركة، وعلى المدقق الذي يرغب في القيام بالتدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب منه القيام بها كي يحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.

2- التدقيق من حيث الفحص¹:

1-2- التدقيق التفصيلي: وهو التدقيق الذي كان سائداً في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، ولذلك يناسب هذا التدقيق الشركات الصغيرة، ولكن لا يناسب الشركات الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلاً عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار.

2-2- التدقيق الإختباري: نظراً لكبر حجم الشركات وتعدد عملياتها بصورة كبيرة وتحقيقاً لكفاءة التدقيق يلجأ المدقق إلى استخدام أحد الأسلوبين الأول: التقدير الشخصي (العينات الحكومية)، والثاني: العينات الإحصائية. لإجراء إختبارات الإلتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية وأيضاً لإجراء إختبارات التحقق التفصيلي للأرصدة والعمليات، ويتم ذلك بتنفيذ إختبارات التدقيق على عينة فقط من مجتمع البيانات

¹ أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق"، مرجع سابق، ص 42-44.

محل الفحص ويقوم المدقق بإستخلاص أحكام تتعلق بالجمعية في ضوء تقييمه لنتائج العينة، ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات أهمها ما يظهره فحص وتقييم المدقق الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل الشركة من جهة ومدى إمكانية تطبيق إجراءات التدقيق الإختباري من جهة أخرى¹.

ولعل إتباع المدقق لأحد الأساليب يعتمد على الخبرة ومدى إلمام المدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل (الجمعية، العينة، الوسط الحسابي، التشتت، التوزيع الطبيعي، وكذلك طرق إختيار العينات الإحصائية... وغير ذلك)، ولذلك يعتبر التدقيق الإختباري هو الأساس السائد للعمل الميداني الآن، وأن التدقيق التفصيلي يمثل الإستثناء لذلك الأساس، ولقد أكد على ذلك IAASB في ISA (530) عن تدقيق العينات.

3- التدقيق من حيث التوقيت²:

3-1- تدقيق نهائي: يكلف به المدقق وذلك:

* بعد إنتهاء الفترة المالية التي دقت؛

* بعد إجراء التسويات النهائية وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي؛

* بعد إقفال الحسابات.

من عيوب هذا التدقيق:

* الفشل في إكتشاف الأخطاء والغش في حال وقوع العملية؛

* تأخير تقديم تقرير المدقق؛

* تشويش العمل في مكتب المدقق والشركة مما يؤدي إلى إرباك في العمل في مكتب المدقق والعميل.

¹ محمد الفيومي محمد وعلاء الدين محمد الدميري وأيمن أحمد سنيوي، "دراسات متقدمة في المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 376.

² إيهاب نظمي صابر وهاني عبد الحافظ العزب، "تدقيق الحسابات - الإطار النظري"، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2012، ص 23-24.

3-2- تدقيق مستمر: يقوم المدقق بهذا النوع من التدقيق بشكل مستمر من خلال زيارات متعددة للشركة من خلال خطة وبرنامج تدقيق شامل. إلا أن هناك بعض العيوب التي تؤخذ على هذا النوع من التدقيق وهي:

* احتمالية تغيير الأرقام من قبل الشركة بعد أن قام المدقق بتدقيقها؛

* تعطيل أعمال قسم المحاسبة وذلك نظراً للتواجد المستمر للمدقق وحاجته باستمرار إلى السجلات والبيانات التي يقوم قسم المحاسبة بإعدادها؛

* احتمالية نشوء علاقة ودية بين مدقق الحسابات وموظفي الشركة مما يؤثر بشكل أو بآخر على إستقلالية مدقق الخارجي؛

* قد تؤدي عملية التدقيق المستمر إلى تحويل عملية التدقيق من عمل تحليلي إلى عمل روتيني.

4- التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم به:

4-1- تدقيق داخلي: ظهر التدقيق الداخلي حديثاً بالمقارنة مع التدقيق الخارجي، حيث إقتصرت التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية وتسجيل الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور الشركات أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع نطاق عمله بحيث يستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الآليات الرقابية وإمداد الإدارة بالمعلومات، وبهذا أصبح التدقيق الداخلي أداة تبادل معلومات وإتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وبموجب هذا التطور أصبح برنامج التدقيق الداخلي يتضمن تقييم نواحي الأنشطة الأخرى¹.

وعرف المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين (IFACI) التدقيق الداخلي بأنه²: "نشاط مستقل موضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات إستشارية بهدف زيادة التحكم في عمليات الشركة وتحسينها من

¹صفاء أحمد العاني ومحمد عبد الله العزاوي، "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ودوره في زيادة قيمة الشركة"، متاح على الموقع الإلكتروني، <http://aladalacenter.com/index.php/component/weblinks/weblink/215-2014>

تاريخ الإطلاع: 2017/01/15

²Henri-Pierre Maders et autres, « Auditeur Interne et Controleur Permanent », Groupe AYROLLES, Paris, 2015, p 101.

أجل خلق قيمة مضافة، ويساعد على تحقيق أهداف الشركة من خلال طريقة منظمة ومنهجية لتقييم إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وتحسين الفعالية".

كما يمكن القول بأن التدقيق الداخلي يمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بالنواحي الآتية:

* دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛

* الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام الشركة؛

* كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

وعليه يمكن القول بأن التدقيق الداخلي أصبح لا يهتم فقط بالتدقيق المالي والمحاسبي ولا يقدم فقط الخدمات التأكيدية، بل توسع ليشمل كافة النشاطات داخل الشركة سواء كانت مالية أو غير مالية لتحديد مواطن الضعف في الأداء والعمل على معالجتها أو الحد منها وذلك من خلال الخدمات الاستشارية التي أصبح يقدمها إضافة إلى الخدمات التأكيدية¹، وبالتالي أصبح يركز على مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام².

4-2- تدقيق خارجي: يطلق عليه أحيانا التدقيق المستقبل، وهو الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأيي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ومدى الإعتماد عليها للدلالة على المركز المالي ونتائج الأعمال³.

إن عمل المدقق الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق فحسب بل يتعداه ليشمل بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للشركة أو فحص لغرض خاص مثل شراء شركة أو إندماجها، والتدقيق الخارجي يقع عادة في نهاية السنة المالية، كما أنه شامل وكامل، حيث أن المدقق يعمل دون قيد ويتطلع على ما يريد

¹ عمر شريقي، "التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة"، مرجع سابق، ص 126.

² محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004-2005، ص 42-43.

³ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 40.

متى ما شاء وهو إلزامي تفرضه القوانين إلا أنه إختباري أي يتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية وتدقيقها دون القيام بتدقيق العمليات كلها. وختاماً فإن تقرير التدقيق الخارجي يعتبر النتيجة النهائية للتدقيق وعادة ما يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من إستقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسؤول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وآراء مسؤولة على ذلك تحددها القوانين السائدة والمعمول بها¹.

كما تجدر الإشارة إلى أن هناك ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي، تتمثل في الآتي:

- 1- التدقيق القانوني (محافظة الحسابات).
- 2- التدقيق التعاقدى (الخبر المحاسبي).
- 3- الخبرة القضائية.

وللتعرف أكثر على هذه الأنواع يمكن مقارنتها في الجدول التالي:

الجدول رقم (II-3): المقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدى	الخبرة القضائية
طبيعة المهنة	شركات ذات طابع عمومي وشركات المساهمة	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الصادقة للشركة، تدقيق معلومات مجلس الادارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة و إرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الإتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الإستقلالية	تامة إتجاه مجلس الادارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة إتجاه الأطراف

¹ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 27.

مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب إحترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن يمكن له تقديم إرشادات التسيير	ينبغي إحترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (العادية وغير العادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، جنائية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب الشركة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	إقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص28.

يتضح من التعريف السابق أن هناك أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي يمكن حصرها على النحو التالي:

الجدول رقم (II-4): أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي

البيان	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
الهدف من التدقيق	1- كفاءة الإدارة في إستغلال الموارد المتاحة لديها 2- إكتشاف التلاعب والأخطاء والغش 3- إبداء رأي في صحة وسلامة القوائم المالية	1- خدمة الإدارة عن طريق التحقق من سلامة البيانات المقدمة في النظام المحاسبي 2- إكتشاف ومنع الأخطاء والغش والتلاعب
الشخص الذي يقوم بالتدقيق	شخص مهني مستقل من خارج الشركة	موظف من داخل الشركة يعين من قبل إدارة الشركة
توقيت اداء التدقيق	1- يتم التدقيق لمرة واحدة في نهاية السنة المالية 2- قد يكون على فترات متقطعة خلال السنة (مستمر)	يتم التدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية
نطاق التدقيق	يتحدد نطاق عمل المدقق عن طريق العقد الموقع معه والعرف السائد، وما تنص عليه التشريعات والمعايير	يتحدد نطاق نطاق عمله عن طريق الإدارة، وفقا للصلاحيات والمسؤوليات المعطاة له
الإستقلالية	يتمتع المدقق بإستقلالية تامة، لأنه شخص محايد ومن خارج الشركة	يوجد لديه إستقلال جزئي حيث أنه يخدم الإدارة ويعين من قبل الإدارة
من يقوم بتعيينه	يعين من قبل الملاك لذلك فهو مسؤول أمام الملاك ليقدم التقرير النهائي لهم	يعين من قبل إدارة الشركة ويقدم تقريره بعد عملية التدقيق للإدارة

المصدر: حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة - الإطار النظري والإجراءات العملية"، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 53.

رغم وجود إختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أن هناك بعض أوجه التشابه بينهما تكمن في النقاط التالية¹:

- 1- يهدف كل منهما لوجود نظام رقابة داخلية فعال لمنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب.
- 2- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال، يقوم بتوفير المعلومات اللازمة والتي تساعد في إعداد القوائم المالية التي يمكن الإعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 26-27.

مما سبق نجد أن هناك مجالاً للتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، حيث أن المدقق الخارجي يعتمد في كثير من الأحيان على ما يقوم به المدقق الداخلي من إختبارات وتقييد لأنظمة الرقابة الداخلية، وكذلك في حالة إتباع الشركة لنظام جيد وفعال للتدقيق الداخلي يؤدي إلى توفير في الجهد وفي كمية الإختبارات على المدقق الخارجي عند قيامه بالفحص.

5- التدقيق من حيث الإلزام:

5-1- التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي تفرضه التشريعات والقوانين والأنظمة السارية في البلد، ويكون مقروناً في حال عدم إجرائه بعقوبات، مثل تدقيق شركات المساهمة وشركات التوصية، وهذا النوع من إلزامية التدقيق يأتي حفاظاً على حقوق المالكين وإستثماراتهم وحقوق الدائنين¹.

حيث أنه يلتزم المشرع بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حسابات الشركة ويتم تعيينه عن طريق الجمعية العامة بعقد بين الشركة والمدقق، يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله².

5-2- التدقيق الإختياري: يرجع أمر تقرير القيام بالتدقيق الإختياري إلى أصحاب الشركة وغيرهم من أصحاب المصالح، لذلك فإن التدقيق الإختياري يناسب شركات الأشخاص والشركات الشخص الواحد لأنه يفيد في الثقة والإطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من مدقق عند تحديد أنصبة الشركاء المتضامنين عند الإنضمام أو الانفصال، وكذلك إطمئنان الشريك الموصي في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة، بالإضافة إلى إطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من المدقق عند طلب قروض، فضلاً عن الأمل في قبول الإقرارات المقدمة من الشركة للضرائب وعدم تعديلها وإعتمادها³.

6- التدقيق من حيث المهنة:

6-1- تدقيق القوائم المالية: يتم إجراء تدقيق القوائم المالية للتحقق من إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، ولتحديد ما إذا كانت هذه القوائم قد تم إعدادها وفقاً لهذه المبادئ، يجري المدقق

¹ زهير الحدرب، مرجع سابق، ص 28.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 27.

³ أحمد حلمي جمعة، "تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 48.

الإختبارات اللازمة والملائمة لتحديد ما إذا كانت هذه القوائم تتضمن أخطاء هامة أو تحريف (حذف أو نقص) لبعض بنود القوائم المالية، ويجب على المدقق أن يقوم بالتأكد من مدى عدالة عرض القوائم المالية من وجهة نظر شمولية تتسع لتشمل العمليات الحسابية، فهم طبيعة النشاط الشركة، البيئة التشغيلية التي تعمل فيها، وعلاقتها مع الموردين والزبائن، وكذلك إستراتيجية الشركة وتحليلها، وبيان ما إذا كانت تؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية¹.

6-2- تدقيق إجرائي: التدقيق الإجرائي هو عملية فحص لإجراءات الشركة لتحديد ما إذا كانت الشركة تلتزم بالإجراءات المقررة والقواعد والتعليمات المحددة عن طريق سلطة أعلى. يبين تدقيق الإجرائي مدى إلتزام الشركة بالمعايير المقررة، ومن أمثلة ذلك الفحص الذي يتعلق بالعلاقات التعاقدية بين الشركة والبنك للتأكد من أن تعليمات وقوانين قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، أو التدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من أن الإقرارات الضريبية تم إعدادها كما ينص عليها قانون الضرائب، أو الفحص الذي يقوم به المدقق الخارجي للتأكد من أن الشركة محل التدقيق تلتزم بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في تسجيل عملياتها. وغالبا يتم التقرير عن نتائج التدقيق الإجرائي إلى الجهات التي قامت بوضع السياسات والإجراءات.

6-3- تدقيق تشغيلي²: يشمل على فحص أي مجموعة من الإجراءات والطرق التشغيلية في شركة ما بغرض تقويم كفاءة وفاعلية تطبيق هذه الإجراءات.

وتسعى إدارة الشركة الحصول على مقترحات لتحسين كفاءة وفاعلية عملياتها في نهاية عملية التدقيق التشغيلي. ومن أمثلة التدقيق التشغيلي ما يلي:

* تقييم كفاءة ودقة نظام الأجر المطبق في برنامج محاسبي إلكتروني جديد.

* تقييم كفاءة ومدى رضى الزبائن في نظام توزيع البريد.

* تقييم مدى كفاية المعلومات المستخدمة بواسطة الإدارة في إتخاذ القرارات الإستثمارية.

¹ أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2005، ص 12.

² حاتم محمد الشيشيني، "أساسيات المراجعة - مدخل معاصر"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص 21-

* تقييم كفاءة تدفق المعلومات في إستلام أوامر الزبائن.

ويتضح من الأمثلة السابقة تنوع مجالات إستخدام التدقيق التشغيلي مما يجعل وضع ملامح أو خطوات لها صعبا إن لم يكن مستحيلا، كما أن نطاق إجراءات التدقيق التشغيلي قد يمتد ليشمل جوانب أخرى غير محاسبية، فقد يمتد ليشمل تقييم الهيكل التنظيمي، تقييم عمليات الإعلام الآلي وتقييم طرق الإنتاج والتسويق وغيرها في الأمور التي قد لا يتوافر للمدقق خبرة بها، ولذلك فإن معايير تقييم المعلومات في التدقيق التشغيلي هو موضوع شخصي أو حكمي Subjective إلى حد بعيد، ولا يمكن القول بأن التدقيق التشغيلي هو أقرب الإستشارات الإدارية عن التدقيق.

وقد يتضمن التدقيق التشغيلي أنواع أساسية وهي:

6-3-1- التدقيق الوظيفي: تمثل الوظائف وسيلة لتجميع أنشطة شركة ما مثل وظائف الإنتاج أو إصدار فواتير العملاء. وتتعدد طرق تجميع وتقسيم الوظائف. فعلى سبيل المثال، هناك وظيفة المحاسبة ولكن قد تقسم إلى متحصلات نقدية، ومدفوعات نقدية وإعداد كشوف الأجور. كما يظهر من لفظ التدقيق الوظيفي أنها تختص بوظيفة أو أكثر من الوظائف التي تتم داخل الشركة، فقد تختص بوظيفة الأجور في قسم ما أو للشركة ككل.

6-3-2- التدقيق التنظيمي: هذا النوع يتعلق بوحدة تنظيمية كاملة مثل قسم أو فرع من فروع الشركة. ويرتكز التدقيق التنظيمي على مدى تفاعل الوحدات التنظيمية فيما بينها بشكل فعال وكفاء. وتلعب خطة الشركة وطرق التنسيق بين أنشطة الوحدات التنظيمية دورا حيويا في هذا النوع من أنواع التدقيق التشغيلي.

6-3-3- مهام خاصة: تبرز المهام الخاصة تبعا لطلبات الإدارة العليا. وتتنوع هذه المهام الخاصة ومن أمثلتها:

* تحديد أسباب فشل نظام المعلومات.

* تحديد إحتمال وجود تلاعب في قسم ما.

* إقتراح توصيات تهدف إلى تدنية تكاليف منتج ما.

7- التدقيق من حيث أنواع المدققين:

يمكن تمييز بين ثلاثة أنواع من المدققين المدقق الخارجي، المدقق الداخلي وأخيرا المدقق الحكومي. وفيما يلي يتم عرض الأنواع الثلاثة للمدققين:

7-1- المدقق الخارجي: هو شخص مهني مستقل من خارج الشركة محل التدقيق، ويعين بواسطة الملاك، ويتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام التدقيق، هدفه الرئيسي هو إبداء رأيه في سلامة وصدق المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تعدها الإدارة من خلال مدى إلزامها القوانين السارية والتحقق من الوثائق الموجهة للمساهمين بشأن نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة محل التدقيق¹، وهو مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقاريره ورأيه الفني المحايد عن القوائم المالية إليهم.

وبالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية للشركة، فإنه يمكنه أيضا القيام بمهام تدقيق الالتزام والتدقيق التشغيلي لنفس الشركة، كما يمكنه مزاوله المهنة كفرد أو من خلال عضويته في مكتب تدقيق².

7-2- المدقق الداخلي: هو موظف من داخل الشركة ويعين بواسطة إدارة الشركة، إستقلاليته تكون محدودة وغير كاملة. وهو مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقارير تدقيقه إلى المستويات الإدارية العليا بالشركة. وتختلف مسؤوليات المدقق الداخلي تبعا لإختلاف صاحب الشركة. فقد يتكون فريق التدقيق الداخلي من موظف أو اثنين ويستغرقون معظم وقتهم في إجراء التدقيق الإجرائي، أما في شركات أخرى، فقد يتألف فريق التدقيق الداخلي من عدد من الموظفين لهم مهام متنوعة تشمل إجراء التدقيق التشغيلي وتدقيق الالتزام وتدقيق نظم الإعلام الآلي³.

إن قسم التدقيق الداخلي هو صمام الأمان للإدارة العليا للتأكد من إن السياسات والإجراءات الموضوعة من قبلها قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، كما أن إستقلالية المدقق الداخلي عن الإدارة التنفيذية توفر حرية أكثر للقيام بواجباته وبدون خوف، ولهذا يجب أن يكون المدقق الداخلي متربص بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي أو مع لجنة التدقيق⁴.

¹ Gérard Valin avec J.F.Gavanon et autres, « Controlor et auditor », Dunod, Paris, 2006, p 70.

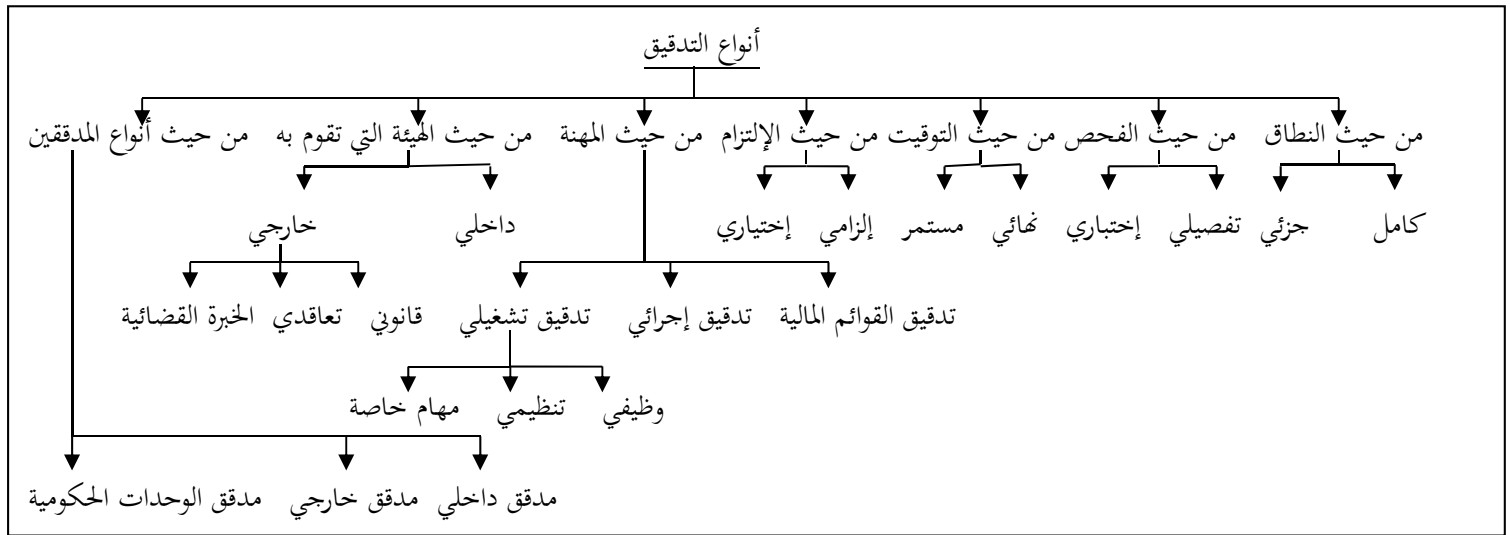
² عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "أسس المراجعة الخارجية"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 23.

³ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 31.

⁴ هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2004، ص 83.

7-3- مدقق الوحدات الحكومية: هو مدقق يقوم بإجراءات تدقيق القوائم المالية للوحدات الحكومية، مثل الوزارات وهيئات ومؤسسات القطاع العام وغيرها. فالمدقق الحكومي يقوم في الواقع بتدقيق الأنشطة والعمليات المالية للوحدات الحكومية المتعلقة بإنفاق الأموال العامة حسب ما تصرح به الدولة في هذا الجانب. فنظرا لأن سلطات الإنفاق والتحصيل في الوحدات الحكومية محددة بواسطة القانون، فإن هناك قدر كبير من التركيز على التدقيق الإجرائي ويمثل هذا النوع من التدقيق، ما تقوم به أجهزة الرقابة العليا في الدول¹. وعليه يمكن تلخيص أنواع التدقيق كما هو موضح في الشكل رقم (II-1):

الشكل رقم (II-1): أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات المطلب الأول من المبحث الثاني

المطلب الثاني: فروض التدقيق

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال. ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة لها. ومن الملاحظ أن فروض التدقيق لم تلقى الإهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة. ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق، ونوعية المشاكل التي تتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية

¹ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 31.

التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة وتتمثل فروض التدقيق فيما يلي¹:

- 1- قابلية البيانات المالية للفحص؛
 - 2- عدم وجود تعارض حتمي بين كل من المدقق الخارجي والإدارة؛
 - 3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية؛
 - 4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء؛
 - 5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
 - 6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي، سوف تكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك؛
 - 7- عند مزاوله المدقق الخارجي لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية ، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط؛
 - 8- يفرض المركز المهني لمدقق الحسابات، إلزامات مهنية تتناسب وهذا المركز.
- فيما يلي يمكن إيضاح مضمون كل فرض من هذه الفروض باختصار وكما يلي:

1- قابلية البيانات المالية للفحص²:

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

¹ محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 29-30.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 21.

الملائمة: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق لها القدرة على التأثير في قرارات مستخدميها¹ وتفي بإحتياجاتهم، ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.

البعد عن التحيز: أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.

القياس الكمي: أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

القابلية للفحص: أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين كل من المدقق الخارجي والإدارة²:

من خلال الواقع يتضح أن هناك تبادل للمنفعة بين إدارة الشركة ومدقق الخارجي، فالإدارة تعتمد في إتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي المدقق الخارجي، وذلك لأهميتها وفائدتها لنجاح الشركة وتقدمها. أي أنها تستفيد من المعلومات التي تم تدقيقها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم تدقيقها عند إتخاذ قراراتها.

ووفقا لهذا الفرض فإنه لا يعني إستحالة وجود تعارض بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة، فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض وذلك لعدة أسباب منها:

* إن الإدارة تميل عادة إلى إظهار الشركة في صورة ناجحة، وأنها تحقق أرباحا عالية حتى تزيد المكافأة التي يحصلون عليها أو لإعادة تعيينهم.

¹ حيدر علوان كاظم الشمري، "دور المعلومات في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات"، ملتقى دولي حول: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، يومي 14-15 أفريل 2009، ص4.

² محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، ص 44-45.

* نظراً لأن المدقق يقوم بفحص وتقييم التأكيدات والمزاعم التي تذكرها الإدارة، مثل التأكيد على فعالية نظام الرقابة الداخلية بها، فإنها قد تحاول تعديل بعض التأكيدات التي قد تمثل إخراجاً لهم. و لذلك فإن على المدقق أن يحتفظ بنظرة الشك المهني عند قيامه بتجميع الأدلة والبراهين المتعلقة بتأكيدات الإدارة.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:

يشير هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسؤولية المدقق الخارجي في إكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض سوف لا يساعده على إكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية. ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المدقق إكتشافها من خلال إختباراته العادية، فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به و لم يتمكن من إكتشافها. ولذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المدقق أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية. ومن ناحية أخرى فإن نتائج تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمشروع والخبرة السابقة تعمل على تدعيم هذا الفرض¹.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:

يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يحذف) احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج التدقيق بصورة تخفض من مدى الفحص².

ويعني هذا الفرض أن نظام الرقابة الداخلية يقوم على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث الخطأ، مما يجعل المدقق الخارجي يقوم بعمله إستناداً إلى وجود نظام رقابة سليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث الخطأ. فإذا توفر في الشركة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الإعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك³، ويشمل نظام الرقابة الداخلية من⁴:

¹ محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 33.

² المرجع أعلاه، ص 33.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 21.

⁴ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 45-46.

1- رقابة إدارية: هدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها؛

2- رقابة محاسبية: هدفها إختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الإعتماد عليها؛

3- الضبط الداخلي: هدفه حماية أصول الشركة من أي إختلاس أو ضياع أو سوء إستعمال.

5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها¹:

يقوم هذا الفرض على أساس أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيارا يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وتمثيلها للمركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإنه ما لم تستخدم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فإن القوائم المالية تعتبر غير صادقة وعادلة. كما أنه سيكون من الصعب على المدققين أن يقوموا بمهمتهم وإبداء رأيهم في تلك القوائم.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي، سوف تكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك:

نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروع المحاسبة وهو فرض إستمرار الشركة. ويعني هذا الفرض أن المدقق الخارجي إذا إتضح له أن إدارة الشركة رشيدة في تصرفاتها مثلا عن شراء الأصول وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، والعكس صحيح. ومن ناحية أخرى فإنه بدون هذا الفرض تصبح عملية التدقيق مستحيلة إن لم تكن غير ممكنة².

7- عند مزاوله المدقق الخارجي لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية ، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط³:

يقصد بهذا الفرض أنه رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق تأديتها لعملية التدقيق، فإنه لا يجب عليه تأدية مثل هذه الخدمات عندما يطلب منه إبداء رأيه الفني المحايد في المادة محل التدقيق، وأن يقتصر عمله

¹ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 46

² محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 34.

³ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 47.

على مهنة إبداء الرأي دون غيرها. لأنه لن يكون المدقق موضوعيا إذا دقق قرارات إدارية سبق أن أدى بشأنها خدمة إستشارية للإدارة. ويزيد هذا الفرض التأكيد على ضرورة إستقلال المدقق الخارجي حيث يمثل إستقلال المدقق الخارجي سندا أساسيا لحياذية وفاعلية عملية التدقيق.

8- يفرض المركز المهني لمدقق الحسابات، إلتزامات مهنية تتناسب وهذا المركز:

يقوم هذا الفرض على أن المدقق الخارجي يفترض أن يكون ملما وملتزما بإلتزامات مهنة التدقيق التي حددتها المنظمات والهيئات المهنية ذات الإختصاص، ومن تلك الإلتزامات معايير التدقيق المتعارف عليها بما من شأنه أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية. فإذا أخل المدقق بواجباته المهنية أو لم يفي بها على الوجه المطلوب فإنه يتعرض للمساءلة المهنية وتحميله مسؤولية ذلك. بتعبير آخر فإن المدقق الخارجي يستطيع أن ينفي مسؤوليته إذا أثبت أنه قد بذل العناية المهنية المطلوبة، وأنه راعى كافة قواعد وأصول المهنة¹.

المطلب الثالث: إلتزامات المدقق الخارجي

الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي

حتى يستطيع المدقق الخارجي أداء عمله عليه أن يكون على دراية ما له من حقوق، ويمكن ذكر هذه الحقوق على النحو التالي²:

1- حق الإطلاع: يحق للمدقق الخارجي الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة³، كذلك يعني هذا أن من حق المدقق الخارجي زيارة الشركة للإطلاع على دفاترها ومستنداتها في أي وقت ودون إخطار مسبق خاصة إذا كانت هناك شكوك لدى المدقق عن حالات تلاعب أو غش ورأى أنه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة، أما في حالة عدم وجود الشك فيقوم المدقق الخارجي بإبلاغ الشركة مسبقا والإتفاق على موعد زيارته لإختيار الوقت الملائم حتى لا يعطل أعمال الشركة، وليتمكن الموظفين من تجهيز الدفاتر

¹ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 47.

² رأفت سلامة محمود وآخرون، "علم تدقيق الحسابات -النظري-"، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص 113.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل26 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 31.

والمستندات اللازمة لعملية الفحص. وفي حالة عدم تمكن المدقق من ممارسة هذا الحق بسبب قيام الشركة بوضع العراقيل، مثل سرية المستندات أو عدم وجود الوقت الكافي لتجهيزها فإنه يجب على المدقق في هذه الحالة رفع تقريره بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة وإلى الجمعية العامة للمساهمين، ويعاقب كل من عرقل عمل المدقق الخارجي بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط¹.

2- حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها: حسب المشرع الجزائري يحق للمدقق الخارجي أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة²، كما يمكنه طلب الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بشركات مرتبطة بها أو شركات أخرى لها علاقة مساهمة معها³، ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المدقق الشخصي ومدى إرتباطها بعملية التدقيق.

وفي حالة رفض إدارة الشركة توفير البيانات والإيضاحات الضرورية للمدقق الخارجي فإنه يحق له إبلاغ مجلس الإدارة عن إمتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات، وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته أم لا.

3- حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين: وذلك حتى يتسنى للمدقق الخارجي التأكد من أن البيانات المالية التي قام بتدقيقها هي نفسها التي سيتم مناقشتها في إجتماع الجمعية العامة للمساهمين⁴.

4- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين: يحق للمدقق الخارجي أن يستدعي الجمعية العامة للمساهمين وذلك على أساس تقريره⁵، وهذا في حالة حدوث حالة طارئة بالشركة تهدد مركزها المالي وإستقرارها. مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات إنحراف خطيرة تؤثر على مستقبل الشركة وذلك لكونه وكيلا عن

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر سنة 1975 الذي يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم، المادة 831، ص 246.

² نفس المادة أعلاه.

³ المادة 32 من القانون 10-01.

⁴ أيهاب نظمي صابر وهاني عبد الحافظ العزب، مرجع سابق، ص 40.

⁵ المادة 36 من القانون 10-01.

المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل الشركة من خلل ومشاكل حتى يخلي مسؤوليته.

5- حق مناقشة إقتراح عزله: يحق للمدقق الخارجي مناقشة إقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى الشركة، كذلك يحق له مناقشة إقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين، ويعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل المدقق الخارجي عزلا تعسفيا أو إستخدام هذا الحق للتأثير على المدقق الخارجي.

6- تحديد وقت الجرد: يحق للمدقق الخارجي تحديد وقت الجرد ممتلكات الشركة حتى يتحقق من أن القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن الوضع المالي للشركة محل التدقيق¹، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وإلا من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

7- حق الإمتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية: يحق للمدقق الخارجي إذا وجد أنه لا يستطيع الحصول على كافة البيانات والإيضاحات التي يراها ضرورية لمزاولة عمله، أو في حالة إرتكاب الأخطاء أو عدم إنتظام الدفاتر المسوكة من قبل الشركة، الإمتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطيع تكوين رأي بشأنها لأي سبب من الأسباب².

الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي

تتمثل واجبات المدقق الخارجي فيما يجب أن يقوم به من أعمال مختلفة لإنجاز عملية التدقيق على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال، ومن أهم هذه الواجبات ما يلي³:

¹ ايهاب نظمي صابر وهاني عبد الحافظ العزب، مرجع سابق، ص 41.

² خالد الخطيب و خليل الرفاعي، "علم تدقيق الحسابات النظري و العملي"، مرجع سابق، ص 127.

³ محمد السيد سرايا، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي)"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2008، ص 62-65.

1- يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما يحتوي من قيود يومية ودفتر الأستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة؛

2- يجب على المدقق الخارجي التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والخصوم المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر، ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب التدقيق الفنية؛

3- يجب على المدقق الخارجي أن يقيم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية حتى يستطيع إختيار عينات التدقيق بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة؛

4- يجب على المدقق أن يقدم التوصيات والإقتراحات الملائمة لما يلي:

أ- معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم إكتشافها.

ب- عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك.

ج- حسن سير العمل في الأقسام وإدارات الشركة.

5- يجب على المدقق التأكد من أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.

6- يجب على المدقق الخارجي أثناء القيام بمهمته التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها ومن أمثلة هذه القواعد ما يلي:

أ- إحتساب إهلاك الأصول وفقا للطرق والمعدلات المعمول بها في الشركة في السنوات السابقة دون تغييرها إلا بأسباب معينة يقتنع المدقق بها ووفقا لما جرى عليه العرف المحاسبي بالنسبة للشركات والأنشطة المتماثلة.

ب- ثبات طرق تقييم المخزون السلعي مثل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل.

ج- إتباع مبدأ الحيطة والحذر عن طريق تكوين بعض المخصصات الملائمة لتطبيق هذا المبدأ مثل مخصص الديون المشكوك فيها وأساس تكوينه ومدى ملائمة معدله لرصيد المدينون في الشركة.

د- عدم المبالغة في تكوين المخصصات بصفة عامة والتي يتم تحميلها على حساب النتيجة حتى لا يترتب عليها عند زيادتها عن اللازم تخفيض الأرباح.

7- يجب على المدقق فحص عناصر جدول حساب النتيجة للتحقق من أنه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط الشركة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية.

8- يجب على المدقق فحص عناصر الميزانية المالية للتحقق من أنها تعبر تعبيرا صحيحا عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والخصوم وبالتالي عن المركز المالي للشركة في نهاية السنة المالية.

9- يجب على المدقق أن يحضر هو أو أحد مساعديه إجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره.

10- على المدقق الخارجي عند حضور إجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو إجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة، أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريراً شاملاً على جميع البيانات الهامة والالزمة التي تعبر عن:

أ- ما إذا كان المدقق الخارجي قد حصل على كل البيانات والمعلومات والسجلات والدفاتر اللازمة لإنجاز عمله.

ب- ما إذا كانت الحسابات والدفاتر والسجلات سليمة ومنتظمة.

ج- ما إذا كانت الحسابات الختامية والميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات والتقارير والملخصات المختلفة.

د- ما إذا كان الجرد والتسويات الجردية التي قامت بها الشركة قد تطرق فيها إلى القواعد المتعارف عليها.

هـ- ما إذا كانت وقعت مخالفات معينة لإحكام بعض النظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط الشركة.

و- ما إذا كان جدول حساب النتيجة يظهر النتيجة الحقيقية من أرباح أو خسائر والميزانية المالية تظهر المركز المالي الحقيقي للشركة.

الفرع الثالث: صفقات المدقق الخارجي

يجب أن يتصف المدقق الخارجي بمجموعة من الصفات نذكر منها:

1- الأمانة المهنية: على المدقق الخارجي أن يكون أميناً ونزيهاً في عمله وأن يعطي هذا العمل حقه الوافي وأن يقوم بالعمل بوحى من ضميره ويبدل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل، وأن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة وأمانة دون تحريف أو تمويه، وأن لا يضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها، والحقائق التي يعتقد بصحتها وأن لا يجامل أحداً فيما بيديه من آراء، وأن يكون دائماً لعملائه ناصحاً أميناً.¹

2- المحافظة على أسرار المهنة: حيث أن المدقق الخارجي موضع ثقة عملائه، ويطلع على أدق أسرارهم بحكم عمله، تقتضي التقاليد المهنية على أن يحافظ الرجل المهني على هذه الأسرار وألا يقوم بإفشائها أو إستخدامها ضد عملائه، وأن يكون دائماً كئوباً وموضع ثقة.²

3- الكفاءة المهنية: ويعني ذلك أن لا يقبل المدقق الخارجي تدقيق حسابات أي شركة إذا كان يشعر بأنه لا يستطيع إكمال عملية التدقيق وإبداء الرأي بالكفاءة المهنية المناسبة.³

4- بذل العناية المهنية: يجب على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية الكافية عند تنفيذ عملية التدقيق وإعداد التقرير وإجراء جميع الإختبارات الضرورية. ونقصد بالعناية المهنية إلزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المقبولة عموماً، كالتخطيط والإشراف على عملية التدقيق، إختبار أدلة الإثبات المتحصل عليها، إعداد أوراق العمل، تقييم القوائم المالية، إعداد تقرير يحتوي على رأيه الفني المحايد.⁴

¹ خالد الخطيب و خليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص 121.

² إيهاب نظمي صابر وهاني عبد الحافظ العزب، مرجع سابق، ص 35.

³ محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 147.

⁴ زاهر عاطف سودا، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 165.

5- **الصبر والقدرة على التصرف:** تعتبر عملية التدقيق الخارجي شاقة تحتاج إلى صبر وتآني في دراسة وتحقيق وتحليل عمليات الشركة والبحث عن الحقيقة، وتستدعي البقاة في التعامل مع العملاء وموظفي الشركة حتى تكسب ثقتهم ويحصل على تعاونهم.

6- **الثقافة والمعرفة:** على المدقق الخارجي أن يكون متمكنا من علم المحاسبة والتدقيق، وأن يكون على معرفة بكثير من العلوم الإجتماعية الإنسانية الوثيقة الصلة بالمحاسبة والتدقيق مثل محاسبة التكاليف، التحليل المالي وأدواته، وكذلك ما تصدره الدولة من قوانين ضريبية، أو القانون التجاري أو قانون الشركات وأن يكون ملما بالأصول العلمية للتنظيم والإدارة، ومبادئ الإقتصاد وذلك ليتمكن من تدقيق عمليات الشركة على إختلافها وتنوعها.

والأصل ألا يبدأ المدقق الخارجي عمله مفترضا الغش وسوء النية والخطأ في من يدقق عملهم، بل يجب أن يبدأ عملية التدقيق بنية حسنة مفترضا صحة العمل حتى يثبت له العكس، فالهدف من عملية التدقيق تصحيح الأخطاء وليس الهدف تصيد الأخطاء.¹

المبحث الثالث: إجراءات تنفيذ عملية التدقيق الخارجي

إن الهدف الرئيسي من التدقيق الخارجي هو إبداء المدقق الخارجي رأيه الفني المحايد حول شرعية وصدق وعدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للشركة. ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف عليه أن يسير وفق منهجية علمية منظمة، عبارة عن أربع مراحل.

المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق الخارجي

وللقيام بهذه المرحلة على المدقق إتباع الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق

إن حسن تنظيم وإعداد مكتب التدقيق يعتبر دعامة أساسية لنجاحه وكسب ثقة زبائنه والإحتفاظ بهم وإكتساب سمعة جيدة، كما يحقق رفع الكفاية الإنتاجية لعمله الفني في أداء ما يوكل إليه من أعمال أو خدمات، بأفضل مستوى علمي وفني وبأقل تكلفة ممكنة.

¹ إيهاب نظمي صابر وهاني عبد الحافظ العزب، مرجع سابق، ص 35-36.

فيتطلب ضمان أداء الأعمال والخدمات الموكلة إليه على أفضل صورة، حسن إختيار أعضائه الفنيين بمختلف المستويات ممن يتوافر فيهم التأهيل العلمي والتدريب اللازمان للمهنة وطبيعتها، والإشراف عليهم بعناية أثناء تأدية الأعمال والإجراءات الفنية. ومتابعة تنفيذها لأعمالهم، وتنمية كفاءتهم وتدريبهم التدريب الملائم، كل ذلك ليتأكد من تحريهم وإحترامهم لمستويات المهنة في أعمالهم والتمسك بقواعد أخلاقيات السلوك المهني.¹

وبشكل عام يشمل مكتب التدقيق قسمين أساسيين هما²:

1- القسم الفني: يشمل عمليات التدقيق والاستشارات المحاسبية والتكاليفية والمالية والضريبية والتنظيمية وغيرها.

2- القسم الإداري: يشمل الخدمات المكتبية التقليدية التي تساعد الوحدات الفنية على القيام بواجباتها مثل إمسك حسابات المكتب وحفظ ملفاته وسجلاته وأوراقه وأعمال الطباعة وغيرها.

كما يجب أن يراعي عند وضع الخطة التنظيمية لمكتب المدقق الخارجي النقاط الأساسية التالية³:

- 1- تقسيم المكتب وظيفيا إلى قسم فني وقسم إداري.
- 2- تحديد سلطات وواجبات كل قسم وكل فرد من العاملين، على أن تكون حدود السلطة واضحة، وأن يعرف كل فرد واجباته وحدودها والأعمال والتصرفات التي تقع داخل هذه الحدود.
- 3- الإطار الذي يحكم تفويض السلطة وحدودها وخصوصا فيما يتعلق بأعمال التدقيق التي يقوم بها الفنيون من الموظفين الرئيسيين والمساعدين وغيرها.
- 4- تدعيم القسم الفني بعدد كاف من المؤهلين مهنيا يتناسب مع حجم العمل ونوعياته المتخصصة، وتدعيم القسم الإداري بالعاملين الذين تتوافر فيهم الخبرة والكفاءة في الأعمال الإدارية المختلفة.

¹ خالد خطيب و خليل الرفاعي، "علم تدقيق الحسابات - النظري والعملية"، مرجع سابق، ص 137.

² مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات - في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة"، مرجع سابق، ص 153-154.

³ المرجع أعلاه، ص 154-155.

5- ضرورة قيام صاحب (أو أصحاب المكتب) برسم سياساته، ووضع برامج العمل ومتابعة تنفيذها تحت إشرافهم أو بإشتراكهم الفعلي في مراحل التنفيذ المختلفة مع الإلتزام بأحكام التشريعات السارية المفعول، والمحافظة على أخلاقيات المهنة وتقاليدها في التعامل مع الغير.

الخطوة الثانية: الخطوات التمهيدية لعملية التدقيق الخارجي

على المدقق الخارجي قبل البدء في عملية التدقيق للشركة لأول مرة إتخاذ بعض الإجراءات التمهيدية، وتتمثل فيما يلي¹:

1- التأكد من صحة تعيينه مدققاً: وهنا نرى أن شروط التعيين وإجراءاته تختلف باختلاف الشكل القانوني للشركة موضوع التدقيق، ومن هنا تختلف طرق التأكد والتحقق من صحة التعيين تبعاً لذلك.

فعند تدقيق شركات المساهمة عليه الإطلاع على عقد التأسيس والقانون الداخلي للشركة، وذلك في حال كونه المدقق الأول أي في بداية عمر الشركة. وإلا فعليه الإطلاع على قرار الجمعية العامة الخاص بتعيينه أو إعادة تعيينه، أما في الحالات الإستثنائية فعليه الإطلاع على قرار تعيينه من العدالة.

أما في شركات الأشخاص وشركات الشخص الواحد فعليه الحصول على عقد مكتوب من صاحب الشركة أو الشريك المدير، وإذا كان الإتفاق شفويًا عليه أن يوجه تحريراً بذلك لتعزيز تعيينه.

2- التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة: تتوقف هذه أيضاً على الشكل القانوني للشركة ففي شركات المساهمة الرقابة على حساباتها إلزامية، فليس هناك تحديد لنطاق التدقيق حيث يجيز المشرع للمدقق الإطلاع على كافة الدفاتر والسجلات وحق طلب البيانات والإيضاحات التي قد يراها ضرورية للقيام بعمله، لذلك فعملية التدقيق هنا شاملة لا يحق لأحد تحديد أو تضيق نطاقها على المدقق. أما في شركات الأشخاص والملكيات الفردية تكون الرقابة الخارجية إختيارية فلا بد من تحديد نطاقها في العقد المبرم بين المدقق الخارجي وعميله لأن التشريعات لا تتدخل في تنظيم أحكامها ونطاقها.

¹عبد الرؤوف جابر، "الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية"، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الأولى، 2004، ص 118-121.

3- الحصول على معلومات تمهيدية عن الشركة: يجب على المدقق أن يتعرف على الشركة التي أسند إليه تدقيق حساباتها، وهذه الناحية تختلف باختلاف الشكل القانوني للشركة أيضا. ففي شركات المساهمة عليه أن يطلع على العقد التأسيسي والقانون الداخلي للشركة للتعرف على مركز الشركة ومقرها القانوني، مدة الشركة وغرضها، رأس مالها، السلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والأحكام الخاصة بإ انعقاد الهيئة العامة والتصويت على قراراتها، الأحكام الخاصة بالسنة المالية وإعداد قوائمها المالية وتوزيع الأرباح، أحكام الإحتياطيات.

أما في شركات الأشخاص فعلى المدقق الإطلاع على عقد الشراكة لمعرفة رأسمال الشركة الإجمالي وحصة كل شريك والجهة التي تقوم بالإدارة، الرواتب والمكافآت الخاصة بمن يقوم بالإدارة، كيفية إقتسام الأرباح والخسائر، المبالغ التي تسمح لكل شريك بالسحب في حدودها والأحكام الخاصة بإحتساب فوائد على حصص رأس المال أو المسحوبات.

يضاف في كل الحالات العوامل المشتركة التالية: الخارطة التنظيمية للشركة، التعرف على توزيع السلطات والمسؤوليات بالشركة، الحصول على صورة من إمضاءات الموظفين المختصين بالتوقيع على الشيكات وما شابه وذلك.

4- زيارة إستطلاعية للشركة والتعرف على النواحي الفنية: عليه القيام بزيارة إستطلاعية للشركة مما يمكنه من الإطلاع على سير العمل فيه من حيث الإنتاج والتخزين وكيفية تسلسل العمليات بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعداد برنامج التدقيق بعد أن يفهم طبيعة المشروع وعملياته.

5- فحص النظام المحاسبي للشركة: عليه دراسة النظام المحاسبي المتبع دفتريا كان أم آليا، والإطلاع على سجلات الشركة ودفاترها الإلزامية منها والإختيارية، والإلمام بكل خطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك لأنه ملزم في نهاية عملية التدقيق إصدار رأيه الفني المحايد يتضمن الحكم حول مدى إنتظام الدفاتر والسجلات.

6- الإطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة: وهنا يتعرف على المركز المالي للشركة ونوعية التقارير السابقة لأن هذا يساعد في رسم خطة عمله وتفصيلها، وعليه أن يفحص أي تحفظات وردت بتقرير المدقق السابق أو تقرير مجلس الإدارة.

7- التعرف على العاملين بالشركة ومدى مسؤولية كل منهم: حيث عليه أن يحصل على كشف بالأسماء، وصورة التواريخ خصوصا الهامة منها والملزمة للشركة قانونا ومعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.

8- فحص مركز الشركة من الناحية الضريبية: ويقوم المدقق الخارجي بذلك ليتقنع بكافة الإقتطاعات للضريبة حتى يتأكد من صحة البيانات الواردة بالقوائم المالية.

9- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: فلقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى إختبارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية والإختبارات. وتتوقف كمية الإختبارات وحجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل.

وعند تحديد مدة تعيينه يقتصر عمله على التغيرات التي طرأت على الشركة في هذه النواحي المذكورة سابقا.

الخطوة الثالثة: برامج التدقيق الخارجي

أولا: تعريف برنامج التدقيق

يعرف برنامج التدقيق بأنه عبارة عن وصف لإجراءات التدقيق، والتي سيتم إتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق لتحقيق الأهداف المطلوبة من عملية الفحص، كما يعرف بأنه الخطة التي يرى المدقق الخارجي ضرورة إتباعها، لفحص مدى سلامة الأدلة التي إستخدمت في إعداد الحسابات والقوائم الختامية، وحتى يستطيع أن يبدي برأيه الفني المستقل عنها في تقريره الذي يقدمه لمن كلفوه بعملية الفحص كما يتضمن البرنامج الإشارة إلى الأهداف المطلوب تحقيقها، والإجراءات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، والوقت اللازم تقريبا للتنفيذ، ويمكن القول بأن برنامج التدقيق يعبر عن خطة للتدقيق روعي في وضعها كافة المبادئ والأصول العلمية والعملية لعملية التدقيق الخارجي¹.

ثانيا: الإعتبارات الواجب مراعاتها عند تصميم برنامج التدقيق

¹ محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، "دراسة معمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 131-132.

يجب على المدقق الخارجي عند تصميمه لبرنامج التدقيق الذي سيسير عليه أثناء فحصه للمستندات والدفاتر والسجلات أن يراعي الإعتبارات التالية¹:

- 1- التقيد بنطاق عملية التدقيق كاملة كانت أم جزئية، لأن لكل منها خطوات معينة كفيلة بتحقيقها.
- 2- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية الموجودة بالشركة حيث على ضوء درجة الكفاية تلك، يتحدد نطاق عملية التدقيق.
- 3- الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها لأن التدقيق وسيلة وليس غاية بحد ذاته، فيجب أن يتيح البرنامج تحقيق تلك الأهداف.
- 4- استخدام وسائل التدقيق التي تمكن المدقق من الحصول على القرائن في حجيتها.
- 5- إتباع طرق التدقيق التي تلائم ظروف كل حالة، فكل شركة ظروفها الخاصة والتي على ضوءها يقوم المدقق بإعداد برنامج التدقيق الملائم.

مما سبق يمكن القول بأن برنامج التدقيق ليس مجرد سرد للخطوات التي ستتبع في فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية والإحصائية، ولكنه يعبر عن ترجمة لخطة محكمة البنيان، روعي في وضعها المبادئ والأصول العلمية والعملية لعملية التدقيق، وما ينتظر تحقيقه من هذه العملية من أهداف حددت معالمها مقدما كما ينبغي أن يراعي في إعداد برنامج التدقيق الخارجي الوصول بعملية الفحص وتدقيق الحسابات إلى المستويات المتعارف عليها بين مزاولي مهنة التدقيق الخارجي².

ثالثا: أنواع برامج التدقيق

من غير الممكن وضع برنامج موحد للتدقيق يفي بجميع عمليات التدقيق ويحوي الإجراءات الممكن تطبيقها وتناسب كل الشركات حتى المتماثلة منها وذلك لأن لكل شركة ظروفها الخاصة من الشكل القانوني وظروف العمل والتنظيم الإداري... الخ³.

¹ مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات - في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة"، مرجع سابق، ص 160-161.

² محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 134.

³ خالد راغب خطيب و خليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، 144.

يمكن ذكر ثلاثة أنواع لبرامج التدقيق وهي¹:

1- البرامج النموذجية: وهي البرامج الشاملة لأهداف وإجراءات التدقيق الممكن تطبيقها في نوع معين من الشركات المتماثلة فيضع برنامج نموذجي يمكنه من التحضير للعملية وفقا له مع إجراء التعديل مراعاة لما يحصل عليه من معلومات وميزته أنه يضمن منع السهو في إتخاذ إجراء ضروري ولازم. ويعاب عليه أنه يتصف بالجمود وعدم مسايرة التطورات في الشركات أو في علم التدقيق، ولذلك ينصح الجميع بعدم إتباع هذا النوع.

2- البرامج الثابتة أو المحددة مقدما: هي البرامج التي يتم تصميمها مقدما، وذلك بعد القيام بدراسة تفصيلية دقيقة لظروف الشركة الداخلية، ودورة النظام المحاسبي والدورة المستندية، وبعد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

وتعد هذه البرامج لتوضيح الخطوات والإجراءات الواجب إتباعها عند تدقيق كل عملية على حدى، ولا يعني لفظة الثبات أنه يمكن تطبيق برنامج التدقيق الخارجي في كل الشركات حتى ولو كانت متماثلة، وإنما يعني تطبيق البرامج على الشركة التي أعد من أجلها فقط². ولهذه البرامج مزايا عدة أهمها³:

1- يعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام المدقق بأدائه، وبذلك يستخدم كدليل في حال المنازعات، كما يقدم كأداة مراقبة على المساعدين؛

2- تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه؛

3- إطمئنان المدقق الى عدم السهو عند إتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية، كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات؛

4- تعتبر تعليمات صريحة لخطوات العمل الواجب إتباعها؛

5- تعتبر ضرورية في المشاريع الكبيرة المتشعبة لإحكام خطة العمل؛

¹المرجع اعلاه، ص 144-145.

²محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 134-135.

³خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)"، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص 212.

6- يستطيع أي مساعد أن يتم العمل دون عناء أو ضياع وقت بإستعمالها، في حالة غياب المساعد الآخر المكلف به؛

بالرغم من المزايا المذكورة إلا أنه تعرض لانتقادات أهمها¹:

1- قد تتحول عملية التدقيق إلى عملية روتينية أو آلية بحتة؛

2- يخشى من إستخدام البرامج الثابتة لعدم إجراء أي تعديل فيها، مثلاً في حالة إكتشاف أي خلل من نظام الرقابة الداخلية أثناء تنفيذ البرامج، أو وجود عمليات إستجدت وتحتاج لإضافتها للبرامج الموضوعه؛

3- البرامج الثابتة والتمسك بتنفيذها كما هو محدد فيها، قد يؤدي إلى غرض النظر عن بعض العمليات، كما تحد من قدرة المدققين المساعدين على التجديد والإبتكار في برامج التدقيق، ولكن يمكن للمدقق الفطن أن يتفادى هذه الإنتقادات عن طريق الإلتقاء بمعاونيه من وقت لآخر، وتشجيعهم على عرض آرائهم وإقتراحاتهم والملاحظات الهامة التي تعمل على معالجة أي نقاط ضعف للبرنامج وتعديله للأفضل والأحسن، وذلك بهدف التشجيع على المبادرة والإبتكار.

3- برامج مرنة أو برامج الخطوط الرئيسية: ويقتصر هذا النوع على تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والتدقيق والأهداف الواجب تحقيقها، وتترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الإختبارات الضرورية لحين البدء في العملية، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق. وميزته تمكن الموظفين من إستخدام خبراتهم ودرايتهم الفنية في إتباع الخطوات وإختيار الوسائل والأساليب المناسبة والملائمة لظروف الحالية. مما يتطلب في المدقق الخارجي تدريب عملي كبير وخبرة واسعة وتأهيلا عمليا مناسباً.

رابعاً: أوراق ومذكرات وعلامات العمل

1- أوراق العمل: تعرف أوراق العمل بأنها: "السجلات التي يحتفظ بها المدقق والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، والإختبارات التي تم تنفيذها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، والإستنتاجات ذات

¹ محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 165-136.

الصلة التي تم التوصل إليها من خلال عملية التدقيق، ويجب أن تحتوي ملفات العمل على جميع المعلومات التي يرى المدقق ضرورتها للقيام بعملية التدقيق على نحو ملائم ولتوفير الدعم لتقرير المدقق¹.

كما تعتبر أوراق العمل الأساس الدائم والمصدر الوحيد بما تحتويه من بيانات ومعلومات الذي يستند إليه المدقق في إعداد تقريره وفي التعبير عن رأيه. فهي تعتبر حلقة وصل بين الدفاتر والسجلات وبين تقرير المدقق. وتعتبر ملكاً للمدقق ولا يحق للشركة المطالبة بها². وهذه المعلومات تحفظ في ملفين هما³:

1-1- الملف الدائم: هو ملف يفتح بمجرد التعاقد على عملية جديدة ويتضمن البيانات والمعلومات الدائمة أو الثابتة المتميزة بالاستمرارية أي أنها تستخدم لعدد من السنين⁴، وتشمل⁵:

*نبذة عن حالة الشركة كما يلي:

1- إسم وعنوان الشركة ومصانعها وفروعها، والشكل القانوني ورقم التسجيل وتاريخ التأسيس.

2- أسماء وتوقيعات المفوض بالتوقيع.

3- قائمة بالدفاتر والسجلات المستخدمة وصور عن القوائم المالية للسنوات السابقة.

4- بيان رأس المال والسندات والأصول الثابتة.

*نبذة عن التنظيم الإداري كما يلي:

1- ملخص منه يوضح الاختصاصات والمسؤوليات.

2- أسماء الموظفين المسؤولين وصور توقيعات المسؤولين وملخص لمسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول.

*بيانات أخرى متنوعة:

¹ حسين أحمد دحلوح وحسن يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة - الإطار النظري والاجراءات العملية-"، مرجع سابق، ص 155.

² خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص 147.

³ خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)"، مرجع سابق، ص 154.

⁴ مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة"، مرجع سابق، ص 163.

⁵ خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص 146.

- 1- ملخص قرارات كل من الجمعية العامة ومجلس الإدارة المؤثرة على الحسابات.
- 2- ملخص العقود القائمة مع الغير.
- 3- ملخص الإلتزامات طويلة الأجل المرتبطة بها الشركة.
- 1-2- الملف الجاري أو السنوي: يتكون من البيانات التي لا تتجاوز السنة المالية الحالية المرتبطة بعملية التدقيق، وتتضمن هذه البيانات ما يلي¹:
 - 1- نسخة من خطاب التعيين (عقد أو قرار الجمعية العامة).
 - 2- بيان بأسماء المدققين السابقين وخطاب المجادلة.
 - 3- نسخة من مراسلاته مع الزبون.
 - 4- نسخة من تقريره عن نتيجة دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.
 - 5- نسخة من برنامج التدقيق الذي أعده للعملية.
 - 6- ملخص لمحاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العامة خلال السنة.
 - 7- ميزان المراجعة النهائي وموازن المراجعة الشهرية (الدورية) والكشوف التحليلية لبنود التكاليف والإيرادات ومفردات الميزانية المالية.
 - 8- ملخص لقيود التسويات التي أجريت في نهاية الفترة.
 - 9- محاضر الجرد المختلفة (نقدية، بضاعة، تقيتات).
 - 10- نسخة عن التقارير الدورية للمدقق ومساعديه المرتبطة بفحص الحسابات والدفاتر ونسخة من تقرير المدقق النهائي.

¹ خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، المرجع نفسه، ص 146-147.

كما يقع على عاتق المدقق الخارجي مسؤولية التأكد من أوراق العمل الموجودة في الملف الجاري تساعد على تحقيق الآتي¹:

- 1- تفاصيل أوجه الضعف والقصور في نظام الرقابة الداخلية، والتي تم إكتشافه خلال تدقيق الحسابات الجارية للعمليات، وما يؤدي ذلك القصور من نتائج والخطوات التي إتخذت لمواجهتها.
- 2- التفاصيل الكاملة عن إستفسارات وتساؤلات المدقق الخارجي والسجلات الحافظة وما تم بشأن معالجتها.
- 3- التغيرات في الأصول والخصوم، مع بيان كيفية التحقق من وجودها ومن تقييمها.
- 4- تفاصيل العمل المنفذ خارج برنامج التدقيق إن وجد.
- 5- المعلومات المطلوبة للأغراض الضريبية، حينما يكون المدقق مسؤولاً أيضاً عن أعمال الضرائب.
- 6- تحليل وتفسير النتائج التي حققتها الشركة.

2- مذكرات التدقيق²:

كثيراً ما يتعرض المدقق أثناء عمله إلى بعض الأمور التي تكون بحاجة إلى إيضاحات فيقوم بتدوينها بسجله الخاص وتدوين ما تم بشأنها، ومن ملاحظات التي يدونها المدقق في هذا السجل ما يلي:

* بيانات بالمستندات المفقودة أو الغير المستوفية لبعض الشروط الشكلية والموضوعية والقانونية.

* أرصدة الحسابات التي يخشى المدقق حدوث تلاعب بها.

* كشف بالأخطاء التي عثر عليها المدقق أثناء عملية التدقيق.

* كشف بالأمور التي يريد المدقق إستكمالها في مرات قادمة.

* كشف بما وجدته من ثغرات في أنظمة الرقابة الداخلية.

¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 151-152.

² إيهاب نظمي صابر وهاني عبد الحافظ العزب، مرجع سابق، ص 126-127.

3- علامات التدقيق:

يجب على المدقق أن يستخدم علامات أو رموز مختلفة أثناء القيام بعملية التدقيق حتى يؤشر بالعلامة عند الإنتهاء من عمله، ويشترط أن تكون هذه العلامات سرية بين موظفي المكتب مثل الشيفرة ولا ييوح بها وإلا فقدت سريتها، وقد يقوم المدقق بإستعمال ألوان مختلفة لتلك الرموز، ويجب أن توضع في الدفاتر بعناية تامة¹. ومن أمثلة تلك الرموز والتي قد تختلف من مكتب لآخر²:

= للدالة على تدقيق المجموع الرأسي

م للدلالة على النقل من صفحة لأخرى

X للدلالة على تدقيق المجموع الرأسي والأفقي

V للدلالة على التدقيق مستنديا

ك للدلالة على وجود كشف تحليلي

ح للدلالة على في الجانب الآخر من الحساب

O للدلالة على إلغاء رقم أو شطبه

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

إزداد الإهتمام بالرقابة الداخلية بإزدياد حجم الشركات ذلك لمساعدة الإدارة في الوفاء بأهدافها الإستراتيجية، فإهتمت في مراحلها الأولى بحماية النقدية من الإختلاس والتلاعب وذلك عن طريق الوسائل الكفيلة بحمايتها كتحديد الواجبات والمسؤوليات المترتبة على الموظفين المسؤولين عليها وتقييم الوظائف كعمليات التسجيل وعمليات التحصيل وعمليات الدفع ، ثم إمتدت لتشمل الرقابة على المخزون ومختلف

¹ زهير الحدر، مرجع سابق، ص 130.

² المرجع أعلاه، ص 130.

عناصر الأصول، وتوسعت لتتضمن الوسائل الكفيلة لضمان صحة ودقة البيانات المحاسبية. وهكذا يمكن أن يعتبر نظام الرقابة الداخلية كمجموعة من أنظمة الرقابة الداخلية¹.

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية

لقد عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نظام الرقابة الداخلية بأنه: "الخططة التنظيمية وكل ما يرتبط من وسائل وإجراءات تتبناها الشركة للمحافظة على الأصول وذلك بإختبار دقة الحسابات ودرجة الإعتماد عليها، كفاءة العمل وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعة"².

ثانياً: المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية

يجمع الباحثين في التدقيق على أنه لا بد من توافر المقومات الرئيسية التالية في نظام الرقابة الداخلية³:

1- هيكل تنظيمي إداري: يراعي في وضعه تسلسل الاختصاصات، وتوضيح الإدارات الرئيسية مع تحديد سلطات ومسؤوليات هذه الإدارات بدقة تامة. والهيكل التنظيمي لا بد منه خاصة في الشركات الكبيرة التي تتعذر إدارتها عن طريق الإتصال الشخصي، بل لا بد من وجود إدارات فرعية متعددة تتولى إدارة الشركة ضمن صلاحيات ومسؤوليات معينة. ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع الشركة وحجمها وشكلها القانوني، ولا بد أن تراعي فيه البساطة والمرونة لمقابلة أي تطورات مستقبلية، كذلك الوضع من حيث تحديد السلطة والمسؤولية. كما يجب أن يحقق الهيكل التنظيمي إستقلال الإدارات التي تقوم بالعمل عن الإدارات التي تحتفظ بالأصول وعن تلك التي تجري فيها المحاسبة عن تلك العمليات والأصول.

¹ Micheline Friederich et Georges Langlois, « Comptabilité et audit », DSCG 4, 5^{eme} édition, édition Foucher, France, 2015, p 132.

² إدريس عبد السلام إشتيوي، "المراجعة - معايير وإجراءات-"، مرجع سابق، ص 58.

³ خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دوار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 193-196.

2- نظام محاسبي سليم: يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات، ودليل مبوب للحسابات، ومجموعة من المستندات تفي بإحتياجات الشركة، وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة، ويجب أن يراعي في السجل أو المستند البساطة والوضوح حتى يسهل فهمه على من يستعمله. ويجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدفا من أهداف إدارة الشركة، كما يجب أن يراعي في تصميمه كافة إستخداماته المحتملة حتى تقلل من تغيير النماذج كل حين، كما يجب أن يراعي في تصميمها ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند.

3- الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات: مع مراعاة تقسيم الواجبات الأقسام المختلفة بحيث لا يقوم شخص واحد بعملية ما من أولها إلى آخرها، أي إنشائها والإحتفاظ بالأصول المترتبة عليها والمحاسبة عنها، لأن الجمع بين هذه المراحل في يد واحدة يشكل خطرا على المشروع بوجود تلاعب أو إختلاس. لذلك على الإدارة توزيع العمل بشكل يضمن لها وجود رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف رقابة على موظف آخر. وهكذا تقل فرص التلاعب والغش والخطأ.

4- إختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة: وهو توصيف دقيق لوظائف الشركة المختلفة، والبرنامج المرسوم لتدريب العاملين في الشركة بما يضمن حسن إختيارهم ووضع كل موظف أو عامل في المكان المناسب له حتى يمكن من الإستفادة من الكفاءات المختلفة.

5- رقابة الأداء في إدارات الشركة ومراحله المختلفة وذلك لتحقيق كفاية عالية فيه: ولذلك يجب ملاحظة ضرورة الإلتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة وإذا ما وجد أي إنحراف عن هذه المستويات فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه. وتتم رقابة الأداء بطريق مباشر كإشراف كل مسؤول على عمل محدد، أو عن طريق غير مباشر كإستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل: الميزانيات التقديرية، التكاليف المعيارية، تقارير الكفاية والتدقيق الداخلي،... الخ.

6- إستخدام كافة الوسائل الآلية: بما يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والمحافظة على أصول الشركة وموجوداتها من أي تلاعب أو إختلاس.

وفي الأخير يمكن القول بأن هذه المقومات تختلف من شركة لأخرى حيث المقومات المذكورة سابقا تتوفر في الشركات الكبيرة، وذلك لإمتلاكها إمكانيات مادية وعدد كبير من الموظفين. أما في الشركات الصغيرة

يعتمد على الرقابة الشخصية وإستخدام الآلات الحديثة في العمليات يساعد على جعل نظام الرقابة الداخلية مقبولا.

ثالثا: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية

من الوسائل التي يستخدمها المدقق الخارجي للتعرف على النظام في المؤسسة وتقييم مدى كفايته ما يلي¹:

1- الإستبيان: يتكون من عدد من الأسئلة، تتعلق بالإجراءات الرقابية التي يجب أن تكون موجودة عادة لمنع حدوث الأخطاء والغش بالنسبة لكل نوع من العمليات، وتقسم هذه الأسئلة إلى محاور، يتعلق كل محور بأحد الموضوعات أو بنوع معين من العمليات الموردين، الزبائن، أوراق القبض...إلخ.

ويحتوي عادة على فراغ يسمح بوضع تعليقات توضيحية لبعض الأسئلة التي لا يستطيع الإجابة عنها دون مناقشة تفصيلية، وتصاغ الأسئلة بحيث تكون الإجابة عليها بـ "نعم" أو "لا". الإجابات بـ "لا" تدل على نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية، أما الإجابات بـ "نعم" فتدل على وجود نظام رقابة داخلية فعال (نقاط قوة في النظام).²

2- خريطة التدفق³: يتم إستخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة، كذلك تمكن خرائط التدفق المدقق من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وبيان نقاط قوته وضعفه إستنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها. يمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية:

¹ زهير الحدر، مرجع سابق، ص 140-142.

² مصطفى عيسى خضير، "المرجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات"، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية، 1996، ص 2010.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 220-221.

- 1- أن يقوم المدقق بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل إستخدامها؛
- 2- بعد الخطوة السابقة وإستنادا عليها يقوم المدقق بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية؛
- 3- يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام إستنادا إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات العاملين واجباتهم على إستفسارات المدقق.

عند قيام مدقق الحسابات بإعداد خرائط التدفق يجب أن يراعي ما يلي:

- 1- أن يتم إعطاء عنوان لكل خريطة تدفق بأرقام أوراق التدقيق الخاصة به، كذلك إسم الشركة ونوع النظام (إستلام نقدية، مخزون،... إلخ)؛
- 2- أن يتم ذكر إسم الوظيفة أو القسم أو الشخص المختص في أعلى كل عمود من أعمدة الخريطة.
- 3- أن توضح مسؤوليات كل وظيفة والمستندات المتداولة والمعدة بواسطة المسؤولين في العمود الخاص بالوظيفة أو القسم أو الموظف.

3- الوصف الكتابي: عن طريق هذه الوسيلة يحصل المدقق على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيسي من العمليات، وعادة يتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، المستندات التي يتم إعدادها، السجلات التي يتم الإحتفاظ بها وتقسيم الواجبات. وبعد إعداد هذا الوصف الكتابي يقوم المدقق عادة بتلخيص كل جزء رئيسي من أجزاء النظام كقوي أو كافي أو ضعيف ونقاط الضعف، وهذه الوسيلة تتميز بالمرونة في تصميمها وتطبيقها.

4- دراسة الخرائط التنظيمية: يتم إستخدام هذه الوسيلة لدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في الشركة مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف العمليات كالمبيعات والنقدية والأجور... إلخ. ويعاب على هذه الطريقة بأنها صعبة في

رسمها وإستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها لأن الخرائط تظهر الوقائع العادية، وأما الإجراءات غير العادية فلا تظهرها بالرغم من كونها مهمة في معظم الأحيان والحالات¹.

5- فحص النظام المحاسبي: يمكن المدقق أن يقوم بعملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية في الشركة من خلال فحص النظام المحاسبي المطبق عن طريق حصوله على كشف بالسجلات المحاسبية والمسؤولين عن كل سجل وتدقيق تلك السجلات، وكذلك المستندات والدورة المستندية من خلال هذه الكشف يتمكن المدقق الحكم على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية².

رابعاً: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق من خلال الخطوات التالية³:

1- التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

يجب على المدقق أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال الإلمام بالمعلومات الخاصة بالبيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة الداخلية من جهة، وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال النظام المحاسبي في الشركة من جهة أخرى، ويساعد المدقق على ما يلي:

1- طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة والبيئة الرقابية: التي يعمل فيها المدقق بما يساعده على:

- التعرف على الهيكل الإداري للشركة وما يحتويه من مسؤوليات إدارية متعددة؛
- التعرف على توزيع خطوط المسؤولية داخل هذه المستويات وطبيعة خطوط الإتصال فيها أفقياً ورأسياً؛
- التعرف على طبيعة الإشراف والإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة؛
- التعرف على وظائف وخدمات التدقيق الداخلي في الشركة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة؛

¹ خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثالثة، 2004، ص 176-177.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 221.

³ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 88-91.

- التعرف على أنواع المعاملات التي تقوم بها الشركة وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها؛

- التعرف على طرق معالجة البيانات التي تتبعها يدويا وإلكترونيا.

2- طبيعة النظام المحاسبي في الشركة والدورة المحاسبية: التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها من خلال:

- التعرف على طبيعة الدورة المحاسبية لعمليات الشركة والمستندات المستخدمة فيها، وطبيعة وظيفة كل مستند على أساس أن هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للشركة؛

- التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندات وطريقة معالجتها وتحليلها (يدويا أو إلكترونيا)؛

- التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها، والغرض من إعدادها وطبيعة مستخدميها.

2- نتيجة التقييم المبدئي

بعد التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في الشركة من طرف المدقق يمكن أن يصل إلى أحد الإستنتاجين التاليين:

الإستنتاج الأول: عدم الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويصل المدقق إلى هذا الإستنتاج من خلال التقييم المبدئي الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة على أساس أنه توصل إلى النتائج التالية:

- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي، وأنه بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الإختبارات الأساسية للتدقيق؛
- إن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام متضمنة إختبار الإلتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو من هذه الدراسة.

وبناء على هاتين النتيجتين يتوقف المدقق عن إجراء أية دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية، وبذلك يقوم المدقق بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بدون الاعتماد كلية على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها الشركة، وفي هذا المجال يعرض المدقق الأسباب الرئيسية لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

الإستنتاج الثاني: الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويصل المدقق إلى هذا الإستنتاج عندما يتوصل إلى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة يمكن الإعتماد عليه في مجال وضع برنامج عمله، ولذلك فعليه الإستمرارية في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

3- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في الشركة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج إختبارات الإلتزام والسياسات الرقابية، وبناء على التقييم النهائي يستطيع المدقق أن يحكم على عنصرين من عناصر التدقيق هما:

- تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها، ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية التدقيق.
- التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة الشركة، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية إختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على المدقق عند إكتشاف مواطن ضعف معينة وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة الشركة بذلك كتابة تقرير يتضمن بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ.

المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات

أدلة الإثبات هي عبارة عن كل ما يستطيع المدقق الحصول عليه من أدلة محاسبية للتأكد من صحة وسلامة البيانات المالية والسجلات المحاسبية وإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للشركة.

كما نص المعيار الثالث من معايير التدقيق المتعارف عليها بأنه يجب الحصول على القدر الكافي من الأدلة والإثباتات عن طريق فحص المستندات والملاحظات والإستفسارات والمصادقات وذلك لتمكنه من الحكم والتعبير عن رأيه الفني.

أولاً: تعريف أدلة الإثبات

يعرف أدلة الإثبات بأنها: "كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية"¹.

كما عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة الإثبات بأنها: "المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى إستنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني"².

وقد يتضمن دليل الإثبات معلومات على درجة عالية من الإقناع، مثال على ذلك عند قيام المدقق بنفسه بحصر عدد الأوراق المالية المملوكة للشركة كالأستثمارات، وكما قد ينطوي الدليل على درجة منخفضة من قوة الإقناع لدى المدقق مثل حالة الإعتماد على إجابات أسئلة موجهة للعاملين في شركة العميل³.

ثانياً: خصائص أدلة الإثبات

يجب أن تتصف أدلة الإثبات بخاصيتين وذلك حسب المعيار الدولي (500) وهما⁴:

¹ وليام توماس وآمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 311.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، "المعيار الدولي (500) أدلة الإثبات"، الفقرة 4، ص 293.

³ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 173.

⁴ غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص 177-178.

1- الكفاية: أن تكون الأدلة التي يحصل عليها المدقق بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية المقدمة.

وبما أن المدقق يلجأ إلى استخدام الإختبارات الإحصائية في عملية التدقيق واستخدام العينات فإنه يتطلب منه معرفة ما هو حجم العينة الملائم لدعم رأيه. بمعنى الكفاية تعتبر قياس لكمية أدلة الإثبات وتعتمد على التقدير الشخصي للمدقق وفقا لظروف الشركة التي يقوم بتدقيق أعمالها، والإختبارات التالية يمكن أن تساعد المدقق الخارجي في تحديد كفاية أدلة الإثبات:

* طبيعة العنصر محل الفحص.

* الأهمية النسبية للأخطاء المتوقع حدوثها فيما يخص العنصر محل الفحص.

* أنواع الأدلة المتاحة للمدقق ومدى إرتباطها وملائمتها للعنصر محل الفحص.

* تكلفة الحصول على الدليل وأثره على تكوين المدقق لرأيه.

بالرغم من أن معايير التدقيق لم تحت على استخدام الأساليب الإحصائية في تحديد حجم العينات والإختبارات، وإنما من خلال المعرفة الإحصائية للمدقق يقوم بتحديد كمية هذه العينات، ويجب أن يأخذ بعين الإعتبار درجة الثقة ومستوى الدقة وحجم المجتمع الذي تأخذ منه العينة.

2- الملائمة: يقصد بملائمة أدلة الإثبات قياس نوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها. فمثلا للتحقق من عنصر المدينين يجب أن يستخدم المدقق نظام المصادقات مع الزبائن، حيث أنها تعتبر دليلا قويا وملائما. ولكي يتحقق من ملكية الشركة لأصل ثابت للشركة يمكن لن يحصل على شهادات من الغير تؤكد ملكية الشركة لذلك الأصل (الشهر العقاري للأراضي والمباني).

ثالثا: أنواع أدلة الإثبات

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي أشكالا مختلفة. وبصفة عامة يمكن للمدقق أن يستخدم من بين الأنواع السبعة التالية¹:

¹ رأفت سلامة محمود و آخرون، مرجع سابق، ص 180-186.

1- الفحص المادي (الوجود الفعلي): يستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة مثل الآلات، المباني، الأراضي، العقارات، التجهيزات، المخزون.. إلخ ويعد القيام بالجرد الفعلي دليل قوي على وجود الأصل في حوزة الشركة ولكنه لا يعتبر كدليل على ملكية الأصل حيث أنه يجب على المدقق الحصول على المستندات والشهادات المؤدية للملكية.

وينظر إلى الجرد الفعلي على أنه أحد أنواع الأدلة الموثوق فيها، كونه يتم من قبل المدقق نفسه ولا يوجد دليل أقوى من الذي يحصل عليه المدقق شخصياً، وقد يتم اللجوء إلى الجرد الفعلي للتحقق من صلاحية وجود الأصل. وفي بعض الأنشطة التي لا يملك المدقق الخبرة بطبيعة هذا النشاط يجب عليه أن يلجأ إلى خبراء للقيام بعملية الجرد.¹

2- المصادقات: ويقصد به إستلام المدقق الإجابات مكتوبة أو شفوية من طرف شخص ثالث مستقل للتحقق من دقة معلومات سبق أن طلبها المدقق. وبالتالي فهذه المصادقات تكون تتمتع بدرجة عالية من المصادقية ومن ثم يكثر إستخدامها، خاصة المكتوبة منها لأنه يسهل فحصها.

وتختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف نوعية المعلومات المطلوبة، وبصفة عامة هناك نوعين من المصادقات:

المصادقات الايجابية: فيها يطلب من الطرف المستلم الذي تجري معه المصادقة ضرورة الرد على المدقق أيا كانت الظروف، أي بغض النظر عن ما إذا كان هذا الطرف الخارجي موافقا على صحة المعلومات الواردة بطلب المصادقة أم لا، مثال التحقق من أرصدة حسابات المدينين عندما تكون أرصدها تمثل قدرا كبيرا من قيم عناصر القوائم المالية.

المصادقات السلبية: هي التي يطلب فيها من الطرف الخارجي الذي تجري معه المصادقة ضرورة الرد على المدقق ولكن فقط إذا ما كانت المعلومات الواردة بطلب المصادقة غير صحيحة، ومثال على ذلك عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للعميل جيدا وفعالا.

¹ غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص 180.

3- المستندات: والمقصود بها ما يقوم المدقق بفحصه من مستندات وسجلات الزبون للتحقق من معلومات موجودة أو يجب أن تكون موجودة في القوائم المالية. وتعتبر المستندات أكثر أنواع الأدلة إستخداما في التدقيق نظرا لتوفرها في الوقت المناسب فضلا عن الإنخفاض النسبي في تكلفة الحصول عليها.

ويمكن أن تقسم المستندات إلى ثلاثة أنواع مرتبة حسب درجة الإعتماد عليها¹:

أ- مستندات معدة خارج الشركة ومستعملة داخلها مثل فواتير الشراء، قسائم الإيداع وإقرارات منشأ الأصول الثابتة مثل الآلات والمعدات.

ب- مستندات معدة داخل الشركة ومستعملة خارجها مثل فواتير البيع ودفتر الشيكات.

ج- مستندات معدة داخل الشركة وتستعمل داخل الشركة مثل الدفاتر المحاسبية، تقارير إستلام المخزون وتقارير وقت العمل.

وعند حاجة المدقق للحصول على مستند معين فإنه تعتبر المستندات المعدة خارج الشركة أقوى كدليل حيث أنها تقع في حوزة الشركة وفي حوزة الطرف الخارجي كونها تحتوي على نفس المعلومات.²

4- إجراءات الفحص التحليلي: ويقصد به إستخدام المقارنات والعلاقات كالنسب والمؤشرات لتقييم مدى معقولية الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية. وقد أصبح هذا الدليل مطلوبا خلال كل من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق والمرحلة النهائية لمهمة التدقيق ويستخدم لتحقيق أغراض مختلفة من أهمها:

أ- تفهم طبيعة القطاع التي تعمل فيه الشركة: من المهم للمدقق خلال عملية التخطيط لمهمة التدقيق أن يتعرف على طبيعة القطاع الذي تعمل فيه الشركة محل التدقيق عن طريق مثلا مقارنة مبدئية بين معلومات لم تدقق بعد في السنة الحالية مع معلومات تم تدقيقها في السنة السابقة للشركة.

ب- تقييم قدرة الشركة محل التدقيق: حيث يمكن إستخدام إجراءات الفحص التحليلي لبيان بعض المشاكل المالية التي قد تعانيها الشركة محل التدقيق. فمثلا نسبة الديون طويلة الأجل إلى الأموال الخاصة لو كانت مرتفعة بطريقة غير عادية مصحوبا بإنخفاض ملحوظ في نسبة النتيجة الصافية إلى مجموع الأصول

¹ إيهاب نظمي صابر وهاني عبد الحافظ العزب، مرجع سابق، ص 97.

² غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص 181.

فإن ذلك قد يشير إلى زيادة المخاطر نسبياً نحو الفشل المالي. فمثل هذه الظروف بالإضافة إلى تأثيرها على خطة تدقيق الحسابات فإنها قد تثير الشك بقدر كبير في قدرة الشركة محل التدقيق على الإستمرار.

ج- إشارات حول إمكانية حدوث مخالفات في القوائم المالية: فالإختلافات الجوهرية غير المتوقعة بين البيانات المالية محل تدقيق الحسابات الخاصة بالسنة الحالية وبين بيانات أخرى مستخدمة في المقارنات يطلق عليها عادة بالتقلبات غير العادية، ومن أهم أسبابها وجود خطأ أو مخالفة محاسبية. وعلى المدقق أن يحدد ما إذا كانت هناك مخالفة محاسبية فعلاً أم ذلك يرجع إلى أحداث إقتصادية أخرى. فمثلاً عند ملاحظة إنخفاض نسبة الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي حسابات المدينين عما كانت عليه السنة السابقة بينما في نفس الوقت إنخفض معدل دوران المدينين عن السنة السابقة فهذا قد يشير إلى إنخفاض المقدار المخصص.

د- تخفيض الإختبارات التفصيلية في التدقيق: فإذا لم تكشف إجراءات الفحص التحليلي عن وجود تقلبات غير عادية فهذا ولا شك فيه من احتمال وجود مخالفات جوهرية، الأمر من شأنه أن يساعد المدقق في عدم التوسع في الإختبارات التفصيلية للأرصدة المعنية، وفي حالات أخرى وبناء على نتائج الفحص التحليلي قد يستغني المدقق عن إجراءات تدقيق حسابات معينة أو يخفض من حجم العينة لعنصر معين محل التدقيق.

5- الإستفسارات من الزبون: قد يكون الإستفسار شفويًا أو مكتوبًا. ويحرص المدقق على تعزيز الإجابات قبل أن يقتنع بها وأسلوب غير إيجابي، ذاتي بطبيعته يعتمد على الحكم أو التقدير الشخصي ويناسب فحص أنظمة الرقابة الداخلية والإلتزامات المستقبلية أو العارضة ونتائج بعض العمليات المتعلقة وتتوقف قوة الأدلة التي يحصل عليها على كيفية صياغة الأسئلة وطريقة توجيهها¹.

6- إعادة العمليات الحسابة: يتم إستخدام هذا الإجراء لتوفير الدليل بهدف التحقق من الدقة المحاسبية لأرصدة الحسابات الموجودة في الدفاتر. وقد يقوم المدقق بعمليات الجمع والضرب حتى يصل إلى الإقتناع بصحة هذه الحسابات والنتيجة التي وصل إليها. مثال ذلك إختبار تفاصيل بعض الحسابات كمجموع

¹ إيهاب نظمي صابر وهاني عبد الحافظ العزب، مرجع سابق، ص 109.

فواتير المبيعات، الإهلاك في الديون المشكوك في تحصيلها والإضافات للمخزون مع التأكد بأنها سجلت بنفس المبالغ في السجلات الخاصة بها¹.

7- الملاحظة: وتعني استخدام حاسة المدقق في تقييم أنشطة معينة عن طريق ملاحظتها. فمثلاً يقوم المدقق بجولة تفقدية للشركة محل التدقيق لتفقد بعض الأصول الموجودة والوقوف على حالتها التشغيلية. وعموماً فإن الملاحظة في حد ذاتها لا تعتبر كافية للمدقق لما يحيط به من مخاطر في أن موظفي الشركة يكونون على علم بأن المدقق سوف يحضر لملاحظة ما يقومون به من أعمال مما قد يؤدي إلى تضليل المدقق إذا توهم بأنهم ينفذون أعمالهم وفقاً للسياسات الموضوعية بينما هم في الحقيقة عكس ذلك.

المطلب الرابع: تقرير المدقق الخارجي

يعتبر تقرير المدقق الخارجي الخطوة الأخيرة من خطوات تنفيذ عملية التدقيق الخارجي، لذا على المدقق الاعتماد على المعيار الرابع من المعايير المتعارف عليها والمتمثل في معيار إعداد تقرير عملية التدقيق.

أولاً: تعريف تقرير التدقيق وأهميته

1- تعريف تقرير التدقيق: يعرف تقرير التدقيق على أنه وثيقة مكتوبة يبدى من خلالها المدقق الخارجي رأيه حول مدى مصداقية وصحة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي والاعتماد عليها في إتخاذ القرارات. ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذات العلاقة بالشركة من مستثمرين ومقرضين... إلخ².

كما يمكن تعريف تقرير المدقق بأنه: "وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه. ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل، ورأيه في إنتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي"³.

2- أهمية تقرير التدقيق: تكمن أهمية تقرير المدقق الخارجي بإعتباره الوسيلة التي يستطيع أن يعبر بها عن رأيه حول عدالة القوائم المالية وكذلك يحدد مسؤوليته عن تلك القوائم. أما بالنسبة للمستفيد من هذا

¹ فلاح غسان مطارنة، مرجع سابق، ص 189.

² فلاح غسان مطارنة، مرجع سابق، ص 114.

³ محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 253.

التقرير فتنبع أهميته من كونه الأساس الذي تعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع وذلك لإتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، وتتمثل هذه الفئات في الآتي¹:

1- المستثمرون الحاليون والتوقعون: حيث أنه يساعدهم على إتخاذ قراراتهم التي تحافظ على أموالهم المستخدمة.

2- إدارة الشركة: حيث يعتبر بمثابة شهادة على كفاءة وفعالية إدارة الشركة للمهام الموكلة إليها.

3- الموردون: حيث أنهم يمكنهم من معرفة قدرة الشركة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها.

4- الزبائن: يمكنهم من معرفة مدى إستمرارية الشركة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل.

5- المقرضون: حيث أن تقرير المدقق يمكنهم من التعرف على سلامة الوضع المالي للشركة ضمانا لقروضهم ومساعدتهم في إتخاذ القرارات اللازمة.

6- الجهات الحكومية: يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الشركات ووضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل الوطني.

7- المجتمع: حيث أنه يساعد في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الإجتماعية للوحدات الإقتصادية المختلفة والتي قد يكون لها تأثير عليه.

ونظرا لأهمية تقرير المدقق الخارجي فقد إهتمت الهيئات العلمية للمحاسبين والمدققين والتشريعات التي تتناول التدقيق الخارجي في معظم الدول لوضع المعايير الواجب مراعاتها عند إعداد هذا التقرير والعوامل التالية تنبع من أهمية تقرير المدقق الخارجي²:

1- إن هذا التقرير هو خلاصة ما وصل إليه المدقق من عمله، حيث أن عملية التدقيق تتيح له التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات الشركة والتي إنعكست في النهاية على نتائج الأعمال

¹ فلاح غسان مطارنة، مرجع سابق، ص 115.

² فلاح غسان مطارنة، مرجع سابق، ص 114.

والمركز المالي. ومن ثم يكون تقرير المدقق بمثابة كشف يقدمه لمن يهمله الأمر وبصفة خاصة الملاك عن التصرفات المالية التي قامت بها إدارة الشركة خلال الفترة المالية محل التدقيق.

2- يعتبر تقرير المدقق الخارجي الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق المهنية والجنائية، للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك ما إذا إتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائياً أو مدنياً.

3- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق (المنتج النهائي لعملية التدقيق الخارجي).

4- إن تقرير المدقق الخارجي يعطي مؤشراً عن مدى وفاء الإدارة العليا بالشركة محل التدقيق بمسؤولياتها في إدارة الموارد الإقتصادية لها بإعتبارها وكيلاً عن الملاك ومدى إلتزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة ومعايير المحاسبة الدولية في إعداد القوائم المالية للشركة، ومدى إلتزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطة الشركة¹.

ثانياً: عناصر تقرير التدقيق الخارجي

يجب على تقرير المدقق الخارجي أن يتميز بمجموعة من العناصر الأساسية، كما نص عليها المعيار الدولي رقم 700 والمتمثلة في²:

1- **عنوان التقرير:** ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب له. ويفضل إستخدام إصطلاح (تقرير مدقق خارجي) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل التقارير الصادرة عن موظفي الشركة، مجلس الإدارة، المدققين الداخليين³.

2- **الجهة التي يوجه لها التقرير:** يتم توجيه التقرير عادة إلى الجمعية العامة للمساهمين (أو أصحاب الشركة بصفة عامة)، كما يمكن أن يوجه إلى مجلس الإدارة.

¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 192.

² حامد طلبة محمد أبو هيبه، "أصول المراجعة"، زمر للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص 163-164.

³ حسام الدين حسن، معيار التدقيق الدولي رقم 700 "تكوين رأي وإعداد تقرير تدقيق حول البيانات المالية" والمعيار الدولي 705 "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"، محافظ حسابات، تاريخ الاعداد 3-2-2011.

www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-2-3.pdf (تاريخ الاطلاع 4 مارس 2015)

3- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية: يجب أن تتضمن ما يلي¹:

- * يجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للشركة الخاضعة للتدقيق والفترة التي تغطيها البيانات المالية.
- * يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة، وتصريحاً بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي بالبيانات المالية إستناداً على عملية التدقيق.
- * البيانات المالية هي عرض من الإدارة، حيث أن إعداد مثل هذه البيانات يتطلب قيام الإدارة بعمل تقديرات وإجتهادات محاسبية مهمة، وكذلك المبادئ والطرق المحاسبية المناسبة المتبعة في إعداد البيانات، وعلى العكس من ذلك، فإن مسؤولية المدقق هي تدقيق هذه البيانات المالية لغرض إبداء الرأي بشأنها.

4- فقرة النطاق: أن تتضمن فقرة النطاق ما يلي²:

- يجب أن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق، وذلك بالنص على أن عملية التدقيق قد تم إنجازها وفقاً للمعايير الدولية أو وفقاً للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، وحسبما هو ملائم وكلمة النطاق تشير إلى أن باستطاعة المدقق القيام بإجراءات التدقيق التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف. ويحتاج القارئ إلى ذلك كتأكيد بأن عملية التدقيق قد أنجزت وفقاً للمعايير أو الممارسات الراسخة وما لم يتم النص على العكس فإن المعايير أو ممارسات التدقيق المتبعة يفترض أن تكون تلك المتبعة في القطر المشار إليه بعنوان التدقيق.

- يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة.

- يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها تضمنت:

1. فحصاً على أساس الاختبار، لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات البيانات المالية.
2. تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.
3. تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية.

¹ غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص 120.

² غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص 120-121.

4. تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل.

- يجب أن يتضمن التقرير بياناً من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساساً معقولاً للرأي الذي تم إبداءه.

5- **فقرة الرأي:** يجب أن يبين تقرير المدقق بوضوح رأيه بعدالة الإفصاح في القوائم المالية و أن القوائم المالية تتفق مع المتطلبات القانونية. ويمكن أن يتم استخدام تعبير آخر عن العدالة مثل تمثل بصورة صادقة وعادلة من كافة النواحي الجوهرية. ويتم تحديد إطار إعداد التقارير والقوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

إضافة لإبداء الرأي من قبل المدقق حول الصورة الصادقة والعدالة، قد يحتاج المدقق إلى إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع القوانين والأنظمة سارية المفعول.¹

6- **تاريخ التقرير وتوقيع المدقق وعنوانه:** وذلك حتى يكون واضحاً لمن يطلع على التقرير الحدود الزمنية لمسؤولية المدقق والأحداث التي تقع بين تاريخ إنتهاء السنة المالية وتاريخ توقيع التقرير، وما قد يقع خلال ذلك أو بعد ذلك من أحداث.

ثالثاً: خصائص تقرير التدقيق الخارجي

على المدقق الخارجي أن تكون جميع العبارات الواردة في تقريره حقيقية ومدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها، ومعرضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود. ويكون تقرير المدقق الخارجي جيداً عليه أن يعتمد على مجموعة من الخصائص نذكر منها²:

1- الإيجاز: يجب أن لا يكون التقرير مطولاً أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز.

¹ حسام الدين حسن ، معيار التدقيق الدولي رقم 700 "تكوين رأي وإعداد تقرير تدقيق حول البيانات المالية" والمعيار الدولي 705 "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"، مرجع سابق.

² أحمد محمد نور، "مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية"، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1992، ص 562-563.

2- الوضوح: يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.

3- الأهمية: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.

4- الصحة والدقة: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.

5- الترابط: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

6- الصدق والأمانة: يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

رابعا: أنواع تقارير المدقق

تعددت التقارير التي يعدها المدقق الخارجي وذلك حسب الرأي الذي يصدره وأساسا يكون متعلق على القوائم المالية، وعليه يمكن تحديد أربع أنواع لتقارير المدقق الخارجي وهي:

1- التقرير النظيف: يعني هذا النوع من التقرير إلى عدم وجود تحفظات على القوائم المالية، وذلك بتوفر الشروط التالية¹:

* إن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما؛

* عدم وجود أخطاء جوهرية على الحسابات سواء في جدول حسابات النتيجة أو الميزانية المالية أو جدول تدفقات الخزينة؛

* صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي؛

¹ يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، 264.

* حصول المدقق الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرز رأيه على صدق القوائم المالية لنتائج الأعمال في نهاية السنة المالية.

2- التقرير المتحفظ: يدلي المدقق الخارجي برأي متحفظ، وذلك إذا صادف خلال القيام بعملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل إعتراضاته أو إنتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها¹. يمكن أن تقسم التحفظات التي يصدرها المدقق الخارجي إلى الأنواع التالية²:

* حالة وجود قيود تؤدي إلى تحديد نطاق عمل المدقق مثل تحديد مسؤوليات المدقق كإعتماده حسابات الفروع رغم أنه لم يتم بزيارة هذه الفروع شخصيا، أو عدم إستلامه ردود المصادقات المسلّمة للزبائن.

* وجود إختلاف بين المدقق وإدارة الشركة بخصوص القوائم المالية، أو مخالفة الشركة للمبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها، مثل تقييم المخزون بسعر السوق بالرغم من أن هذا السعر يزيد عن سعر التكلفة.

* عدم التيقن من أمور تؤثر على القوائم المالية ويعتمد التيقن منها على ظروف المستقبل، مثل إحتراق جزء من خط إنتاجي في الشركة في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد الميزانية، أو شراء الشركة لمشروع آخر بعد تاريخ إعداد الميزانية.

* التحفظات التي تشير إلى مخالفة الشركة لقانون الشركات أو للنظام الداخلي لها، مما يؤثر على مركزها المالي ونتيجة أعمالها، مثل أن يعقد رئيس أو أحد أعضاء مجلس الإدارة صفقة مع جهة له مصالح مشتركة معهم مع أن قيمة هذه الصفقة تقل عن القيمة العادلة ولم يتم بعرض الأمر على الجمعية العامة للمساهمين.

* أن يقوم ببناء رأيه جزئيا على رأي مدقق آخر، مثل وجود فروع داخلية أو خارجية للشركة ذات إستقلال مالي وتم تدقيق أعمالها من قبل مدقق آخر.

¹ خالد الخطيب و خليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص 106.

² غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص 128.

ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق، أي أن تكون تحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، وكما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ¹.

3- التقرير السلبي: وهو التقرير الذي يتضمن رأياً سلبياً عندما يتأكد المدقق بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الحقيقية لواقع الشركة وعندما يجد المدقق أن التحفظ في تقرير غير كافياً للإفصاح عن النقص أو التظليل في القوائم المالية ويجب على المدقق الخارجي بيان أسباب إصداره للرأي السلبي، ويمكن للمدقق الخارجي إصدار رأي سلبي في الحالات التالية:

* عند عدم رضا المدقق عن ما تتضمنه القوائم المالية من معلومات وأنها لا تمثل الصورة الصادقة والعادلة للوضع المالي للشركة.

* عدم توافق بينه وبين الإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر والسجلات مثل التزوير والتضليل مما يؤثر على عدالة القوائم المالية².

4- تقرير الإمتناع عن إبداء الرأي: يقوم المدقق بالإمتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، لذلك لا يستطيع إبداء رأي حول البيانات المالية³.

وقد يمتنع المدقق عن إبداء رأيه في الظروف التالية⁴:

* تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدى المدقق رأيه فيها؛

* حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم، فهنا يمتنع عن إعطاء رأيه؛

¹ خالد الخطيب و خليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص 106.

² غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص 129-130.

³ المرجع اعلاه، ص 131.

⁴ يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 264.

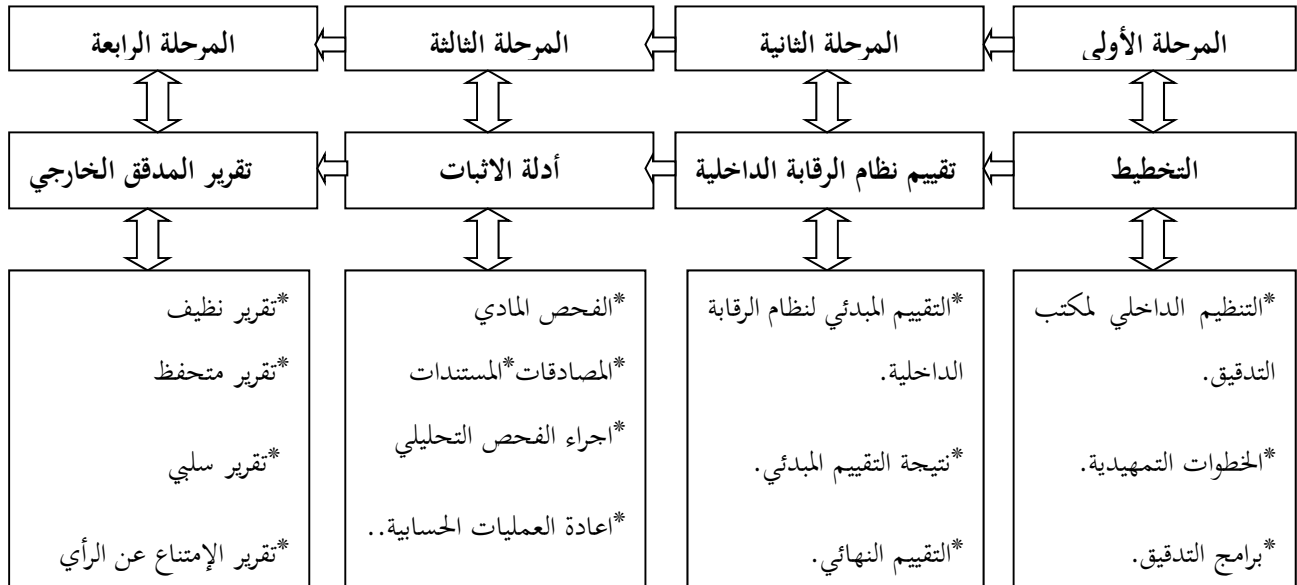
* وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الإتصال بالزبائن المدينين للحصول على المصادقات بصفة أرصدهم مع الشركة؛

* وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة محل التدقيق كتعديدها على حقوق الإختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم.

يمكن تلخيص كل المراحل التي يمر بها التدقيق الخارجي كما يلي:

الشكل رقم (II-2): مراحل تنفيذ عملية التدقيق الخارجي

مراحل تنفيذ عملية التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات المبحث الثالث

خاتمة الفصل

إن تطور التدقيق كان نتيجة الثورة الصناعية وما صاحبها من تغيرات على مستوى الشركات وتمثلت في توسعها وتعدد وظائفها وتفرعها، أما في الجزائر، ظهر التدقيق في سنة 1969 بهدف حماية الدولة لأموالها وإعتبرت المدقق كموظف لديها.

فنجد أن للتدقيق عدة أنواع وذلك حسب الزاوية التي ينظر إليها فهناك تدقيق من حيث النطاق، وتدقيق من حيث الفحص، وتدقيق من حيث الإلزام... الخ.

فالتدقيق الخارجي هو عبارة عن فحص إنتقادي للمعلومات المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل شخص مهني مؤهل ومستقل وذلك لإبداء رأيه حول صدق وعدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للصورة الصادقة للشركة محل التدقيق. ثم تبليغ الرأي المتحصل عليه إلى مختلف المستفيدين سواء كانوا داخل الشركة أو خارجها،

إن المدقق الخارجي من أجل تنفيذ مهمته يمر بأربع مراحل، فالمرحلة الأولى هي التخطيط لعملية التدقيق وذلك من خلال التنظيم الجيد لمكتب التدقيق الذي ينتج عنه الإحتفاظ بالزبائن وإكتساب سمعة جيد، كما أن قبل البدء بعملية التدقيق عليه إتخاذ إجراءات تمهيدية ومجموع هذه الإجراءات تمثل برنامج التدقيق،

كما عليه إعداد أوراق العمل، والمرحلة الثانية تتمثل في تقييم نظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى فعاليته والإعتماد عليه من خلال تحديد نقاط القوة والضعف بهدف تحديد عينة الاختبار نظرا لعدم قدرة المدقق على فحص جميع السجلات والمستندات والتعليمات لكبر حجم الشركات. أما المرحلة الثالثة هي جمع أدلة الإثبات الكافية للتأكد من مدى مطابقة التسجيلات المحاسبية مع الوثائق الخاصة بالعملية والقوانين المعمول بها، والمرحلة الأخيرة المتمثلة في المنتج النهائي من عملية التدقيق الخارجي وهو تقرير إبداء الرأي.

إن مهنة التدقيق الخارجي لها منهجية يجب إتباعها وهذه الأخيرة لا يمكن أن تعطي نتيجة إلا إذا إلزم المدقق الخارجي بصفقات تمكنه من تجنب الأزمات والفضائح المالية مثل أزمة شركة "انرون" للطاقة وشركة وولد كوم للاتصالات.

الفصل الثالث:

التدقيق الخارجي

كأحد آليات حوكمة الشركات

مقدمة الفصل

يتعين على المساهمين تعيين المدقق الخارجي من أجل حماية مصالحهم، وذلك في إطار حوكمة الشركات، حيث يعتبر مسؤول أمامهم حول عدالة ومصداقية القوائم المالية وذلك بإبداء رأيه المحايد والموضوعي، وفي ظل الأزمات المالية الأخيرة بدأت تطرح تساؤلات حول مدى مسؤولية المدقق الخارجي في إكتشاف الأخطاء والتصرفات غير القانونية، وكذلك التنبؤ بمدى قدرة الشركة على الإستمرارية.

يقوم المدقق الخارجي بإضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية والمالية وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد على مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها إدارة الشركات من خلال تقريره، ومن هنا

فإن أصبح دور المدقق الخارجي فعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من تضارب مصالح إدارة الشركة ومستخدمي القوائم المالية من ملاك ومستثمرين... إلخ، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين.

ولكي يكون دور التدقيق الخارجي فعال وهام في مجال حوكمة الشركات، على المدقق الخارجي المحافظة على مصالح المساهمين وكذلك إهتمامه بمراعاة مصالح كافة الأطراف التي لها علاقة مع الشركة.

مما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث التالية:

المبحث الأول: مسؤوليات المدقق الخارجي ودورها في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية

المبحث الثاني: دور المدقق الخارجي في تخفيض عدم تماثل المعلومات

المبحث الثالث: دور المدقق الخارجي في تخفيض تضارب المصالح

المبحث الأول: مسؤوليات المدقق الخارجي ودورها في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية

لقد إهتمت مهنة التدقيق وخاصة بعد الأزمات والفضائح المالية في العقدين الأخيرين بإجراء دراسات عديدة لتحديد مفهوم وأسباب فجوة التوقعات الموجودة بين المدقق الخارجي والمستفيدين من خدماته، بخصوص التوقعات حول مدى مسؤوليات المدق الخارجي بإكتشاف الخطأ والغش، التصرفات غير القانونية وقدرته على التنبؤ بإستمرارية الشركة، وكيفية التقليل من هذه الفجوة بالإعتماد على دراسات الباحثين والمعايير التي أصدرتها المنظمات المهنية.

المطلب الأول: مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها

الفرع الأول: مفهوم فجوة التوقعات

هناك الكثير من التعريفات لمفهوم فجوة التوقعات والعديد من التفسيرات المرتبطة بحدوثه. وهناك زوايا عديدة تم النظر إلى فجوة التوقعات من خلالها، فالبعض يستخدمه للإشارة إلى الاختلاف بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية في نطاق واجبات ومسؤوليات المدققين، كما تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية، في حين يستخدمه البعض الآخر للإشارة إلى التباين في الأداء المهني للتدقيق من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه، فيما يستخدمه آخرون للإشارة إلى الاختلاف في أهداف التدقيق بين مهنة التدقيق ومستخدمي القوائم المالية¹.

ويعد Ligio في عام 1974 أول من استخدم عبارة فجوة التوقعات في الدراسات الأدبية للتدقيق في مقالته الشهيرة تحت عنوان "فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمدقق" حيث أرجع سبب تلك الفجوة إلى اختلاف بين جودة ومستوى الأداء المهني للتدقيق عن المتوقع تحقيقه².

حيث تعرف بأنها: "مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مدقق الخارجي وأصحاب المصلحة في الشركة بشأن ما يحتاجونه من المدقق الخارجي وبين ما يقدمه لهم الآن، وظهرت هذه الفجوة لأن طلب أصحاب المصلحة في الشركة على خدمات ومسؤوليات المدقق الخارجي أكبر بكثير مما يقدمه لهم هو الآن من خدمات مهنية وما يسأل أمامهم عنه الآن من مسؤوليات مهنية³".

الفرع الثاني: مكونات فجوة التوقعات

حسب الدراسة التي قام بها (Porter 1993) إستخلص أن فجوة التوقعات التدقيق تتكون من مكونين أحدهما فجوة المعقولة والآخر فجوة الأداء، وفيما يلي توضيح كلا على حدى⁴:

¹ محمد سامي راضي، "موسوعة المراجعة المتقدمة (مراجعة استقصائية قضائية -مراجعة الأداء البيئي -مراجعة حوكمة الشركات -جودة المراجعة)"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011، ص 21.

² Mahdi salehi and al, « audit experction gap, auditor responsabilité between India and Iran », international of busines and management, vol :05, N :11, November 2008, p 135.

³ عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة وتكنولوجيا المعلومات وعملة رأس المال (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 11.

⁴ رضا إبراهيم صالح، "تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين -دراسة نظرية تطبيقية: حالة مصر-"، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 2، سبتمبر 2002، ص 121.

1- فجوة المعقولة: تعرف على أنها الاختلاف أو الفرق بين ما يتوقع من المدقق إنجازَه وبين ما يستطيع المدقق إنجازَه بصورة معقولة، والأداء المعقول يعني أن عملية التدقيق تصمم وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق بحيث توفر ضماناً معقولاً بأن البيانات المالية إذا أخذت ككل خالية من أي تحريف مادي، سواء حدث ذلك نتيجة إحتيال أو خطأ نظراً لإعتماد عملية التدقيق على الفحص الإختباري والعينات، حيث لا يتحمل المدقق مسؤولية منع الإحتيال أو الخطأ مادام قد قام بممارسة العناية المهنية المعقولة المطلوبة منه. وبسبب ضخامة الشركات التي يقوم المدقق الخارجي بتدقيقها يلجأ إلى التدقيق الإخباري والعينات فلا يمكن إطلاقاً إكتشاف كافة الأمور التي قد تعرض الشركة إلى المشاكل المالية¹.

2- فجوة الأداء: تشير إلى الفجوة الناتجة عن عدم توافق الأداء الفعلي للمدقق مع الأداء المتوقع منه والذي يقبله مستخدمي القوائم المالية والمجتمع المالي، وتنقسم هذه الفجوة إلى قسمين فرعين هما²:

1-2- فجوة نقص الأداء (قصور في أداء المدققين): تعرف بالفرق بين ما ترى المهنة أنه يمكن للمدققين القيام به بدرجة معقولة وبين ما يقومون به فعلاً مثل: إذا ما أصدرت مهنة التدقيق معياراً ينص على المدققين يجب أن يلاحظوا إجراءات جرد المخزون للشركة محل التدقيق، إلا أن المدقق الخارجي قد يفشل في أن يقوم بذلك، ومن ثم فإن أدائه يقال عليه فيه قصور بسبب أنه لم يقم بالتصرف بالمنهجية التي تتماشى مع معايير التدقيق المهنية.

2-2- فجوة نقص المعايير (قصور المعايير والقواعد المهنية المنظمة للمهنة): وتعرف بالفرق بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية أنه يمكن للمدققين القيام به بدرجة معقولة وبين ما ترى المهنة ذاتها أنه يمكن لأعضائها (المدققين) القيام به بدرجة مؤهلة. بعبارة أخرى هي الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المدققين وبين واجباتهم طبقاً لمعايير التدقيق.

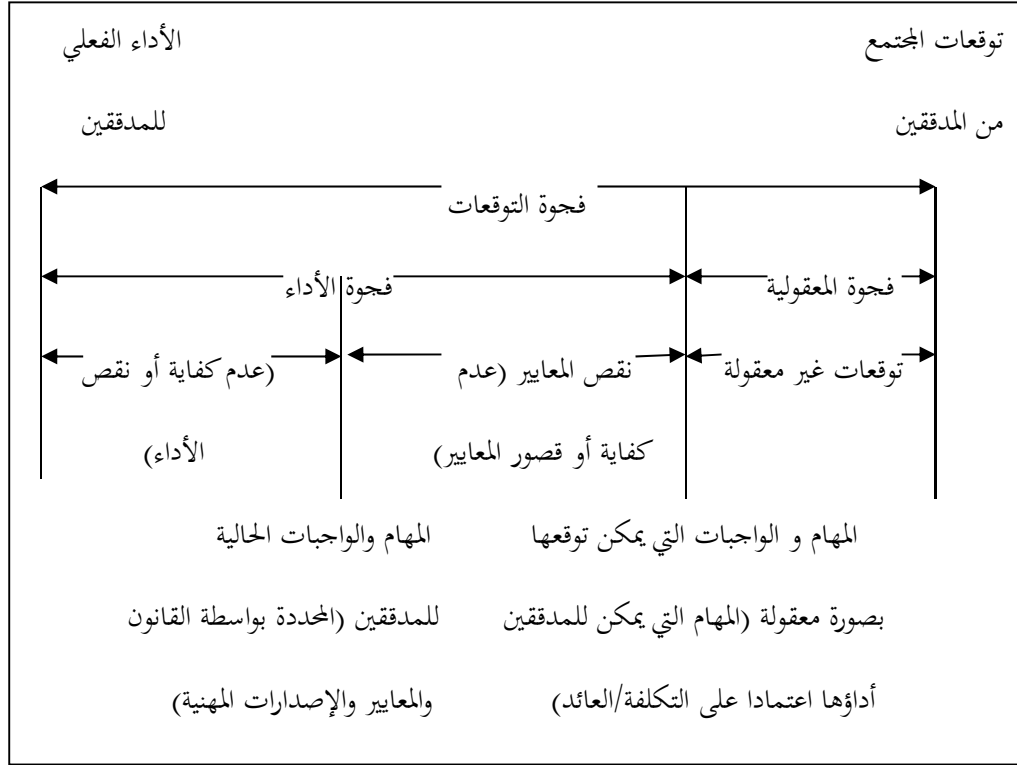
ولذلك فقد يتوقع المستخدم بشكل معقول أن يقوم المدققين بإعداد تقرير المسير عن مواقف إختلاس أصول الشركة بواسطة مديرها وعن طريق الموظفين الرئيسيين بالشركة، فإذا لم يتطلب القانون والمهنة لذلك ستكون هناك فجوة نقص المعايير.

¹ عبد الرزاق محمد الفرج، "العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق: وجهات نظر مدقي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 1، جويلية 2013، ص 47.

² أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة الدولية وعمولة أسواق رأس المال"، مرجع سابق، ص 782-784.

والشكل رقم (1-III) يوضح مكونات فجوة التوقعات سابقة الذكر.

الشكل رقم (1-III): مكونات فجوة التوقعات



المصدر: محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 22.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن (Poeter) يعتمد في دراسته على البيئة الخارجية للتدقيق وهذا من خلال التطرق إلى الأبعاد المحددة لعملية التدقيق وكل ما له صلة بخدمات التدقيق كالمجتمع المالي وتحديد توقعاتهم المعقولة وغير المعقولة ومدى إستيعاب هؤلاء لهذه الخدمة وكذلك تناول المعايير المؤطرة لعملية التدقيق ومدى الإلتزام بها في ظل الأداء المحقق، في حين يمكن عرض مكونات فجوة التوقعات بالإعتماد على المدقق الخارجي من أبرزها فجوة التقرير والإستقلالية والمسؤولية، وعليه يمكن شرحها كما يلي:

1- فجوة التقرير: تعرف بأنها الاختلاف بين مستخدمي القوائم المالية لرأي المدقق الخارجي المتمثل في تقرير التدقيق في القوائم المالية، وبين رأي المدقق الخارجي الوارد في تقريره عن نتائج تدقيق القوائم المالية

بسبب رغبة المستخدمين في الحصول على تأكيد مطلق من المدقق بدقة القوائم المالية، إلى شكهم في رأي المدقق وخاصة في حالة تعثر الشركة أو فشلها دون إنذار مبكر من المدقق بذلك.¹

وعليه فهي الفجوة الناتجة عن عدم إدراج المدقق الخارجي لأية تحفظات في تقرير التدقيق والتي يكون لها تأثير على عملية اتخاذ القرار.

2- فجوة الإستقلالية: تشير إلى الفجوة الناتجة عن عدم تحلي المدقق الخارجي بالإستقلال التام خلال تأديته لعملية التدقيق، أي إنحراف السلوك الفعلي للمدقق عن الإستقلال المتوقع منه وفقا لقواعد السلوك المهني وتوقعات مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الشك لدى مستخدمي القوائم المالية بأن التقرير النظيف هو عبارة عن مؤشر على إستمرار وتطور الشركة.

3- فجوة المسؤولية : تظهر هذه الفجوة نتيجة الاختلاف والتباين في فهم وإدراك مدى إلزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المحددة وكذلك مدى قدرة هذه المعايير على تحسين الأداء من قبل مستخدمي القوائم المالية والمجتمع المالي، أي تعبر عن مدى إدراك وفهم لمسؤوليات المدقق الخارجي.²

المطلب الثاني: دراسة إنتقادية لمسؤوليات المدقق الخارجي

يوجد العديد من العوامل التي أدت إلى وجود تقصير في عملية التدقيق الخارجي أو ساعدت على إتساعه، فهناك من يرجعها إلى مستخدمي القوائم المالية، ومنهم من يرجعها إلى المدققين، وهناك من يرى أن كلا الطرفين مسؤولا عن ذلك. تعتبر مسؤولية المدقق الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش، التصرفات غير القانونية والتنبؤ بإستمرارية الشركة إحدى مكونات فجوة التوقعات في التدقيق والتي تعد أكثر الميادين إثارة للنقاش والجدل في التدقيق.³

الفرع الأول: مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش

أولا: مفهوم الغش

¹ محمود أحمد حمودة، "أهمية المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات"، تاريخ النشر 5 مارس 2013. على الموقع الإلكتروني:

<http://infotechaccountants.com/forums/topic/62871>

تاريخ الإطلاع أوت 2016

² مسعود صديقي، "نحو إطار متكامل لمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 149.

³ جورج دانيال غالي، "تطوير مهنة المراجع لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية، القاهرة، 2001، ص 20.

الغش هو فعل متعمد من قبل شخص واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه أو غير قانونية¹؛ أي يعني تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة أو تضليل طرف آخر أو تحميله بما يزيد عن الإلتزامات، ويرتكب الغش بسابق إصرار أي وجود نية الغش²، وقد ينطوي الغش على ما يلي³ :

- التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغييرها .
- سوء توزيع الأصول .
- حذف أو إلغاء آثار العمليات من السجلات أو المستندات.
- تسجيل عمليات وهمية .
- سوء تطبيق السياسات المحاسبية .

ثانياً: مفهوم الخطأ⁴

الأخطاء هي تحريفات غير متعمدة بصفة عامة. وتنقسم إلى:

- أخطاء حذف أي إستبعاد عمليات أو أرصدة من القوائم المالية، وعند إكتشاف هذا النوع من الخطأ يكون المدقق مهتما بتأكيد الإكتمال؛

- أخطاء إرتكاب مثل: إشتمال القوائم المالية على أرصدة أو عمليات خاطئة، في هذه الحالة يلجأ المدقق إلى تأكيد الوجود أو الحدوث.

وقد تنتج الأخطاء للأسباب التالية:

- عدم تسجيل بعض العمليات؛

¹الإتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للتدقيق رقم 240 الفقرة أ-11، "مسؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية"، ص 06.

²زاهر عاطف سودا، مرجع سابق، ص 179.

³جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 24.

⁴عبد الوهاب نصر علي، "مسؤولية مراقب الحسابات عن الكشف الغش والفساد وغسيل الأموال -مطلب حيوي لإستقرار أسواق المال العربية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص 20-21.

- تسجيل العمليات بقيم خاطئة؛

- تسجيل بعض العمليات في فترة محاسبية غير صحيحة؛

- التغاضي عن بعض الحقائق أو سوء تفسيرها مما يتسبب في تقديرات محاسبية غير سليمة؛

- عدم التطبيق السليم لمبادئ المحاسبة المتعلقة بالتقييم والتصنيف أو طرق العرض أو الإفصاح.

مما تؤدي هذه الأخطاء إلى تشويه القوائم المالية ولكنها غير متعمدة وغير مقصودة وإذا تم إكتشافها يقوم العاملون بالشركة بتصحيحها. ويمكن التقليل من هذه الأخطاء عن طريق وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية.

ثالثاً: مسؤولية المدقق الخارجي عن الغش والخطأ

إن مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المدقق الخارجي من مسؤوليته إكتشاف جميع أنواع الغش والخطأ، بينما مهنة التدقيق تعتقد بأن مسؤولية المدقق الخارجي تكمن في وضع برنامج جيد لعملية التدقيق وأن يكون لدى المدقق الشك المهني ليكون توقع معقول لإكتشاف عمليات الغش والأخطاء الجوهرية.

حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 فإن المدقق يخطط ويؤدي عملية التدقيق إتجاه من الشك المهني السليم بأن هناك ظروف قد توجد وتجعل القوائم المالية محرفة مادياً¹. إن الشك المهني يمثل الإتجاه الذي يتضمن ذهن شكاك إستفساري حول المعلومات التي يتحصل عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة وإجراءات تقييم فورية لدليل إثبات التدقيق خاصة في حالة وجود احتمال التحريف المادي بسبب الغش².

كما يجب على المدقق الخارجي أن يحافظ على إتجاه معين من الشك المهني خلال كافة عملية التدقيق، حتى إذا كان لديه خبرة سابقة مع الشركة بخصوص أمانة ونزاهة الإدارة وهؤلاء المسؤولين عن حوكمة الشركة، أي عليه الحفاظ على هذا الشك المهني بالرغم من كل المتغيرات التي تسببها الظروف المحيطة

¹الإتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 الفقرة 15، "الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراءات المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة"، ص 10.

²الإتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 الفقرة أ-18 - أ-20، "الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراءات المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة"، ص 19.

بالشركة. بخصوص هذه النقطة قام مجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار مجموعة من النشرات المهنية منها¹:

نشرة معايير التدقيق رقم (1) في سنة 1936: إذ أوضحت أن على المدقق أن يخطط لعملية التدقيق بهدف إبداء رأيه بعدالة التقارير المالية وليس لإكتشاف الخطأ والغش في التقارير المالية وإن المدقق يتحمل مسؤولية محدودة بخصوص ذلك.

نشرة معايير التدقيق رقم (16) في سنة 1977: أوضحت هذه النشرة أنه ينبغي على المدقق أن يقوم بوضع خطة التدقيق بشكل يراعي عملية البحث عن الخطأ والمخالفات المهمة، وحدد مسؤوليته عن إكتشاف الخطأ والمخالفات بحدود العينة التي يقوم بتدقيقها.

وقد أكد بعض الباحثين أن التغيرات المستخدمة في هذه النشرة كانت غامضة كما أنها لم تقدم للمدققين إرشادا كافيا.

كما قد أوضحت دراسة أجريت سنة 1977 أن 69.9% من مستخدمي القوائم المالية لديهم إعتقاد أن المدقق الخارجي مسؤولا عن كل حالات الغش المهمة، كما يؤيد بعض الباحثين هذه الدراسة بقولهم: "إن معظم مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن المدققين يجب أن يكتشفوا كل حالات الغش الهامة".²

نشرة معايير التدقيق رقم (53) في سنة 1988: تبنت هذه النشرة مدخلا إيجابيا بدلا من الطابع الدفاعي الذي كان في النشرات السابقة، إذ ألزمت المدقق أن يخطط لعملية التدقيق بشكل معقول يمكنه من توفير تأكيد بصورة معقولة، لإكتشاف الخطأ والمخالفات المهمة، وممارسة بدرجة ملائمة من الشك المهني لتحقيق ذلك.

مع هذا إلا أن البعض يؤكد على أن تزايد موجة التقاضي بعد صدور هذه النشرة دليلا على إستمرار فجوة التوقعات بخصوص مسؤولية المدقق عن إكتشاف الخطأ والغش والتي ترتب عليها أن مكاتب التدقيق الستة الكبرى قد تحملت في سنة 1991 مبلغ 447 مليون دولار في صورة تكاليف مباشرة للدفاع عن

¹ حسين أحمد دحدوح، "مسؤولية مراجع الحسابات في إكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في إكتشافه"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد 1، 2006، ص 183-185.

² أحمد محمد نور، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 309.

القضايا وتسويتها، ويمثل هذا المبلغ 9% من إيرادات التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بالمقابل 7.7% في السنة السابقة ويعود السبب في ذلك إلى عدم قدرة المدققين على إكتشاف حالات الغش المهمة.

نشرة معايير التدقيق رقم (99) لسنة 2002: لا يحتمل هذا المعيار المدقق مسؤولية أكبر بخصوص إكتشاف التلاعب والغش، وإنما يوفر الإرشادات للمدققين للوفاء بمسؤوليتهم المرتبطة بالغش عند أداء مهمة تدقيق التقارير المالية طبقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها. أي أنه لا يغير أياً من مسؤوليات المدقق، بل يضيف بعض المفاهيم والمتطلبات والإحتياجات والإرشادات الجديدة للمدقق.

وحسب هذه النشرة فعلى المدققين الخارجيين القيام بالآتي وذلك بما يتعلق بمسؤولياتهم إتجاه الغش¹:

* تفهم الأسباب المميزة وعلامات الغش؛

* تقييم مخاطر التحريفات المادية التي تنتج بسبب الغش؛

* تخطيط وأداء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف المادي وما إذا كانت بسبب حدوث الأخطاء أم الغش؛

* ممارسة العناية الواجبة في تخطيط وأداء وتقييم وتوثيق نتائج الإجراءات المتبعة وحالات الغش؛

* إمتلاك درجة ملائمة من الشك المهني وإفتراض عدم الأمانة أو الأمانة المشكوك فيها للإدارة؛

* تخصيص مسؤوليات إرتباط هامة لأعضاء التدقيق ذوي الخبرة والتدريب المشار إليها بإعتبارها متطلب هام عند تقييم المخاطر بمعنى العاملين ذوي الخبرة في البرامج المضادة للغش؛

* التقرير عن كافة حالات الغش إلى المستوى الملائم للإدارة؛

* الإصرار على أن القوائم المالية المتأثرة بالغش المادي يتعين أن يتم تعديلها لعكس آثار الغش أو تقديم رأي متحفظ في تقرير التدقيق؛

¹ أمين السيد احمد لطفي، "قراءات في الحاسبة والمراجعة القضائية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2014، ص 424-

* إعلام لجنة التدقيق بالشركة عن الغش فيما عدا الغش الذي يعتبر غير مادي أو غير ذو أهمية نسبية بوضوح.

وحسب المعيار الدولي ISA 240 فإن مسؤولية الغش في الأساس تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

من الدراسات السابقة فمسؤولية المدقق الخارجي عن إكتشاف الخطأ والغش، فهو غير مسؤول عن منع الغش ولكن عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه الإلتزام بخطوات تنفيذ عملية التدقيق الخارجي بدقة، كما يمكن أن يقوم بإجراءات إضافية إذا توقع المدقق وجود تحريف مادي في القوائم المالية، حيث تعتبر تلك التوقعات معقولة وذلك بملاحظة أن مهنة التدقيق توجه نحو الإعتراف بمسؤوليات المدقق عن إكتشاف الخطأ والغش¹.

الفرع الثاني: مدى مسؤولية المدقق الخارجي في إكتشاف التصرفات غير القانونية

يقصد بالتصرفات غير القانونية بشكل عام هي الأعمال التي تقوم بها الشركات المخالفة لما تنص عليه القوانين والأنظمة واللوائح التي تحكم أنشطة هذه الشركات.

لقد حظيت مسؤولية المدقق الخارجي عن إكتشاف التصرفات غير القانونية بإهتمام كبير من قبل الصحافة وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية والمنظمات المهنية في منتصف السبعينات، وذلك نتيجة للرشاوي والمدفوعات غير القانونية من قبل الشركات الأمريكية، وقد نتج عن ذلك إصدار الكونجرس الأمريكي لقانون ممارسات الفساد الأجنبي لسنة 1977 حيث يحضر على أي مدير أو موظف أو شركة مسجلة في هيئة الأوراق المالية إجراء مدفوعات بهدف التأثير على إجراء رسمي بهدف الحصول على إمتياز أو الإستمرار في الحصول عليه أو توجيهه لجهة محدّد².

كما تمت الإشارة إلى مسؤولية المدقق عن إكتشاف التصرفات غير القانونية وفقاً للمعايير المهنية في المعيار التدقيق الدولي رقم (250) لعناية بالقوانين والأنظمة عند تدقيق التقارير المالية.

¹ جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 24.

² عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية الاسكندرية، 2000، ص 63.

وفي عام 1988 أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير التدقيق رقم (54)، والتي تعتبر مسؤولية المدقق عن إكتشاف والتقرير عن التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير هام ومباشر على القوائم المالية، مماثلة لنفس المسؤولية المتعلقة بإكتشاف الأخطاء والمخالفات وفقا لنشرة معايير التدقيق رقم (53)، التي تطلب تخطيط لعملية التدقيق بحيث توفر تأكيدا معقولا لإكتشاف تلك التصرفات. أما التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية، فإن إجراءات التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المقبولة عموما لا توفر ضمانا لإمكانية إكتشافها¹، إلا أنه قد يكون من الصعب التمييز بين التصرفات غير القانونية التي لها تأثير مباشر عن تلك التي لا يكون لها تأثير غير مباشر، حيث أنه لا يوجد حد فاصل للتمييز بينهما²، وبالتالي فعلى المدقق أن يكون مدركا وواعيا لإمكانية حدوث تلك التصرفات غير القانونية.

ففي إحدى الدراسات الميدانية التي أجريت حديثا، إتضح منها أن 74.1% من مستخدمي القوائم المالية الخاضعين للدراسة لديهم إعتقاد أن المدقق الخارجي يجب أن يقدم تأكيد فيها يتعلق بإكتشاف التصرفات غير القانونية، كما أن 80.7% منهم لديهم إعتقاد أنه يجب على المدقق الخارجي أن يقدم تأكيد فيما يتعلق بإكتشاف كل التصرفات غير القانونية المرتبطة بالنواحي المالية والمحاسبية، في حين أن 84.4% لديهم إعتقاد بأنه يجب على المدقق أن يقدم تأكيد فيما يتعلق بإكتشاف التصرفات غير القانونية ذات التأثير الهام على القوائم المالية³.

ويتضح مما سبق أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف المدقق التصرفات غير القانونية أثناء تنفيذ عملية التدقيق، ويمكن القول أن تلك التوقعات تعتبر توقعات معقولة، ورغم أهمية أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة في محاولة تخفيض إمكانية إرتكاب التصرفات غير القانونية إلى أدنى حد ممكن، بالإضافة

¹مقدم عبرات ورشيدة خالدي، "حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات من مهنة المراجعة القانونية في الجزائر"، الملتقى العلمي الدولي حول: "آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 25-26 نوفمبر 2013، ص 13.

²جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 30.

³محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 29-30.

إلى زيادة إمكانية إكتشافها في حالة إرتكابها، فإنه من الضروري توسيع نطاق مسؤوليات المدققين بخصوص إكتشاف التصرفات غير القانونية¹.

الفرع الثالث: مدى مسؤولية المدقق الخارجي في معرفة قدرة الشركة على الإستمرار

يوجد إعتقاد لدى مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المدقق النظيف يضمن سلامة الحالة المالية للشركة وقدرتها على الإستمرار في النشاط، ونتيجة لذلك فالبعض ينظر إلى فشل الشركة مباشرة بعد الحصول على تقرير تدقيق نظيف على أنه فشل لعملية التدقيق.

وفي سنة 1988 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي نشرة معايير التدقيق رقم (59) التي تحت المدقق أن يقيم في كل عملية تدقيق قدرة الشركة على الإستمرار في النشاط في المدى القريب، لا يتزاج سنة من تاريخ إعداد القوائم المالية للشركة محل التدقيق².

كما نص المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 570 في فقرته السادسة أن مسؤولية المدقق الخارجي تتلخص في الحصول على الأدلة الكافية والملائمة حول مدى إستخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد وعرض البيانات المالية، والتوصل إلى ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة الشركة على الإستمرار حتى ولو لم يشمل إطار إعداد القوائم المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم لقدرة الشركة على الإستمرار. كما تضمن هذا المعيار أنه قد تكون هناك ظروف أو أحداث مستقبلية يمكن أن تؤدي إلى توقف نشاط الشركة أو فشلها ولا يستطيع المدقق أن يتنبأ بها على الرغم من بذل العناية المهنية اللازمة، وعليه فإن عدم الإشارة إلى الشك الجوهري في تقرير المدقق لا يجب تفسيره على أنه ضمانة حول قدرة الشركة على الإستمرار³. وإذا تم تأكيد هذا الشك فعلى المدقق الخارجي إضافة فقرة توضيحية بعد إعطاء رأيه في التقرير.

¹ يوسف محمود الجربوع، "مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة فلسطين"، 2004، ص 12-13. منشورة على الموقع <http://site.iugaza.edu.ps/yjarbou/files/2010/>

² جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 19.

³ عمر شريقي، "التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 - المنشأة المستمرة- والتشريع الجزائري"، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد التاسع عشر (19)، جوان 2016، ص 234.

ونستنتج مما سبق مدى التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وأداء المدققين الخارجيين الفعلي وفقاً للمعايير المهنية، حول التقرير الإيجابي للمدقق حول قدرة الشركة على الإستمرار¹. وفي هذه الحالة نقول أن توقعات مستخدمي القوائم المالية غير معقولة، ومن المعقول أن يتوقع مستخدمي القوائم المالية مدى الإفصاح عن المخاطر وحالات عدم التأكد، وعلى المدقق أن يكون مدركاً وواعياً لتأثير تلك المخاطر على قدرة الشركة على الإستمرار في النشاط.² مما يجعله يفعل أكثر لمبادئ حوكمة الشركات.

يتضح مما سبق أن مستخدمي القوائم المالية يرون أن المدقق الخارجي من مسؤولياته إكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، وهذا الدور من الأدوار الرئيسية الذي لعبه المدقق الخارجي في إطار حوكمة الشركات والذي إرتبط باعطاء رأيه المعقول إستناداً على ما تم دراسته وليس رأيه المطلق لا يحتمل الخطأ، ولكن مع الانهيارات والأزمات المالية إزداد الإهتمام بهذا الدور وذلك من خلال إصدار مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات وأيضاً إصدار معايير التدقيق خاصة المعيار 99 المتعلق بإكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية. لذا قام العديد من الباحثين إلى إقتراح جملة من الحلول لتقليل فجوة المسؤولية والذي ينتج عنها تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

المطلب الثالث: بعض الحلول لتفعيل دور المدقق الخارجي في التقليل من فجوة المسؤولية

إن معظم الدراسات ترى من المستحيل القضاء على فجوة التوقعات في التدقيق كليا، وإنما يمكن التضييق منها وهذا راجع إلى الغموض حول تعريف التدقيق وأهدافه ومعاييره والدور الذي يلعبه لدى مستخدمي القوائم المالية. وبناء على ما سبق هناك مجموعة من المقترحات لتضييق فجوة المسؤولية من قبل الباحثين، يمكن عرضها كما يلي:

1- زيادة فاعلية الإتصال في بيئة التدقيق وتنمية البعد التعليمي والإعلامي عن دور المدقق الخارجي ومسؤولياته:

هناك العديد من الدراسات التي إهتمت بتضييق فجوة التوقعات وذلك بالإهتمام بتعليم وتثقيف وتوعية المستفيدين من خدمات التدقيق عن دور المدقق الخارجي ومسؤولياته وعن ما يتعذر عليه القيام به، وزيادة فاعلية الإتصال للقوائم المالية ولتقارير التدقيق، وتحسين الإتصال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أو

¹ محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 31.

² محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 130.

بين المدقق والإدارة أو بين المدقق ولجنة التدقيق، ولا يكون له تأثير إلا إذا كان عنصر هاماً ضمن عناصر مهنة التدقيق لتلبية إحتياجات المستفيدين من خدماتها¹.

لقد أصدر مجلس معايير التدقيق التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA ثلاث معايير للتغلب على فجوة الإتصال في بيئة التدقيق²:

* **المعيار رقم (58):** تقرير التدقيق النموذجي الجديد والمطور، والذي كان الهدف الأساسي من إصداره مساعدة المهتمين بتفهم الدور الذي يلعبه المدقق بصورة أفضل وبيان أهمية هذا الدور، فإن التقرير الجديد يناقش أيضاً بعض حدود المسؤولية المتعلقة بالأخطاء والمخالفات الجوهرية وذلك بإدخال مفهوم التأكيد المعقول والأهمية النسبية بإضافة العبارة "في كل الجوانب الجوهرية" وذلك في فقرة الرأي.

كما يوضح هذا التقرير بإختصار ما تتضمنه عملية التدقيق من خلال فقرة نطاق التدقيق والتي تؤثر على تأكيدات المدقق المقدمة عن القوائم المالية، وعليه يمكن القول أن هذا المعيار قد ساعد على تحسين الإتصال وإستيعاب وفهم مسؤوليات وواجبات المدقق الخارجي ونطاق فحصه وخطة عمله، بالإضافة إلى مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية.

* **المعيار رقم (60):** واجبات المدقق بخصوص قدرة الشركة على الإستمرار وفقاً للمعايير المهنية، حيث على تضمين تقرير التدقيق صراحة على النقاط التالية:

- 1- مسؤوليات المدقق.
- 2- العمل الذي يقوم المدقق بأدائه.
- 3- التأكيدات التي يقدمها المدقق.
- 4- التقرير عن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.
- 5- التقرير عن ظروف عدم التأكيد الجوهرية.

¹ نور الدين مزياني، "أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق"، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 14، 2015، ص 111.

² محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 35-38.

ولعل أهم التغيرات التي طرأت على التقرير التدقيق هي:

1- يجب أن يحتوي العنوان على كلمة مستقل أي تقرير المدقق مستقل، وذلك للتأكد على مفهوم الإستقلال؛

2- إحتواء التقرير على ثلاث فقرات هي: الفقرة التمهيدية، فقرة نطاق الفحص وفترة إبداء الرأي؛

3- تحديد المسؤوليات بشكل صريح حيث الإدارة مسؤولة عن إعداد التقارير المالية أما بالنسبة للمدقق فهو مسؤول عن إبداء الرأي في مدى عدالتها؛

4- التقرير يصف مسؤولية المدقق في تخطيط وأداء عملية التدقيق لكي يحصل على تأكيد معقول داخل سياق الأهمية النسبية في أن القوائم المالية لا تحتوي على تحريفات أو أخطاء جوهرية؛

5- التقرير فيما يتعلق في أوجه القصور الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية والمعروف بالظروف التي ينبغي التقرير عنها مع إبقاء نقاط الضعف الجوهرية. كما سمح هذا المعيار بإرفاق مع التقرير خطاب "عدم وجود نقاط ضعف جوهرية".

* كما نظم المعيار رقم (61) الإتصال مع لجان التدقيق بحيث تطرق هذا المعيار إلى المعلومات التي ينبغي على المدققين توصيلها إلى لجان التدقيق وكذلك نظم العلاقة بين المدقق ولجنة التدقيق¹.

2- تفعيل وتدعيم دور المنظمات المهنية للتدقيق والمحاسبة:

إن من واجب المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية وزيادة جودة الأداء المهني في التدقيق، وزيادة المساءلة المهنية للمدققين، مما نتج عنه زيادة الثقة في عملهم، على أن يتم الإعلام الجيد عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات التدقيق².

¹ مجدي محمد سامي، مرجع سابق، ص 22.

² يوسف محمود جبروع، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة وتضييق هذه الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد 2، يونيو 2004، ص 383.

وهذا يفرض على المنظمات المهنية وضع معايير المحاسبة والتدقيق ومعايير السلوك المهني، ومراقبة مدى الالتزام بتطبيقها من قبل الممارسين للمهنة من خلال برنامج لمراقبة الجودة للأداء المهني لمكاتب التدقيق¹، بالإضافة إلى وضع القوانين واللوائح والتشريعات الكفيلة لمعاقبة من لم يلتزم بتطبيق تلك المعايير، ونشر هذه المعايير والبرامج والنظم والإعلام عنها للجمهور.

إن وضع المعايير يدعم الكفاءة المهنية والإستقلال، حيث لن يقبل المدقق القيام بتنفيذ أية مهمة إلا إذا كان قادراً على تنفيذها بكفاءة عالية طبقاً لمعايير الأداء الموضوعية والتي سيتم قياس أدائه عليها عن طريق برنامج لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية، كما أن إلتزام جميع المدققين بالمعايير المحددة للتدقيق والسلوك المهني سوف يقلل من احتمال تغيير المدققين بواسطة الإدارة والقضاء على ظاهرة تسويق الرأي "Opinion Shopping" مما يدعم إستقلال المدقق².

كما أن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية سوف يؤدي إلى الإرتفاع بمستوى جودة الأداء المهني إلى المستويات المتوقعة منهم ومن ثم إرضاء المستفيدين من الخدمات المؤداة بواسطة المدققين. وقد إقترح في هذا الشأن ضرورة وجود قسم لمراقبة الجودة في كل مكتب تدقيق، وقسم لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية يقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب، أو أن تسند بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب أو أن يسند لمكتب معين مراقبة الجودة لمكتب تدقيق آخر، ولمكتب التدقيق الآخر بمراقبة الجودة لمكتب تدقيق ثالث وهكذا، وعلى أن تقدم تقارير الجودة إلى قسم مراقبة الجودة في المنظمة المهنية مباشرة³.

يجب على مهنة المحاسبة أن تروج لفكرة إستخدام منظور التدقيق المتكامل والذي يعني تدقيق كلا من الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية. في ظل هذا النظام يقوم المدقق الخارجي بإختبار مدى ملائمة وفعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية أثناء قيامه بتدقيق القوائم المالية. إن تطبيق مدخل التدقيق المتكامل بكفاءة وفعالية يمكن من نزاهة، جودة، شفافية وإمكانية الإعتماد على هذه القوائم⁴.

¹ محمد سامي راضي، مرجع سابق، 43.

² نور الدين مزياني، مرجع سابق، ص 109.

³ يوسف محمود جربوع، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة وتضييق هذه الفجوة"، مرجع سابق، ص 383-384.

⁴ عبد الوهاب نصر علي، "مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسيل الأموال -مطلب حيوي لإستقرار أسواق المال العربية-"، مرجع سابق، ص 78.

وفي هذا الصدد هناك دورا حيويًا يجب أن تلعبه تلك المنظمات المهنية في مجال تحديد دور المدقق ومسؤولياته نذكر منها¹:

1- العمل على تدعيم إستقلال التدقيق وتنمية وتطوير وسائل الكفيلة بذلك مثل لجان التدقيق والتغيير الإلزامي للمدقق الخارجي.

2- تحديد مسؤولية المدقق المتعلقة باكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية، وبحيث تكون واضحة وكافية للوفاء بإحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

3- تحديد وتوضوح دور المدقق في إبداء الرأي حول مدى قدرة الشركة على الإستمرار في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب.

4- تحديد الأنشطة الأخرى التي يمكن أن يقوم بها المدقق، وتحديد علاقتها بعملية التدقيق ومدى تأثيرها على إستقلاله.

5- تطوير تقارير التدقيق وتقييمها بصورة مستمرة بما يؤدي إلى الوفاء بإحتياجات المستفيدين، والتأكيد من زيادة فاعليتها في الإتصال بين المدقق والأطراف المستفيدة من بيئة التدقيق.

رغم أن تقوية المنظمة المهنية وتدعيم سلطتها في توجيه وقيادة المهنة على النحو السابق أمر ضروري لتضييق فجوة التوقعات، إلا أنه من الضروري إضافة إلى المقترحات السابقة ما يلي²:

1- **التحسين المستمر في معايير المحاسبة والتدقيق:** بما يضمن الوصول إلى معايير شاملة ومحددة وبدائل وإختيارات محددة لمعالجة القضايا المحاسبية والتدقيقية، وهو ما يعني ضمان المعالجة السليمة للأحداث الإقتصادية من قبل الشركة، والتأطير الشامل والفعال لعملية التدقيق.

2- **رفع كفاءة المدققين وتطويرها باستمرار:** وذلك في مرحلة تحضيرهم لممارسة مهامهم، أثناء وجودهم بالجامعات والمعاهد، وتزويدهم بمختلف المعارف الضرورية، والمهارات التي تزيد من قدراتهم التحليلية والتفكير البناء، بما يساعدهم على فهم البيئات المختلفة والتعامل مع المشكلات المعقدة. كما تقع على

¹ محمد سامي راضي، مرجع سابق، 43.

² نور الدين مزياي، مرجع سابق، ص 110.

المدققين مسؤولية تكملة هذه الجهود أثناء الممارسة العملية بالحرص على التعلم المستمر لتطوير كفاءاتهم المهنية، بتحديث معارفهم ومهاراتهم، وفي هذا الإطار، فقد أدخل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج التعليم المستمر كشرط من شروط إستمرار المدقق في المهنة، وأصبح يتطلب من كل مزاو للمهنة أن يقدم ما يثبت تلقيه دورات تدريبية في فروع المحاسبة والتدقيق، وتعادل 120 ساعة كل ثلاث سنوات، أي ما يعادل 40 ساعة سنوياً، وذلك حتى يضمن تحديث المدقق لمعلوماته بإستمرار.

3- دراسة توقعات المستفيدين من التدقيق وتوسيع مسؤوليات المدقق:

يعترف هذا الإتجاه بحق المستفيدين في تحديد مطالبهم من مهنة المحاسبة والتدقيق، وبأهمية أن يقوم المدققون بدراسة هذه المطالب ومحاولة تلبيتها في إطار خطة متكاملة لتطوير التقارير المالية وتدقيقها، ويرى أنصار هذا الإتجاه أنه لا بد وأن يقبل المدقق الدور المتوقع منه أن يلعبه، وأن يتحمل مسؤوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير التدقيق. فإذا كان من المتوقع أن يتحمل مسؤولية إكتشاف الخطأ والغش، وأن يقرر عن مدى إستمرارية الشركة فلا بد أن يتحمل المدقق هذه المسؤوليات وأن تدخل في نطاق عمله، وأن يؤخذ ذلك في الإعتبار ضمن معايير التدقيق، أي يجب إعادة تحديد دور المدقق ومسؤولياته في ضوء ما تسفر عنه دراسة توقعات المستفيدين¹.

والخطوة الأولى في هذا الإتجاه هي تحديد من هم المستفيدين من القوائم المالية وتقارير التدقيق، والذين لهم الحق في تحديد مطالبهم وإحتياجاتهم من هذه التقارير، أما الخطوة الثانية تتمثل في القيام بدراسة تجريبية لتحديد مطالب وإحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من التدقيق، وفي الأخير إقتراح الوسائل اللازمة لتلبية تلك الإحتياجات وبالتالي تضيق فجوة التوقعات².

وفي هذا السياق نجد أن كل من (Epstein and Geiger-1994) أجرى دراسة إستطلاعية والتي تهدف إلى دراسة آراء المستثمرين لبورصة نيويورك في التأكيدات الواردة بتقرير المدقق الخارجي، حيث كانت النتائج تشير إلى أن 51% من المستثمرين إكتفوا بالتأكيد المعقول من جانب المدقق الخارجي على عدالة القوائم المالية، في حين كان 47% من المستثمرين الذين في حاجة إلى تأكيد مطلق من جانب المدقق بعدالة

¹ يوسف محمود جبروع، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة وتضييق هذه الفجوة"، مرجع سابق، ص 384.

² المرجع أعلاه، ص 384-385.

القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية الهامة، كما أوصت الدراسة إلى ضرورة الإلتزام الأكيد من قبل المدققين بالتقيد بما نصت عليه معايير التدقيق وإعادة النظر في دور مهنة التدقيق من مسؤوليات¹.

4- المتطلبات المهنية لوفاء المدقق الخارجي بمسؤوليته عن تقييم فرص الإستمرارية:

من أهم المخاطر التي تواجه الشركة هو خطر الإفلاس، أي عدم الإستمرارية، الذي تعود نتيجته إلى جميع الأطراف التي لها علاقة مع الشركة، ويمكن إرجاع سبب هذا الخطر إلى عدم الإنذار المبكر من طرف المدقق الخارجي بمدى مقدرة الشركة على الإستمرار.

ويمكن أن يعتمد المدقق الخارجي على مجموعة من الأدوات التي تساعد على التنبؤ بقدررة الشركة على الإستمرارية، ومن بين هذه الأدوات:

1- المؤشرات: لتقييم مدى قدرة الشركة على الإستمرار يعتمد المدقق الخارجي على مجموعة من المؤشرات، إذا وجدت فيكون لدى المدقق الخارجي شك في مدى قدرتها على الإستمرارية. ويمكن تقسيم هذه المؤشرات إلى ثلاث مجموعات حسب مصدرها كالآتي²:

1-1- المؤشرات المالية: تتعدد المؤشرات المالية التي تحمل معها خطرا لأن تصبح الشركة غير قادرة على الإستمرارية، ومن أهم هذه المؤشرات ما يلي:

* تدهور صافي رأس المال العامل.

* تزايد القروض طويلة الأجل وتراكمها.

* تمويل الأصول الثابتة بالإلتزامات قصيرة الأجل.

* تدهور النسب المالية.

* تحقيق الشركة لخسائر تشغيلية جوهرية.

¹ فجوة التوقعات، تاريخ الإدراج في الموقع 21 مارس 2008، الموقع: (تاريخ الاطلاع 15 سبتمبر 2016)

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php//>

² عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 115-116.

* إنخفاض التوزيعات على حملة الأسهم، أو عدم الإستمرار في توزيع الأرباح.

* التعثر في سداد الإلتزامات وفوائدها.

* عدم الإلتزام بشروط الإتفاق والإقتراض.

* العجز عن تمويل إستثمارات جديدة، أو تنمية تشكيلة المنتجات.

1-2- المؤشرات التشغيلية: تشمل هذه المجموعة على مجموعة كبيرة من المؤشرات التشغيلية، نذكر منها:

* تسرب القيادات الكبيرة بالشركة مع عدم إحلالها.

* فقدان الشركة تدريجيا لبعض أسواق المنتج.

* فقدان الشركة المستمر لبعض مورديها ومانحيها توكيلات.

* كثرة المشاكل مع إتحادات ونقابات العمال.

1-3- المؤشرات الأخرى: من أهم هذه المؤشرات ما يلي:

* عدم الإلتزام بالقوانين واللوائح مثل قانون العمل، قانون الضرائب...إلخ.

* مواجهة الكثير من القضايا من جانب الغير والتي يكون إحتمال إصدار حكم ضد الشركة كبيرا.

* التغيرات في: السياسات الإقتصادية للدولة، التشريعات ذات الصلة والتي قد تؤثر سلبا على الشركة.

* ضعف وعدم كفاءة مجلس الإدارة مثل عدم القدرة على تدعيم الموقف التنافسي للشركة، عدم التحرك الرشيد لإعادة جدولة الديون،...إلخ

2- النماذج الكمية: يقوم المدقق الخارجي ببناء نماذج كمية تقوم على أساس إستخدام النسب المالية بطريقة أفضل من طريقة التحليل المالي، ومن أشهر هذه النماذج ما يلي:

2-1- نموذج بيفر (Beaver 1966)¹: يعتبر هذا النموذج واحد من النماذج المهمة للتنبؤ بفشل الشركة، وقد تم بناء النموذج سنة 1966 عندما قام Beaver بإختيار عينة من 158 شركة صناعية مختلفة منها 79 شركة فاشلة و79 شركة ناجحة وإعتمد على القوائم المالية لهذه الشركات من سنة 1954 إلى سنة 1964، كما يعتمد على متغير واحد أو نسبة مالية واحدة².

قد إتسم النموذج بقدرة تنبؤية جعلته قادر على التنبؤ بالإفلاس قبل وقوعه بـ خمس (5) سنوات، وقد إستعمل هذا النموذج 30 نسبة مالية تم تقسيمها على مجموعات وهي:

* نسبة النقد/مجموع الأصول.

* نسبة صافي الربح قبل الفائدة والضريبة/مجموع الموجودات.

* نسبة المديونية/مجموع الموجودات.

* نسبة صافي رأس المال العامل/مجموع الموجودات

* نسبة التداول.

* النسبة السريعة.

وتوصل إلى النسب التالية للتنبؤ بإفلاس الشركات:

1- نسبة التدفق النقدي إلى مجموع الإلتزامات.

2- نسبة صافي الربح إلى مجموع الموجودات

3- نسبة مجموع الإلتزامات إلى مجموع الموجودات.

¹ جليلية عيدان حليحل وحسين صالح كرم، "دور اجراءات المدقق الخارجي في بيان قدرة الشركات على الإستمرارية -بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الإتحادي-"، مجلة المحاسب، المجلد 23، العدد 45، سبتمبر 2016، ص 147-148.

² علي سليمان النعامي، "نموذج محاسبي مقترح للتنبؤ بتعثر شركات المساهمة العامة"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 83، العدد 28، 2006، ص 43.

2-2- نموذج التمان (Altman 1978)¹: بنى Altman نموذجا متعدد المتغيرات على عينة من الشركات بلغ عددها 33 شركة فاشلة و33 شركة ناجحة بنفس المواصفات من حيث رأس المال وطبيعة العمل وحجم النشاط مستخدما تحليل التمايز الإحصائي وذلك للتنبؤ بإستمرارية الشركة أو عدم إفلاسها، والذي يمثل مخاطر الائتمان بالنسبة للبنوك وأيضا مخاطر بالنسبة للمستثمرين. إعتمد نموذجه على خمس نسب مالية ثبت أهميتها من بين العديد من النسب التي إشتمل عليها النموذج.

ويتم ترجيح كل نسبة من النسب الخمس التي إشتمل عليها النموذج بأوزان تتماشى مع أهمية كل نسبة بما يعظم القدرة التنبؤية للنموذج.

إستخدم هذا النموذج على نطاق واسع للتنبؤ بإفلاس الشركات نظرا لقدرته الكبيرة في التنبؤ بالعديد من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية بالإضافة إلى سهولة تطبيقه. يتكون هذا النموذج من خمس نسب مالية مستخرجة من الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج كما يلي:

$$Z=1.2x_1+1.4x_2+3.3x_3+0.6x_4+1.0x_5$$

حيث:

Z: قيمة الإفلاس

x_1 : نسبة صافي رأس المال العامل إلى مجموع الأصول

حيث أن صافي رأس المال العامل=أصول متداولة - خصوم متداولة

x_2 : نسبة الأرباح المحتجزة إلى مجموع الاصول

حيث أن الأرباح المحتجزة= مجموع الأموال الخاصة / رأس المال

¹مليكة زغيب، "مدى فاعلية نموذج التمان ونموذج هولدر في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات البناء والأشغال العمومية الجزائرية -دراسة ميدانية-"، ملفات الابحاث في الإقتصاد والتسيير، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية، جامعة محمد الأول -وجدة-، المغرب، العدد 4، الجزء 2، سبتمبر 2015، ص 116-117.

X_3 : نسبة صافي الربح قبل الفوائد والضرائب إلى مجموع الأصول

X_4 : نسبة الأموال الخاصة إلى مجموع الديون (قصيرة و طويلة الأجل)

وفي حالة عدم توافر القيمة السوقية للأموال الخاصة، نستخدم القيمة الدفترية.

X_5 : نسبة رقم الأعمال خارج الرسم إلى مجموع الأصول

أما المعاملات (1.2، 1.4، 3.3، 0.6، 1.0) تمثل أوزان الترجيحية للنسب المالية المستخدمة حيث تعبر عن الأهمية النسبية لكل متغير مستقل.

وبموجب هذا النموذج تصنف الشركات إلى ثلاث فئات وذلك حسب قدرتها على الإستمرارية بموجب قيمة (Z) إلى ¹:

1- الشركات الناجحة والقادرة على الإستمرار: هي التي تحقق فيها (z) ما يعادل أو يفوق القيمة 2.6875.

2- الشركات الفاشلة يصعب تحديد وضعيتها: هي التي تكون قيمة (z) محصورة بين القيمتين 2.6875 و 1.81.

3- الشركات الفاشلة التي يحتمل إفلاسها: هي التي تكون قيمة (z) أقل من 1.81.

2-3- نموذج شيرورد (Sherrord 1987): لهذا النموذج هدفان هما²:

1- تقييم المخاطر الائتمان: حيث يتم إستخدامه من قبل البنوك وذلك لتقييم مخاطر القروض التي تمنح لإنشاء المشاريع الإقتصادية؛

2- الفشل المالي: يستخدم هذا المؤشر للتأكد من مبدأ إستمرارية الشركات في المحيط الإقتصادي، أي مدى قدرة الشركة على ممارسة نشاطها في المستقبل.

¹ محمد محمود عبد ربه محمد، "مخاطر على البيانات المحاسبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 192.

² وليد ناجي الحياي، "الإلتجاهات الحديثة في التحليل المالي"، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، عمان، 2004، ص 255.

ويعتمد هذا النموذج على ستة مؤشرات مالية مستقلة، بالإضافة إلى معاملات تمثل أوزان ترجيحية ويصاغ هذا النموذج حسب المعادلة التالية¹:

$$Z = 17x_1 + 9x_2 + 3.5x_3 + 20x_4 + 1.2x_5 + 0.1x_6$$

Z: مؤشر الإفلاس

x₁: صافي رأس المال العامل/مجموع الأصول

x₂: الأصول المتداولة/مجموع الأصول

x₃: مجموع حقوق المساهمين/مجموع الأصول

x₄: صافي الأرباح قبل الضريبة/مجموع الأصول

x₅: مجموع الأصول/مجموع الخصوم

x₆: مجموع حقوق المساهمين/مجموع الأصول الثابتة

وبناء على عدد نقاط (Z) يتم تصنيف الشركات إلى خمس فئات حسب درجة قدرتها على الإستمرار كالاتي²:

الفئة الأولى: فئة الشركات الغير معرضة لمخاطر الإفلاس وهي التي تكون قيمة z تساوي 25 أو أكبر.

الفئة الثانية: فئة الشركات التي يكون فيها الإحتمال قليل لتعرض لمخاطر الغفلاس وهي التي تكون فيها قيمة z تساوي 20 أو أقل من 25.

الفئة الثالثة: فئة الشركات التي يصعب التنبؤ بتعرضها لمخاطر الإفلاس حيث تكون قيمة z فيها تساوي 5 أو أقل من 20.

¹زهراء صالح الخياط، "إستخدام نموذج Sharrord للتنبؤ بفشل المصارف -دراسة تطبيقية لعينة من المصارف الأهلية في محافظة نينوى للمدة (2007-2009)-"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، المجلد 36، العدد 115، 2014، ص 15-16.

²علي سليمان النعماني، مرجع سابق، ص 149.

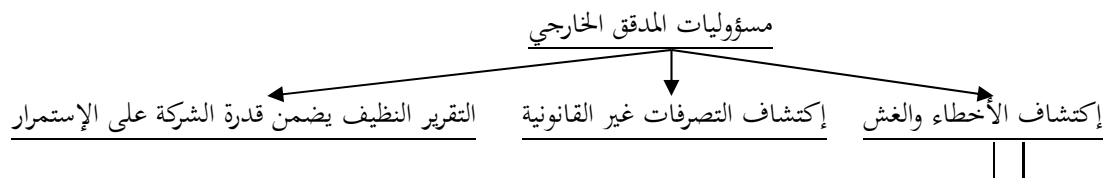
الفئة الرابعة: فئة الشركات التي تكون معرضة للفشل وبشكل كبير لمخاطر الإفلاس حيث أن قيمة z تكون تساوي (-5) أو أقل من 5.

الفئة الخامسة: فئة الشركات التي تكون معرضة وبشكل كبير لمخاطر الإفلاس حيث أن قيمة z فيها أقل من (-5).

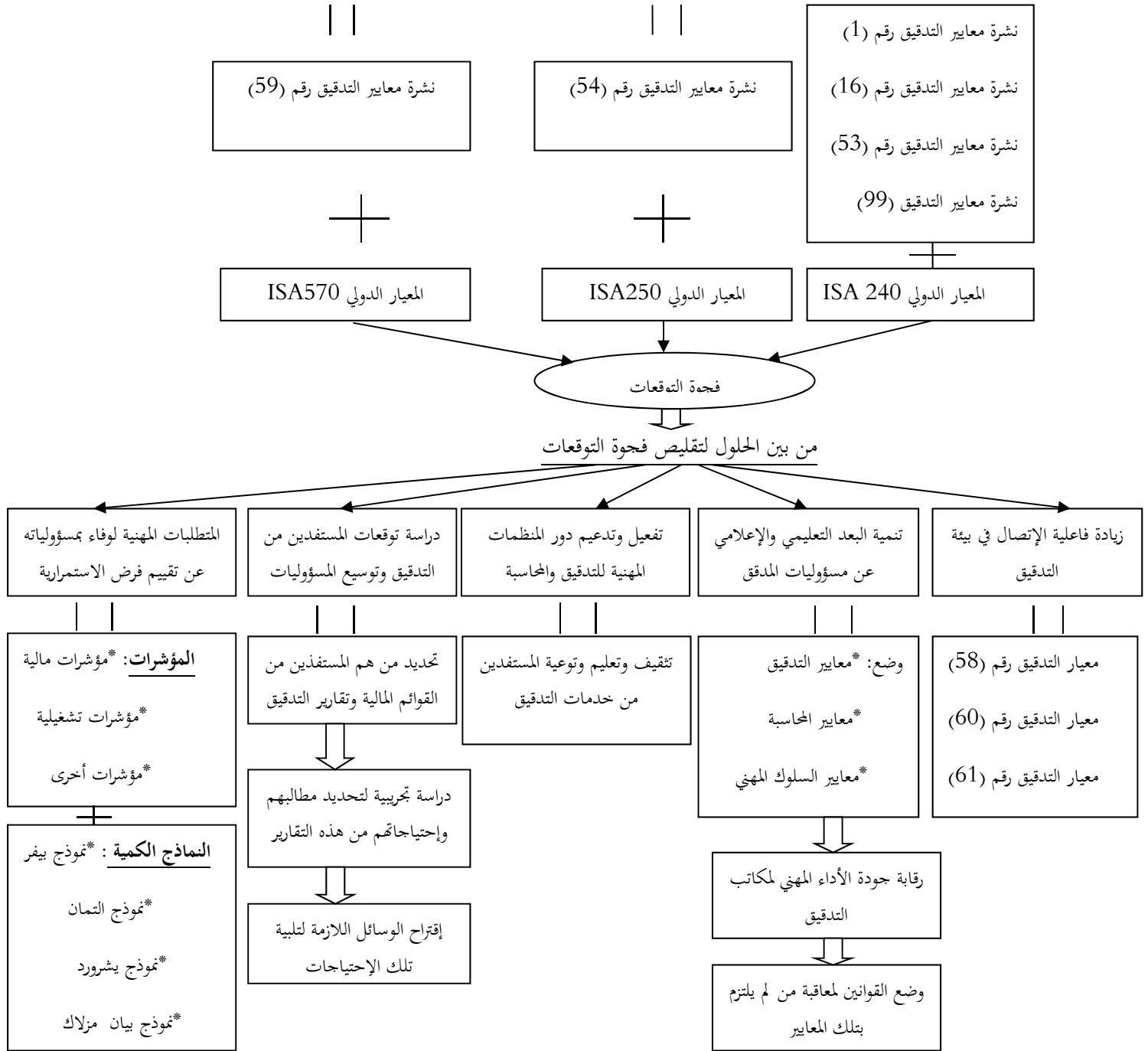
2-4- نموذج بيان ومزلاك (Bian, Mazlack 2003):¹ تم التوصل إلى هذا النموذج من خلال الدراسة التي أجريت على قطاعي الاتصالات والكمبيوتر في الصين، وذلك بإستخدام 24 نسبة مالية من أصل 56 نسبة مالية وتم تحليل البيانات المالية المستخرجة من قوائم الشركات بإستخدام التحليل اللوجستي ، وتم التوصل إلى ستة نسب مالية يمكن إستخدامها للتنبؤ بفشل الشركات وهي:

- 1- نسبة التداول.
- 2- صافي الدخل إلى إجمالي الأصول.
- 3- التدفق النقدي إلى إجمالي الديون.
- 4- المبيعات إلى إجمالي الأصول.
- 5- صافي الدخل إلى حقوق المساهمين.
- 6- الخصوم المتداولة إلى إجمالي الديون.

الشكل رقم (III-2): المدقق الخارجي ودوره في تضيق فجوة التوقعات



¹علي شاهين وجهاد مطر، "نموذج مقترح للتنبؤ بتعثر المنشآت المصرفية العاملة في فلسطين -دراسة تطبيقية-"، مجلة للأبحاث (العلوم الإنسانية)، جامعة النجاح نابلس، فلسطين، المجلد 25، العدد 4، 2011، ص 855.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات المبحث الأول

المبحث الثاني: دور المدقق الخارجي في تخفيض عدم تماثل المعلومات

إن الطلب على التدقيق الخارجي ينشأ من خلال الدور الرقابي الذي يؤيه في العلاقة القائمة بين الإدارة وحملة الأسهم (الملاك). ومن منظور نظرية الوكالة، فإن حملة الأسهم يعينون الإدارة لأداء خدمة ما لمصلحتهم، مع تفويض بعض سلطات إتخاذ القرارات للإدارة. وعندما تتعارض مصالح حملة الأسهم مع

مصالح الإدارة، فإن الإدارة لا تعمل لتعظيم مصالح حملة الأسهم. ولتجنب أو التقليل حدة تضارب المصالح بين حملة الأسهم والإدارة، يلجأ حملة الأسهم إلى التدقيق الخارجي.

ويعتبر تدقيق القوائم المالية وسيلة رقابية تسهم في تقليل عدم تماثل المعلومات وتحمي مصالح حملة الأسهم، وعلى وجه الخصوص حملة الأسهم والمستثمرين المحتملين، من خلال تقديم التأكيدات المعقولة بأن القوائم المالية التي أعدها الإدارة خالية من أي أخطاء أو مخالفات جوهرية.¹

المطلب الأول: مشكلة عدم تماثل المعلومات

نظرا للموقع الذي يتواجدون فيه المسكرون، فإنهم بإمكانهم الحصول على معلومات حول مشاريع الشركة دون حملة الأسهم. وحرصا على السلطة وعلى الموقع، تحاول الفئة القائمة على الإدارة والتسيير إحتكار بعض المعلومات ولا تصدر إلا المعلومات التي تخدم مصلحتها (كنشر معلومات حول جودة التسيير)، وهذا ما يحول دون الإطلاع الأطراف الأخرى على الصورة الكاملة والحقيقية عن الشركة. وهذا ما يدعى بعدم تماثل المعلومات. ومن هنا يمكن القول بأن عدم تماثل المعلومات قد ينتج عن إصدار معلومات من جهة معينة نحو عدة أطراف أخرى ولكن لا تفهم بنفس الأسلوب، حيث يكون هذا الغموض أو الخطأ في الفهم مقصودا من قبل جهة إصدار المعلومة.²

كما يقصد بعدم تماثل المعلومات إختلاف في كمية ونوعية المعلومات المتاحة لكل من حملة الأسهم والمسكرون وذلك بسبب محدودية قدرة حملة الأسهم في الحصول على المعلومات إلا بالقدر الذي تفصح عنه الإدارة مما يجعلهم أقل معرفة بأحوال ومستقبل الشركة.

ويؤدي عدم تماثل المعلومات إلى تعقيد مشكلة الوكالة في إتجاهين أساسيين³:

الإتجاه الأول: صعوبة مراقبة حملة الأسهم لأنشطة وفعاليات المسكرين مما يضطرهم إلى الإستعانة بوسائل رقابية إضافية من شأنها أن تزيد من تكلفة الوكالة.

¹ سمير كامل محمد عيسى، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 45، جويلية 2008، ص 4.

² عبد الوهاب دادن، "الجدل القائم حول هياكل تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مجلة الباحث، العدد 7، 2009-2010، ص 319.

³ مؤيد محمد علي الفضل، مرجع سابق، ص 112.

الاتجاه الثاني: فيتمثل في السلوك الأخلاقي للمديرين والذي من أهم تداعياته عدم أداء المسيرين لواجباتهم المناطة بهم والإنفاق التبذيري، وكذلك الإختيار العكسي الذي يشير إلى تصرفات غير الرشيدة لحملة الأسهم بسبب الإختيار غير الكفء للمسيرين مما يترتب عليه عدم إستثمار الموارد المتاحة بالشكل الذي يحقق نواتج إيجابية ويعظم من ثروة حملة الأسهم.

ويأخذ عدم تماثل المعلومات أحد الصورتين هما¹:

1- المخاطر الأخلاقية: يتعلق الخطر الأخلاقي بسلوك الفرد ونيته في إتمام العقد إذ هناك من يطلق عليه بالخطر المعنوي، وهو المشكل الذي غالبا ما يظهر بعد إبرام العقد إذ يتعلق ببعض التصرفات السلبية للأفراد والتي قد يكون لها عدة تأثيرات كما أن هذه التصرفات قد لا تكون مراقبة من طرف حملة الأسهم وهو ما يفتح المجال أمام الإنتهازية؛ ومنه يمكن أن نحدد وضعين:

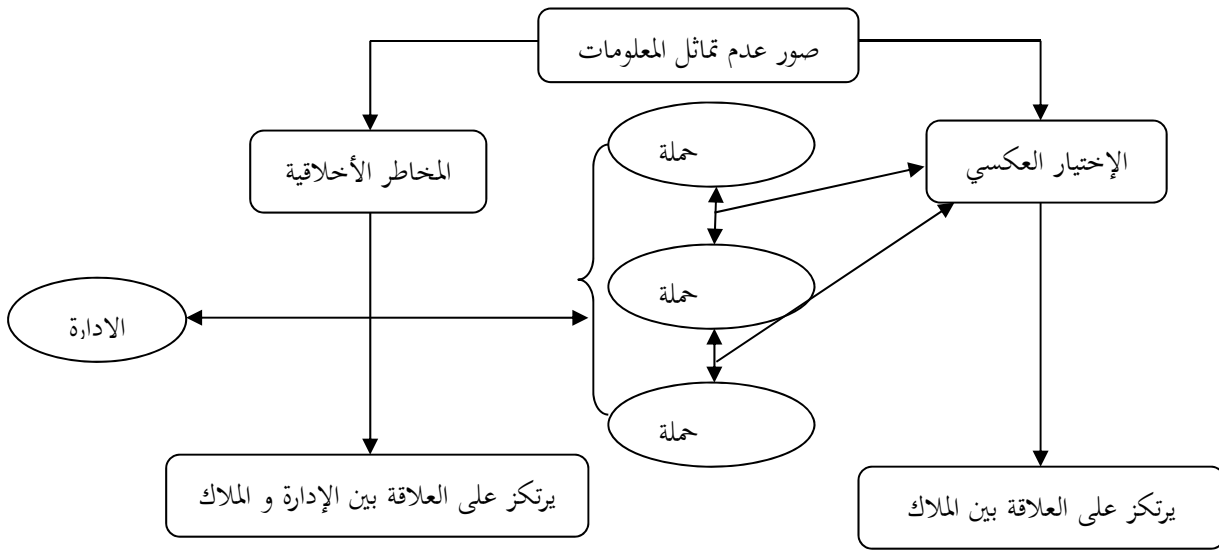
* الحالة الإنتهازية أين يستغل المسير جهل حملة الأسهم لبعض المعلومات فيعمل على تحقيق مصلحته الشخصية.

* الحالة التي لا يمكن لحملة الأسهم متابعة تصرفات المسير رغم علمه بها وذلك لعدم معرفة الظروف التي يعمل فيها.

2- الإختيار العكسي (الإختيار السلبي): يعني تصرف غير رشيد يولد سوء إختيار من أصحاب الأسهم في إختيارهم لوكلائهم في الإدارة أو للشركة أو في إختيار مورديهم مما ينتج عنه عدم الكفاءة في إستثمار الموارد المتاحة في تحقيقها لنتائج إيجابية وتعظيم ثروة حملة الأسهم؛ وقد تكون هذه العلاقة بين الشركة بإعتبارها مشتريا وبين المورد بإعتباره بائعا، فإن قصّرت الشركة في متابعة السلعة التي تود الحصول عليها فإنه يمكن للمورد المبالغة في تسعيره لسلعته، وبالتالي فإن الشركة ستفقد ثقتها في المورد الذي يسعى لتحقيق مصلحته، وبإعتبار أن الشركة ستعمل على إختيار المورد ذو السعر الأقل فإنه سيستحيل على موردي السلع ذات الجودة بيعها بسعرها المرتفع.

¹ إيلياس بن ساسي وخيرة الصغيرة كماسي، "آليات الحوكمة ودورها في الحد من التأثيرات السلبية لعدم تماثل المعلومات"، ملتقى جامعة ورقلة.

الشكل رقم (III-3): صور عدم تماثل المعلومات



المصدر: عرفات حمدي عبد النعيم، "دور تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في سوق المال المصري"، المؤتمر الدولي الأول: "تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري"، يومي 7-8 أبريل 2013، جامعة بني سويف، مصر، ص 09.

ويظهر تأثير عدم تماثل المعلومات على تكلفة الوكالة بشكل جلي عندما يحاول المسيرين التأثير على أسعار أسهم الشركة في السوق المالي بإتجاه تقييمها بأكثر من حقيقتها، وذلك إما عن طريق تدخل المسيرين بتحميل المعلومات من خلال ما يعرف بإدارة الأرباح أو عن طريق تسريب بعض المعلومات والذي سرعان ما يكتشفه المتعاملين بالسوق فتكون ردود فعلهم العكسي نحوه سلبية للغاية على أسعار أسهم الشركة، مما يؤدي إلى تحقيق حملة الأسهم خسائر رأسمالية، وفي أغلب الأحيان تفوق العوائد المتوقعة من جراء تلك الممارسات اللاأخلاقية للمسيرين. وقد أوضح جينس في مقابلته الموسومة "تكلفة الوكالة للأسهم المقيمة بأكثر من قيمتها والوضع المالي للشركة" حينما بين فيها أن عدم قدرة المتعاملين في السوق المالي من الحصول على المعلومات الكافية لترشيد قراراتهم الإستثمارية وذلك إما بسبب محدودية المعلومات المعلن عنها في التقارير المالية أو بسبب لجوء المسيرين إلى أساليب تمهيد الدخل أو التأثير على كفاية الإفصاح المحاسبي، سيؤدي في الغالب إلى زيادة تكلفة الوكالة متمثلة في الخسائر الرأسمالية التي ستلحق بحملة الأسهم بفعل الإستجابة العكسية لأسعار الأسهم في السوق المالي لتلك المعلومات وقد أيد هذا كل من Pantzalis and Jung في مقالتهما التي كانت بعنوان "تكلفة الوكالة والأسباب الكامنة وراء

حالات التعقيد: عدم تماثل المعلومات مقابل تضارب المصالح" حينما كشفت أهمية متغير عدم تماثل المعلومات في نشوء تكلفة الوكالة.¹

المطلب الثاني: خصائص جودة المعلومات المحاسبية

الفرع الأول: تعريف جودة المعلومات المحاسبية

تعرف المعلومات المحاسبية بأنها: "مخرجات النظام المحاسبي الناتجة عن معالجة البيانات المحاسبية فالغرض الرئيسي من هذه المعالجة هو توفير المعلومات المفيدة لإتخاذ القرارات، والمنتج النهائي للمعلومة يتجسد في القرار الذي يتم التوصل إليه بإستخدام المعلومة. فالمعلومات تمثل ببساطة الوسائل التي تستخدم لقياس وتوصيل الأحداث الإقتصادية والمالية."²

يعتبر مفهوم جودة المعلومات المحاسبية من المفاهيم المعاصرة التي تهتم بها مختلف الجامعات العلمية والمهنية وذلك لما له من أهمية عند إعداد القوائم المالية وتحقيق متطلبات الإفصاح اللازمة في تلك القوائم بما يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية، ولعل هذه الأهمية هي ما دفعت بمجلس المعايير المحاسبية المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (FASB) إلى إصدار البيان رقم (2) سنة 1980 "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"، والتي تمثل المدخل الضروري لتأصيل وتطوير المفاهيم المحاسبية اللازمة لوضع مجموعة من المعايير التي يمكن الإعتماد عليها عالميا في إعداد القوائم والتقارير المالية وخدمة متخذي القرارات والمستفيدين منها.³

كما تعني جودة المعلومات المحاسبية مصداقية المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من إستخدامها.⁴

¹ مؤيد محمد علي الفضل، مرجع سابق، ص 112-113.

² روبرت ميحر، جان وليامز، سوزان هكا ومارك بتير: "الحاسبة أساس لقرارات الأعمال"، ترجمة: مكرم عبد المسيح ومحمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، السعودية، 2006، ص 15.

³ عطا الله وارد خليل ومحمد عبد الفتاح العشماوي، "الحوكمة المؤسسية - المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة"، مرجع سابق، ص 105.

⁴ محمد خليل، "دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد 2، 2003، ص 19.

الفرع الثاني: خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

لكي تكون المعلومات مفيدة لابد أن تتسم بمجموعة من الخصائص النوعية، تتمثل في:

1- الخصائص النوعية المتعلقة بالمعلومة بحد ذاتها: وهذه الخصائص بدورها يمكن تقسيمها إلى:

1-1- خصائص أساسية: وتتمثل في:

1-1-1- الملائمة: عرف (FASB) الملائمة بأنها¹: "المعلومات القادرة على إحداث تغيير في إتجاه القرار، وذلك من خلال زيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر وإستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية تسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية صنع وإتخاذ قرار أدق وأكفاً مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة".

كما تعرف بأنها: "قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات وبمعنى أخرى، هي قدرة المعلومات في إيجاد فرق في إتخاذ القرار".²

مما سبق حتى تكون المعلومة ملائمة عليها أن تتوفر على الخصائص التالية³:

التوقيت الملائم: أي وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب. إذ أنه كلما زادت سرعة توصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها كان الإحتمال كبيراً في التأثير في قراراتهم المتنوعة. وكلما زاد التأخير في توصيل المعلومات كانت الثقة أكبر بأن المعلومات لا تعتبر ملائمة. ويمكن التضحية بشيء من الدقة لصالح التوقيت المناسب، لأن عملية إتخاذ القرار تكون دائماً محددة بفترة معينة. لذلك فإن المعلومات الملائمة، هي تلك التي تتوافر في الوقت المناسب، ولو كان ذلك على حساب الثقة في عملية القياس، أو مدى التأكد من صحة المعلومات الناتجة.

¹ كمال عبد العزيز النقيب، "مقدمة في نظرية المحاسبة"، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص 293.

² عباس مهدي الشيوازي، "نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، الطبعة الأولى، 1990، ص 195.

³ أحمد عبد الرحمن المخادمة، "أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في إتخاذ القرارات الإستثمارية - دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية -"، مجلة المنارة، جامعة مؤتة، الأردن، العدد 2، 2007، ص 266-267.

القدرة على التنبؤ: وتعني إحتواء المعلومات على قدرة تنبئية، وبالتالي تمكين مستخدمي المعلومات من تقدير المستقبل وتكوين صورة احتمالية (تقديرية) عنه. فالمعلومة الجيدة هي التي تمكن المستخدم من تكوين التوقعات عن النتائج المستقبلية وتحسين إمكانياته وقدراته في هذا المجال.

القدرة على إعادة التقييم: ويقصد بذلك إحتواء المعلومات على خاصية تمكن مستخدميها من التقييم الإرتدادي أو التغذية العكسية من خلال المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات والتي تسهم في تحسين وتطوير نوعية مخرجات (معلومات) النظام وقدرته على التكيف في الظروف البيئية المتغيرة باستمرار. لذا يمكن القول إن المعلومات الملائمة هي التي تمكن متخذ القرار من تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير فيها وتقييم نتائج القرارات السابقة.

1-1-2- الموثوقية (الإعتمادية): موثوقية المعلومات تقدر بمقدار المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية الخالية من الأخطاء والتحيز في العرض والتصور الصادق للأحداث والعمليات الإقتصادية، وتمثل خاصية الموثوقية في المعلومات ضرورة ملحة للأفراد الذين لا تتوافر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات القوائم المالية وإختيار المعلومة المفيدة لهم.¹

كما تعني قدرة المعلومات على التعبير عن فحوى الأهداف أو العمليات الإقتصادية وبالشكل الذي يمكن المستخدم من الإعتماد عليها في بناء نماذج قراراتها المختلفة، أي خاصية الموثوقية، إنما تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الإعتماد عليها.² ولتتسم المعلومة بهذه الخاصية لابد أن تتوفر على العناصر التالية³:

الصدق في التعبير: يقصد بالصدق هو وجود تطابق بين المعلومات وبين الأحداث المراد التقرير عنها، والعبرة هنا بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل. بمعنى آخر تمثل المعلومات ما حدث فعلاً. وتتطلب خاصية الصدق في التعبير تجنب نوعين من أنواع التحيز:

* تحيز في عملية القياس: كما هو الحال عند تطبيق منهج التكلفة التاريخية أساساً لقياس الأحداث الإقتصادية، فهذا القياس يظهر تحيزاً لصالح الإدارة إتجاه المساهمين والمستثمرين؛

¹ مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح مطارنة، "تحليل القوائم المالية"، دار الميسرة، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص 18.

² ريمة مناع ولعراية مولود، "أثر جودة المعلومة المالية والإقتصادية على إستقرار النظام المالي"، مجلة دراسات إقتصادية، العدد 1، 2014، ص 222.

³ رضوان حلوة حنان، "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير - دراسة معمقة في نظرية المحاسبة-"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2002، ص 205-211.

* تحيز من قبل القائم بعملية القياس: قد يكون القائم بالقياس إما مقصودا كما في حالة الأمانة أو غير مقصود كما في حالة نقص المعرفة.

الحياد: حيادية المعلومات يقصد بها تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية؛ بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين. إذن المعلومات المتحيزة، لا يمكن إعتبارها معلومات آمنة، ولا يمكن الوثوق بها أو الإعتماد عليها كأساس لعملية إتخاذ القرارات¹.

كما يقصد بالحياد عدم إختيار معلومات بشكل ينتج عنه معلومات تفضل جهة أو أطراف معينة من الأطراف المعنية والمهتمة بالمعلومة على حساب جهات أخرى².

1-1-3- القابلية للتحقق: تعني القابلية للتحقق وجود جودة عالية من الإتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي، الذين يستخدمون نفس طرق القياس، فإنهم يتوصلون إلى نفس النتائج، فإذا وصلت الأطراف الخارجية (المدققون الخارجيون) إلى نفس النتائج، هذا يعني أن المعلومات قابلة للقياس ويمكن الإعتماد عليها، وهنا نقول أن المعلومات تتمتع بخاصية الموثوقية.

يمكن القول أن الإهتمام بدرجة عالية من الموثوقية يمكن أن يكون على حساب الملائمة في المعلومة وفي هذه الحالة يمكن أن تكون المعلومات غير مفيدة أو مظللة، لذا يجب الموازنة بين هاتين الخاصيتين.

1-2- خصائص فرعية: ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1-2-1- القابلية للمقارنة: تعني قدرة المستخدمين على إعطاء معلومات تسمح بإجراء المقارنة بين الشركات العاملة في نفس النشاط، مما يمكن من تحديد المركز المالي ووضعية الشركة ويزيد من فائدة المعلومات³، كما يجب أن يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمشاريع المختلفة من أجل التقييم النسبي لمراكزها المالية، والأداء والتغيرات في المركز المالي، ومن هنا فإن عملية القياس وعرض الأثر المالي للعمليات

¹ أحمد عبد الرحمن مخادمة، مرجع سابق، ص 268-269.

² عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 222.

³ رضوان حلوة حنان وآخرون، "أسس المحاسبة المالية"، دار الحامد للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2004، ص 33.

المالية المتشابكة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت على مرور الزمن ضمن الشركة وبطريقة متماثلة في كل الشركات.

وهذه الخاصية تتضمن عنصر مهم وهو إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية، وأي تغيير في هذه السياسات وآثار هذا التغيير، ويجب أن يتمكن المستخدمون من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في الشركة للعمليات المالية المشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين الشركات المختلفة، فالإمتثال للمعايير المحاسبية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة.¹

كما عرفها النظام المحاسبي المالي (SCF) على أنها: "نوعية المعلومة لما يتم إعدادها وعرضها في ظل إحترام إستمرارية الطرق وتسمح لمستخدميها بإجراء مقارنات معتبرة في الزمن وبين الشركات."²

وحسب المادة 29 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، لكي تكون المعلومة قابلة للمقارنة عليها أن تتضمن النقاط التالية:

- * توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.
- * يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية المالية، جدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة إشارة إلى المبالغ المتعلقة بالقسم الموافق له في كل سنة مالية.
- * يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي.
- * عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العديدة من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.

¹ بن فرج زونية، "المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق"، أطروحة دكتوراه، علوم إقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2013-2014، ص 35.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية 47، القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

* إذا كان غير ممكن إجراء مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر، فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.

1-2-2-الأهمية النسبية: هي مقدار الحذف أو التحريف في المعلومات التي من شأنها أن يؤثر على حكم أو قرار الشخص الرشيد (المعقول) الذي يعتمد على هذه المعلومات¹، وتعتمد هذه الخاصية على حجم البند أو الخطأ المقدّر ضمن الظروف الخاصة التي تؤدي إلى الحذف أو التحريف، وعليه فإن هذه الخاصية تضع حداً، إذ يجب على المعلومات أن تتصف بها لكي تكون مفيدة.²

1-2-3-الثبات: عندما تطبق الشركة نفس المعالجة لنفس الحدث من فترة إلى أخرى فإنها تعتبر ثابتة في استخدامها للمعايير المحاسبية ولا يعني ذلك أن الشركة لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية معينة إلى أخرى، حيث يمكنها التغيير في طرق المحاسبية إذا أثبتنا أفضليتها في هذه الحالة يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر التغيير المحاسبي في التقارير المالية وخاصة في الفترات التي حدث فيها التغيير.

وعند حدوث تغيير في الظروف أو المبادئ المحاسبية المستخدمة يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغيير المحاسبي ومبرر وإجرائه وذلك بالقوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغيير، كما يجب على المدقق الخارجي الإشارة إليه في فقرة توضيحية لتقرير المدقق. حيث تقوم هذه الفقرة بتحديد طبيعة التغيير وإرشاد مستخدمي القوائم المالية.³

1-2-4- التمثيل الصادق: لتكون المعلومات موثوقة يجب أن تمثل العمليات المالية بصدق والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها بشكل معقول، وبالتالي على سبيل المثال، يجب أن تمثل الميزانية المالية بكل صدق كافة العمليات المالية والأحداث الأخرى التي ينشأ عنها أصول والتزامات وحقوق ملكية للشركة بتاريخ إنشاء الإبلاغ المالي وفقاً لمقاييس الإفصاح.

¹ منصور أحمد البديوي وآخرون، "دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية الحديثة-المعاصرة-الإحصائية-الأهمية النسبية-مخاطر المراجعة - الإجراءات التحليلية-التقديرات المحاسبية-المعلومات المستقبلية-فجوة التوقعات-المراجعة البيئية-مراجعة الأنظمة الإلكترونية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010-2011، ص 57.

² بن فرج زينة، مرجع سابق، ص 33.

³ هوام جمعة ولعشوري نوال، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، الملتقى الوطني بعنوان: "الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)"، جامعة أم البواقي، يومي 7-8 ديسمبر 2010، ص 16-17.

1-2-5- الجوهـر فوق الشـكل: لكي تمثل المعلومات المعروضة العمليات المالية والأحداث الأخرى تمثيلاً صادقاً؛ والتي من المفترض أنها تمثلها، وعندما يختلف الجوهر الإقتصادي للعملية عن شكلها القانوني، فإن صفة الجوهر فوق الشكل تتطلب أن تتم المحاسبة والإبلاغ عن جوهر العملية وآثارها، وليس لشكلها القانوني وحسب.¹

2- الخصائص النوعية المتعلقة بالمستخدمين²:

إن مستوى جودة المعلومات المحاسبية والإستفادة منها لا يعتمد فقط على الخصائص النوعية الأساسية والفرعية، بل يعتمد أيضا على خصائص تتعلق بالمستفيد منها أو متخذي القرار نفسه في المعرفة المتعلقة بمضمون القوائم المالية ذات الغرض العام، ويؤثر بشكل مباشر على مستوى الإفصاح.

وإعتامادا على ما سبق يمكن ذكر نوعين من المستخدمين النوع الأول المستخدم العادي (المستثمر العادي) والمستخدم الخفيف (المستثمر الخفيف).

2-1- المستثمر العادي: حتى بداية الثلاثينات من القرن العشرين، كانت المعلومة توجه أساسا لخدمة الإدارة والدائنين، لكن بعد الأزمة الإقتصادية الكبرى (1929-1933) تحول التوجه المعلوماتي للكشوف المالية إلى المساهمين والمستثمرين، ولقد جاءت الضغوط لهذا التحول من القطاع المالي والبورصات المالية و ليس المحاسبين، فأهم خاصية تتعلق بمستعمل القوائم المالية القابلية للفهم.

المستثمر هو عادة ما يكون من جمهور المساهمين، الذي لا تتوفر لديهم القدرة في التحكم على كفاية الشركة التي يقبل على الإستثمار أمواله فيها، ولا يتمتع بثقافة محاسبية وتحليلية وإقتصادية كافية، فهو يعتمد في إتخاذ قراراته على رأي مدقق خارجي حول المركز المالي للشركة.

فالإفصاح الموجه إلى المستثمر العادي يسمى الإفصاح التقليدي أو الوقائي، الذي يهدف إلى حماية المستثمر العادي ذي القدرة المحدودة في إستخدام المعلومات، المتضمنة في القوائم المالية التقليدية ومع الزمن

¹ معتز أمين السعيد ومحمد سليم العيسى، "إنعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الإستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي"، المؤتمر الثاني لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية تحت عنوان " القضايا الملحة للإقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة"، المنعقد الفترة من 14 - 15 نيسان 2009، ص 10.

² نوي الحاج، "مقاربة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري"، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد 9، 2013، ص 38.

أضيفت لها ملاحظات حول السياسات المحاسبية المتبعة في تقييم الأصول الثابتة وتحديد الإهلاكات، وطريقة تقييم المخزونات، عدد الأسهم المصدرة.

2-2- المستثمر الحصيف: ظهر هذا المفهوم في أواخر الستينات من القرن العشرين، عندما تم التركيز على فائدة المعلومات المحاسبية أي جودة المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات. فهذا المستثمر يتمتع بإستيعاب جيد وفهم ومعرفة مسبقة، وله القدرة في إستخدام وتحليل المعلومات المحاسبية وهو متخصص أو محلل مالي يتابع التطورات المالية والإقتصادية ويوازن بين البدائل.

في هذه الحالة الإفصاح الموجه هو إفصاح إعلامي، يتضمن كل ما يقدمه الإفصاح التقليدي ويضاف إليه جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملحق، تقرير المدقق الخارجي، تقرير الإدارة.

المطلب الثالث: دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة والمصدقية في المعلومات المحاسبية
يلعب المدقق الخارجي دور مهم وفعال من خلال الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وما ينتج عنها من مخاطر جوهرية، وذلك بإضفاء الثقة والمصدقية على المعلومات المحاسبية وتجعلها أكثر جودة وفائدة لمستخدميها، من خلال قيامه بإبداء رأيه في صدق وعدالة القوائم المالية، التي تعدها الشركة من خلال تقريره المدعم بالقوائم المالية.

الفرع الأول: الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

ولتحقيق جودة المعلومات المحاسبية يتأكد المدقق الخارجي من مدى إعتداد الشركة على أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات ، ويمكن توضيحها فيما يلي¹:

1- الإفصاح في صلب القوائم المالية: حيث وضع المعيار IAS 1 كل ما يتعلق بإعداد القوائم المالية من مبادئ محاسبية وقواعد وطرق العرض وذلك لضمان قابلية مقارنتها، ولكي تكون ذات جودة عالية يجب على المعلومات المقدمة في القوائم المالية تكون ملائمة وذات مصداقية وثقة، والقوائم المالية التي يجب

¹ صديقي مسعود وصديقي فؤاد، "إنعكاسات النظام المحاسبي المالي (SCF) على سياسات الإفصاح في الجزائر"، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 5-6 ماي 2013، ص 5-6.

على الشركة إعدادها هي الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تغير الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة وملحق¹.

2- إستخدام المصطلحات والعرض المفصل: إن أهمية إستخدام المصطلحات وبعض التفاصيل تكمن في المساعدة على الوصف الصحيح لبنود القوائم المالية من أجل تسهيل وتقليل الغموض في المعلومات، كما أن للإختصار في بعض البنود أهمية بالغة تكمن في تحديد المعنى بدقة وتجنب التضليل، وتبقى ضرورة الإختصار أو التفصيل في البنود إلى الإختيار الأنسب للعرض.

3- الإفصاح عن الملاحظات والإيضاحات: لقد تطور حجم وجود الملاحظات والإيضاحات في التقارير السنوية، نتيجة لأهميتها في التفسير والشرح البنود الغامضة وضرورتها لضمان أفضل لتلك المعلومات، ويجب تجنب التكرار في الشروحات وكذا عدم الإفراط في إستخدام الملاحظات والإيضاحات.

4- إستخدام الجداول والملاحق الإضافية: إن تقديم جداول بشكل مستقل عن القوائم المالية الأساسية سببه أن المعلومات التي تتضمنها أقل أهمية من المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولكنها تساعد في تسهيل الفهم لتلك القوائم المالية. كما أن إستخدام الملاحق الإضافية يكون من أجل معلومات إضافية مكملة ومهمة لفهم، وهذه الملاحق تكون فيها الحرية في التركيب والشكل والمحتويات. ويشمل الملحق المعلومات التالية²:

* القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

* مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية المالية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.

* المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يشمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيرتها.

¹ محمد أبو نصار وجمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي"، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 20.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 23 رجب سنة 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008، يحدد قوائم التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، الفصل 8، ص 38.

* المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة صادقة.

الفرع الثاني: معايير جودة المعلومات المحاسبية

باعتبار أن التدقيق الخارجي كأحد آليات الحوكمة والذي يهدف إلى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، ومنه نستنتج أن هناك علاقة متكاملة ومتبادلة تتصف بالتغذية العكسية، ومن أهم المعايير التي تحدد جودة المعلومات المحاسبية مايلي¹:

1- معايير قانونية: التي يتم من خلالها سن التشريعات والقوانين التي تتعلق بتنظيم عمل الشركات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في الشركة²، وذلك بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات الإفصاح الكافي عن أداؤها.

2- معايير رقابية: تعتبر الرقابة ركيزة مهمة بالنسبة لكل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل الأجهزة الرقابية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بواسطة المدقق الخارجي للتأكد من سياساتها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

وعليه يمكن القول أن المعايير الرقابية تهتم بتدعيم مبادئ حوكمة الشركات وذلك من خلال فحص وتقييم السياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل تحديد أدوار ومسؤوليات المدقق الخارجي للوصول إلى كفاءة الشركة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية.

¹ هوام جمعة ولعشوري نوال، مرجع سابق، ص 18-19.

² فاطمة الزهراء رقايقية، "مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية-"، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 1، 2014، ص 55.

3- **معايير مهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والتدقيق لضبط أداء العملية المحاسبية، مما ينتج عليه ضبط الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية¹، وهذا ما نتج عنه ظهور مفهوم مساءلة الإدارة من قبل المساهمين للإطمئنان على إستثماراتهم.

مما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع التدقيق الخارجي وذلك بما يتطلبه من إفصاح وشفافية عن المعلومات، مما ينتج عنه تقارير تتمتع بالنزاهة والأمانة. ويدعم عملية التواصل والتعاون بين المساهمين والإدارة وبالتالي نجاح الشركة.

4- **معايير فنية:** إن مفهوم جودة المعلومات تتحقق بتوفر معايير فنية التي تنعكس على جودة التقارير المالية مما يزيد من ثقة أطراف الحوكمة فيها.

وعليه يمكن القول أن وجود معايير لضبط جودة القوائم المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحوكمة من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات وتحفظ حقوق المساهمين، وكذلك بيان أهمية المدقق الخارجي مع وجود نظام رقابي يظهر الحاجة للمساءلة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة الشركة. ولذلك فإن مهنة التدقيق ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمبادئ الحوكمة، حيث يعتبر التدقيق الخارجي من أكثر المجالات العلمية والعملية تأثراً بمبادئ حوكمة الشركات، كما أن مبادئ الحوكمة تلعب دوراً كبيراً في مجال تطوير مهنة التدقيق من خلال إصدار التشريعات والقوانين التي تحكم عملية الإشراف والرقابة².

الفرع الثالث: دور تقرير المدقق الخارجي في التقليل من عدم تماثل المعلومات

بسبب الفضائح المالية الخطيرة التي أدت إلى زوال بعض الشركات³، نتيجة غياب جودة المعلومات، مما دفع الهيئات الرقابية إلى فرض مجموعة من التقارير تهدف إلى توصيل المعلومات لمختلف الأطراف التي لها علاقة بالشركة.

¹فاطمة الزهراء رقايقية، مرجع سابق، ص 55.

²هوام جمعة ولعشوري نوال، مرجع سابق، ص 19.

³France Guiramand et Alain Héraud, « Droit des sociétés –Manuel et Applications– », Editions Francis Lefebvre, DUNOD, 2015-2016, p 106.

يقوم المدقق الخارجي بفحص المعلومات الوارد في تقرير الميسيرين، وهذا حسب المادة 23-1 من القانون 10-01¹ نصت على مايلي: "يضطلع المدقق الخارجي بالمهام التالية:

يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه الميسرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الأسهم..."، كما تطرقت المادة 715 مكرر 4-2 من القانون التجاري الجزائري² إلى هذا الموضوع بقولها: "...كما يدققون في صحة المعلومات في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين...".

وعليه فإن على المدقق الخارجي فحص المعلومات الواردة في تقارير الميسرين وذلك لتفادي إعطاء أية معلومة خاطئة للمساهمين، كما ألزم المشرع الجزائري ميسري الشركة على وضع تقارير التسيير تحت تصرف المدقق الخارجي وذلك لمدة أربعة أشهر على الأكثر قبل إقفال السنة المالية وهذا حسب المادة 716 من القانون التجاري الجزائري.

كما أن هناك مهام أخرى تقع على عاتق المدقق الخارجي لتخفيض عدم تماثل المعلومات نذكر منها:

1- مهام تتعلق بإعلام حملة الأسهم: يلتزم المدقق الخارجي بإعلام حملة الأسهم بعض الأمور التي تتعلق بـ:

الإنفاقيات المبرمة بين الشركة وأحد ميسريها: تشكل هذه الإنفاقيات خطرا إذا أستغل الميسر الشركة لأهدافه الخاصة أو إلحاق الأضرار بها، هنا على المدقق الخارجي إعلام حملة الأسهم وذلك من أجل التحقق من أن هذه الإنفاقية تستوفي الشروط القانونية المنصوص عليها ومدى ملائمتها للأهداف المسطرة من قبل الشركة وإعلامهم بظروف إبرامها. إلا أن هناك إنفاقيات تتطلب ترخيص لإبرامها حسب المشرع الجزائري.

تعديل تقديم الحسابات أو طرق التقييم: تطرقت المادة 715 مكرر 10-2 من القانون التجاري الجزائري إلى هذه النقطة بقولها: "يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب

¹ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

² الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر سنة 1975 الذي يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم.

الحالة بما يلي: 2.....- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق."

يمكن القول أن هذه التصحيحات تكون بمقارنة نتائج السنة المالية بنتائج السنة المالية السابقة المصادق عليها، عن طريق ترخيص الجمعية العامة بتعديلها.

2- مهمة الكشف عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة أثناء المراقبة: على المدقق الخارجي إعلام الجمعية العامة بالأخطاء والمخالفات التي لاحظوها أثناء ممارستهم لمهامهم وذلك في أقرب إنعقاد لها. علاوة على ذلك عليهم إطلاع وكيل الجمهورية بذلك. كما ألزم المشرع المدقق الخارجي بإحترام سر المهنة فيما يخص المخالفات الجوهرية التي إكتشفها، وهذا حسب ما نصت عليه المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري الجزائري.

3- إعلام المسيرين: تنص المادة 34 من القانون 10-01 على: "إعلام محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري."، كما نصت المادة 23-5 من القانون 10-01 على المدقق الخارجي أن: "يعلم المسيرين والجمعية العامة العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال الشركة أو الهيئة."

على المدقق الخارجي فحص المبالغ (كلياً أو عن طريق الإختبار) وكذلك الوثائق الضرورية للشركة ومراقبة مدى مطابقتها للمبادئ المتعارف عليها، وذلك دون التدخل في التسيير.

كما على المدقق الخارجي الإلتزام بمجموعة من المعايير لاعداد تقريره، وذلك لإطلاع جميع المستفيدين من التقرير بالمعلومات التي يمكن أن تكون بحوزة المسيرين فقط، ونذكرها فيما يلي¹:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 23 جمادي الثانية 1432 الموافق لـ 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، ص 19.

1- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية: ويشمل¹:

- يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير عام للتعبير عن رأيه بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة عليها مع ذكر السبب. يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.

- يعبر المدقق الخارجي من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على جميع المستندات والسجلات التي تضمن أن الحسابات السنوية لا تتضمن إختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية وأنها إلتزمت بتطبيق المبادئ المحاسبية في إعدادها.

- يقوم المدقق الخارجي بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للإختلالات التي إكتشفها. فنقول أن التعبير المدقق الخارجي عن رأيه مؤسسا.

- تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير المدقق الخارجي عن رأيه، كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة كذا الملحق. حيث يتم تأشير القوائم المالية المدققة من قبل المدقق الخارجي بتوقيعها بالحروف الأولى. ولا يسري رأيه، إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة.

- يؤدي المدقق الخارجي مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة وأربعون (45) يوم إبتداء من تاريخ إستلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل. كما يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الإنتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

- إذا تعلق الأمر بشركة المدقق الخارجي، يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي المدققين الخارجيين أو الشركاء أو المساهمين أو المديرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق لـ 24 جوان 2013، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، الملحق، ص 13-15.

- يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي في حالة تعدد المدققين الخارجيين الممارسين.
أما في حالة الاختلاف في الرأي بين المدققين الخارجيين المتضامين، يدلي كل مدقق خارجي برأيه ضمن التقرير المشترك.

2- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة¹

- يهدف معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة² إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي المدقق الخارجي.
- تخضع الحسابات المدعمة والتي تتمثل في تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها وحدة واحدة إلى المراقبة والمصادقة من قبل المدقق الخارجي كما بالنسبة للحسابات السنوية الفردية وكذلك يطبق المدقق الخارجي معيار التعبير عن الرأي على القوائم المالية على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.
- يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي المدقق الخارجي حول الحسابات المدمجة والحسابات المدعمة، وفق المبادئ الأساسية وكفاءات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.
- لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة المدقق الخارجي.
- يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية وتقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى إلزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.

3- معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة: ويشمل هذا المعيار على ما يلي³:

¹ القرار مؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق لـ 24 جوان 2013، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، الملحق، ص 15.
² انظر المواد من 31 الى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي.
³ القرار مؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق لـ 24 جوان 2013، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، الملحق، ص 15.

- يتعين على المدقق الخارجي تذكير المسيرين في الشركة لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الإتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص. عليه التحقق من مطابقة المعلومات مع الوثائق الأساسية التي إستخرجت منها.

- تعد إتفاقيات كل الإتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط.

- يرتبط تدخل المدقق الخارجي المتعلق بالإتفاقيات المنظمة، بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان إطلاع المساهمين والمشاركين والغير، على الوقائع والوضعيات والمعلومات التي تجدر الإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل.

- يعد التبليغ الإجباري من طرف المسير الرئيسي للشركة إلى الأجهزة في الشركة وإلى المدقق الخارجي بقائمة وموضوع الإتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية، مصدر المعلومات يمكنه عند الإقتضاء، تحديد الإتفاقيات التي يكون موضوعها غير جار ظاهريا، بالنظر إلى معرفته العامة بالشركة وأنشطتها.

- عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة والعمليات المنجزة معها، كما يمكن للمدقق الخارجي الإطلاع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنيين ويمكنه تشكيل إتفاقيات منظمة، كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقاربة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له.

- إذا تم المدقق الخارجي الشعور بخاطر في الإتفاقيات أو قام بإكتشافها، يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقرير خاص، وهي:

- عدا الإتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل،
- أسماء أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين العامين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، والمسيرين أو الشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة أو من الأشخاص المعنيين الآخرين المنصوص عليهم في القانون والأنظمة أو القوانين الأساسية،
- طبيعة وموضوع الإتفاقيات،

- ظروف إبرام الاتفاقيات، ولاسيما إلى الأسعار والرسومات وآجل الدفع الممنوحة والفوائد المشترطة وعند الإقتضاء كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام إتفاقيات تم تحليلها.
- يقدم المدقق الخارجي تقريراً خاصاً حول الإتفاقيات المنظمة، موجهها لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي تم إستدعاؤه لموافقة أو الفصل في تقريره، بحيث لا يقدم أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملائمة الإتفاقيات.
- يجب على المدقق الخارجي أن يقوم بالتذكير في تقريره الخاص، بوجود الإتفاقيات الموافق عليها سارية المفعول، وذلك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل، وإذا لم يتم إخطار المدقق الخارجي بأية إتفاقية فإنه يعد تقريراً خاصاً يشير إلى هذه الوضعية.
- يشير المدقق الخارجي في تقريره الخاص، إذا تم إكتشافه لإتفاقية غير مرخص بها¹ من طرف جهاز التسيير المؤهل، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة وعلى الجهاز التداولي المؤهل لضمان إلغائها، إلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص. وعلى المدقق الخارجي عرض التفسيرات المقدم من قبل المسيرين في الشركة.
- عندما يكتشف المدقق إتفاقية غير مرخصة أثناء أداء مهمته، فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية وبغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر بإتفاقية منظمة أو لا. في حالة ما إذا كان لا بد أن تكون الإتفاقية مرخصة عليه أن يقوم بإعلام الأشخاص المكلفين بالإدارة، ثم يقوم بإعداد تقرير خاص بذلك ويرسله إلى الجمعية العامة العادية.

4- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أجور أو عشرة (10) تعويضات²

- يعتبر الجهاز المسير المسؤول عن إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لعشرة أو خمسة أشخاص الأعلى أجراً الذي يتم تسليمه إلى المدقق الخارجي، ويتضمن هذا الكشف:

¹ علي سيد قاسم، "مراقب الحسابات: دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة"، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص 207.

² قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق لـ 24 جوان 2013، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، الملحق، ص 17.

- التعويضات الخام التي تشمل كل الإمتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكله وصفقتها، بإستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية،
- التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الشركة المعنية والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

يتأكد المدقق الخارجي من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها من قبل، ويعد على هذا الأساس التقرير الخاص بالمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها. وعليه يحق لحملة الأسهم الإطلاع على المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من قبل المدقق الخارجي وعلى الأجور المدفوعة للأشخاص الخمس أصحاب أعلى الأجور في الشركة وذلك قبل خمسة عشر (15) يوم من إنعقاد الجمعية العامة العادية.¹

ويعد المسكرون هم أصحاب أعلى الأجور في الشركة، لذا على المدقق الخارجي التأكد من إحصاء المبلغ الإجمالي وعدد الأشخاص وما إذا لديهم الحق قانونا في تقاضي أعلى الأجور وإبلاغ حملة الأسهم بكل هذه التفاصيل.

5- معيار التقرير حول الإمتيازات الخاصة والممنوحة للمستخدمين

- يفحص المدقق الخارجي جميع الإمتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الشركة المعنية بالتدقيق، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بإبداء الرأي حول الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية.
- تتمثل الإمتيازات الخاصة، النقدية أو العينية، الممنوحة لمستخدمين الشركة في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة. تعد الشركة كشفا سنويا للإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين وتتم المصافاة على المبلغ الإجمالي من قبل المدقق الخارجي إعتقادا على المعلومات المقدمة وتلك المحتمل إرتباطها خلال مهمته.
- يحصل المدقق الخارجي على أسماء المستخدمين الذين إستفادوا من الإمتيازات الخاصة عند بداية مهمة الرقابة.

¹ المادة 680-3، القانون التجاري الجزائري.

6- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة¹

- يقوم المدقق الخارجي بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح للشركة التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتمدة.

- يتم إعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، ويعرض العناصر التالية:

- النتيجة قبل الضرائب،
- الضريبة على الأرباح،
- النتيجة الصافية،
- عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال الشركة،
- النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة،
- مساهمات العمال في النتيجة.

7- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

- يطلع المدقق الخارجي في إطار مهمته، على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الشركة قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتمدة في مجمل الحسابات، وكذلك الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

- عندما تقوم الشركة بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة، ويقوم المدقق الخارجي بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الشركة للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، إستنادا للأشغال المنجزة من طرفه. يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الشركة وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

¹ قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، الملحق، ص 17.

8- معيار التقرير حول إستمرارية الإستغلال¹

- يقدر المدقق الخارجي عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة إستعمال الإتفاقية المحاسبية القاعدية حول إستمرارية الإستغلال لإعداد الحسابات، من طرف الإدارة.
- يحلل المدقق الخارجي في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الإعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية إستمرارية الإستغلال.
- يطلع المدقق الخارجي على مستوى المديرية، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على إستمرارية الإستغلال.
- عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على إستمرارية الإستغلال، فإن المدقق الخارجي يقوم ب²:
- يدرس خطط عمل الإدارة بشأن الإجراءات المستقبلية بناء على تقييمها للإستمرارية،
- يجمع أدلة تدقيق كافية وملائمة لتأكيد أو لنفي ما إذا كان يوجد أو لا يوجد شك معتبر بشأن إستمرارية الإستغلال،
- يحصل على تصريح كتابي من الإدارة فيما يتعلق بخطتها الخاصة بالاجراءات المستقبلية.
- عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف المدقق الخارجي بناء على حكمه الخاص شكاً بليغا حول إستمرارية الإستغلال، عليه التحفظ في تقريره من خلال اضافة فقرة تفسيرية بعدم وجود الافصاح الكافي حول إستمرارية الشركة³.
- عندما يلاحظ المدقق الخارجي تأخرا معتبرا أو غير إعتيادي في ضبط الحسابات السنوية يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك، وخاصة إذا كان تعيينه من قبل المحكمة.

¹ قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق لـ 24 جوان 2013، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، الملحق، ص 18.

² أحمد حلمي جمعة، "تطور معايير التدقيق والتوكيد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة: إطار الدولي لعمليات التأكد-أهداف والمبادئ-القوانين والأنظمة-الرقابة الداخلية-تقييم الإستمرارية*" عرض و تحليل"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 145-146.

³ محمود محمد عبد السلام البيومي، "المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الافصاح في القوائم المالية"، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2003، ص 245.

9- معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان

- يفحص المدقق الخارجي تحت مسؤوليته، إحترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأسمال شركة الأسهم تخصص هذه الأسهم لضمان جميع أعمال التسيير¹، كما يشير عند الإقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.

- لا يصيغ المدقق الخارجي خلاصات حول أشغاله، إلا عندما يستخرج إختلالات يجب أن يبلغها إلى الجمعية العامة والأجهزة المختصة المؤهلة، وفي حالة عدم ذكر الإختلالات يعني أن المدقق الخارجي لم يكتشفها.

- عندما يلاحظ المدقق الخارجي مخالفات مرتبطة بحياسة أسهم الضمان عليه إعلام مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة حسب الحالة، ويحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة.

- في حالة وجود مخالفة على المدقق الخارجي تقديم تقرير في أقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

- لا تطبق أحكام هذا المعيار في حالة حياسة الدولة رأس مال الشركة كلياً أو بالأغلبية، ويعفى المدقق الخارجي من تقديم تقرير².

10- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال³

- يتأكد المدقق الخارجي من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال، تشمل على ما يلي:

- مبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح،
- أسباب إقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الإكتتاب،

¹ المادة 619 (معدلة)، من القانون التجاري الجزائري.

² قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق لـ 24 جوان 2013، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، الملحق، ص 19.

³ المرجع أعلاه، ص 19.

- كفاءات تحديد سعر الإصدار.
- يتضمن تقرير المدقق الخارجي المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، على الخصوص المعلومات الآتية:
- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة،
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولا سيما حول كفاءات تثبيت سعر الإصدار و حول احترام الحق التفاضلي للإكتتاب،
- خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال.
- لا يصرح المدقق الخارجي بمدى ملائمة عملية رفع رأس المال.

11- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال¹

- يدرس المدقق الخارجي إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد على الخصوص:
- أن عملية التخفيض لا تخفض من مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى؛
- احترام مبدأ المساواة بين المساهمين²؛
- احترام مجموع الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.
- يتضمن تقرير المدقق الخارجي المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال، على الخصوص المعلومات الآتية:
- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة، فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة،
- خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.
- لا يصرح المدقق الخارجي بمدى ملائمة عملية تخفيض رأس المال.

¹ قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق لـ 24 جوان 2013، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، الملحق، ص 20.

² المادة 712 (معدلة)، القانون التجاري الجزائري.

- عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير مسبب بالخسائر¹، يتأكد المدقق الخارجي من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.
- في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الإنقسام، على المدقق الخارجي التصريح بانتظامية العملية المقررة.
- في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة المالية بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، هنا يحدد المدقق الخارجي أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

12- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى²

- إذا طُلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كفاءات إصدار القيم المنقولة أو سندات الإكتتاب، على المدقق الخارجي التحقق من أن المعلومات الضرورية والكافية تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب إقتراح إلغاء حق التفاضل في الإكتتاب عند الإقتضاء.
- يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية، يتضمن ملاحظاته حول كيفية تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، ويعبر عند الإقتضاء عن إستحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.
- يفحص المدقق الخارجي محتوى تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذلك إذا لم تعقد الجمعية العامة للبحث في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

- يفحص المدقق الخارجي إحترام الاحكام المنصوص عليها ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار وكذا حول كفاءات تحديد أسعار إصدار سندات رأس المال الواجب

¹ المادة 713 (معدلة)، القانون التجاري الجزائري.

² قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق لـ 24 جوان 2013، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، الملحق، ص 20.

إصدارها. وفي حالة وجود إقتراح إلغاء حق التفاض في الإكتتاب عليه أن يتأكد من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

- يتضمن التقرير الأول للمدقق الخارجي المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة،
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة،
- إشارة تبين أن الواجبات تمثلت في التحقق من كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة،
- إستنتاجات مرفقة عند الإقتضاء بملاحظات حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها،
- الإشارة إلى إستحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار،
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص،
- يقدم ملاحظات، لا سيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

- عند الإنتهاء من العملية، يحرر المدقق الخارجي تقريراً تكميلياً من خلاله:

- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة،
- يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها،
- يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

13- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم¹

- يتحقق المدقق الخارجي من أن الميزانية المنجزة من طرف الشركة قصد توزيع تسيق على أرباح الأسهم، تظهر إحتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.
- يحرر المدقق الخارجي تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسيقات على أرباح الأسهم المقرر توزيعها.
- يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسيقات على أرباح الأسهم.

14- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم²

- إذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للشركة، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير المدقق الخارجي.
- يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات أسهم يقدم إلى الجمعية العامة غير العادية يتضمن على الخصوص المعلومات الآتية:
- فقرة حول الواجبات المنجزة،
- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأسمال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة³.

15- معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة⁴

- يلزم المدقق الخارجي بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو إكتساب أكثر من نصف رأسمال الشركة، خلال السنة المالية، وذلك بإبراز ما يلي على الخصوص:

- الإسم و مقر الشركة،

¹ القرار مؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق لـ 24 جوان 2013، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، الملحق، ص 21.

² المرجع أعلاه، ص 21.

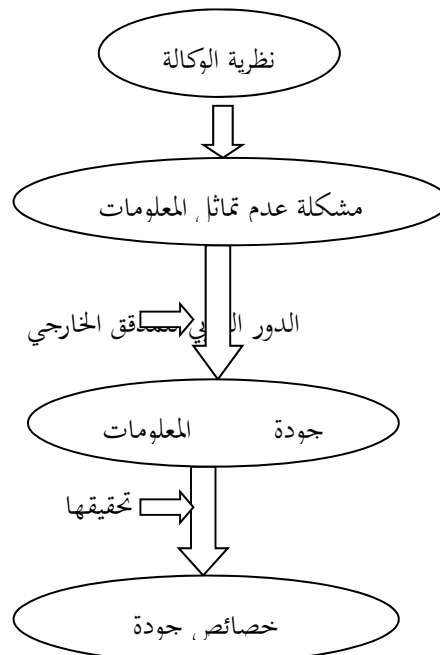
³ المادة 715 مكرر 16، القانون التجاري الجزائري.

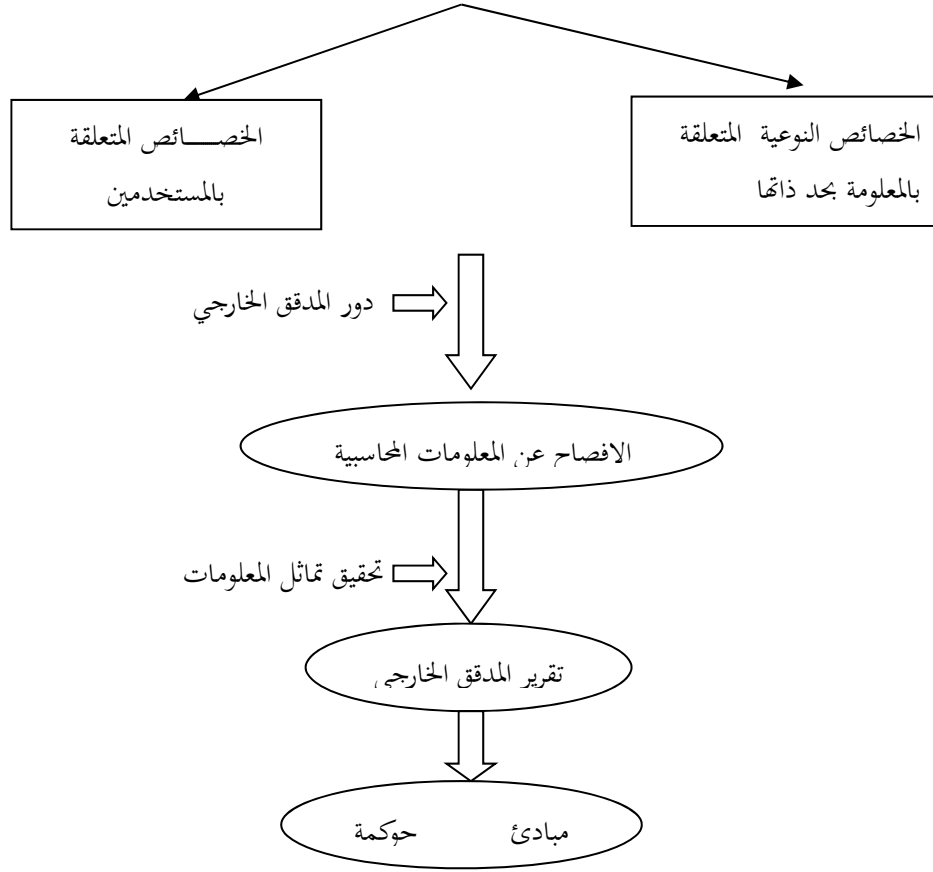
⁴ قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق لـ 24 جوان 2013، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، الملحق، ص 22.

- رأسمال الشركة،
- الحصة المكتسبة من رأسمال الشركة،
- تكلفة الإكتساب بالعملة الوطنية، وبالعملة الصعبة عن الإقتضاء.

من خلال ما سبق نستنتج أن المدقق الخارجي يعمل على إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية من خلال إبداء رايه حول عدالة القوائم المالية مما يزيد من جودة المعلومات المتضمنة بهذه القوائم، كما يقوم بالافصاح عن مختلف الأمور المتعلقة بالشركة من خلال التقارير. ومن هنا فان دور المدقق الخارجي أصبح فعال في إطار حوكمة الشركات لأنه يحذ من مشكلة عدم تماثل المعلومات.

الشكل رقم (III-4): علاقة المدقق الخارجي بتخفيض عدم تماثل المعلومات





المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات المبحث الثاني

المبحث الثالث: دور المدقق الخارجي في تخفيض تضارب المصالح بين مختلف أطراف ذات العلاقة

بما أن المدقق الخارجي هو وكيل عن حملة الأسهم في الشركة فهو يقوم بفحص القوائم المالية وذلك للتأكد من مدى صدقها ومدى تمثيلها للمركز المالي للشركة، وهدفه من هذا هو حماية حقوق حملة الأسهم وتخفيض من تضارب المصالح بينهم وبين مختلف الأطراف التي لها علاقة مع الشركة وبالتالي تحقيق نظام فعال لحوكمة الشركات.

المطلب الأول: إلزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المتعارف عليها

إن أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوءها، ويسيرونها على هديها في كافة مراحل العمل ولا يجوز مخالفتها¹.

تعرف معايير التدقيق بأنها: "المقاييس التي يستطيع المدقق في ضوءها أن يقيم العمل الذي قام به، وأن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي إلزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والتدقيق، وبنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة"². إذا فالمعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يتبعها المدقق أثناء أدائه لمهنته.

ولقد كان معهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معين صدرت في سنة 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها". تضمنت عشرة معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

أولاً: المعايير العامة للتدقيق الخارجي

تشمل ثلاث قواعد على المدقق أن يتبعها وهي³:

- 1- أن يقوم بالفحص شخص أو أشخاص مؤهلون تأهيلاً مهنيًا كافيًا ومدرّبين تدريباً كافياً بمهنة التدقيق.
- 2- يجب أن يشمل إستقلال التدقيق على الموقف الحيادي ذهنياً وشخصياً.
- 3- يجب أداء العناية المهنية المعقولة لإتمام الفحص الحيادي ذهنياً وشخصياً.

وفيما يلي شرح موجز لكل قاعدة من هذه القواعد:

1- التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملية):

¹ خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)"، مرجع سابق، ص 39.

² محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 52.

³ ثناء علي القباني، "مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونياً"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 19.

يجب أن يكون لدى المدققين درجات مرتفعة من الفهم لكل من أمور المحاسبة والتدقيق، حيث يضع المعيار الأول من المعايير العامة المسؤولة على المدققين في إستيفاء متطلبات التدريب والكفاءة من خلال التعليم والخبرة في مجال التدقيق.

يتضمن التدريب الفني والكفاءة ليس فقط التعليم الرسمي وإنما أيضا خبرة المدقق بالمهنة، فإذا كان يتعين على المدققين أن يكون لديهم تعليم رسمي في المحاسبة والتدقيق، فإنهم أيضا يجب أن يحصلوا على معرفة وكفاءة مهنية في المجال الميداني. بالإضافة إلى ذلك يجب على المدقق أن يكون على علم بأية تطورات جديدة في المحاسبة والتدقيق وأنشطة وأعمال الشركة، كما يجب عليهم الإحاطة بكل المتغيرات والتطورات في المجالات الإدارية والاقتصادية والقانونية على مستوى الدولة من ناحية وعلى مستوى العالم من ناحية أخرى، كما يجب على المدققين أيضا الإلمام الكافي بأية تطورات في مجالات التكنولوجيا والحاسبات الآلية والمعلومات، لأن ذلك يعمل على زيادة الكفاءة المهنية.¹

2- الإستقلال والحياد:

يجب أن يتوفر في المدقق خلال كافة مراحل عمل التدقيق الإستقلال، والذي يعرف بأنه "القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية" فهذا الإستقلال يمثل حجر الأساس أو الزاوية بالنسبة لمهنة التدقيق، ومن ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المدققين فضلا عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهنة التدقيق، فتبرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير التدقيق كمنتج مادي وأساسي للتدقيق إنما يعتمد على كونه يتضمن رأي غير متحيز عن المعلومات المحاسبية، أي أن رأي المدقق يكون لا قيمة له إجتماعيا أو إقتصاديا إذا كان المدقق غير مستقلا عن الشركة التي يقوم بتدقيقها.²

وبصورة عامة يعتبر الإستقلال من أهم ما يجب توفره في المدقق وهو جوهر عملية التدقيق الخارجي والمميز لها.

3- العناية المهنية الواجبة:

¹أمين السيد احمد لطفي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 109.

²محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، 53.

على المدقق أن يبذل العناية الواجبة في عملية التدقيق وفي وضع التقرير النهائي وهذه العناية تتطلب تدقيق إنتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، والأحكام التي يقررها المساعدون، كما تتطلب عناية لازمة بأوراق عمل المدقق وحصوله على أدلة وقرائن الإثبات.

مما سبق يقول كولي Cooley: "كل من عرض خدماته على الغير، وقبلت خدماته، أخذ على عاتقه واجب إستعمال ما لديه من مهارة في العمل المطلوب وذلك بالقدر المعقول من العناية والجهد. وإذا عرض أحد خدماته للقيام بأي من الأعمال التي تتطلب مهارة خاصة، كان من المسلم به أن يلزم نفسه أمام الملاء بأن لديه تلك الدرجة من المهارة التي يملكها عادة غيره ممن يقومون بالأعمال ذاتها. وفي حال عدم صحة إدعاءاته، فإنه يكون قد إرتكب نوعاً من الغش بحق كل من إستخدمه إستناداً إلى ما جاهر به علناً. ولكن ليس من أحد، سواء كان ماهراً أو لم يكن، يتعهد بأن المهمة التي يتولاها سيتم إنجازها بنجاح ودون أي غلط أو خطأ. إن ما يتعهد به هو حسن النية والأمانة لا العصمة من الخطأ، كما وأنه يكون مسؤولاً أمام من يستخدمه عن الإهمال وسوء النية وعدم الأمانة لا عن أية خسائر قد تنتج عن مجرد خطأ في التقدير"¹.

إن مسألة العناية الواجبة تتعلق بما يؤديه المدقق من عمل وبدرجة حسن أدائه له. فبالنسبة لأوراق العمل مثلاً، تتطلب هذه العناية أن تكون محتويات تلك الأوراق كافية لدرجة تدعم رأيه وما يصرح به عن تطبيقه لقواعد التدقيق².

كما أن معيار بذل العناية المهنية الواجبة يستوجب تحمل المسؤولية عند أداء المهمة فيؤدي ذلك بكل إخلاص وأمانة وهناك من يرى يجب توافر شروط عامة في المدقق الخارجي منها³:

- أن يبذل المدقق الخارجي جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالتدقيق والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالزبون مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة؛

¹ خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)"، مرجع سابق، ص 42.

² مرجع أعلاه، ص 43.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 41.

- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء القيام بعملية التدقيق؛
- إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع الزبون؛
- إزالة أي شكوك أو إستفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي؛
- أن يعمل المدقق دائما على تطوير خبرته المهنية؛
- الإهتمام بتدقيق عمل مساعديه.

ثانيا: معايير العمل الميداني

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المدقق بإجراءات عملية الفحص مثل التخطيط والإشراف وغيرها، وهي متعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والإجراءات التي على المدقق إنجازها¹، وتتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير هي²:

- 1- أن يتم إعداد التخطيط الملائم لإتمام العمل، وأن يوزع توزيعا مناسباً على المساعدين المؤهلين إن وجدوا.
 - 2- يجب إتمام دراسة مناسبة للرقابة الداخلية الحالية وتقييمها كأساس لمدى الإعتماد عليها. وتحديد مدى التوسع في إختبارات التدقيق وإجراءه لإتمام الفحص.
 - 3- أن يتم الحصول على الدليل الموضوعي الكافي من خلال الفحص والملاحظة والسؤال والمطابقة للوصول إلى أساس معقول للرأي المتعلق بالقوائم المالية تحت الفحص.
- وفيما يلي شرح موجز لكل قاعدة من القواعد:

1- التخطيط والإشراف:

¹هادي التميمي، مرجع سابق، ص 31.

²ثناء علي القياني، مرجع سابق، ص 19-20.

يتضمن التخطيط لعملية التدقيق إستراتيجية بمعنى الرؤية والخطة التي سيتبعها المدقق عند قيامه بأعمال التدقيق. ويجب على المدقق في نهاية هذه الخطوة أن يقوم بإعداد برنامج التدقيق مستفيدا في ذلك من المعلومات التي حصل عليها خلال فترة التخطيط، ومع مراعاة إمكانية تعديل بعض الإجراءات التي يتضمنها برنامج التدقيق عند الحصول على معلومات إضافية تستوجب التعديل. ولكي يتمكن المدقق من التخطيط السليم والفاعل لعمله، فإن عليه أن يفهم طبيعة العمل وتنظيمه وطرقه، لأن هذا يمكنه من تقدير الأثر المحتمل لأحداث والعمليات على القوائم المالية.

أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص والتدقيق، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا. ويعد وجود الإشراف الملائم أمرا ضروريا في التدقيق، حيث أن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم العملية محدودة.

مما سبق يمكن القول أن التخطيط لعمل التدقيق يجب أن ينعكس على التخصيص السليم لقوة العمل المتاحة، وكذلك تحقيق الإشراف السليم عليها ومتابعة أداء المهام الذي يتجسد من خلال تقييم هذا الأداء.¹

ويمكن تحديد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج التدقيق فيما يلي²:

- يستخدم برنامج التدقيق كخطة تفصيلية لعملية التدقيق حيث يبين نطاق الفحص، الإختبارات المراد القيام بها والمفردات الخاضعة للفحص، خطوات الفحص الضرورية، توقيت القيام بالإختبارات وعمليات الفحص.

- يستخدم هذا البرنامج للدلالة على العمل المنجز، حيث يمكن للمدقق في أي لحظة أن يحدد المدى الذي إنجز من عمليات وإختبارات التدقيق، مقدار الأعمال المتبقية والتاريخ المتوقع لإتمامها، وهذا بهدف الإنتهاء من عملية التدقيق في زمن مقبول خاصة في حالة وجود القيد الزمني لإبداء الرأي عن القوائم المالية.

¹ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 54-55.

² محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 77-78.

- يعتبر برنامج التدقيق أداة لتحديد مسؤولية الأداء المهني خاصة في حالة حدوث إنحرافات أو مساءلة من قبل الأطراف ذات المصلحة، حيث يبين للشخص المسؤول عن التنفيذ كل جزء من عملية التدقيق.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق، بحيث تتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية، فنظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الإعتماد عليها.¹

إن تقدير كفاية نظام الرقابة الداخلية يتطلب معرفة الإجراءات والأساليب المقررة، وتفهمها مع التحقق إلى درجة معقولة من أن هذه الإجراءات والأساليب المطبقة فعلا وحسب الخطة المرسومة لها. ويتعذر في بداية عملية التدقيق أن تحدد بصورة كاملة درجة الثقة التي يمكن وضعها في نظام الرقابة الداخلية عند تقرير مدى الإختبارات التي يجب أن تقتصر عليها إجراءات التدقيق، إذ أن هذه الثقة قد تكون مبنية على فروض لا تؤيدها الإختبارات التي يجريها المدقق الخارجي فيما بعد، بل قد تكشف هذه الإختبارات عن أن الحالة تختلف عما وصف له في البداية، وهذا بدوره قد يقتضي إعادة النظر في برنامج التدقيق وتنقيحه لأن الإختبارات أثبتت عدم صحة الفروض الأولية التي بنى عليها المدقق برنامجه الأصلي. وقد يؤدي هذا التنقيح إلى توسيع نطاق إختبارات التدقيق، أو تعديل التركيز من مرحلة من مراحل التدقيق إلى غيرها، أو تعديل مواعيد إجراءات التدقيق.²

وفي ضوء نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية يقرر المدقق الخارجي³:

- مدى الإعتماد على النظام ككل أو جزء منه، ومدى ملاءمته في تحقيق الدقة الحسابية للبيانات.

¹ سهام محمد السويدي، "دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر -دراسة ميدانية-"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2010-2011، ص 54.

² خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)"، مرجع سابق، ص 44.

³ عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، "المراجعة الخارجية: موضوعات متخصصة"، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2001، ص 46.

- تحديد نطاق عمل المدقق وما يترتب على ذلك من تحديد أدلة التدقيق المطلوبة ومدى إمتداد الفحص لعمليات الشركة.

- تقديم التوصيات والإقتراحات لتعديل النظام بما يتوافق مع كفاءة النظام وإمكانية الإعتماد عليه.

3- أدلة الإثبات الكافية والصالحة¹:

تعتبر عملية التدقيق عن الفحص الإنتقادي الذي يتطلب جمع أدلة الإثبات، فلكي يكون المدقق رأيه عن عدالة القوائم المالية يتعين أن يقوم بجمع وفحص وتقييم هذه الأدلة، وعادة ما يمارس المدقق حكمه المهني الشخصي في سبيل تحديد ملائمة تلك الأدلة ومدى موضوعيتها والتوقيت المناسب في الحصول عليها بالإضافة إلى علاقتها بالنتيجة المرتبطة بالعدالة الشاملة للقوائم المالية.

كما يتطلب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية وصالحة قبل التعبير عن رأيه في القوائم المالية. وترتبط كفاية أدلة الإثبات بمقدار ونوعية أدلة إثبات التدقيق التي يتم الحصول عليها، فحتى يتم تحديد ما إذا كان دليل الإثبات كافي أم لا، يتعين على المدقق أن يمارس حكمه الشخصي في تحديد ما مقدار أدلة الإثبات المطلوبة وما هي نوع أدلة الإثبات المطلوبة.

عموماً إقتناع المدقق بأدلة الإثبات يعتمد على كميتها بالإضافة إلى جودتها، فيجب أن تكون الأدلة كافية ويقصد أن تكون الكمية المتاحة كافية لتدعيم وتأكيد رأي المدقق، ومن ناحية أخرى يجب أن يكون دليل الإثبات ذو جودة، وحتى يكون كذلك يجب أن يكون ملائم وفعال، وموثوق فيه ويعتمد دليل الإثبات على موضوعيته ومدى قابليته للقياس الكمي.

وبالتأكيد فإن إتمام دليل الإثبات بخصائص الكفاية والملائمة والفعالية يوفر للمدقق كثيراً ما يحتاجه لإجراء أحكامه وتقديراته فيما يتعلق بعدالة القوائم المالية، لاشك أن هناك أدلة إثبات أكثر صلاحية وأكثر كفاية من غيرها من الأدلة الأخرى، حيث أن أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من أشخاص خارج الشركة تعتبر بوجه عام أكثر صلاحية من تلك التي يتم الحصول عليها من أشخاص داخل الشركة، كما أن كمية صغيرة من الأدلة قد تكون ذات جودة وصلاحية منخفضة.

¹ أمين السيد احمد لطفي، "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 58-59.

ثالثاً: معايير إعداد التقرير

إن تقرير التدقيق يعتبر الخلاصة النهائية لعملية التدقيق، فهو يحتوي على المعلومات المبلّغة من المدقق لمعظم مستخدمي القوائم المالية، ولذلك فإنه يجب أن يحتوي على كافة المعلومات اللازمة بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضاً أن يكون واضحاً ومختصراً¹. ولتحقيق ذلك فقد حددت أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق وهي²:

- 1- ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
 - 2- أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة هذا العام هي نفسها التي تم تطبيقها في الأعوام السابقة.
 - 3- أن يذكر التقرير أن الإفصاح مناسب في القوائم المالية بدرجة مناسبة ومعقولة.
 - 4- أن يحتوي التقرير إما التعبير عن رأي المدقق عن القوائم المالية بشكل عام أو بالتصريح بأنه لا يمكن التعبير عن رأيه في القوائم المالية وفي هذه الحالة يجب أن يوضح المدقق أسباب ذلك. وفي جميع الحالات يجب أن يحتوي التقرير طبيعة الفحص الذي قام به المدقق ودرجة مسؤوليته عن ذلك.
- وفيما يلي شرح موجز لكل قاعدة من القواعد:

1- إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

يقوم هذا المعيار على أساس أنه يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها³. ولا تتطلب إشارة المدقق هذه القيام بإعداد قائمة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ والسياسات أمراً لازماً

¹ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 56.

² نناء علي القياني، مرجع سابق، ص 20.

³ حامد طلبة محمد أبوهيبة، مرجع سابق، ص 159.

لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية. وبطبيعة الحال إذا لم تتوفر لمدقق الحسابات المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه هذا، فيجب عليه أن يشير إلى ذلك صراحة ويبيدي تحفظات معينة في تقريره¹.

وقد تم تعريف تلك المبادئ بأنها تعني إصطلاح محاسبي في يتضمن الأعراف والقواعد والإجراءات الضرورية لتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة في وقت محدد، وتتضمن تلك المبادئ ليس فقط النشرات الملزمة مثل نشرات البحوث المحاسبية أو آراء مجلس المبادئ المحاسبية أو إيضاحات مجلس معايير المحاسبة المالية، وإنما أيضا يشتمل على الطرق والإجراءات ذات القبول العام في المحاسبة².

وتعتبر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها كأساس يثبت مدى صدق وعدالة عرض تلك القوائم المالية وذلك إذا كانت تلك القوائم تعبر بعدالة عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، إلا أنه قد يحدث أحيانا أن تعرض تلك القوائم معلومات أخرى، وفي تلك الحالة توجد أسس شاملة ومقبولة بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها قد يستخدمها المدقق كمييار للحكم على صدق وعدالة تلك القوائم المالية، وتتمثل تلك الأسس في إستخدام الأساس النقدي للمحاسبة، القواعد التي تستخدمها الشركة لإعداد الإقرار الضريبي، قواعد إعداد التقارير المالية الخاصة بالجهات الحكومية، وبالتالي فإنه ما لم تستخدم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو الأسس المحاسبية الشاملة فإن تلك القوائم تعتبر غير صادقة وغير عادلة، وذلك إلا إذا أثبت المدقق أن الإلتزام بأحد تلك الأسس المحاسبية يمكن أن يترتب عليه معلومات مضللة³. وفقا لهذا المعيار فإنه يمكن تصنيف المبادئ المتعارف عليها المتعلقة بإعداد تقرير مدقق الحسابات إلى ثلاث مجموعات وهي⁴:

المجموعة الأولى: المبادئ المتعلقة بالملاحظة

-مبدأ الإستمرارية. -مبدأ الدورة المحاسبية.

¹ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 56-57.

² أمين السيد أحمد لطفي، "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة"، مرجع سابق، ص 59-60.

³ المرجع أعلاه، ص 60.

⁴ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 58.

- مبدأ إستقلال الدورات. - مبدأ الوحدة المحاسبية. - مبدأ الصدق.

المجموعة الثانية: المبادئ المتعلقة بالقياس

- مبدأ ثبات وحدة النقد. - مبدأ وحدة القياس.

- مبدأ التكلفة التاريخية. - مبدأ الحيطة والحذر.

المجموعة الثالثة: مبادئ محاسبية أخرى

- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية. - مبدأ الأهمية النسبية.

- مبدأ الإفصاح. - مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

2- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية:

يعني الثبات إستخدام الشركة نفس المبادئ المحاسبية التي إتبعتها في إعداد القوائم المالية في السنوات السابقة. ويتطلب ضرورة إيضاح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومنسق وذلك ليتأكد مستخدمو القوائم المالية على أن التغيرات في القوائم المالية من فترة إلى أخرى قد نشأت نتيجة أنشطة الشركة المختلفة، ولم تنشأ نتيجة تغير المبادئ المحاسبية. والهدف من هذا المعيار ما يلي¹:

1- التأكد بأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة لم تتأثر جوهرياً بالتغير في المبادئ المحاسبية أو بطرق تطبيق تلك المبادئ.

2- في حالة وجود تأثير جوهري على قابلية البيانات للمقارنة نتيجة لحدوث تغير في المبادئ المحاسبية فيجب على المدقق في تلك الحالات الإشارة إلى ذلك بطريقة مناسبة في تقريره.

والجدير بالذكر أن القابلية للمقارنة بين القوائم المالية تتأثر بالتغيرات الناشئة عن²:

¹ أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes-Oxley"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007، ص 203.

² محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 90-91.

1- التغير في المبادئ المحاسبية المستخدمة: إن أهم ما يميز هذه التغيرات هو خضوعها لرغبة الإدارة التي غالباً لا تبين سبب هذا التغير، كتغيير طريقة حساب قسط الإهلاك من طريقة القسط الثابت إلى القسط المتناقص.

2- التغير في بعض الظروف المحيطة بالشركة: والتي تستلزم إجراء تغييرات محاسبية ولكنها لا تتضمن تغييرات في المبادئ المحاسبية المستخدمة في هذه الحالة نجد أن الإدارة ليس لديها الإختيار في إجراء التغير أو عدم إجراءه ومثال على ذلك التغير في الحياة الإنتاجية المتبقية لأحد الأصول.

3- التغير في بعض الظروف والتي ليس لها صلة بالمحاسبة: هذه الظروف ناتجة عن عمليات أو حوادث لها تأثير محاسبي لكنها لا تتضمن أي تغيير في المبادئ المحاسبية المطبقة، فعند إمتلاك أحد الأصول تقتضي المبادئ المحاسبية حساب أقساط الإهلاك له أما عند بيعه فلا تحسب أقساط الإهلاك، وهذا التغير يجب الإفصاح عنه في صورة ملاحظات في الملاحق.

ومن الأمور التي لا علاقة لها بمعيار الثبات والتي لا يتطلب الأمر الإشارة إليها في تقرير المدقق ما يلي¹:

- ظروف الأعمال المتغيرة على سبيل المثال إقتناء أو الحصول على أحد الشركات التابعة.

- إدخال خط إنتاجي جديد.

- التغيرات المحاسبية التي تتضمن تقديرات محاسبية.

- تصحيح الأخطاء التي لا تتضمن مبدأ محاسبي مثل الأخطاء المحاسبية وأخطاء السهو وسوء إستخدام الحقائق.

- التغيرات في التبويب أو إعادة التبويب.

- التغيرات في شكل وعرض قائمة التدفقات النقدية.

- التغيرات الجوهرية في العمليات المالية والأحداث الجديدة المختلفة.

¹أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة وخدمات التاكيد"، مرجع سابق، ص 204.

وتكمن فائد هذا المعيار في إعطاء التأكيد الكافي لمقارنة القوائم المالية للمشروع من سنة إلى أخرى، وبينه وبين غيره من المشاريع المماثلة أيضا.

3- الإفصاح الكافي:

حسب هذه القاعدة فإن القوائم المالية يجب أن تكشف عن المعلومات المفيدة في عملية إتخاذ القرار لمستخدمي القوائم المالية، ويتعين على المدقق تقييم مدى كفاية تأكيدات القوائم المالية للعميل والإفصاح عنها¹.

كما تتعلق هذه القاعدة بالإفصاح عن الأمور التي تقضي بذكرها القوانين المحلية السارية. ويدخل في نطاق هذه القاعدة شكل البيانات الحسابية، وترتيبها، والمصطلحات المستعملة فيها، والملاحظات المرفقة بها، والأسس التي بنيت عليها الحسابات المدرجة فيها، والإلتزامات الطارئة، وحقوق الغير في الموجودات، وحصص الأرباح الممتازة المتأخر دفعها، وأي حصر على توزيع أنصبة الأرباح، والمعلومات المناسبة المتعلقة بالإلتزامات طويلة الأجل، وبحقوق المساهمين، وما إلى ذلك. ويعتمد هذا المعيار على قرار المدقق نفسه النابع من تقديره الفني لتحديد المعلومات الهامة التي يقتضي الأمر الإفصاح عنها².

من خلال ما سبق يجب على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار ما يلي³:

- 1- لو أقر المدقق أن الإفصاح غير كافي وغير مناسب أو أن القوائم المالية لا يتفق إعدادها والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فليس له صلاحية إجبار الشركة على تعديل القوائم المالية.
- 2- يستطيع المدقق التحكم في محتوى تقرير التدقيق، وبالتالي فهو يتحمل مسؤولية أن هذا التقرير يتضمن الإفصاح الضروري في حالة ما إذا كانت القوائم المالية للشركة تتجاهل هذا الإفصاح.
- 3- الهدف الرئيسي للإفصاح الكافي والمناسب هو خدمة مصلحة الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة"، مرجع سابق، ص 61.

² خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)"، مرجع سابق، ص 47-48.

³ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 301-302.

4- الإفصاح الكافي والمناسب يعني أن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وواضحة، كاملة وغير منقوصة، كما أنها لا تحتل أكثر من معنى.

5- في حالة وجود تضارب في المصالح فقد يكون عدم الإفصاح عن بعض المعلومات له ما يبرره خاصة لو ترتب على هذا الإفصاح ضرر على الشركة أكبر من الفائدة التي تعود على الأطراف التي يعينها الإفصاح.

ويمكن تقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية من خلال ثلاثة مقاييس هي¹:

1- الإفصاح عن الظروف الأساسية التي تثير الشك في قدرة الشركة على الإستمرار في النشاط في المستقبل القريب.

2- أن يكون الإفصاح صريحاً في التنبيه إلى احتمال عدم قدرة الشركة على الإستمرار في النشاط، و بالتالي عدم قدرتها على تحقيق قيم أصولها، والوفاء بالتزاماتها من خلال أعمالها العادية.

3- الإشارة إلى أن القوائم المالية لا تتضمن أية تسويات قد تكون ضرورية في حالة ما إذا كانت الشركة غير قادرة على الإستمرار في النشاط، والتي تتعلق بقيم وتبويب كل الأصول والإلتزامات.

4- إبداء الرأي في القوائم المالية:

يتطلب من المدقق أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة بما فيها الإيضاحات المتممة لها أو يمتنع عن إبداء رأيه على تلك القوائم.

يتضمن هذا المعيار ثلاث عبارات هامة هي²:

1- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة، وأن المدقق قد يمتنع كلية عن إبداء ذلك الرأي. فعادة ما يقوم المدقق إما بإبداء رأي معين (قد يكون رأي غير متحفظ، أو رأي متحفظ، أو رأي سلبي) أو قد يمتنع عن إبداء الرأي عن تلك القوائم كوحدة واحدة.

¹ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 59.

² أمين السيد أحمد لطفي، "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة"، مرجع سابق، ص 62-63.

ويقصد بالقوائم المالية كوحدة واحدة مجموعة القوائم للفترة الحالية شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة أو أكثر سابقة والتي تقدم لغرض المقارنة.

2- في حالة إمتناع المدقق عن إبداء رأيه يجب أن يوضح أسباب ذلك الإمتناع.

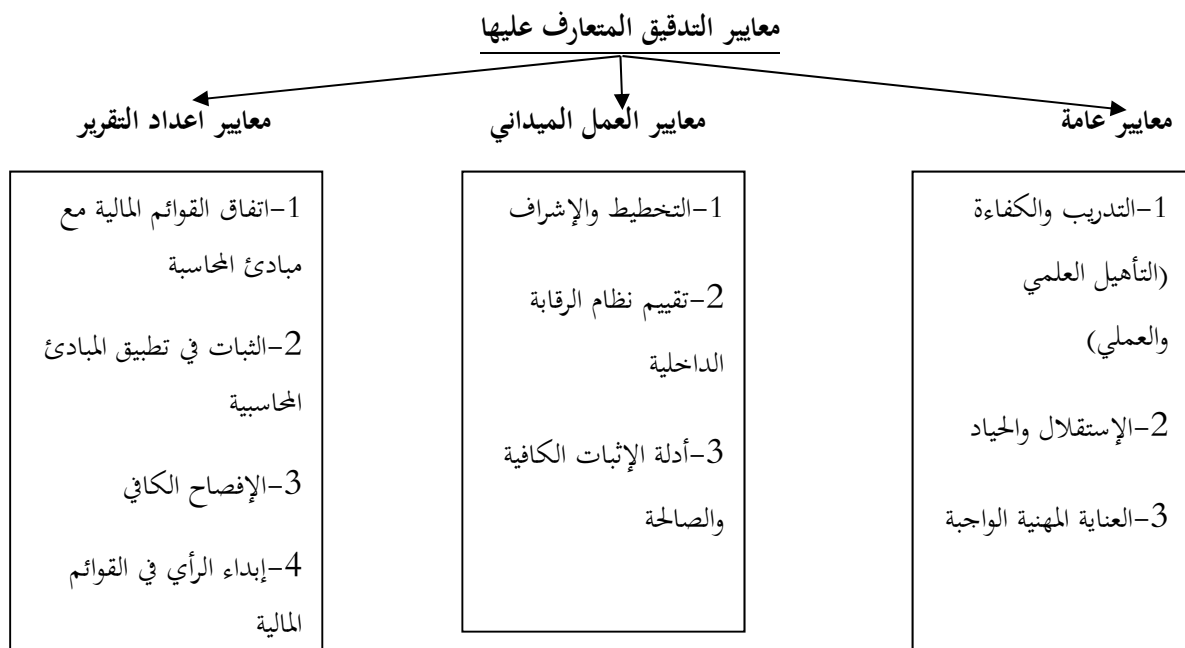
3- في كل الأحوال التي يرتبط فيها إسم المدقق بالقوائم المالية فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص عملية التدقيق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

ويشير لفظ يرتبط أو يقتن إلى الحالة التي عندها يوافق المدقق على إستخدام إسمه بالتقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتضمن القوائم المالية أو عندها يعد المدقق قوائم مالية للعميل أو يساعد في إعدادها وسواء أُلحق إسمه بها أو لم يلحق.

وتتطلب معايير التدقيق أن يفصح المدقق بشكل واضح عن العمل أو المهمة التي قام بها، ومسؤوليته نحو تلك القوائم المالية.

من خلال ماسبق يمكن تلخيص معايير التدقيق المتعارف عليها في الشكل رقم (III-5):

الشكل رقم (III-5): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات المطلب الأول من المبحث الثالث

المطلب الثاني: المسؤوليات القانونية المدقق الخارجي

يقوم المدقق الخارجي بوظيفة محاسبية وقانونية، تهدف إلى معاونة الجمعية العامة للمساهمين في الإشراف والرقابة على أعمال الشركة التي يتم تدقيق حساباتها، وفي نهاية عملية التدقيق يقوم الدقيق الخارجي بإعداد تقريره النهائي بنتائج أعمال التدقيق، والذي يقدمه إلى جهة الإدارة. ولما كان هذا التقرير تتعلق به مصالح الآخرين، فقد حمل المشرع المدقق الخارجي المسؤولية عن صحة المعلومات التي يتضمنها التقرير¹. وبصفة عامة مسؤوليات المدقق الخارجي يمكن تقسيمها إلى أربعة أنواع التالية²:

أولاً: مسؤولية فنية

تتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المدقق الخارجي، وتتلخص في مجالين رئيسيين هما:

أ- مسؤوليته في التحقق أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ب- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة الشركة قد روعيت وطبقت تطبيقاً سليماً.

إن المشرع الجزائري تطرق إلى هذه المسؤولية بقوله³: "يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".

ثانياً: مسؤولية أخلاقية

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المدقق الخارجي أن لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية. فكل مهنة ومنها مهنة التدقيق لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة. على سبيل المثال نص دليل السلوك

¹ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 73.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 65.

³ المادة 59، القانون 10-01.

الأمريكي الخاص بالأعمال المخلة بكرامة المهنة في القاعدة رقم 501 على "لا يجوز للمدقق العضو أن يرتكب أي عمل مخل بكرامة المهنة".¹

و من أمثلة ذلك²:

- أ- إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند التدقيق.
- ب- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.
- ج- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.
- د- الإهمال أو التقاعس في أداء عمله.
- هـ- إذا أبدى رأيا معينا غير الحقيقية لمنافقة أحد المسؤولين.
- و- إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

فإذا قام المدقق الخارجي بأي تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية أثناء ممارسته لوظائفه فإنه يتحمل مسؤولية تأديبية أما لجنة التحكيم والانضباط، وتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها، في³:

- 1- الإنذار؛
- 2- التوبيخ؛
- 3- التوقيف المؤقت لمدة اقصاها ستة (6) أشهر؛
- 4- الشطب من الجدول.

3- مسؤولية مدنية:

يعد المدقق الخارجي مسؤولاً مسؤولية مدنية إتجاه الزبون (الشركة) وإتجاه الطرف الثالث (مستخدمي القوائم المالية) عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه⁴.

¹ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 74.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 66.

³ المادة 63، القانون 01-10

⁴ المادة 60 و 61، القانون 01-10.

كذلك تطرق المشرع الجزائري إلى المسؤولية المدنية في المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري: "محافظي الحسابات (المدققون الخارجيون) مسؤولون إتجاه الشركة وإتجاه الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد إرتكبوها أثناء ممارستهم لمهنتهم، ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها."¹

وفيما يلي توضيح لهذين النوعين من المسؤوليات:

أ- مسؤولية المدقق الخارجي إتجاه العميل: تتمثل فيما يلي²:

- 1- ضرورة الإلتزام بنصوص العقد المبرم بين المدقق الخارجي والشركة وتنفيذ جميع بنوده بالكامل؛
- 2- ضرورة بذل العناية المهنية المطلوبة وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها (المعيار الثالث من المعايير العامة)، وإن عدم بذل هذه العناية تعرض المدقق للمساءلة نتيجة الإهمال العادي أثناء أدائه المهام المطلوبة بحيث يتطلب الأمر في هذه الحالة التحديد الواضح لمستوى العناية المهنية المطلوبة وإبراز المقصود بالمستوى المطلوب سواء من حيث تحديد مسؤولية المدقق إتجاه القوائم المالية والأخطاء التي يكتشفها والتي لا يكتشفها، أو من حيث درجة ومدى المهارة والخبرة المطلوبة في المدقق والتي تتخذ كأساس لتفسير مستوى العناية المهنية؛
- 3- إكتشاف التلاعب وعدم الإدلاء بأية معلومات أو آراء يعلم أنها غير حقيقية أو بدون الإعتماد على أسس مقبولة، أو الإهمال في ذكر حقائق جوهرية تؤثر على الإفصاح عن الحقيقة؛
- 4- المسؤولية عن الإهمال الجسيم والذي يصل إلى حد التلاعب، حيث وفي هذه الحالة يزاول المدقق واجباته دون بذل العناية المهنية الكافية، ومن أمثلة ذلك إبداء الرأي بأن أرصدة حسابات الزبائن بدفتر الأستاذ تتطابق مع الرصيد الظاهر بالميزانية المالية، وذلك دون إجراء أي مطابقة بين الأرصدة فعلا.

¹ المادة 715 مكرر 14، القانون التجاري الجزائري، ص 191.

² محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 125-126.

ب- مسؤولية المدقق الخارجي إتجاه الطرف الثالث:

يعتبر المدقق الخارجي مسئولاً عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل الدائنون والمستثمرون والموظفين وكل من له مصالح مشتركة مع الشركة بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المدققون لإمتثالهم أمام العدالة نتيجة عدم إكتشافهم التلاعب أو الإختلاس في عملية التدقيق كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المدقق في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة إليه كما يطلق عليها (المسؤولية التقصيرية)¹. وفي فيما يلي بعض الأمثلة التي تتمثل فيها مسؤولية المدقق إتجاه الطرف الثالث²:

أ- وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء قيامه بعملية التدقيق.

ب- مسؤولية المدقق عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية خلال الفترة اللاحقة، وهي الفترة ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ صدورها ونشرها.

4- مسؤولية جزائية:

حسب نص المادة 62 من القانون 10-01 تنص على ما يلي: "يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

ومن أهم الأعمال والتصرفات يترتب عليها المسؤولية الجزائية ما يلي:

أ- عندما يمارس أو يقبل أو يحتفظ بوظائف المدقق الخارجي بالرغم من عدم الملاءمات القانونية،

هنا يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 200.000

دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، حسب المادة 829 من القانون التجاري الجزائري.

ب- كل مدقق خارجي يعتمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم

يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها تكون عقوبته السجن من سنة

إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 500.00 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين

فقط، حسب المادة 830 من القانون التجاري الجزائري.

¹ يوسف محمود جربوع، "مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن معالجة الآراء المتحفظة في تقارير المراجعة وفقاً لمعايير

المراجعة الدولية"، مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 24، الأردن، مارس 2004، ص 7.

² محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 76.

ج- في حالة عدم الإشارة في التقرير السنوي المقدم إلى الشركاء عن عمليات النشاط، إلى حيازتهم ضمن شركة لها مركزها بتراب الجمهورية الجزائرية وإلى إمتلاك نصف رأسمال الحسابات الذين لم يشيروا في تقريرهم لنفس هذه الشركة، فيعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، حسب المادة 837 من القانون التجاري الجزائري.

بالإضافة إلى هذه الأعمال التي يترتب عليها مسؤولية جزائية هناك¹:

- د- تأمر المدقق الخارجي مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.
- هـ- إرتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر مصالح الشركة، مثل إفشاء بعض الأسرار الهامة للشركة إلى الشركة المنافسة.

المطلب الثالث: تدعيم إستقلالية المدقق الخارجي

تعد إستقلالية المدقق الخارجي عن الإدارة على قدر كبير من الأهمية بالنسبة لحملة الأسهم أو المالكين بشكل خاص، ولبنية أصحاب المصالح بشكل عام، وينظر إليها كعامل رئيسي في تعزيز نوعية التدقيق. وقد أكد هذه الأهمية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الذي أوضح أن حقيقة ومظهر الإستقلالية هي الصفة المهنية المميزة، والأكثر أساسية للمدقق الخارجي، وينبغي أن يعمل المدققون كجهود مؤهلين غير متحيزين على عدالة القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة، ولذا ينبغي أن يجتنبوا المواقف التي من الممكن أن تقود الأطراف الخارجية للشك في إستقلاليتهم².

حيث تعرف إستقلالية المدقق الخارجي هي القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية³، فالنزاهة لا تعني الصدق فقط ولكنها تشمل أيضا كلا من العدالة في التعامل والمصادقية، مما يتوجب على المدقق الخارجي أن لا يقوم عمدا بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهنة التدقيق الخارجي. كما أن الموضوعية تفرض مسؤولية على

¹ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 77.

² حكيم حمود فليح ساعدي، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق و دورها في تعزيز أبعاد تلك الجودة"، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والقانونية، تصدرها نقابة المحاسبين والمدققين، العراق، المجلد 23، العدد 46، ديسمبر 2016، ص 208-209.

³ هيفاء مالك كاظم، "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في إستقلال مراجع الحسابات"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 9، العدد 29، 2013، ص 165.

المدقق في أن يتمتع بالعدالة والنزاهة الفكرية والتخلص من تضارب المصالح، والضغوطات التي تمارسها إدارة الشركة على المدقق الخارجي لكي تضعف من موضوعيته، وعليه أيضا الإبتعاد عن العلاقات التي تؤدي به إلى التحيز أو التأثير بالآخرين لإخراجه عن موضوعيته، إضافة إلى ذلك يجب على المدقق الخارجي عدم قبول هدايا أو ضيافة قد ينظر إليها أنها تؤثر بشكل فعال وغير سليم على أحكامه المهنية، وبإختصار على المدقق الخارجي تجنب كافة الحالات التي تؤثر سلبا على رأيه المهني¹.

و قد تم التمييز بين مفهومين للإستقلال²:

أ- الإستقلال في الواقع (الذهني): ويعني تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد. أي أن يحافظ المدقق الخارجي على إتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كافة مراحلها.

ب- الإستقلال في الظاهر: ويعني وجود قواعد قانونية وأعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة الشركة على المدقق الخارجي وعدم ربط مصالحه بها أو أحد أفرادها في الشركة. أي لا يمكن أن يكون من المساهمين أو الشركاء في الشركة التي يدقق حساباتها أو أن يكون من العاملين بها. وبمعنى آخر ثقة مستخدمي القوائم المالية في هذا الإستقلال.

وللحكم على مدى إستقلالية المدقق، حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية لثلاث جوانب هي³:

أ- الإستقلال في إعداد برنامج التدقيق: يقصد بذلك الحرية التي يتمتع بها المدقق عند إعداد برنامج التدقيق من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أدائه، ولاشك أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في إستبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج التدقيق وعدم تدخلها في تعديل الإجراءات التي وضعها المدقق أو التأثير على المدقق لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع⁴.

¹ يوسف محمود جريوع، "العوامل المؤثرة على إستقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 26، العدد 76، 2004، ص 6.

² محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 60.

³ براق محمد ودلمي عمر، "العوامل المؤثرة في على إستقلال مراجع الحسابات"، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الإقتصادية والقانونية، جامعة حسيبة بن بوعلي -شلف-، العدد 17، جانفي 2017، ص 20.

⁴ حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 176.

ب- الإستقلال في مجال الفحص: يقصد به بُعد المدقق عن أية ضغوط أو تدخل في عملية إختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية التدقيق، ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- حق المدقق الخارجي في الفحص والإطلاع على جميع الدفاتر والسجلات الشركة، وكذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر.
- التعاون بين المدقق الخارجي والعاملين بالشركة من حيث تسهيل مهمته ومنحه أية معلومات تساعد في أداء مهامه بكفاءة وفعالية.
- البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عملية الفحص وإبداء الرأي.
- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والسجلات التي تخضع للفحص، أو محاولة إلزام المدقق بالمصادقة على بعض السجلات دون تدقيقها.

ج- الإستقلال في مجال إعداد التقرير: يعني عدم وجود أية تدخلات أو ضغوط من قبل الإدارة للتأثير على المدقق عند إظهار الحقائق التي تم إكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير في طبيعة رأيه النهائي، ومن أهم الجوانب التي يمكن أن يتضمنها:

- تجنب بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير.
- تجنب إستخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في التقرير.
- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المدقق الخارجي محتويات التقرير سواء من ناحية عرض الحقائق أو إبداء الرأي حول المعلومات المالية للشركة محل التدقيق.
- عدم وجود أي تدخل أو توصية من الآخرين لتعديل محتوى التقرير لخدمة مصالحهم.

وهناك عدة مؤشرات تساعد على إستقلالية المدقق الخارجي نذكر منها:

1- تحديد أتعاب المدقق الخارجي

إن تحديد أتعاب المدقق الخارجي يكون من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات وذلك في بداية مهمته¹، ويتوجب عليه مراعاة الأمور التالية عند تحديد الأتعاب²:

- عدم ترك أمر تحديد الأتعاب للشركة التي يتم تدقيقها وذلك لتجنب تأثيرها على المدقق الخارج أو مساومته على الأتعاب وعملية التدقيق مما قد يفقد المدقق الخارجي حياده وإستقلاله.
- أن تكون الأتعاب عادلة ومتناسقة مع الجهد الذي سوف يبذله المدقق الخارجي ومع سمعة مكتبه وخبرته المهنية، وكذلك درجة المخاطر التي يتعرض لها.
- يجب أن لا تكون الأتعاب زهيدة أي يجب أن تغطي جميع التكاليف مثل: رواتب المساعدين في عملية التدقيق، مصاريف التنقل للمدقق والمساعدين لإتمام عملية التدقيق،... إلخ.
- لا يمكن حساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف الشركة المعنية³.

حيث يمكن القول إذا لم تراعى هذه الأمور سوف تحد من إستقلالية المدقق الخارجي.

كما أن هناك إعتبارات وعوامل تلعب دورا مهما في تحديد الأتعاب أهمها⁴:

- الوقت اللازم لعملية التدقيق.
- طبيعة ونوع العملية المطلوبة.
- مستوى ودرجة التأهيل العلمي والخبرة العملية والمهارة المطلوبة للمهمة.
- مدى مسؤولية المدقق بخصوص المهمة.
- حجم الشركة وتعدد عملياتها وفروعها وأقسامها.
- مدى قدرة المدقق على تحقيق الهدف من المهمة من وجهة نظر الشركة محل التدقيق.
- ملائمة توقيت إنجاز المهمة لخطة وبرنامج العمل بمكتب التدقيق.
- قدرة العميل على الدفع خاصة الزبائن الجدد "شركات ناشئة".

¹ المادة 37 من القانون 10-01.

² رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 106.

³ المادة 37 من القانون 10-01.

⁴ إيهاب نظمي صابر وهاني عبد الحافظ العزب، مرجع سابق، ص 38-39.

- توافر الزبائن المحليين وطبيعة عملهم.

أما بالنسبة لأشكال الأتعاب فهي تأخذ الأشكال التالية¹:

أتعاب ثابتة أو محددة سلفاً: تكون الأتعاب مبلغ محدد سلفاً غير قابل للزيادة أو النقصان، ولكن يجب أن يكون متناسب مع مهمة التدقيق الخارجي.

أتعاب متغيرة: إذا كانت الأتعاب مرتبطة بالوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق أو الزمن المقدر بكل ساعة عمل أو كل يوم عمل الذي يستغرق في عملية التدقيق.

أتعاب شرطية: تتوقف الأتعاب على نتائج معينة تتحقق في المستقبل وهي مخالفة لأداب السلوك المهني إلا في حالة الضرائب.

2- تعيين المدقق الخارجي

إن تعيين المدقق الخارجي في شركات الشخص الواحد يتم بواسطة صاحب الشركة إلا أن هذا النوع من الشركات تكون غير ملزمة على الإستعانة بخدمات المدقق الخارجي غير أن هناك بعض الجهات الرسمية تلزمها بذلك أو أي جهة أخرى مثل البنوك في حالة الإقتراض، أما في شركات المساهمة وشركات الأشخاص تكون ضرورة تعيين المدقق الخارجي منصوص عليه في عقد تأسيس الشركة فأمر تعيينه يكون بإتفاق الشركاء، ويكون بواسطة الجمعية العامة للمساهمين وفي بعض الأحيان تفوض الجمعية العامة مجلس الإدارة أو الإدارة العليا للشركة بتعيين المدقق الخارجي، ولكن يجب أن يتم التفويض في أضيق الحدود وذلك حفاظاً على إستقلالية وحياد المدقق الخارجي لأن عمله هو إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة ومصداقية القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة.²

وعليه يمكن تحديد طرق تعيين المدقق الخارجي على النحو التالي:

أ- التعيين بواسطة الجمعية العامة التأسيسية:

¹ إيهاب نظمي صابر وهاني عبد الحافظ العزب، مرجع سابق، ص 39.

² زاهر عاطف سواد، مرجع سابق، ص 135.

حسب المادة 26 من القانون 10-01 "تقوم الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، تعين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية."

وذلك بعد إنتهاء عملية الإكتتاب، حيث يتم إجتماع الجمعية التأسيسية بحضور المكتتبين، من أجل إنتخاب مجلس الإدارة الأول وكذلك تعيين المدقق الخارجي.

كما ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أن عملية تعيين المدقق الخارجي تتم وفقا لدفتر الشروط والذي يتضمن على الخصوص ما يلي¹:

- عرض عن الهيئة أو الشركة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداهها المدقق الخارجي أو المدققون الخارجيون المنتهية عهدهم، وكذا المدقق الخارجي أو المدققون الخارجيون للفروع إذا كانت الشركة تقوم بإدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة المدقق الخارجي والتقارير الواجب إعدادها، والتي تتمثل:
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشيح-نموذج التصريح الشرطي الذي يبين وضعية الإستقلالية إتجاه الشركة طبقا للأحكام التشريعية؛
- نموذج التصريح الشرطي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

ب-التعيين بواسطة المحكمة:

يعين المدقق الخارجي عن طريق المحكمة في الحالات التالية:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المادة 4.

- إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة المدقق الخارجي، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من المدققين الخارجيين المعيّنين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو إستبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين¹.

- إذا أغفلت الجمعية العامة تعيين المدقق الخارجي بدل المدقق الخارجي الذي إنتهت مهامه والذي حددها القانون الجزائري بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين المدقق الخارجي، ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين. وتنتهي مهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين المدقق أو المدققين الخارجيين².

- يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ إلى علنية الإدخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر رفض المدقق أو المدققين الخارجيين الذين عينتهم الجمعية العامة. وعند تلبية الطلب تعين العدالة مدقق خارجي جديد ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مدقق خارجي تعينه الجمعية العامة³.

3- إنهاء مهام المدقق الخارجي

يمكن أن تنتهي مهمة المدقق الخارجي في الحالات التالية:

أ- **إنهاء المدة المحددة قانونا:** تنتهي مهام المدقق الخارجي بعد إنتهاء عهده والتي أقرها المشرع الجزائري حسب المادة 1/27 من القانون 10-01 بثلاث سنوات قابلة للتجديد لمرة واحدة، وذلك بعد إجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة (حسب المادة 715 مكرر 7 من القانون التجاري الجزائري)، لكن لا يجوز تعيين مدقق خارجي لعهدته ثالثة إلا بعد مضي مدة ثلاث سنوات.

¹ المادة 715 مكرر 4، القانون التجاري الجزائري.

² المادة 715 مكرر 7، القانون التجاري الجزائري.

³ المادة 715 مكرر 8، القانون التجاري الجزائري.

وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين متتاليتين على المدقق الخارجي إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تحديد عهدة المدقق الخارجي¹.

ب- إستقالة المدقق الخارجي: يحق للمدقق الخارجي أن يستقيل دون التخلص من إلتزاماته القانونية، ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر، وعليه أن يقدر تقريراً على المراقبات والإثباتات الحاصلة²، وتكون هذه الإستقالة موضحة بتبرير.

ج- عزل المدقق الخارجي: يتم عزل المدقق الخارجي حسب المادة 715 مكرر 9 من القانون التجاري الجزائري وهي: "في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأسمال (10/1) الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام المدقق الخارجي قبل الإنتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة".

د- وفاة المدقق الخارجي أو شطبه أو إيقافه: في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف المدقق الخارجي، يعين الوزير المكلف بالمالية وبناء على إقتراح من رئيس المصف الوطني، مهنيا مؤهلاً لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع إنتهاء التصفية أو مع زوال المانع³.

هـ- رفض المدقق من قبل اقلية المساهمين: تنص المادة 715 مكرر 8 على: "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ إلى علنية الإدخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر، أن يرفضوا المدقق الخارجي، أو المدققون الخارجيون الذين عينتهم الجمعية العامة".

و- إنتهاء عملية التصفية: تنتهي مهام المدقق الخارجي بعد إنتهاء عملية التصفية نتيجة تصفية الشركة من خلال حل الشركة أو شهر إفلاسها، وهذا ينجم عليه إنقطاع العلاقة بين الشركة والمدقق الخارجي⁴.

¹ المادة 3/27، القانون 10-01.

² المادة 38، القانون 10-01.

³ المادة 76، القانون 10-01.

⁴ علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص 89.

كما في حالة إندماج شركة مع شركة أخرى بهدف توسيع نشاطها، أو إستحواذ شركة قوية على شركة ضعيفة، ففي الحالتين تنتهي مهام المدقق الخارجي، فلا يمكنه القيام بمهامه بالنسبة للشركة الناتجة عن عملية الإندماج.

بالرغم من أن هذه المؤشرات تدعم إستقلالية المدقق الخارجي، والتي تنعكس على رأيه وتزيد من ثقة المستفيدين من مهامه، فهناك مجموعة من المقترحات التي تمثل مدعماً لإستقلال المدقق الخارجي وهي¹:

- 1- زيادة وعي المساهمين في تفعيل الجمعيات العامة للشركات المساهمة لتدعيم إستقلال المدقق: حيث أنه بالرغم من أن القوانين في معظم الدول تقرر تعيين وعزل المدقق بواسطة الجمعية العامة للشركة، إلا أن الواقع العملي يظهر تقاعس المساهمين عن ممارسة دورهم في ذلك، ومن ثم إنفراد الإدارة بممارسة هذا الدور، وهو الأمر الذي يمكن الإدارة من التأثير على المدقق ومن ثم يفقد إستقلاله.
- 2- تفعيل دور لجان التدقيق في تدعيم إستقلال المدقق الخارجي حيث يناط بها ترشيح وتعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه ومناقشة تقارير التدقيق. ولعل أقرب التجارب في هذا الصدد تجربة المملكة العربية السعودية، حيث صدر قرار وزير التجارة رقم 903 بتاريخ 1414/7/12 هـ الذي ينص بتشكيل لجنة التدقيق بشركات المساهمة من غير أعضاء مجلس الإدارة وتحديد الجمعية العامة مهام لجنة التدقيق على أن يكون من بينها ترشيح المدقق الخارجي للسنة المالية التالية وفقاً للضوابط الإسترشادية المرفقة بالقرار، فضلاً عن دراسة الملاحظات والتقارير التي يقدمها ذلك المدقق الخارجي.
- 3- إقتراح مقياس للإستقلال يتمثل في نسبة حجم الأتعاب المدفوعة من قبل الزبون المعين (الشركة) إلى إجمالي أتعاب مكتب التدقيق، بحيث كلما قلت هذه النسبة كلما زاد إستقلال المدقق والعكس صحيح. ومن البديهي أن الحكمة في هذا المقياس هو عدم إعتداد مكتب التدقيق بدرجة كبيرة على أحد الزبائن، ومن ثم الشك في فقدان إستقلاله.

¹ محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 41-42.

4- تغيير المدقق الخارجي، وذلك بتحديد حد أقصى لقيام المدقق بتدقيق أحد الشركات وذلك بدعوى أن طول مدة ارتباط المدقق بالشركة موضع التدقيق، يمكن أن يؤثر على إستقلاله.

5- في حالة عدم تحديد تعيين المدقق أو في حالة عزله، يجب أن يقدم المدقق تقريراً إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها يشرح أسباب ذلك لإخلاء مسؤوليته، وضرورة أن يحصل المدقق الجديد، قبل قبول التعيين، على شهادة من المنظمة المهنية بإخلاء مسؤولية المدقق السابق¹.

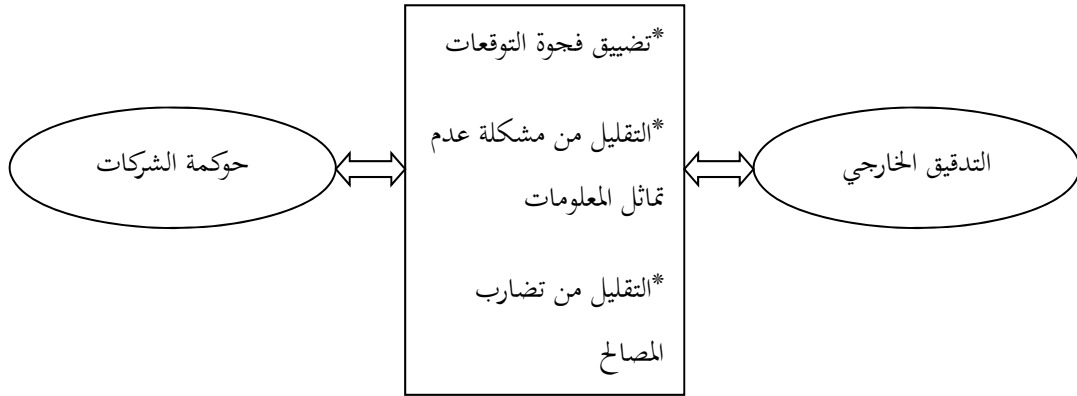
وعليه يجب أن يتمتع المدقق الخارجي بالإستقلالية أي لا يتدخل في مهته لا إدارة الشركة أو أي طرف من أطراف الشركة مما يشعر مستخدمي القوائم المالية بمصداقية هذه القوائم، وهذه الإستقلالية تمكنه من إبداء رأيه بكل حياد وموضوعية، ونتيجة لهذا الرأي يتحمل مسؤوليات قانونية لذا عليه أن يلتزم بالمعايير المهنية والعلمية والشخصية. مما ينتج فعالية دور المدقق الخارجي في إطار حوكمة الشركات.

من خلال ما سبق نلاحظ أن هناك علاقة تبادلية بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات بإعتباره أحد آلياتها، وذلك نظراً لأن التدقيق الخارجي يسعى إلى تحسين المعلومة من المستخدمة من مختلف أطراف التي لها علاقة مع الشركة من خلال دوره الرقابي ويعتبر تقريره النتيجة النهائية لهذا الدور، أما حوكمة الشركات تقوم بتوفير البيئة (إطار فعال) للقيام المدقق الخارجي بمهمته دون تدخل أو أي ضغوطات من مجلس الإدارة.

الشكل التالي يوضح ذلك:

¹ يوسف محمود جريوع، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة وتضييق هذه الفجوة"، مرجع سابق، ص 382.

الشكل رقم (III-6): العلاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة

خاتمة الفصل

بعد فشل مهنة التدقيق الخارجي في إكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية، وكذلك التنبؤ بقدرة الشركة على الإستمرار، مما أدى إلى إغلاق أكبر مكاتب التدقيق وإنعدام الثقة في خدمات التدقيق من

قبل المستفيدين منها، كل هذه النتائج أدت إلى ظهور فجوة مسؤولية، فعملت المنظمات المهنية على التقليل من هذه الفجوة من خلال نشرات التدقيق، وتوصلت هذه المنظمات على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية الكافية. كما إقترحوا الباحثين والكتاب مجموعة من الحلول لتقليل هذه الفجوة ومنها تفعيل دور المنظمات لمنهية التدقيق والمحاسبة، إعتما د مؤشرات كمية من أجل التنبؤ بمدى قدرة الشركة على الإستمرار.

بالرغم من أن التدقيق الخارجي ظهر منذ العصور القديمة إلا أن أهميته إزدادت نتيجة ظهور نظرية الوكالة وإنفصال الملكية، حيث نتج عن هذا الانفصال مشكلة الوكالة والمتمثلة في تضارب المصالح بين مختلف أطراف عقد الوكالة، فعمل المدقق الخارجي على التقليل من تضارب المصالح وذلك من خلال إلتزامه بمعايير التدقيق المتعارف عليها ومقبولة عموما والتي لا يجوز مخالفتها ، وقسمت هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات: معايير عامة، معايير العمل الميداني ومعايير إبداء الرأي، كما حمّل المشرع المدقق الخارجي مجموعة من المسؤوليات في حالة الإهمال أو التقصير في أداء مهمته وذلك لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق الخارجي، وللقيام بمهامه وإعطاء الثقة لمختلف أطراف الشركة يجب أن يتحلى المدقق الخارجي بالإستقلالية .

إضافة إلى مشكلة تضارب المصالح، ظهرت مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المسيرين والأطراف التي لها مع الشركة وخاصة حملة الأسهم والمستثمرين، حيث يمكن أن يكون عدم تماثل المعلومات بإعطاء معلومات غير مفهومة أو إحتكار بعض المعلومات، ومن أجل تخفيض عدم تماثل المعلومات يعمل المدقق الخارجي على تحقيق جوة المعلومات المحاسبية من خلال تمييزها بخصائص نوعية، وذلك بالإفصاح عن تلك المعلومات في تقريره النهائي.

الفصل الرابع:

تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

مقدمة الفصل:

بسبب الدور الرقابي الذي يلعبه المدقق الخارجي، عليه القيام بمجموعة من المهام التي حملها عليه المشرع الجزائري وذلك من أجل الحفاظ على إستمرارية الشركة والحفاظ على حقوق مختلف أطراف المصالح، وكذلك مراقبة مدى مساهمة مجلس الإدارة في رفع من أداء الشركة بما يحقق المنفعة لمختلف الأعوان الإقتصاديين، وبالتالي الحفاظ على

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الإقتصاد ككل. ومن أجل تحقيق النتائج المرجوة من هذه المهنة عليه التأكد من مدى واقع ممارسات الشركات بمبادئ حوكمة الشركات والعمل على تفعيلها بإعتباره آلية رقابية وإشرافية من آليات الحوكمة.

لذا تم إجراء دراسة ميدانية تمثلت في توزيع إستمارة إستبيان على المتخصصين المهنيين في مجال التدقيق الخارجي وهم كل من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأكاديميين المتمثلين في أساتذة جامعيين مختصين في حوكمة الشركات، وذلك لمعرفة واقع ممارسة الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية ودور المدقق الخارجي في تفعيلها في ظل الإصلاحات التي مست مهنة كل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وكذلك التي مست مهنة المحاسبة بالإضافة إلى إصدار مدونة ميثاق الحكم الراشد سنة 2009.

إستخدم المنهج التحليلي في هذا الفصل، وذلك لمعرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، من خلال دراسة دور المدقق الخارجي في تفعيل كل مبدأ من المبادئ الستة لحوكمة الشركات وتحليل النتائج المتوصل إليها بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS 19.

ولإلمام بالموضوع الدراسة قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثاني: أدوات الدراسة

المبحث الثالث: تفرغ الإستبيان ومناقشة النتائج

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

نتناول في هذا المبحث تحديد مجتمع الدراسة وذلك من خلال الخصائص التي تميز هذا المجتمع بما يتلاءم مع الموضوع، ولعدم إمكانية إجراء الدراسة على المجتمع ككل تم إختيار جزء من هذا المجتمع والمتمثل في العينة، كما تم توضيح حدود الدراسة بمختلف أشكالها وذلك لمعرفة الإطار الذي يحدد موضوع محل الدراسة، وكذلك تم التطرق إلى الصعوبات التي واجهتنا أثناء إجراء هذه الدراسة لتحقيق الأهداف المرجوة منها.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

المطلب الأول: خصائص مجتمع الدراسة

عند إختيار مجتمع الدراسة إرتأينا إلى التوجه إلى الأفراد ذوي الإختصاص في مهنة التدقيق الخارجي من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأفراد الأكاديميين وذلك لمعرفة واقع تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من طرفهم.

محافظ الحسابات: عرفت المادة 22 من القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، محافظ الحسابات بأنه شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات وإنتظامها ومطابقتها للتشريع المعمول به.

الخبير المحاسبي: عرفت المادة 18 من القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الخبير المحاسبي هو كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للشركات في الحالات التي ينص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية، كما يقوم بتقديم إستشارات للشركات في المجال الإقتصادي والمالي.

كما أن للخبير المحاسبي الحق في ممارسة أعمال محافظ الحسابات، والعكس ليس صحيح، بشرط أن يكون قد دفع رسوم التسجيل لدى الغرفة الوطنية للخبراء المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد بصفته خبير محاسبي ومحافظ حسابات.

الأساتذة الجامعيين: وهم المختصين في الجانب الأكاديمي حيث حاولنا إختيار عينة من الأساتذة الذين يختصون في حوكمة الشركات، وذلك لمقارنة الواقع المهني مع الواقع الأكاديمي.

المطلب الثاني: عينة الدراسة

قمنا بتوزيع حوالي 106 إستمارة إستبيان تم توزيعها بشكل تلقائي، فكانت الإحصائيات كالتالي:

جدول رقم (IV-1): الإحصائيات المتعلقة بإستمارة الإستبيان

البيان	العدد	النسبة %
الإستمارات الموزعة	106	100%
الإستمارات المسترجعة	81	76.41%
الإستمارات الصالحة للدراسة	66	62.26%
الإستمارات الملغاة	15	14.15%

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الإستثمارات غير المسترجعة	25	%23.59
---------------------------	----	--------

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات إستثمارات الإستبيان

من خلال الجدول رقم (IV-1) نلاحظ أن إجمالي الإستثمارات الموزعة بلغ عددها 106 إستمارة، منها 81 إستمارة تم إسترجاعها وهو ما يعادل نسبة 76.41% من الحجم الإجمالي للعينة، في حين كان عدد الإستثمارات غير المسترجعة 25 إستمارة أي ما يعادل 23.59% من العدد الكلي للإستثمارات الموزعة، حيث يمكن إرجاعها إلى ضيق الوقت بالنسبة لهم أو نظر فئة المهنيين إلى الوقت الذي يجيبون فيه على الإستثمارات المرسلة إليهم مبلغ مالي ضائع، كما يمكن إرجاعها إلى إرسال الإستثمارات عن طريق البريد الإلكتروني للمهنيين حيث هذه الفئة لا يستلموا الرسائل المرسلة إليهم مباشرة وإنما عن طريق سكرتاريا، كما بلغ عدد الإستثمارات الملغاة 15 إستمارة بمعدل 14.15% من مجموع الإستثمارات الموزعة حيث تم إلغاؤها بسبب الإجابات المتناقضة التي توضح عدم الجدية في التعامل مع الإستبيان بعض أفراد العينة، في حين بلغ عدد الإستثمارات الصالحة للدراسة 66 إستمارة أي ما يعادل 62.26%.

المطلب الثالث: حدود الدراسة وصعوباتها

الفرع الأول: حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

1- الحدود المكانية: الغرض من هذه الدراسة هو معرفة مدى الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية، فإقتصرت الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية، وشملت عدة ولايات بغرض الحصول على أكبر عدد من الإجابات وكذلك نظرا لعدم تجاوب بعضهم مع الدراسة.

2- الحدود الزمانية: إستغرقت مدة توزيع إستمارة الإستبيان الفترة الممتدة من سبتمبر 2016 إلى غاية جوان 2017.

3- الحدود البشرية: شملت هذه الدراسة المهنيين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذين يمتلكون الخبرة في مجال التدقيق الخارجي والأكاديميين من أساتذة الجامعة المختصين في حوكمة الشركات.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

4- الحدود الموضوعية: إهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بدور التدقيق الخارجي في تفعيل كل مبدأ من المبادئ الستة التي جاءت بها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، حفظ حقوق جميع المساهمين، تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، الحفاظ على مصالح الأطراف المختلفة، تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة).

الفرع الثاني: صعوبات الدراسة

رغم سعي الشركات الجزائرية إلى ترشيد أدائها، وسعي الجزائر إلى مواكبة التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق ونظراً لأهمية الموضوع، سعينا إلى تحقيق نتائج موضوعية، حيث لم تخلو الدراسة من بعض الصعوبات والتي يمكن توضيحها كما يلي:

- عدم تجاوب العديد من أفراد الدراسة وهذا ما نلاحظه من خلال الجدول رقم (IV-1) بحيث الإستثمارات المسترجعة هي 81 من أصل 106 إستثمار، وذلك بحجة ليس لديهم الوقت بسبب إنشغالهم، بالرغم من منحهم الوقت الكافي.

- الذهاب مرارا وتكرارا إلى مكاتب محافظي الحسابات من أجل إسترداد الإستثمارات لكن دون جدوى.

- الخطأ في البريد الإلكتروني لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من قبل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

- بعض أفراد العينة لا يستعملوا البريد الإلكتروني، وذلك نظرا لرجوع بعض الرسائل الإلكترونية لعدم وجود مكان لتخزين هذه الرسائل في الحساب الإلكتروني الخاص بكل فرد من أفراد العينة أي عدم فتح الرسائل المرسلة إليهم.

المبحث الثاني: أدوات الدراسة

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصر التي تم مراعاتها أثناء إعداد الإستبيان، وكذلك الطرق المستعملة في توزيعه ومكوناته، بالإضافة إلى قياس الإتساق الداخلي والصدق البنائي الذي يهدف إلى معرفة مدى إرتباط محاور الإستبيان مع الدرجة الكلية للإستبيان وكذلك مدى إرتباط عبارات المحاور مع الدرجة الكلية لكل محور كما تم قياس ثبات الإستبيان بهدف التأكد من أن النتائج المتوصل إليها لا تختلف في حالة إعادة توزيع الإستبيان في نفس الشروط.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان

إعتمدنا على الاستبيان في جمع آراء مجتمع الدراسة، ولإختبار الفرضية الأخيرة. حيث وجه الاستبيان للمهنيين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين و الأكاديميين من الأساتذة الجامعيين، وذلك لجمع آرائهم حول دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

لقد مر إعداد الاستبيان على ثلاث مراحل:

مرحلة التصميم: تم تصميم الاستبيان إعتمادا على مبادئ حوكمة الشركات التي أصدرتها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، وقمنا بمراعات جملة من النقاط عند إعداد إستمارة الإستبيان أهمها:

- إستعمال لغة سليمة؛
- صياغة أسئلة بسيطة ومفهومة وغير قابلة للتأويل؛
- أن تكون الأسئلة مرتبطة بالأهداف المراد الوصول إليها؛
- إحتواء الاستبيان على أسئلة شبه مغلقة.

بالنسبة لأسئلة الاستبيان تم إعدادها على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يحتمل خمس إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول محاور التي تناولها الاستبيان كما هو مبين في الجدول رقم (IV-2):

الجدول رقم (IV-2): مقياس ليكارت الخماسي

الأهمية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الأوزان	5	4	3	2	1

المصدر: نبيل جمعة صالح النجار، "الإحصاء في التربية والعلوم الإنسانية مع تطبيقات برمجية spss"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 29.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الجدول رقم (3-IV): مقياس ترتيبي للمتوسط الحسابي يحدد درجة الأهمية وفق مقياس ليكارت

المتوسط الحسابي	التصنيف
]1.80-1]	غير موافق بشدة
]2.60-1.80]	غير موافق
]3.40-2.60]	محايد
]4.20-3.40]	موافق
[5-4.20]	موافق بشدة

المصدر: وليد عبد الرحمن الفراء، "تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss"، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 2009، ص 26.

مرحلة التحكيم: بعد الإنتهاء من صياغة أسئلة الاستبيان تم تقديمها إلى الأساتذة المختصين في هذا المجال وإلى المحافظ الحسابات والخبير المحاسبي من أجل التحكيم وتصويب صياغة الأسئلة لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي تحول دون الوصول إلى الأهداف المرجوة.

وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من طرف المحكمين تم إجراء التعديلات التالية:

- الإستغناء عن بعض الأسئلة.
- إضافة أسئلة أخرى.
- تعديل صياغة البعض الآخر.

مرحلة توزيع إستمارة الإستبيان: قد تم توزيع إستمارة الإستبيان على أفراد العينة وذلك بإستخدام عدة طرق من أهمها:

- الإتصال المباشر بأفراد العينة؛
- البريد الإلكتروني الخاص بمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين؛
- الإستعانة بمحافظي الحسابات لتوزيع الإستمارة على زملائهم في المهنة.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

المطلب الثاني: هيكل الإستبيان

لتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم الإستبيان إلى أربعة أقسام:

القسم الأول: توطئة أو خطاب يشرح الغرض من الدراسة وأهميتها والتأكيد على سرية المعلومات وأنها تستخدم في البحث العلمي.

القسم الثاني: يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع وإحتوت على ستة (6) فقرات (الجنس، العمر، المستوى العلمي، التخصص، الوظيفة، الخبرة المهنية).

القسم الثالث: ويتضمن ستة محاور تتعلق بمدى مساهمة التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

المحور الأول: دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات ويتضمن هذا المحور على 4 فقرات.

المحور الثاني: دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق جميع المساهمين ويتضمن هذا المحور على 7 فقرات.

المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين ويتضمن هذا المحور على 4 فقرات.

المحور الرابع: دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة ويتضمن هذا المحور على 4 فقرات.

المحور الخامس: دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية ويتضمن هذا المحور على 6 فقرات.

المحور السادس: دور المدقق الخارجي في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة ويتضمن هذا المحور على 7 فقرات.

القسم الرابع: تشمل التوصيات حول الموضوع من خلال التعليق حول فقرات المحاور وزيادة أية إيضاحات.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

المطلب الثالث: ثبات وصدق الاستبيان

الفرع الأول: ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

للتحقق من ثبات الاستبيان إتمدنا على المعامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول رقم (4-IV).

جدول رقم (4-IV): يوضح نتائج الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

الرقم	المحور	معامل الفا كرونباخ
01	دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	0.610
02	دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق جميع المساهمين	0.709
03	دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	0.714
04	دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة	0.673
05	دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية	0.765
06	المدقق الخارجي في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة	0.783
	جميع محاور الاستبيان	0.862

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الاستبيان من خلال الجدول رقم (4-IV) نلاحظ أن معاملات الفا كرونباخ تتراوح بين 0.610 و 0.783 لكل من محور من محاور الاستبيان، كذلك كانت قيمة الفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبيان 0.862. وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع، مما يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة ثبات تلبي متطلبات الدراسة.

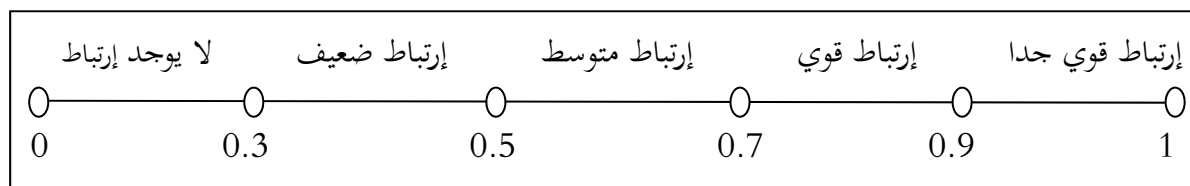
الفرع الثاني: صدق الاستبيان

أولاً: نتائج الاتساق الداخلي

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

يقصد بصدق الإتساق الداخلي مدى إتساق كل فقرة من فقرات الإستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قمنا بالاعتماد على معامل الارتباط الرتبي سبيرمان لتحديد قوة وإتجاه العلاقة بين المتغيرين، حيث تتراوح قيمة معامل الارتباط من 0 إلى 1 و 0 إلى -1 أي قيمته محصورة بين $[-1, 1]$ ، يمكن تحديد نوعية قوة الارتباط حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (1-IV): يوضح نوعية قوة معامل الارتباط سبيرمان



المصدر: وليد عبد الرحمن الفراء، مرجع سابق، ص 30.

المحور الأول: دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

يوضح جدول (5-IV) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين معاملات الارتباط عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ ، كما يلي:

جدول (5-IV): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط سبيرمان	القيمة الإحتمالية (sig)
-------	--------	------------------------	-------------------------

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

01	المدقق الخارجي يعمل على إضفاء نوع من الشفافية والوضوح في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة	0.725	* 0.000
02	يتضمن تقرير المدقق الخارجي فقرة يوضح فيها مدى التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات	0.657	* 0.000
03	يعمل المدقق الخارجي على تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة بأسلوب مهني وطريقة موضوعية	0.628	* 0.000
04	يتأكد المدقق الخارجي من توزيع المسؤوليات بين المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين حسب القوانين والتشريعات وذلك من أجل ضمان تحقيق مصالح الأطراف الخارجية	0.646	* 0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الإستهتبان من الجدول رقم (IV-5) نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بين فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور الأول تتراوح بين [0.628-0.725] عند القيمة الإحتمالية 0.000 وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.05 فالارتباط دال إحصائياً.

حيث أن كل من الفقرة رقم (2)، (3) و(4) معامل الارتباط متوسط بينما في الفقرة رقم (1) معامل الارتباط قوي، وعليه هناك علاقة تأثير موجبة تتراوح قوتها بين المتوسط والقوي بين كل من التدقيق الخارجي ومبدأ "توافر أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات"، ويمكن القول أن التدقيق الخارجي يساهم في تفعيل وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

المحور الثاني: دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق جميع المساهمين

يوضح جدول (IV-6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين معاملات الارتباط عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ ، كما يلي:

جدول رقم (IV-6): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط سبيرمان	القيمة الاحتمالية (sig)
01	المدقق الخارجي يعمل على تأمين أساليب تسجيل ونقل وتحويل ملكية الأسهم	0.513	* 0.000
02	حق كل مساهم في الحصول على المعلومات الخاصة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة من طرف المدقق الخارجي	0.593	* 0.000
03	تأكد المدقق الخارجي من إستعمال المساهمين لحقهم في التصويت والمشاركة في إجتماع الجمعية العامة	0.675	* 0.000
04	التأكد من ممارسة المساهمين لحقهم في إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة وكذلك في الحصول على حصصهم من أرباح الشركة	0.725	* 0.000
05	عمل المدقق الخارجي على توصيل المعلومات الكافية لإتخاذ القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في الشركة كتعديل في النظام الاساسي أو مواد تأسيس الشركة أو زيادة أو تخفيض رأسمال الشركة	0.657	* 0.000
06	على المدقق الخارجي الحفاظ على حقوق صغار المساهمين	0.571	* 0.000
07	المدققين الخارجيين قابلين للمساءلة من قبل المساهمين	0.664	* 0.000

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الإستبيان

من الجدول رقم (IV-6) نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بين فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور تتراوح بين [0.513-0.725] عند القيمة الاحتمالية 0.000 وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.05 فالارتباط دال إحصائياً.

حيث أن كل من الفقرة رقم (1)، (2)، (3)، (5)، (6) و(7) معامل الارتباط متوسط وبينما الفقرة رقم (4) معامل الارتباط قوي، وعليه هناك علاقة تأثير موجبة تتراوح بين المتوسط والقوي بين التدقيق الخارجي ومبدأ "حفظ حقوق جميع المساهمين"، ويمكن القول أن التدقيق الخارجي يساهم في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين.

المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

يوضح جدول (IV-7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين معاملات الارتباط عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ كما موضحة في الجدول:

جدول (IV-7): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط سبيرمان	القيمة الاحتمالية (sig)
-------	--------	------------------------	-------------------------

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

01	على المدقق الخارجي التأكد من أن تداول الأسهم يتسم بالإفصاح والشفافية	0.605	* 0.000
02	على المدقق الخارجي أن يطلب من مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين الإفصاح عن المصالح الخاصة بالمساهمين قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة	0.773	* 0.000
03	ينبغي على المدقق الخارجي أن يكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالإجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة للمساهمين كافة	0.757	* 0.000
04	ينبغي على المدقق الخارجي التأكد من أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت سواء كان صاحب السهم بنفسه أو مفوض عنه، وأن يتمكنوا من الحصول على المعلومات الخاصة بذلك قبل شراء الأسهم	0.772	* 0.000

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الإستهتبان

من الجدول رقم (IV-7) نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بين فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور تتراوح بين [0.605-0.773] عند القيمة الاحتمالية 0.000 وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.05 فالارتباط دال إحصائياً.

حيث أن الفقرة رقم (1) معامل الارتباط متوسط، بينما في الفقرات (2)، (3) و(4) معامل الارتباط قوي، كما أن قيمة معامل الارتباط في كل من الفقرة رقم (2) و(4) على التوالي 0.773 و0.772 الفرق بسيط بينهما 0.001 وذلك لأن كل منها تهدف إلى الإفصاح عن المعلومات لجميع المساهمين، وعليه هناك علاقة تأثير موجبة بين التدقيق الخارجي مبدأ "توفير المعاملة المتكافئة بين جميع المساهمين" تتراوح بين متوسط وقوي، ويمكن القول أن التدقيق الخارجي يسعى إلى توفير المعاملة المتكافئة بين جميع المساهمين.

المحور الرابع: دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة

يوضح جدول (IV-8) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين معاملات الارتباط عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ ، كما موضحة في الآتي:

جدول (IV-8): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط سبيرمان	القيمة الاحتمالية (sig)
-------	--------	------------------------	-------------------------

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

01	المدقق الخارجي مسؤول عن حماية حقوق أصحاب المصالح من مستثمرين، مقرضين، الموردين... إلخ حسب ما ينص عليه القانون	0.588	* 0.000
02	المدقق الخارجي يبلغ الاطراف ذات العلاقة بالشركة بكل التصرفات غير القانونية التي تتعرض لها الشركة	0.708	* 0.000
03	تأكد المدقق الخارجي من ما إذا تمكن أصحاب المصالح من الحصول على تعويض في حالة إنتهاك حقوقهم	0.709	* 0.000
04	حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي بصفة دورية عن أداء الشركة	0.753	* 0.000

*الإرتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الإستبيان

من الجدول رقم (IV-8) نلاحظ أن قيمة معامل الإرتباط بين فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور تتراوح بين [0.588-0.753] عند القيمة الإحتمالية 0.000 وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.05 فالإرتباط دال إحصائياً.

حيث أن معامل الإرتباط متوسط في الفقرة (1)، أما في الفقرات (2)، (3) و(4) معامل الإرتباط قوي، وعليه هناك علاقة تأثير موجبة بين التدقيق الخارجي مبدأ "الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة" وتتراوح بين متوسط وقوي، ويمكن القول أن التدقيق الخارجي يساهم في الحفاظ على مصالح مختلف الأطراف التي لها علاقة بالشركة.

المحور الخامس: دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية

يوضح جدول (IV-9) معامل الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين معاملات الإرتباط عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ ، موضحة كما يلي:

جدول (IV-9): معامل الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية للمحور

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط سبيرمان	القيمة الاحتمالية (sig)
01	المدقق الخارجي مسؤول عن مدى إفصاح الشركة عن كافة المسائل المتعلقة بأداء الشركة، الملكية وأسلوب الحوكمة وذلك لحماية حقوق المستثمرين	0.544	* 0.000
02	المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن مدى مصداقية وموضوعية القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي وكذلك الأسلوب المستخدم في إعدادها وذلك للحفاظ على ثقة مستخدميها	0.652	* 0.000
03	المدقق الخارجي يعتبر المسؤول عن الإفصاح عن سياسة المكافآت الممنوحة للمديرين التنفيذيين وعن أهداف الشركة وملكية الأغلبية وحقوق التصويت	0.710	* 0.000
04	على المدقق الخارجي الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المتوقعة والحاصلة فعلا	0.604	* 0.000
05	المدقق الخارجي يفصح عن قائمة أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين ومرتباتهم وحوافزهم	0.775	* 0.000
06	على المدقق الخارجي التأكد من مدى اعتماد الشركة على المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية للإفصاح	0.540	* 0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الإستان

من الجدول رقم (IV-9) نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بين فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية للمحور الخامس جيدة تتراوح بين [0.540-0.748] عند القيمة الاحتمالية 0.000 وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.05 فالارتباط دال إحصائياً.

بحيث في كل من الفقرات رقم (1)، (2)، (4)، (6) معامل الارتباط متوسط بينما في الفقرتين رقم (3) و(5) معامل الارتباط قوي، وعليه هناك علاقة تأثير موجبة بين التدقيق الخارجي مبدأ "تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية" وتتراوح بين المتوسط والقوي، ويمكن القول أن التدقيق الخارجي يساهم في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.

المحور السادس: دور التدقيق الخارجي في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

يوضح جدول (IV-10) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين معاملات الارتباط عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ ، موضحة كما يلي:

جدول (IV-10): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس والدرجة الكلية للمحور

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط سبيرمان	القيمة الاحتمالية (sig)
01	المدقق الخارجي يقوم بمساءلة مجلس الإدارة	0.683	* 0.000
02	المدقق الخارجي يتأكد من أن مجلس الإدارة يوفر كامل المعلومات وكذلك سلامة القواعد المطبقة وأن يعمل على تحقيق مصالح الشركة والمساهمين	0.538	* 0.000
03	على المدقق الخارجي أن يتأكد من أن مجلس الإدارة يحقق معاملة متكافئة بين مختلف فئات المساهمين	0.733	* 0.000
04	المدقق الخارجي يقوم بالتأكد من أن مجلس الإدارة يلتزم بالقوانين السارية وأن يأخذ بعين الاعتبار إهتمامات كافة أصحاب المصالح	0.644	* 0.000
05	المدقق الخارجي مسؤول عن التأكد من مسؤوليات مجلس الإدارة والمتمثلة في إعداد القوائم المالية وترشيح المديرين التنفيذيين وكذلك مكافآت أعضاء مجلس الإدارة	0.480	* 0.000
06	يفصل المدقق الخارجي في شفافية المعايير التي يعتمد عليها مجلس الإدارة في إنتقاء الأعضاء غير التنفيذيين.	0.785	* 0.000
07	المدقق الخارجي يعمل على مراقبة مجلس الإدارة حول متابعته قياس كفاءة ممارسة الشركة لمبادئ حوكمة الشركات وإجراء التعديلات عند الحاجة	0.489	* 0.000

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الإستان

من الجدول رقم (IV-10) نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بين فقرات المحور السادس والدرجة الكلية للمحور تتراوح بين [0.480-0.785] عند القيمة الاحتمالية 0.000 وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.05 فالارتباط دال إحصائياً.

حيث في كل من الفقرة رقم (5) و(7) معامل الارتباط ضعيف، بينما في الفقرات رقم (1)، (2) و(4) معامل الارتباط متوسط، وفي الفقرتين رقم (3) و(6) معامل الارتباط قوي، وعليه هناك علاقة تأثير موجبة بين التدقيق

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الخارجي ومبدأ "مسؤوليات مجلس الإدارة" وتتراوح قيمته بين ضعيف وقوي، ويمكن القول أن التدقيق الخارجي يتحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة.

ثانياً: الصدق البنائي

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى إرتباط كل محور من محاور الإستبيان بالدرجة الكلية لفقرات الإستبيان.

يبين جدول (IV-11) جميع معاملات الإرتباط في جميع محاور الإستبيان عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ ، كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول (IV-11): معامل الإرتباط بين درجة كل محور من محاور الإستبيان والدرجة الكلية للإستبيان.

الرقم	المحور	معامل الارتباط سبيرمان	القيمة الاحتمالية (sig)
01	دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	0.378	*0.000
02	دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق جميع المساهمين	0.729	*0.000
03	دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	0.516	*0.000
04	دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة	0.556	*0.000
05	دور المدقق الخارجي في تحقيق الافصاح والشفافية في القوائم المالية	0.596	*0.000
06	المدقق الخارجي في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة	0.660	*0.000

*الإرتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الإستبيان

من الجدول رقم (IV-11) نلاحظ أن قيمة معامل الإرتباط بين درجة كل محور من محاور الإستبيان والدرجة الكلية للإستبيان تتراوح بين [0.378-0.729] عند مستوى الدلالة المعنوية 0.05.

حيث بالنسبة للمحور رقم (1) معامل الإرتباط ضعيف، أما بالنسبة لكل من المحور رقم (3)، (4)، (5) و(6) معامل الإرتباط متوسط، والمحور رقم (2) معامل الإرتباط قوي. وعليه هناك علاقة تأثير موجبة ويتراوح بين الضعيف والمتوسط والقوي بين التدقيق الخارجي ومبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية على مستوى الشركات الجزائرية.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

المبحث الثالث: تفريغ الاستبيان ومناقشة النتائج

بغرض تحليل نتائج الاستبيان إعتدنا على الطرق الإحصائية المستخرجة من البرنامج الإحصائي spss، وذلك لتفسير النتائج المتحصل عليها، وهذه الطرق تتمثل في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، كما تم تحديد الاتجاه عبارات الحوار وبالتالي تحديد الاتجاه العام لكل محور من الاستبيان، بالإضافة إلى اختبار فرضية الدراسة وذلك لمعرفة واقع الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية من خلال إجابات أفراد العينة.

المطلب الأول: تفريغ الاستبيان

الفرع الأول: الأساليب الإحصائية

تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss 19 في تحليل البيانات، وذلك باستخدام الأساليب التالية:

1- التكرارات والنسب المئوية: بغية التفريق بين فئات العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفراد العينة ومعرفة توجه الإجابات إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان.

2- المتوسط الحسابي: بإعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، كما يعتبر مؤشرا لتحديد طبيعة العلاقة بين المدقق الخارجي وكل مبدأ من المبادئ الستة لحوكمة الشركات التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، كما يستخدم كمؤشر لترتيب الإجابات حسب أهميتها من وجهة أفراد العينة، كما تم إستعماله لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة من خلال حساب المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات الاستبيان وكذلك بالنسبة لكل محور.

3- الانحراف المعياري: نقوم باستخدام الانحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت القيم عن متوسطها الحسابي في دراسة الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الشركات الجزائرية.

4- اختبار "مان-وتني": تم إستخدامه لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهو اختبار لا معلمي يصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

5- إختبار "كروسكال-والاس" تم إستخدامه لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الإختبار اللا معلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

6- إختبار **T-test**: تم الإعتماد على إختبار T-test الأحادي البسيط وهو عبارة عن مقارنة متوسط حسابي لإجابات أفراد العينة مع متوسط فرضي، وذلك لإختبار فرضيات محاور الإستبيان لمعرفة إذا كانت هناك علاقة ذات دلالة احصائية أم لا عند مستوى الدلالة المعنوية $\alpha = 0.05$. وتم اعتماد على قيمة المتوسط الفرضي "3" لأن المقياس المستعمل ليكارت الخماسي فمتوسط القيم هو 3.

الفرع الثاني: التحليل الوصفي لنتائج الدراسة

سنقوم بعرض وتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة والمتمثلة في المعلومات العامة، وكذلك عرض إجاباتها حسب كل محور من محاور الإستبيان وذلك لمعرفة مواقع تركز الإجابات ونقاط توافق أفراد العينة من خلال إستخدام التكرارات والنسب المئوية .

أولاً: الخصائص الديمغرافية لمجتمع الدراسة

1- توزيع أفراد العينة حسب الجنس: يتم توزيع العينة حسب الجدول التالي:

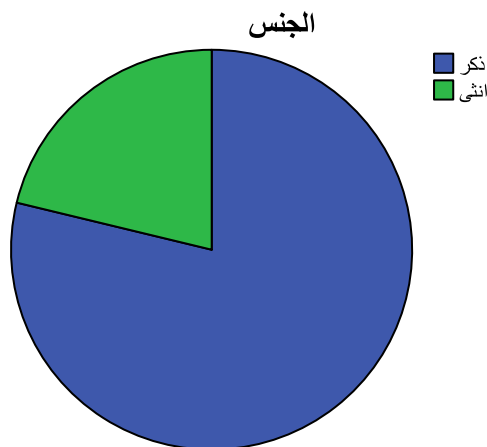
الجدول رقم (IV-12): توزيع العينة حسب الجنس

البيان	التكرار	النسبة %
الذكور	52	78.8
الإناث	14	21.2
المجموع	66	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الشكل رقم (IV-1): تمثيل أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم (IV-12)

من خلال الجدول رقم (IV-12) نلاحظ أن معظم أفراد العينة ذكور فكانت نسبتها 78.8%، أما نسبة الإناث كانت 21.2% وهذه النسبة قليلة مقارنة مع نسبة الذكور، يدل هذا على أن معظم الإناث لا يفضلوا ممارسة مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي بفتح مكاتب خاصة، وإنما يتوجهون إلى العمل بالإدارات العمومية بالإضافة إلى ذلك المسؤوليات التي تقع على عاتق من يمارس هذه المهنة.

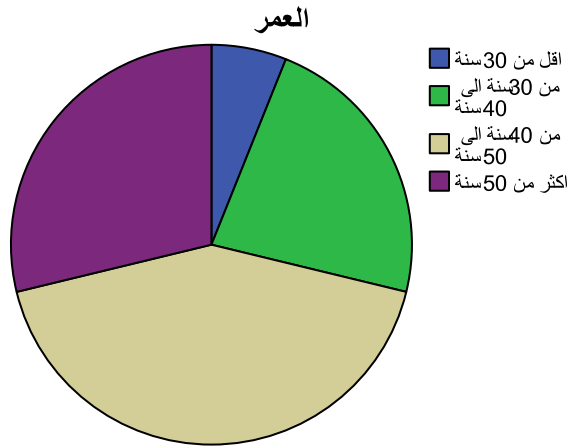
2- توزيع أفراد العينة حسب العمر: كان توزيع العينة كالتالي:

الجدول رقم (IV-13): توزيع أفراد العينة حسب العمر

البيان	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	4	6.1
من 30 سنة إلى 40 سنة	15	22.7
من 40 سنة إلى 50 سنة	28	42.4
أكثر من 50 سنة	19	28.8
مجموع	66	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

الشكل رقم (IV-2): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم (IV-13)

من خلال الجدول رقم (IV-13) نلاحظ ان نسبة 42.7% من أفراد العينة يتراوح أعمارهم من 40 سنة إلى 50 سنة وتليها ما نسبته 28.8% من أفراد العينة تتراوح أعمارهم أكثر من 50 سنة، وهذا ما يجعل نتائج الدراسة واضحة ودقيقة لما لهذه الفئتين من خبرة، كما كانت ما نسبته 22.7% أعمارهم ما بين 30 و 40 سنة و 6.1% أعمارهم أقل من 30 سنة، هذا مؤشر على صرامة القوانين من أجل الإلتحاق بهذه المهن وقلة المسابقات الخاصة بها، كما يفسر طبيعة الوظيفة التي تتطلب مسؤولية جزائية وجنائية وتأديبية، كما لاحظنا أثناء تفريغ الاستبيان أن كل الأساتذة الجامعيين تتراوح أعمارهم بين أقل من 30 سنة وبين 30 و 40 سنة يمكن إرجاعه إلى حداثة الإهتمام بموضوع حوكمة الشركات من قبل الجامعات الجزائرية.

3- توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي: كان توزيع أفراد العينة بمختلف مستوياتهم العلمية كالآتي:

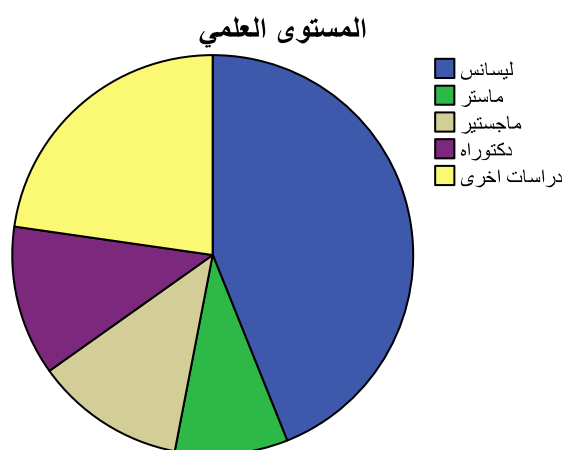
الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الجدول رقم (IV-14): توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي

البيان	التكرار	النسبة %
ليسانس	29	43.9
ماستر	6	9.1
ماجستير	8	12.1
دكتوراه	8	12.1
دراسات اخرى	15	22.7
المجموع	66	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

الشكل رقم (IV-3): تمثيل أفراد العينة حسب المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم (IV-14)

من خلال الجدول رقم (IV-14) نجد ما نسبته 43.9% من أفراد العينة متحصلين على شهادة ليسانس و 22.7% من أفراد العينة متحصلين على دراسات أخرى يمثلون الأفراد الذين زاولوا مهنة المحاسب المعتمد ثم إنتقلوا إختياراً إلى مزاولة مهنة محافظ الحسابات و 9.1% متحصلين على شهادة الماستر وذلك لحداثة نظام التعليم والذي ينعكس على التغيرات التي مست مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات على المستوى المحلي و 12.1% متحصلين على شهادات ما بعد التدرج في كل من الدكتوراه والماجستير وهذا يدل على الجمع هذه الفئة بين المجال الأكاديمي والمهني بالنسبة للمدقق الخارجي والجانب الأكاديمي بالنسبة للأساتذة الجامعيين، كما يمكن القول أن القانون الجزائري

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

حسب القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يشترط على كل شخص يريد مزاوله مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي أن يكون متحصلا على شهادة ليسانس.

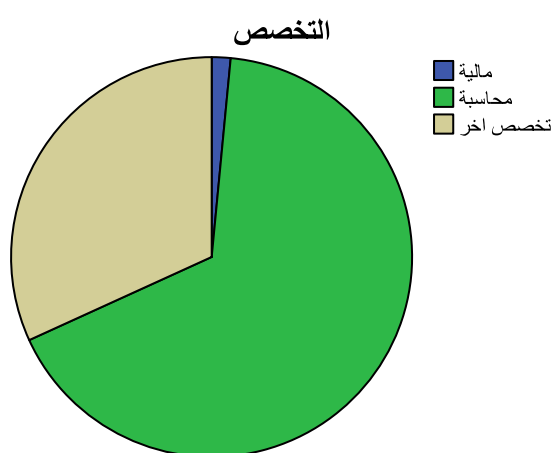
4- توزيع أفراد العينة حسب التخصص: كان توزيع أفراد العينة إلى ثلاث تخصصات كما يلي:

الجدول رقم (IV-15): توزيع أفراد العينة حسب التخصص

البيان	التكرار	النسبة %
مالية	1	1.5
محاسبة	44	66.7
تخصص آخر	21	31.8
المجموع	66	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

الشكل رقم (IV-4): تمثيل أفراد العينة حسب التخصص



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (IV-15)

أما بالنسبة للتخصص فكان معظم أفراد العينة متحصلون على شهادة في المحاسبة والتي تعادل نسبتها 66.7%، ويرجع ذلك إلى وجوب الإلمام بالمعلومات المحاسبية والإطلاع على كل التطورات الحاصلة في هذا التخصص من قبل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، أما بالنسبة لتخصص مالية تحصل على ما نسبته 1.5%، كما حازت التخصصات الأخرى على نسبة 31.8% ويرجع ذلك إلى أن هذه الفئة من أفراد العينة درسوا تخصصات لها علاقة بالمحاسبة مثل

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

التدقيق، وكذلك يمكن إرجاعه إلى إختلاف أنظمة التعليم العالي نظرا لقدم الشهادة، كما أن عينة الأكاديميين موضوع الدراسة تخصصوا في حوكمة الشركات أو تخصص له علاقة بها.

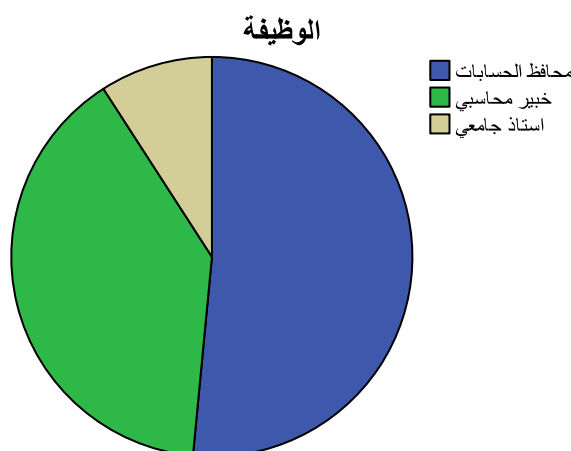
5- توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة: تحصلنا على التكرارات التالية:

الجدول رقم (IV-16): توزيع افراد العينة حسب الوظيفة

البيان	التكرار	النسبة %
محافظ الحسابات	34	51.5
الخبير المحاسبي	26	39.4
أستاذ جامعي	06	9.1
المجموع	66	100

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على البرنامج الاحصائي spss

الشكل رقم (IV-5): تمثيل أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم (IV-16)

من الجدول رقم (IV-16) نجد أن 51.5% من أفراد العينة يزاولوا مهنة محافظ الحسابات و39.4% هم خبراء محاسبين، مع العلم أن كل خبير محاسبي هو محافظ الحسابات والعكس غير صحيح، وعليه 90.9% من أفراد العينة هم محافظي الحسابات. حيث قمنا بإختيار هذه العينة المهنية لمعرفة مدى الإلتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على مستوى الشركات الجزائرية بحيث يكون تطبيقها ذو فاعلية من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، كما

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

أن في الجزائر مدققي حسابات الشركات (شركات المساهمة) هم محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. أما ما نسبته 9.1% من أفراد العينة هم أساتذة جامعيين ويعود إختيار هذه الفئة لمعرفة رؤى هذه الفئة حول دور المدقق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في ظل حتمية تبني حوكمة الشركات نظرا للتغيرات والتطورات التي مست البيئة الاقتصادية الدولية وخلفت أثر على البيئة الوطنية.

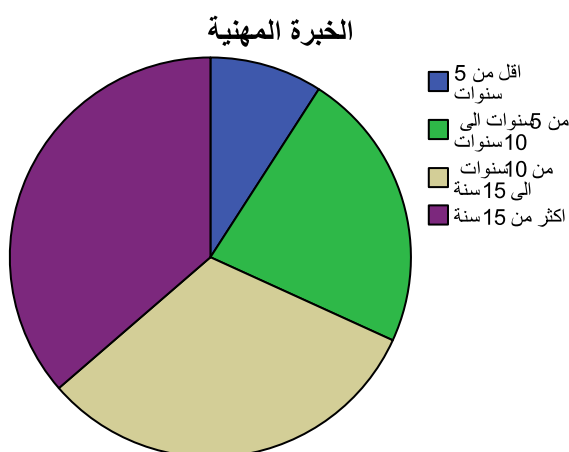
6- توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية: كان توزيع العينة كالتالي:

الجدول رقم (IV-17): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	البيان
9.1	6	أقل من 5 سنوات
22.7	15	من 5 سنوات إلى 10 سنوات
31.8	21	من 10 سنوات إلى 15 سنة
36.4	24	أكثر من 15 سنة
100	66	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

الشكل رقم (IV-6): تمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم (IV-17)

من خلال الجدول رقم (IV-17) نلاحظ أن معظم أفراد العينة تتراوح خبرتهم من 10 سنوات إلى 15 سنة وأكثر من 15 سنة أي ما نسبته 68.2% وهذا يتوافق مع سن أفراد العينة، وتليها الفئة من 5 سنوات إلى 10 سنوات

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

بنسبة 22.7%، وتمثل الفئة التي أقل من 5 سنوات 9.1%، هاتين الفئتين الأخيرتين معظمهم أساتذة جامعيين. وهذا ما يضيف على الإستبيان نوع من الدقة وأكثر دراية بواقع مجال تفعيل الحوكمة في الشركات الجزائرية.

ثانيا: التحليل الوصفي لمحاور الاستبيان

المحور الأول: دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

الجدول رقم (IV-18): التحليل الوصفي للمحور الأول

الرقم	العبارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المجموع	
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
01	المدقق الخارجي يعمل على إضفاء نوع من الشفافية والوضوح في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة	27	40.9	36	54.5	0	0	3	4.5	0	0	66	100
02	يتضمن تقرير المدقق الخارجي فقرة يوضح فيها مدى إلتزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات	14	21.2	42	63.6	5	7.6	5	7.6	0	0	66	100
03	يعمل المدقق الخارجي على تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة بأسلوب مهني وطريقة موضوعية	29	43.9	37	56.1	0	0	0	0	0	0	66	100
04	يتأكد المدقق الخارجي من توزيع المسؤوليات بين المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين حسب القوانين والتشريعات وذلك من أجل ضمان تحقيق مصالح الأطراف الخارجية	12	18.2	47	71.2	4	6.1	2	3	1	1.5	66	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الإستبيان

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

العبارة رقم (1): يوافق ما نسبته 95.5% من أفراد العينة بتوزيعهم بين 34 و 23 فردا بين موافق وموافق بشدة على الترتيب أن المدقق الخارجي يعمل على إضفاء الشفافية والوضوح على الأعمال التي تقوم بها الشركة وذلك لأن من مهامه المصادقة على القوائم والتقارير المالية بما يتوافق مع القوانين والتنظيمات المعمول بها، في حين 3 أفراد غير موافقين على هذه الإجابة أي ما يعادل 4.5% وذلك لان لمدقق الخارجي لا يتدخل في أمور تسيير الشركة.

العبارة رقم (2): كان 42 فرد من أفراد العينة أي ما نسبته 63.6% يوافقون على المدقق الخارجي أن يخصص فقرة في تقريره يوضح فيها مدى إلتزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات، في حين 14 أفراد أي ما يعادل 21.2% يؤيدون هذه الفقرة بشدة. بعكس 5 أفراد يعارضون و 5 أفراد يحايدون لهذه العبارة أي ما نسبته 15.2% تعود هذه الإجابة إلى فئة الأكاديميين لأن في نظرهم القانون الجزائري لا يجبر المدقق الخارجي بتخصيص فقرة توضح مدى إعتداد الشركة على مبادئ حوكمة الشركات.

العبارة رقم (3): بالنسبة لهذه العبارة كل أفراد العينة بين مؤيدين ومؤيدين بشدة بتكرار 37 و 29 أي ما يعادل 56.1% و 43.9% على التوالي، على المدقق الخارجي يعمل على تنفيذ القانون حسب السلطة المخولة له وذلك بنزاهة وموضوعية بإعتداد أسلوب مهني وطريقة موضوعية.

العبارة رقم (4): يوافق 47 فرد من أفراد العينة ما يعادل 71.2% و 12 أفراد يوافقون بشدة ما يعادل 18.2% على المدقق الخارجي أثناء القيام بعمله عليه التاكيد من أن المسؤوليات بين المساهمين ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين تتوزع حسب القوانين والتشريعات المعمول بها وذلك من أجل ضمان تحقيق مصالح الأطراف الخارجية، في حين 4 أفراد محايدون بنسبة 6.1%، بينما 3 أفراد بين غير موافق وغير موافق بشدة أي ما يعادل نسبة كل منها على الترتيب 3% و 1.5% .

المحور الثاني: دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق جميع المساهمين

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الجدول رقم (IV-19): التحليل الوصفي للمحور الثاني

الرقم	العبارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		مجموع	
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
01	المدقق الخارجي يعمل على تأمين أساليب تسجيل ونقل وتحويل ملكية الأسهم	31	47	28	42.4	3	4.5	4	6.1	0	0	66	100
02	حق كل مساهم في الحصول على المعلومات الخاصة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة من طرف المدقق الخارجي	14	21.2	32	48.5	5	7.6	15	22.7	0	0	66	100
03	تأكد المدقق الخارجي من إستعمال المساهمين لحقهم في التصويت والمشاركة في إجتماع الجمعية العامة	34	51.5	28	42.4	1	1.5	3	4.5	0	0	66	100
04	التأكد من ممارسة المساهمين لحقهم في إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة وكذلك في الحصول على حصصهم من أرباح الشركة	35	53	27	41	1	1.5	3	4.5	0	0	66	100
05	عمل المدقق الخارجي على توصيل المعلومات الكافية لإتخاذ القرارات المتعلقة بالتحولات الأساسية في الشركة كتعديل في النظام الأساسي أو مواد تأسيس	29	44	32	48.5	0	0	3	4.5	2	3	60	100

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

												الشركة أو زيادة أو تخفيض رأسمال الشركة	
100	66	0	0	4.5	3	7.6	5	65.2	43	22.7	15	06 على المدقق الخارجي الحفاظ على حقوق صغار المساهمين	
100	66	1.5	1	6.1	4	6.1	4	60.5	40	25.8	17	07 المدققين الخارجيين قابلين للمساءلة من قبل المساهمين	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الاستبيان

العبارة رقم (1): نلاحظ تقارب آراء أفراد العينة بين الموافقين باختلاف شدتهم بأن المدقق الخارجي العمل على تأمين أساليب تسجيل ونقل وتحويل ملكية الأسهم، حيث بلغت نسبة كل من الموافقين والموافقين بشدة 47% و 42.4% على الترتيب، كما نلاحظ نسبة المحايدون بلغت 4.5% من أفراد العينة وذلك لانهم ليس على دراية بطريقة تسجيل ونقل وتحويل ملكية الأسهم، في حين نسبة غير الموافقين 6.1% لا يرون هناك علاقة بين عمل المدقق الخارجي وإجراءات ملكية الأسهم.

العبارة رقم (2): يوافق ما عدده 32 فرد من أفراد العينة و 14 فرد يوافق بشدة ما يعادل نسبة كل منهما على الترتيب 48.5% و 21.2% على المدقق الخارجي توفير المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة لكل مساهم، كما أن 15 فرد من أفراد العينة ما نسبته 22.7% غير موافقين على أن المدقق الخارجي من مسؤوليته توفير المعلومات للمساهمين في الوقت المناسب وبصفة منتظمة بإعتباره حق من حقوقهم، في حين 7.6% من أفراد العينة يحيدون بخصوص هذه العبارة.

العبارة رقم (3): أفراد العينة يتوزعون بين 34 فرد موافق بشدة و 28 فرد موافق أي ما يعادل 93.9% من أفراد العينة يؤيدون على أن المدقق الخارجي من مهامه التأكد من إستعمال المساهمين لحقهم في التصويت والمشاركة في اجتماعات الجمعية العامة. على غير أن 2 من أفراد العينة يعارضون هذا الفرض بما يعادل 4.5% و 1.5% محايدون.

العبارة رقم (4): معظم أفراد العينة بين موافقين وموافقين بشدة على أن من حق المساهمين إنتخاب مجلس الإدارة وكذلك في الحصول على حصصهم من الأرباح الموزعة للشركة، فكانت نسبة هذه الفئة 94%، في حين 4.5% من

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

أفراد العينة يميلون إلى الإجابة بغير موافق على حقوق المساهمين في انتخاب مجلس الإدارة والحصول على الأرباح بالرغم من أن أي يساهم في رأس مال الشركة يكون هدفه الحصول على أرباح، بينما 1.5% من أفراد العينة محايدون.

العبارة رقم (5): نلاحظ تساوي تكرارات كل من الموافقين والموافقين بشدة على المدقق الخارجي توصيل المعلومات الكافية فيما يتعلق بالقرارات المتخذة بشأن تعديل النظام الأساسي للشركة أو زيادة في رأس مال الشركة أو تخفيضه وكذلك في حالة تعديل مواد تأسيس الشركة وكانت نسبتهما مجتمعة 92.5%، كما أن كل من غير الموافقين وغير الموافقين بشدة على هذه الإجابة كانت نسبة كل منها على الترتيب 4.5% و3%.

العبارة رقم (6): معظم أفراد العينة موافقين حول عمل المدقق الخارجي على الحفاظ على حقوق صغار المساهمين ويمثلون ما نسبته 65.2%، وما يعادل 22.7% من أفراد العينة موافقين بشدة على دور الذي يلعبه المدقق الخارجي في الحفاظ على حقوق صغار المساهمين، في حين 7.6% محايدون لم يقدموا إجاباتهم و 4.5% معارضين على هذا الإجابة هذه الفئة ترى على المدقق الخارجي الحفاظ على حقوق جميع المساهمين بما فيها صغار المساهمين لا ينحاز إلى المساهمين حسب حصصهم في الشركة .

العبارة رقم (7): المدققين الخارجيين قابلين للمساءلة من قبل المساهمين، وافقوا على هذه العبارة أكثر من نصف أفراد العينة بتكرار 40 أي ما نسبته 60.5% ووافقوا بشدة على هذه العبارة ما يعادل 25.8%، غير أن 6.1% في كل من فئة المحايدون وغير موافقين و 1.5% غير موافقين بشدة ربما تعود هذه الإجابة إلى أن المدقق الخارجي يتم تعيينه من قبل لجنة التدقيق وهذه الأخيرة تتشكل على مستوى مجلس الإدارة وعليه يعتبرون أنه مساءلة من قبل مجلس الإدارة.

المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

الجدول رقم (IV-20): التحليل الوصفي للمحور الثالث

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الرقم	العبارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المجموع	
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
01	على المدقق الخارجي التأكد من أن تداول الأسهم يتسم بالإفصاح والشفافية	22.7	15	63.6	42	9.1	6	4.5	3	0	0	66	100
02	على المدقق الخارجي أن يطلب من مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين الإفصاح عن المصالح الخاصة بالمساهمين قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة	25.8	17	68.2	45	4.5	3	1.5	1	0	0	60	100
03	ينبغي على المدقق الخارجي أن يكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالإجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة للمساهمين كافة	25	16	63.6	42	9.1	6	3	2	0	0	60	100
04	ينبغي على المدقق الخارجي التأكد من أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت سواء كان صاحب السهم بنفسه أو مفوض عنه، وأن يتمكنوا من الحصول على المعلومات الخاصة بذلك قبل شراء الأسهم	24.2	16	66.7	44	7.6	5	1.5	1	0	0	60	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الإستبيان

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

العبارة رقم (1): يوافق 63.6% من أفراد العينة على المدقق الخارجي التأكد من ما إذا كان تداول الأسهم يتسم بالإفصاح والشفافية، في حين 22.7% من أفراد العينة يوافقون وبشدة على هذه العبارة، و 9.1% محايد حول هذه العبارة و 4.5% غير موافق رافض هذه العبارة وذلك لضعف السوق المالي (البورصة) في الجزائر.

العبارة رقم (2): يوافق ما نسبته 68.2% من أفراد العينة على المدقق الخارجي أن يطلب من مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين الإفصاح عن المصالح الخاصة بالمساهمين التي تتصل بالعمليات أو مسائل تمس الشركة، كما أيدهم بشدة على هذه الإجابة ما نسبته 25.8%، في حين الباقي بين 3 أفراد محايدين ورافض واحد.

العبارة رقم (3): 63.6% من أفراد العينة يوافقون على كفاءة المدقق الخارجي للعمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لجميع فئات المساهمين تمثل هذه النسبة 42 فرد من أفراد العينة، بينما يوافقهم بشدة ما نسبته 24.2% من أفراد العينة أي ما تكرر 16 و 9.1% محايد لهذه الإجابة، في حين 3% رافضين لهذه الإجابة ربما رجح اجابتهم لإعتبارهم أن مجلس الإدارة هو المنظم لاجتماعات الجمعية العامة.

العبارة رقم (4): معظم أفراد العينة والمقشرين بـ 90.9% من أفراد العينة بين موافق وموافق بشدة حول تأكد المدقق الخارجي من أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت سواء كان صاحب السهم بنفسه أو مفوض عنه وأن يتمكنوا من الحصول على هذه المعلومات قبل شراء الأسهم، وما يعادل نسبة 7.6% من أفراد العينة محايدين لهذه العبارة ويمكن إرجاعه إلى عدم دراية فئة الأساتذة الجامعيين بتفاصيل مهنة التدقيق و 1.5% رافضين لهذه الإجابة.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

المحور الرابع: دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة

الجدول رقم (IV-21): التحليل الوصفي للمحور الرابع

الرقم	العبارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المجموع	
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
01	المدقق الخارجي مسؤول عن حماية حقوق أصحاب المصالح من مستثمرين، مقرضين، الموردين... إلخ حسب ما ينص عليه القانون	28.8	19	65.2	43	1.5	1	4.5	3	0	0	100	66
02	المدقق الخارجي يبلغ الأطراف ذات العلاقة بالشركة بكل التصرفات غير القانونية التي تتعرض لها الشركة	33.3	22	57.6	38	3	2	6.1	4	0	0	100	66
03	تأكد المدقق الخارجي من ما إذا تمكن أصحاب المصالح من الحصول على تعويض في حالة إنتهاك حقوقهم	15.2	10	53	35	16.6	11	15.2	10	0	0	100	66
04	حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي بصفة دورية عن أداء الشركة	31.8	21	56	37	6.1	4	6.1	4	0	0	100	66

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الإستبيان

العبارة رقم (1): يوافق 65.2% من أفراد العينة على مسؤولية المدقق الخارجي في حماية حقوق أصحاب المصالح

من مستثمرين، مقرضين، الموردين... إلخ، وذلك حسب ما ينص عليه القانون، في حين 28.8% يوافق بشدة على

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

أن من مسؤوليات المدقق الخارجي حماية حقوق اصحاب المصالح، بينما ما تتراوح نسبته 4.5% غير موافقين قد يبررون رأيهم بكون التدقيق الخارجي أداة رقابية يتم من خلالها إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية فقط، و 1.5% من أفراد العينة محايدون.

العبارة رقم (2): 57.6% من أفراد العينة يوافقون على المدقق الخارجي تبليغ الأطراف ذات العلاقة بالشركة بكل التصرفات القانونية التي تتعرض لها بتكرار 38. ومنهم 33.3% يوافقون بشدة على هذا الفرض أي بتكرار 22 فرد من أفراد العينة، بينما 6.1% من أفراد العينة غير موافقين ويمكن إرجاع ذلك حسب رأيهم بأن ليس كل من لهم علاقة بالشركة على المدقق الخارجي تبليغهم بالتصرفات غير القانونية في حين 3% منهم محايدون إمتنعوا عن الإجابة.

العبارة رقم (3): يوافق 53% من أفراد العينة على المدقق الخارجي التأكد من ما إذا تمكن أصحاب المصالح من الحصول على تعويض في حالة إنتهاك حقوقهم، في حين تساوي نسبي كل من الموافقين وغير الموافقين و المتمثلة في 15.2% والباقي الممثل بنسبة 16.6% محايدون على أن من صلاحيات المدقق الخارجي التأكد من التعويضات الممنوحة لأصحاب المصالح في حالة إنتهاك حقوقهم.

العبارة رقم (4): يوافق 56% من أفراد العينة أي بتكرار 37 حول حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات بصفة دورية عن أداء الشركة من طرف المدقق الخارجي و 31.8% موافقين بشدة على هذه الإجابة، في حين 6.1% محايدون لم يقدموا إجاباتهم و 6.1% غير موافقين على هذه الإجابة.

المحور الخامس: دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية

الجدول رقم (IV-22): التحليل الوصفي للمحور الخامس

الرقم	العبارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المجموع	
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
01	المدقق الخارجي مسؤول عن مدى إفصاح الشركة عن كافة المسائل المتعلقة بأداء الشركة، الملكية وأسلوب الحوكمة وذلك لحماية حقوق المستثمرين	33.3	22	63.6	42	1.5	1	1.5	1	0	0	66	100

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

100	66	0	0	1.5	1	1.5	1	27.3	18	69.7	46	02	المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن مدى مصداقية وموضوعية القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي وكذلك الأسلوب المستخدم في إعدادها وذلك للحفاظ على ثقة مستخدميها
100	66	1.5	1	4.5	3	7.6	5	48.5	32	37.9	25	03	المدقق الخارجي يعتبر المسؤول عن الإفصاح عن سياسة المكافآت الممنوحة للمديرين التنفيذيين وعن أهداف الشركة وملكية الأغلبية وحقوق التصويت
100	66	0	0	0	0	1.5	1	54.5	36	43.5	29	04	على المدقق الخارجي الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المتوقعة والحاصلة فعلا
100	66	1.5	1	4.5	3	4.5	3	48.5	32	40.9	27	05	المدقق الخارجي يفصح عن قائمة أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين ومرتباهم وحوافزهم
100	66	0	0	0	0	0	0	59.1	39	40.9	27	06	على المدقق الخارجي التأكد من مدى اعتماد الشركة على المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية للإفصاح

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الاستبيان

العبارة رقم (1): معظم أفراد العينة بين موافق وذلك بنسبة 63.6% وموافق بشدة بنسبة 33.3% أي مجموع تكرارهما 64، يعتبرون أن المدقق الخارجي مسؤول عن مدى إفصاح الشركة عن كافة المسائل المتعلقة بأداء الشركة، الملكية، أسلوب الحوكمة وذلك لحماية حقوق المستثمرين، وما يعادل 3% بين محايدين ورافضين لهذا الفرض .

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

العبارة رقم (2): 69.7% من أفراد العينة بتكرار 46 موافقون بشدة على أن المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن مدى مصداقية وموضوعية القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للشركة وكذلك الإفصاح عن الأسلوب المستخدم في إعدادها وذلك للحفاظ على ثقة المستخدمين، كما أن باقي أفراد العينة يوافقون على هذه الفقرة والممثلون بنسبة 27.3%، بإستثناء 3% بين محايدين و غير موافقين.

العبارة رقم (3): 48.5% من أفراد العينة يوافقون على أن المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن سياسة المكافآت الممنوحة للمديرين التنفيذيين وعن أهداف الشركة وكذلك بالنسبة ملكية الأغلبية وحقوق التصويت، وما نسبته 37.9% يوافقون بشدة على هذه المسؤولية التي يتحمل المدقق الخارجي، في حين 7.6% محايدين و 4.5% غير موافقين و 1.5% غير موافقين بشدة وهذه النسب الثلاثة تمثل إجابات الأكاديميين ويمكن إرجاع ذلك إلى عدم الإطلاع على مسؤوليات المدقق الخارجي.

العبارة رقم (4): معظم أفراد العينة بين موافق وموافق بشدة عن مسؤولية المدقق الخارجي في الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المتوقعة والحاصلة فعلا حيث تتراوح نسبة كل منها على الترتيب 54.5% و 43.9%، بينما ما نسبته 1.5% أي ما يعادل فرد واحد غير موافق.

العبارة رقم (5): 89.4% بين موافقين وموافقين بشدة على إفصاح المدقق الخارجي عن قائمة أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين ومرتباتهم ، غير أن 4.5% من أفراد العينة محايدين، وما نسبته 4.5% غير موافقين و 1.5% غير موافقين بشدة على هذه العبارة.

العبارة رقم (6): كل أفراد العينة بين موافق وموافق بشدة على تأكد المدقق الخارجي من مدى اعتماد الشركة على المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية للإفصاح حيث تتراوح نسبة كل منها على الترتيب 59.1% و 40.9%.

المحور السادس: دور التدقيق الخارجي في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة

الجدول رقم (IV-23): التحليل الوصفي للمحور السادس

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الرقم	العبارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المجموع	
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
01	المدقق الخارجي يقوم بمساءلة مجلس الإدارة	17	25.8	35	53	7	10.6	4	6.1	3	4.5	66	100
02	المدقق الخارجي يتأكد من أن مجلس الإدارة يوفر كامل المعلومات وكذلك سلامة القواعد المطبقة وأن يعمل على تحقيق مصالح الشركة والمساهمين	16	24.2	48	72.7	1	1.5	0	0	1	1.5	66	100
03	على المدقق الخارجي أن يتأكد من أن مجلس الإدارة يحقق معاملة متكافئة بين مختلف فئات المساهمين	27	40.9	33	50	5	7.6	1	1.5	0	0	66	100
04	المدقق الخارجي يقوم بالتأكد من أن مجلس الإدارة يلتزم بالقوانين السارية وأن يأخذ بعين الاعتبار إهتمامات كافة أصحاب المصالح	20	33.3	43	65.2	0	0	2	3	1	1.5	66	100
05	المدقق الخارجي مسؤول عن التأكد من مسؤوليات مجلس الإدارة والمتمثلة في إعداد القوائم المالية وترشيح المديرين التنفيذيين وكذلك مكافآت أعضاء مجلس الإدارة	18	27	42	63.6	1	1.5	5	7.6	0	0	66	100
06	يفصل المدقق الخارجي في شفافية المعايير التي يعتمد عليها مجلس الإدارة في	18	27.3	38	57.6	6	9.1	3	4.5	1	1.5	66	100

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

												إنتقاء الأعضاء غير التنفيذيين.
100	66	1.5	1	3	2	4.5	3	66.7	44	24.2	16	07 المدقق الخارجي يعمل على مراقبة مجلس الإدارة حول متابعته قياس كفاءة ممارسة الشركة لمبادئ حوكمة الشركات و إجراء التعديلات عند الحاجة

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الاستبيان

العبارة رقم (1): يوافق 53% من أفراد العينة على مساءلة مجلس الإدارة من قبل المدقق الخارجي، ويوافقهم بشدة 30%، غير أن 10.6% محايدون، في حين نسبة كل من غير الموافقين وغير الموافقين بشدة على الترتيب 6.1% و 4.5% من أفراد العينة معظمهم أساتذة جامعيين يبررون إجاباتهم كيف يمكن للمدقق الخارجي أن يقوم بمساءلة مجلس الإدارة وهذا الأخير هو الذي يعينه.

العبارة رقم (2): 72.7% من أفراد العينة بتكرار 48 فرد يوافقون على تأكد المدقق الخارجي من أن مجلس الإدارة يوفر كامل المعلومات وكذلك سلامة القواعد المطبقة وأن يعمل على تحقيق مصالح الشركة والمساهمين، وما نسبته 24.2% موافقين بشدة على هذا الرأي، في حين 1.5% من أفراد العينة محايدون و 1.5% غير موافقين بشدة.

العبارة رقم (3): يرى 90.9% من أفراد العينة الذين يتوزعون بين موافق وموافق بشدة على عمل مجلس الإدارة بتحقيق المعاملة المتكافئة بين مختلف فئات المساهمين حيث تتراوح نسبة كل منهما على الترتيب 50% و 40.9%، في حين 7.6% محايدون لهذه العبارة و 1.5% رافض لها.

العبارة رقم (4): 65.2% أي ما يعادل 43 من أفراد العينة يوافقون على تأكد المدقق الخارجي من التزام مجلس الإدارة بالقوانين السارية ويأخذ بعين الاعتبار إهتمامات كافة أصحاب المصالح، ويؤيدهم بشدة ما نسبته 30.3% على التأكد من مدى التزام مجلس الإدارة بالقوانين من قبل المدقق الخارجي والباقي بين غير موافقين وغير موافقين بشدة.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

العبارة رقم (5): يوافق 63.6% من أفراد العينة على مسؤولية المدقق الخارجي في التأكد من مسؤوليات مجلس الإدارة والمتمثلة في إعداد القوائم المالية وترشيح المديرين التنفيذيين وكذلك مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، ويوافقهم بشدة 27.3% من أفراد الدراسة، في حين 7.6% غير موافقين لهذه الإجابة و 1.5% محايدون لم يعطوا إجاباتهم.

العبارة رقم (6): يوافق 57.6% من أفراد الدراسة على أن المدقق الخارجي يفصل في شفافية المعايير المعتمدة في إنتقاء الأعضاء غير التنفيذيين من قبل مجلس الإدارة، ويؤيدهم بشدة ما نسبته 27.3% من أفراد العينة، في حين 9.1% من أفراد العينة محايدون وهم فئة الأكاديميين رغم أن في أية عملية توظيف يتم إعتماد معايير لإنتقاء الموظفين، وباقي أفراد العينة بين غير موافق وغير موافق بشدة.

العبارة رقم (7): يوافق 66.7% من أفراد العينة على عمل المدقق الخارجي على مراقبة مجلس الإدارة حول متابعته قياس كفاءة ممارسة الشركة لمبادئ حوكمة الشركات وإجراء التعديلات عند الحاجة، و 24.2% يوافقون بشدة على هذه الإجابة، في حين 3% غير موافقين وكذلك 4.5% محايدون من أفراد العينة وما نسبته 1.5% غير موافق بشدة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة

المحور الأول: دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

الجدول رقم (IV-24): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الأول

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الرقم	العبارة	المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام للعينة
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
01	المدقق الخارجي يعمل على إضفاء نوع من الشفافية والوضوح في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة	4.32	0.70	موافق بشدة
02	يتضمن تقرير المدقق الخارجي فقرة يوضح فيها مدى إلتزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات	3.98	0.77	موافق
03	يعمل المدقق الخارجي على تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة بأسلوب مهني وطريقة موضوعية	4.44	0.50	موافق بشدة
04	يتأكد المدقق الخارجي من توزيع المسؤوليات بين المساهمين و أعضاء مجلس الإدارة و المديرين حسب القوانين والتشريعات وذلك من أجل ضمان تحقيق مصالح الأطراف الخارجية	4.01	0.71	موافق
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الكلي لفقرات المحور الأول	4.20	0.46	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

من خلال الجدول رقم (IV-24) تظهر إتجاهات العينة إيجابية حول جميع فقرات المحور الأول المتعلق بضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.20 وهذه القيمة تدخل ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي [5-4.20] والتي تعبر عن الإجابة موافق بشدة، وكانت قيمته في الفقرات تتراوح بين 3.98 إلى 4.44 وهذا يدل على توافق آراء العينة مع واقع المؤسسات الجزائرية، ولهذا كانت قيمة الانحراف المعياري الكلي لفقرات هذا المحور 0.44.

العبارة رقم (1): كانت قيمة المتوسط الحسابي 4.32 في هذه الفقرة المتعلقة بإضفاء الشفافية والوضوح في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة وإتجاه أفراد العينة نحو الإجابة بموافق بشدة، ونفسر هذا بإلتزام المؤسسات بتحديد الحقوق والواجبات وكذلك الصلاحيات والمسؤوليات الناتجة بكل وضوح وجليّة أي الشرح الوافي لها وبالمقابل كان الانحراف المعياري 0.70 وهذا نظرا لإختلاف شدة الموافقة .

العبارة رقم (2): أما بالنسبة لهذه العبارة نتج متوسط حسابي بقيمة 3.98 وبالمقابل قيمة الانحراف المعياري 0.77 وذلك نظرا لتشتت أفراد العينة بين موافق وموافق بشدة لكن بالعموم كان إتجاه العينة نحو الإجابة بموافق، ويفسر أفراد العينة ذلك بمبادرة الجزائر بإصدار ميثاق الحكم الراشد، وكذلك إعتمدوا في إجاباتهم على ما نص عليه القانون 01-10 في مادته 23 الفقرة 3 على المدقق الخارجي أن يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير، بالإضافة إلى الإعتماد على القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات من بينها التقرير عن إجراءات الرقابة الداخلية.

العبارة رقم (3): كما حققت هذه العبارة متوسط حسابي قيمته 4.44 وهي أعلى قيمة بين عبارات هذا المحور، وكانت قيمة التشتت في آراء أفراد العينة 0.50 وهذه القيمة تدل على تقارب بين إجابات العينة والتي كان إتجاهها نحو موافق بشدة وهذا يفسر قيام المدقق الخارجي بمهامه حسب السلطة التي منحها لهم القانون وذلك بكل شفافية ونزاهة ووفق أسلوب منظم معتمد على خطوات منهجية تتوافق مع مصالح مختلف الأطراف التي لها علاقة بالشركة.

العبارة رقم (4): حققت أقل قيمة بين عبارات هذا المحور فكانت قيمة المتوسط الحسابي 4.01، وبالمقابل بلغت قيمة تشتت أفراد العينة 0.71 وهذا يدل على تضارب الآراء بين موافق وموافق بشدة، ومع هذا تركزت الإجابات على إجابة موافق وهذا نظرا لأن المساهمين لديهم حقوق في المؤسسة بينما كل من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين لديهم مسؤوليات إتجاه الشركة والمساهمين.

المحور الثاني: دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق جميع المساهمين

الجدول رقم (IV-25): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني

الرقم	العبارة	المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام للعينة
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

01	المدقق الخارجي يعمل على تأمين أساليب تسجيل ونقل وتحويل ملكية الاسهم	4.30	0.70	موافق بشدة
02	حق كل مساهم في الحصول على المعلومات الخاصة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة من طرف المدقق الخارجي	3.68	1.05	موافق
03	تأكد المدقق الخارجي من إستعمال المساهمين لحقوقهم في التصويت والمشاركة في إجتماع الجمعية العامة	4.41	0.74	موافق بشدة
04	التأكد من ممارسة المساهمين لحقوقهم في إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة وكذلك في الحصول على حصصهم من أرباح الشركة	4.42	0.74	موافق بشدة
05	عمل المدقق الخارجي على توصيل المعلومات الكافية لإتخاذ القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في الشركة كتعديل في النظام الاساسي أو مواد تأسيس الشركة أو زيادة أو تخفيض رأسمال الشركة	4.26	0.92	موافق بشدة
06	على المدقق الخارجي الحفاظ على حقوق صغار المساهمين	4.06	0.70	موافق
07	المدققين الخارجيين قابلين للمساءلة من قبل المساهمين	4.03	0.84	موافق
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الكلي لفقرات المحور الثاني	4.17	0.51	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على البرنامج الإحصائي spss

من الجدول رقم (IV-25) تظهر إتجاهات العينة إيجابية ومتقاربة حول جميع عبارات المحور الثالث المتعلق بحفظ حقوق المساهمين، بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.17 وهذه القيمة تدخل ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكرت الخماسي [4.20-5] والتي تعبر عن الإجابة موافق، وكانت قيمة التشتت آراء أفراد العينة حول هذا المحور 0.51، حيث كانت قيمة المتوسط الحسابي بين عبارات هذا المحور تتراوح من 3.67 الى 4.50 وهذا يدل على توافق آراء العينة على ضرورة تفعيل هذا المبدأ في المؤسسات الجزائرية.

العبرة رقم (1): كانت قيمة المتوسط الحسابي 4.30 في هذه الفقرة من هذا المحور، حيث كانت آراء العينة موافقة بشدة على تأمين المدقق الخارجي للمساهمين تسجيل ونقل وتحويل ملكية الأسهم، مع علم أن قيمة تشتت آراء أفراد العينة كانت 0.82 وهذا لإنتقسام أفراد العينة بين موافق و موافق بشدة ولكن الإجابات كانت إيجابية، ويفسر ذلك بما جاءت به مدونة ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية 2009 حيث منحت للمساهمين الحق في تأمين أساليب تسجيل الأسهم بشرط أن تكون هذه الأساليب فعالة، كما له إمكانية التنازل وتحويل الأسهم بحيث أن تكون هذه العملية عقلانية لا تؤثر على التفاوض حول الأسهم؛

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

العبارة رقم (2): أما بالنسبة لهذه العبارة المتعلقة بحق كل مساهم في الحصول على المعلومات الخاصة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة كانت قيمة المتوسط الحسابي 3.68 وتشنت أفراد العينة 1.05 وهذا يدل على تعارض آراء أفراد العينة على هذه العبارة بين موافق ورافض لهذه الفرضية، غير أن نسبة الموافقين تفوق نسبة المعارضين، ذلك لإعتمادهم في إجاباتهم على بما جاء به القانون التجاري الجزائري في مادته 678 التي تنص وجوب إعلام أو وضع تحت تصرف المساهمين كل المعلومات المتعلقة بأسماء القائمين بالإدارة والمديرين العامين وكذلك مشاريع القرارات التي قدمها مجلس الإدارة ومجلس المديرين وتقرير مجلس الإدارة الذي سوف يقدمه للجمعية العامة وهذا بصفة دورية، إضافة إلى ذلك عليه الإطلاع على جرد جدول حسابات النتيجة والوثائق التلخيصية وتقارير محافظ الحسابات التي ترفع إلى الجمعية العامة وكذلك المبلغ الإجمالي المصادق عليه من محافظ الحسابات وهذه المعلومات قبل 15 يوم من إنعقاد الجمعية العامة، كما إستندت أفراد العينة على مدونة ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية 2009 في هذه الإجابة والتي تطرقت إلى حقوق المساهمين والتي من بينها وجوب أن تصل إليهم المعلومات الضرورية لممارسة حقوقهم ومهامهم في الوقت المناسب والشكل الملائم، أما الرافضين إستندوا في رفضهم على أن المدقق أثناء أداء مهامه يعتمد على معايير التدقيق حيث لا يحق للمساهمين في أي وقت طلب معلومات تخص الشركة محل التدقيق إلا في حالة إنعقاد الجمعية العامة العادية أو غير العادية؛

العبارة رقم (3) و (4): كما وصل المتوسط الحسابي في العبارة 3 و 4 إلى ما قيمة كل منها على الترتيب 4.41 و 4.42 بفرق بسيط 0.01 وهذا ما يدل على أن الإجابات كانت إيجابية وقوية جدا لأن المتوسط الحسابي حسب مقياس ليكارت الخماسي ينتمي إلى الفئة الخامسة [4.20-5] والتي تعبر عن الإجابة موافق بشدة، وهذا ما نلاحظه من خلال تساوي قيمة تشنت أفراد العينة والتي بلغت قيمتها في كلا العبارتين 0.74 وهي قيمة كبيرة وهذا يعود إلى تشنت إجابات أفراد العينة بين موافق وموافق بشدة، وذلك لإستناد العينة على المادة 603 من القانون التجاري التي تنص على حق المساهمين في الحصول على عدد من الأصوات وذلك حسب الحصص التي يمتلكها كل مساهم، كما يحق لهم المشاركة في الجمعية العامة الذي يخول لهم إختيار أعضاء مجلس الإدارة وعند الحاجة ترشيحهم للإنتخاب وبطبيعة الحال هدف كل مساهم الحصول على أرباح وتكون قيمتها على أساس حصته في رأس مال الشركة، وهذه الأرباح توزع على أساس إستراتيجية واضحة يعدها مجلس الإدارة ويعرضها إلى تقدير المساهمين ؛

العبارة رقم (5): كانت قيمة المتوسط الحسابي 4.26 وكانت قيمة تشنت أفراد العينة 0.92 وهذا لإنقسام إجابات أفراد العينة بين موافق وموافق بشدة وهذا يعني أن الإجابات إيجابية ومتقاربة وهذا ما نلاحظه من خلال الإتجاه

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

العام لهذه العبارة والمتمثل في موافق بشدة، ويدل على توافق أفراد العينة على عدم إمكانية زيادة رأس المال إلا بقبول المساهمين وله الأولوية في شراء الأسهم المصدرة، بإستثناء حالة زيادة رأس المال عن طريق إضافة الإحتياطي أو الأرباح غير الموزعة أو علاوات الإصدار، وفي حالة تخفيض رأس المال يجب تبليغ مشروع التخفيض إلى المدقق الخارجي قبل خمسة وأربعين (45) يوم على الأقل من إنعقاد الجمعية العامة، وفي حالة المصادقة على مشروع التخفيض دون وجود مبرر للخسائر يحق لممثلي أصحاب الأسهم أن يعارضوا تخفيض رأس المال في أجل 30 يوما قبل إيداع محضر المداولة لدى المركز الوطني للسجل التجاري، حيث يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه من خلال إصدار تقارير خاصة متعلقة بزيادة أو تخفيض رأس المال؛

العبارة رقم (6): كل ما سبق نلمسه في العبارة 6 بمتوسط حسابي 4.06 وقيمة التشتت بين أفراد العينة 0.70، حصول جميع المساهمين على حقوقه المذكورة سابقا بما فيهم صغار المساهمين،

العبارة رقم (7): كانت قيمة المتوسط الحسابي 4.03 وتشتت أفراد العينة بين الموافق والموافق بشدة لذا كانت قيمته 0.84 ولكن الإجابات كانت في مجملها إيجابية وموافقة على ضرورة مساءلة المدقق الخارجي من قبل المساهمين، لأن من أجل الحفاظ على جملة الحقوق التي يتمتع بها المساهمين لجأ المشرع الجزائري إلى تعيين محافظ حسابات لحماية حقوقهم وإعلامهم بكل التطورات الحاصلة بدون التدخل في التسيير وبإعتباره وكيلا عنهم فهو قابل للمساءلة من طرفهم، كما يمكن للمساهمين تعيين خبير محاسبي في حالة الشك في النتائج المحققة من طرف الشركة هنا يقوم المساهمين بمساءلة المدقق الخارجي.

المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

الجدول رقم (IV-26): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثالث

الرقم	العبارة	المؤشرات الإحصائية	الاتجاه العام للعينة
-------	---------	--------------------	----------------------

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
01	4.04	0.71	على المدقق الخارجي التأكد من أن تداول الأسهم يتسم بالإفصاح والشفافية
02	4.18	0.58	على المدقق الخارجي أن يطلب من مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين الإفصاح عن المصالح الخاصة بالمساهمين قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة
03	4.09	0.67	ينبغي على المدقق الخارجي أن يكفل العمليات و الإجراءات المتصلة بالإجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة للمساهمين كافة
04	4.14	0.60	ينبغي على المدقق الخارجي التأكد من أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت سواء كان صاحب السهم بنفسه أو مفوض عنه، وأن يتمكنوا من الحصول على المعلومات الخاصة بذلك قبل شراء الأسهم
	4.11	0.47	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الكلي لفقرات المحور الثالث

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

حسب الجدول رقم (IV-26) المتعلق بتحقيق المعاملة المتكافئة بين جميع المساهمين تظهر إجابات أفراد العينة إيجابية ومتقاربة بين جميع فقرات المحور حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.11 وهذه القيمة تدخل ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي [3.40-4.20] وكانت قيمته في فقرات هذا المحور تتراوح بين 4.04 الى 4.18 التي تعبر عن الإجابة موافق، وقيمة إنحراف معياري 0.47 وهذا يدل على رضى أغلبية أفراد العينة.

العبارة رقم (1): كانت قيمة المتوسط الحسابي 4.04 وبالمقابل قيمة الانحراف المعياري 0.71 وهذا راجع إلى إجماع أفراد العينة على إجابة واحدة وهي موافق، وذلك لأن من متطلبات تداول الأسهم في البورصة إتسامها بالإفصاح عن قيمة الأسهم المتداولة وعددها وبالإضافة الى أن تكون آلية تداولها واضحة وهذا ما ينتج عنه تحقيق معاملة متكافئة بين كافة المساهمين، مع العلم أن البورصة في الجزائر في حالة ركود لأن الكثير من المهنيين ينظر إلى الموضوع من ناحية كيف يجب أن يكون، كما أن بورصة الجزائر هي عبارة عن بورصة القيم المنقولة والتي تتكون من سوقاً لسندات رأس المال وسوقاً لسندات الدين، أما غير الموافقين على هذه الإجابة يرون أن البورصة في الجزائر في حالة ركود؛

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

العبارة رقم (2): كانت قيمة المتوسط الحسابي 4.18 بالمقابل كانت قيمة الانحراف المعياري 0.58 والتي توافق الإجابة موافق، وتعود هذه القيمة لإدراك أفراد العينة بأن من مسؤوليات مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين تحقيق مصالح الشركة وبالتالي تحقيق مصالح أصحاب المصالح وذلك بإعلامهم كل التغيرات التي مست الشركة، ومن بين المسائل التي تمس الشركة هي تخفيض رأس مال الشركة والتي تعتبر من صلاحيات الجمعية العامة للمساهمين والتي يجوز لها تفويض مجلس الإدارة ومجلس المديرين حيث في هذه الحالة نص المشرع الجزائري في أي حال من الأحوال لا يجوز أن تمس المساواة بين المساهمين، كما أن المدقق الخارجي يتأكد من تقديم له كل المعلومات ذات الدلالة عن طريق التصريحات الكتابية التي يطالب بها الإدارة؛

العبارة رقم (3): بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.17 وكانت قيمة الانحراف المعياري 0.56 وهذه القيمة ترجع إلى توافق أغلبية أفراد العينة على الإجابة بموافق، وتعود هذه الإجابة إلى إعتبار أفراد العينة أن من حق كل مساهم تلقي كل المعلومات المتعلقة بالانعقاد الجمعية العامة للمساهمين وفي الوقت المناسب والتواريخ، الأماكن، جداول الأعمال، والوثائق الكاملة والملائمة التي تسمح بتوضيح مشاريع القرارات التي ستتخذ وهذا ما يؤدي الى تحقيق المعاملة المتكافئة إستنادا إلى مدونة ميثاق الحكم الراشد للجزائر 2009.

العبارة رقم (4): تحصلت هذه العبارة على أعلى قيمة للمتوسط الحسابي بلغت 4.22 وبانحراف معياري بلغت قيمته 0.49 وهذا ما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة، وهذا إستنادا إلى المادة 685 من القانون التجاري الجزائري التي تنص على السماح للقانون الأساسي بتحديد الأصوات التي يحوزها كل مساهم في الجمعية العادية أو غير العادية بشرط أن يفرض هذا التحديد على جميع الأسهم دون تمييز فئة عن أخرى.

وإعتمادا على المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على المدقق الخارجي التحقق من ما إذا تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

المحور الرابع: دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة

الجدول رقم (IV-27): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الرابع

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الرقم	العبارة	المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام للعينة
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
01	المدقق الخارجي مسؤول عن حماية حقوق أصحاب المصالح من مستثمرين، مقرضين، الموردين... إلخ حسب ما ينص عليه القانون	4.18	0.68	موافق
02	المدقق الخارجي يبلغ الأطراف ذات العلاقة بالشركة بكل التصرفات غير القانونية التي تتعرض لها الشركة	4.18	0.76	موافق
03	تأكد المدقق الخارجي من ما إذا تمكن أصحاب المصالح من الحصول على تعويض في حالة إنتهاك حقوقهم	3.68	0.91	موافق
04	حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي بصفة دورية عن أداء الشركة	4.12	0.79	موافق
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الكلي لفقرات المحور الرابع	4.04	0.56	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

حسب الجدول (IV-27) المتعلق بدور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات بلغت قيمة المتوسط الحسابي الكلي لفقرات المحور 4.04، وهذه القيمة تدخل ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي [3.40-4.20] وكانت قيمته في الفقرة رقم (3) 3.68 بينما في كل من الفقرة رقم (1) و (2) بلغت 4.18 والفقرة رقم (4) قيمة المتوسط الحسابي 4.12 التي تعبر كلها عن الإجابة موافق، وقيمة الانحراف المعياري 0.56 وهذا يرجع إلى تقارب بين معظم الإجابات، مما يدل على رضى غالبية أفراد العينة.

العبارة رقم (1) و(2): بالنسبة لهاتين الفقرتين كانت قيمة المتوسط الحسابي في كل منها 4.18 وقيمة تشتت أفراد العينة كانت على الترتيب 0.68، 0.76 وهذا يدل على توافق الإجابات بين أفراد العينة حول إجابة موافق بشدة لأن العلاقات الإقتصادية عبارة عن عقود بين طرفين وكل طرف يسعى إلى تحقيق منفعة والحفاظ على حقوقه، التي توجب عليه إبلاغ مختلف أطراف الشركة بالتصرفات غير القانونية التي تمس الشركة وتحدد وضعيتها وذلك إستنادا إلى المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري الجزائري التي تنص على المدقق الخارجي عرض على أقرب جمعية عامة للمساهمين المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسته لمهامه، يمكن القول أن ليس كل التصرفات غير القانونية يتم تبليغها للأطراف أصحاب المصالح إلا في حالات تعرض الشركة إلى تضرر في أصولها لأن على المدقق الخارجي أن يتحلى بصفة السرية، ويهدف حماية حقوق اصحاب المصالح على المدقق الخارجي إجراء تأكيدات خارجية.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

العبارة رقم (3): تحصلت هذه العبارة على متوسط الحسابي قيمته 3.68 وإنحراف معياري بلغت قيمته 0.91 وهذا ما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة على تأكيد المدقق الخارجي من ما إذا تمكن أصحاب المصالح من الحصول على تعويض في حالة إنتهاك حقوقهم وهذا يعود إلى العلاقات التعاقدية، حسب العقد تحدد حالات التعويض وفي حالة إمتناع المؤسسة يلجأ صاحب المصلحة إلى القضاء، وهنا على المدقق الخارجي يكتب هذا في تقريره.

العبارة رقم (4): تحصلت هذه العبارة على متوسط الحسابي قيمته 4.12 وإنحراف معياري بلغت قيمته 0.79 وهذا ما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة بشدة على حق اصحاب المصالح في الحصول على المعلومات بصفة دورية، غير أن ليس كل أصحاب المصالح لديهم الحق في الحصول على المعلومات بصفة دورية وإنما هذا الحق يخص المستثمرين من حملة الأسهم وذلك في إطار الإلتزامات التعاقدية أو بنية إبداء شفافية الإدارة، حيث يقوم المدقق الخارجي بتوضيح ذلك من خلال تقريره النهائي.

المحور الخامس: دور المدقق الخارجي في تحقيق الغفصاح والشفافية في القوائم المالية

الجدول رقم (IV-28): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الخامس

الرقم	العبارة	المؤشرات الإحصائية	الاتجاه العام للعينة
-------	---------	--------------------	----------------------

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
01	4.29	0.57	المدقق الخارجي مسؤول عن مدى إفصاح الشركة عن كافة المسائل المتعلقة بأداء الشركة، الملكية وأسلوب الحوكمة وذلك لحماية حقوق المستثمرين
02	4.65	0.59	المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن مدى مصداقية و موضوعية القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي وكذلك الأسلوب المستخدم في إعدادها وذلك للحفاظ على ثقة مستخدميها
03	4.17	0.87	المدقق الخارجي يعتبر المسؤول عن الإفصاح عن سياسة المكافآت الممنوحة للمديرين التنفيذيين وعن أهداف الشركة وملكية الأغلبية وحقوق التصويت
04	4.42	0.53	على المدقق الخارجي الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المتوقعة والحاصلة فعلا
05	4.22	0.86	المدقق الخارجي يفصح عن قائمة أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين ومرتباتهم وحوافزهم
06	4.41	0.49	على المدقق الخارجي التأكد من مدى اعتماد الشركة على المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية للإفصاح
	4.12	0.51	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الكلي لفقرات المحور الخامس

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

من خلال الجدول رقم (IV-28) يظهر إتجاه العينة إيجابيا نحو جميع فقرات المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.12 وهذه القيمة تدخل ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي [4.20-5] والتي تعبر عن إتجاه افراد العينة نحو الإجابة بموافق، حيث كانت قيمة المتوسط الحسابي بين عبارات هذا المحور تتراوح من 4.17 إلى 4.65 و التي تؤكد إتفاق أغلبية افراد العينة على الإجابة، وهذا ما يظهره الانحراف المعياري 0.51.

العبارة رقم (1): بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.29 وكانت قيمة الانحراف المعياري 0.57 وهذه القيمة ترجع إلى تشتت أفراد العينة بين الإجابة بموافق وموافق بشدة ولكنها إيجابية وفي مجملها موافقة بشدة ، وتعود هذه الإجابة إلى إعتبار أفراد العينة على المدقق الخارجي الإفصاح عن مختلف مؤشرات أداء الشركة وذلك من خلال عرض في تقريره تطور النتيجة على مدى خمس سنوات الأخيرة وتشمل النتيجة قبل الضرائب، الضريبة على الأرباح، عدد

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس مال الشركة، بالإضافة في حالة إنتقال الملكية يتأكد من مبررات الإنتقال ويقوم بالإفصاح عنها وكذلك الإفصاح عن إجراءات نظام الرقابة الداخلية ومدى قدرة الشركة على الإستمرار؛

العبارة رقم (2): كانت أعلى قيمة للمتوسط الحسابي 4.65 في هذه العبارة بالمقابل كانت قيمة تشتت أفراد العينة 0.59 لأن معظم افراد العينة إتفقوا على الإجابة بموافق بشدة، ويفسر ذلك إجبار القانون الجزائري المؤسسات (شركات المساهمة) على تعيين محافظ حسابات يقوم بإضفاء الشفافية والمصادقية على القوائم المالية الذي جاء بها النظام المحاسبي المالي (الميزانية، جدول حسابات النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والملاحق) ومدى تمثيلها للوضع الحقيقي للشركة مع إدراج طرق التقييم مثل اعتماد القيمة العادلة للإقتناء،

العبارة رقم (3): بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.17 وكانت قيمة تشتت آراء أفراد العينة 0.87، وذلك لإستناد أفراد العينة على مهام مجلس الإدارة التي جاء بها ميثاق الحكم الراشد والمتمثلة في وضع إستراتيجية على المدى المتوسط تحدد أهداف الشركة، تحديد حقوق التصويت حسب كل فئة من فئات المساهمين، عدد الأسهم لكل مساهم مع تحديد ملكية الأغلبية بالإضافة إلى ذلك المصادقة على الكشف السنوي للإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين اعتمادا على المعلومات المقدمة وتلك المحتمل إرتباطها خلال مهمته.

العبارة رقم (4): بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.42 وقيمة تشتت أفراد العينة كانت 0.53 وهذا ما يعكس إيجابية الإجابات وقوتها وإتجاهها نحو موافق بشدة، ويرجع ذلك إلى حماية حقوق المساهمين بالإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المتوقعة وواقعة فعلا من أجل بناء إستراتيجية لتصحيحها وإتخاذ الإجراءات اللازمة.

العبارة رقم (5) و (6): في هاتين العبارتين بلغت قيمة الوسط الحسابي 4.22 و 4.41 وقيمة الإنحراف المعياري 0.86 و 0.49 على التوالي، وهذا ما يدل على إتجاه العبارتين نحو إجابة موافق بشدة، وهذا لإتفاق آراء العينة حول على ضرورة الإفصاح عن قائمة أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين ومرتباتهم وحوافزهم من خلال تقرير الخاص للمدقق الخارجي وذلك إستنادا إلى مسؤوليات مجلس الإدارة التي نص عليها القانون التجاري وميثاق الحكم الراشد، كما أجبر المشرع على الشركات بالإعتماد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك على المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وعليها عرضها في الملاحق، وهنا يعمل المدقق الخارجي على الإفصاح عن المرجعية المحاسبية المطبقة.

المحور السادس: دور التدقيق الخارجي في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الجدول رقم (IV-29): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور السادس

الرقم	العبارة	المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام للعينة
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
01	المدقق الخارجي يقوم بمساءلة مجلس الإدارة	3.89	1.00	موافق
02	المدقق الخارجي يتأكد من أن مجلس الإدارة يوفر كامل المعلومات وكذلك سلامة القواعد المطبقة وأن يعمل على تحقيق مصالح الشركة والمساهمين	4.18	0.60	موافق
03	على المدقق الخارجي أن يتأكد من أن مجلس الإدارة يحقق معاملة متكافئة بين مختلف فئات المساهمين	4.30	0.68	موافق بشدة
04	المدقق الخارجي يقوم بالتأكد من أن مجلس الإدارة يلتزم بالقوانين السارية وأن يأخذ بعين الاعتبار إهتمامات كافة أصحاب المصالح	4.19	0.73	موافق
05	المدقق الخارجي مسؤول عن التأكد من مسؤوليات مجلس الإدارة والمتمثلة في إعداد القوائم المالية وترشيح المديرين التنفيذيين وكذلك مكافآت أعضاء مجلس الإدارة	4.11	0.77	موافق
06	يفصل المدقق الخارجي في شفافية المعايير التي يعتمد عليها مجلس الإدارة في إنتقاء الأعضاء غير التنفيذيين.	4.04	0.81	موافق
07	المدقق الخارجي يعمل على مراقبة مجلس الإدارة حول متابعته قياس كفاءة ممارسة الشركة لمبادئ حوكمة الشركات وإجراء التعديلات عند الحاجة	4.09	0.74	موافق
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الكلي لفقرات المحور السادس	4.12	0.51	موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

إعتمادا على الجدول رقم (IV-29) المتعلق بمسؤوليات مجلس الإدارة تظهر إجابات أفراد العينة إيجابية ومتقاربة بين جميع فقرات المحور حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.12 وهذه القيمة تدخل ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي [3.40-4.20] وكانت قيمته في الفقرات تتراوح بين 3.89 الى 4.30 التي تعبر عن في مجملها عن الإجابة موافق، وبلغت قيمة الانحراف المعياري 0.51 وهذا يدل على رضى أغلبية أفراد العينة.

العبارة رقم (1): تحصلت هذه العبارة على أقل متوسط حسابي قيمته 3.89 ووصل الاختلاف في آراء أفراد العينة إلى 1.00 حول مراقبة الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة ومساءلة هذه الأخيرة من قبل المساهمين، ويفسر ذلك بإعتبار أن مجلس الإدارة يملك على الأقل 20% من رأس مال الشركة أي بإعتباره مساهم يحافظ على مصالح الشركة وبالتالي يحافظ على مصالحه دون اللجوء إلى المسائلة من قبل المساهمين، ومن بين المهام مجلس الإدارة مراقبة المديرين

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

التنفيذيين وذلك بتحديد دقيق للمسؤوليات ووضع نظام تقييمي فعال، والفئة المؤيدة لهذا الرأي تبرره بأن المدقق الخارجي يقوم بمسائلة مجلس الإدارة من خلال طلبه عقد الجمعية العامة غير العادية.

العبارة رقم (2): بالنسبة لهذه العبارة حققت متوسط حسابي قدر بـ 4.18 وبالمقابل كانت قيمة الانحراف المعياري 0.60 مما جعل العينة تميل إلى إتجاه الإجابة بموافق، وهذا يدل على الاتفاق حول مسؤولية مجلس الإدارة على توفير المعلومات الكاملة والقواعد المطبقة وذلك لتحقيق مصالح الشركة ومساهمتها بزيادة ثقة الأطراف الخارجية بأعمال الشركة وإلتزام الشركة بمبدأ الشفافية والإفصاح.

العبارة رقم (3): تحصلت هذه العبارة على أعلى قيمة للمتوسط الحسابي 4.30 وكانت قيمة تشتت بين أفراد العينة 0.59، وهذا يفسر إعتداد أفراد العينة على مبادئ مجلس الإدارة التي جاءت بها مدونة ميثاق الحكم الراشد التي تعتبر على مجلس الإدارة الأخذ بعين الإعتبار القرارات الغير العادلة على الفئات المختلفة من المساهمين ويقوم بمعالجتها وعليه يجب أن تكون قراراته معتمدة على معايير الإنصاف والشفافية ومعايير أخلاقية.

العبارة رقم (4): بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.19 الذي رافقه قيمة تشتت أفراد 0.73، وذلك لإستناد أفراد العينة على المهام القيادية لمجلس الإدارة التي جاءت بها مدونة ميثاق الحكم الراشد والمتمثلة في ضمان الإستقرار والسير الحسن للشركة وفقا للقانون من خلال معالجة تعارض المصالح بين أطراف الشركة، القضاء على الإختلاسات التي قد ترتكب في إطار المعاملات مع الأطراف ذات المصلحة.

العبارة رقم (5): بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.11 وقيمة تشتت أفراد العينة كانت 0.77 وهذا ما يعكس إيجابية الإجابات وقوتها وإتجاهها نحو موافق، وهذا يدل أن مجلس الإدارة هو من الأطراف الفاعلين في إطار حوكمة الشركات وذلك من خلال ترشيح المديرين التنفيذيين بالإعتماد على معايير إنتقاء شفافة وتحديد مكافئات أعضاء مجلس الإدارة بإنشائها لجنة خاصة بالمكافئات.

العبارة رقم (6): بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.04 وقيمة تشتت أفراد العينة كانت 0.81 وهذا ما يعكس إيجابية الإجابات وقوتها وإتجاهها نحو موافق، وهذا إستنادا إلى المهام الموكلة لمجلس الادارة المتمثل في تحديد معايير أنتقاء الأعضاء غير التنفيذيين والإعتماد على نظم ذات شفافية في تقييمهم وكذلك تقدير خطط إستخلافهم وكذلك يحدد رواتبهم بما يتواءم مع مصالح الشركة على المدى الطويل ومساهمتها.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

العبارة رقم (7): بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.09 وقيمة تشتت أفراد العينة كانت 0.74 وهذا ما يعكس إتجاه العينة نحو موافق، وهذا بإعتبار أن مجلس الإدارة المسؤول عن تسيير الشركة وبالتالي يسعى إلى تحقيق مصالح الشركة وبما أن مبادئ حوكمة الشركات تعتبر من معايير قياس جودة أداء الشركة فهو يعمل على التحقق من مدى ممارسة الشركة لهذه المبادئ وعند الحاجة إجراء التعديلات لتتلائم مع البيئة الإقتصادية والقانونية والإجتماعية.

المطلب الثالث: إختبار الفرضيات

الفرع الأول: إختبار معايير المعلومات العامة إلى الفرضيات

نقوم بإختبار الفرضية الرئيسية التالية:

يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة تعزى للمتغيرات الديمغرافية (الجنس، العمر، المستوى العلمي، التخصص، الوظيفة، الخبرة المهنية) عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$.

* توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى الجنس

يوضح جدول (30-IV) إستخدام إختبار "مان - وتني" عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لإختبار الفرضية القائلة هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى الجنس (أنظر الملحق رقم 2)، تم التوصل إلى النتائج التالية:

جدول (30-IV): نتائج الفرضية القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى

الجنس

المحور	الفرضية	قيمة الإختبار	القيمة الإحتمالية (sig)
1	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات تعزى إلى الجنس	314.5	0.426

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

2	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في حفظ حقوق جميع المساهمين تعزى إلى الجنس	267.5	0.128
3	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق معاملة المتساوية بين جميع المساهمين تعزى إلى الجنس	343.5	0.741
4	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة تعزى إلى الجنس	276.5	0.158
5	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية تعزى إلى الجنس	358.5	0.931
6	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة تعزى إلى الجنس	358.5	0.931

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

المصدر: بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الاستبيان

إختبار الفرضية:

1- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الإختبار 314.5 عند القيمة الإحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.426 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات تعزى إلى الجنس.

2- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الإختبار 267.5 عند القيمة الإحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.128 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره حفظ حقوق جميع المساهمين تعزى إلى الجنس.

3- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الإختبار 343.5 عند القيمة الإحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.741 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق معاملة المتساوية بين جميع المساهمين تعزى إلى الجنس.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائية

4- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 276.5 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.158 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة تعزى إلى الجنس.

5- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 358.5 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.931 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية تعزى إلى الجنس.

6- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 358.5 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.931 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة تعزى إلى الجنس.

خلاصة: بما أن القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة كانت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ نقبل الفرض الصفري القائل لا يوجد فروق بين متوسطي الجنس، وعليه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات تعزى إلى الجنس.

* توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى العمر

يوضح جدول (31-IV) استخدام اختبار "كروسكال-والاس" عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لإختبار الفرضية القائلة توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى العمر (أنظر الملحق رقم 3). تم التوصل إلى النتائج التالية:

جدول رقم (31-IV): نتائج الفرضية القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى العمر

المحور	الفرضية	قيمة الاختبار	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية (sig)
--------	---------	---------------	-------------	-------------------------

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

1	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات تعزى إلى العمر	2.526	3	0.471
2	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في حفظ حقوق جميع المساهمين تعزى إلى العمر	3.723	3	0.293
3	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق معاملة المتساوية بين جميع المساهمين تعزى إلى العمر	2.441	3	0.486
4	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة تعزى إلى العمر	2.584	3	0.460
5	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية تعزى إلى العمر	10.191	3	0.017
6	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة تعزى إلى العمر	10.191	3	0.017

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

المصدر: بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الإستان

إختبار الفرضية:

1- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الإختبار 2.526 عند القيمة الإحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.471 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات تعزى إلى العمر.

2- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الإختبار 3.723 عند القيمة الإحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.293 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره حفظ حقوق جميع المساهمين تعزى إلى العمر.

3- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الإختبار 2.441 عند القيمة الإحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.486 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق معاملة المتساوية بين جميع المساهمين تعزى إلى العمر.

4- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 2.584 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.460 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في الحفاظ على مصلحة الاطراف المختلفة تعزى إلى العمر.

5- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 10.191 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.017 وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه لا يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي و دوره في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية تعزى إلى العمر، وعليه نقبل الفرض البديل بأنه توجد فروق ذات دلالة احصائية.

6- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 10.191 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات افراد العينة 0.017 وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه لا يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة تعزى إلى العمر، وعليه نقبل الفرض البديل بأنه توجد فروق ذات دلالة احصائية.

خلاصة: بما أن القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة كانت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ نقبل الفرض الصفري القائل لا يوجد فروق بين متوسطات العمر، وعليه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات تعزى إلى العمر، الا في حالة المحور الخامس والسادس هناك فروق ذات دلالة إحصائية لأن القيمة الاحتمالية أقل $\alpha = 0.05$.

***توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات افراد العينة تعزى إلى المستوى العلمي**

يوضح جدول (IV-32) استخدام اختبار "كروسكال- والاس" عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لإختبار قبول الفرضية القائلة بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى المستوى العلمي (أنظر الملحق رقم 4).

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

جدول (IV-32): نتائج الفرضية القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى

المستوى العلمي

المحور	الفرضية	قيمة الاختبار	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية (sig)
1	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات تعزى إلى المستوى العلمي	5.172	4	0.270
2	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في حفظ حقوق جميع المساهمين تعزى إلى المستوى العلمي	7.653	4	0.105
3	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق معاملة المتساوية بين جميع المساهمين تعزى إلى المستوى العلمي	6.655	4	0.155
4	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة تعزى إلى المستوى العلمي	3.887	4	0.068
5	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق الإفصاح و الشفافية في القوائم المالية تعزى إلى المستوى العلمي	8.749	4	0.068
6	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة تعزى إلى المستوى العلمي	8.749	4	0.068

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

المصدر: بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الإستبيان

إختبار الفرضية:

1- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الإختبار 5.172 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.270 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات تعزى إلى المستوى العلمي.

2- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الإختبار 7.653 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.105 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره حفظ حقوق جميع المساهمين تعزى إلى المستوى العلمي.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائية

3- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 6.655 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.155 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق معاملة المتساوية بين جميع المساهمين تعزى إلى المستوى العلمي.

4- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 3.887 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.442 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة تعزى إلى المستوى العلمي.

5- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 8.749 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.068 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية تعزى إلى المستوى العلمي.

6- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 8.749 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.068 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة تعزى إلى المستوى العلمي.

خلاصة: بما أن القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة كانت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ نقبل الفرض الصفري القائل لا يوجد فروق بين متوسطات المستوى العلمي وعليه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات تعزى إلى المستوى العلمي.

***توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى التخصص**

يوضح جدول (33-IV) استخدام اختبار "كروسكال-والاس" عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لاختبار الفرضية القائلة بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى التخصص (أنظر الملحق رقم 5)

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائية

جدول رقم (IV-33): نتائج الفرضية القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى

إلى التخصص

المحور	الفرضية	قيمة الاختبار	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية (sig)
1	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي و دوره في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات تعزى إلى التخصص	0.682	2	0.711
2	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في حفظ حقوق جميع المساهمين تعزى إلى التخصص	0.764	2	0.682
3	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق معاملة المتساوية بين جميع المساهمين تعزى إلى التخصص	0.066	2	0.967
4	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في الحفاظ على مصلحة الاطراف المختلفة تعزى إلى التخصص	0.921	2	0.631
5	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق الافصاح و الشفافية في القوائم المالية تعزى إلى التخصص	2.552	2	0.279
6	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة تعزى إلى التخصص	2.552	2	0.279

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

المصدر: بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الاستبيان

إختبار الفرضية:

1- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الإختبار 0.682 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.711 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في ضمان وجود اساس لإطار فعال لحوكمة الشركات تعزى إلى التخصص.

2- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الإختبار 0.764 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات افراد العينة 0.682 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره حفظ حقوق جميع المساهمين تعزى إلى التخصص.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائية

3- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 0.066 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.976 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق معاملة المتساوية بين جميع المساهمين تعزى إلى التخصص.

4- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 0.921 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.631 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة تعزى إلى التخصص.

5- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 2.552 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.279 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية تعزى إلى التخصص.

6- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 2.552 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.279 وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة تعزى إلى التخصص.

خلاصة: بما أن القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة كانت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ نقبل الفرض الصفري القائل لا يوجد فروق بين متوسطات التخصص وعليه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات تعزى إلى التخصص.

*توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى الوظيفة

يوضح جدول (IV-34) استخدام اختبار "مان - وتني" عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لاختبار الفرضية القائلة هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى الوظيفة (أنظر الملحق رقم 5)، تم التوصل إلى النتائج التالية:

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

جدول (IV-34): نتائج الفرضية القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى

الوظيفة

المحور	الفرضية	قيمة الاختبار	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية (sig)
1	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات تعزى إلى الوظيفة	0.601	2	0.740
2	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في حفظ حقوق جميع المساهمين تعزى إلى الوظيفة	11.205	2	0.004
3	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق معاملة المتساوية بين جميع المساهمين تعزى إلى الوظيفة	5.873	2	0.53
4	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة تعزى إلى الوظيفة	2.715	2	0.257
5	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية تعزى إلى الوظيفة	10.540	2	0.005
6	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة تعزى إلى الوظيفة	10.540	2	0.005

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

المصدر: بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الاستبيان

إختبار الفرضية:

1- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الإختبار 0.601 عند القيمة الإحتمالية (sig) لإجابات افراد العينة 0.740 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات تعزى إلى الوظيفة.

2- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 11.205 عند القيمة الإحصائية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.004 وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه لا يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره حفظ حقوق جميع المساهمين تعزى إلى الوظيفة، وعليه نقبل الفرض البديل بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية.

3- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 5.973 عند القيمة الإحصائية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.53 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق معاملة المتساوية بين جميع المساهمين تعزى إلى الوظيفة.

4- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 2.715 عند القيمة الإحصائية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.257 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة تعزى إلى الوظيفة.

5- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 10.540 عند القيمة الإحصائية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.005 وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه لا يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية تعزى إلى الوظيفة، وعليه نقبل الفرض البديل بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية.

6- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 10.540 عند القيمة الإحصائية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.005 وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه لا يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي و دوره في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة تعزى إلى الوظيفة، وعليه نقبل الفرض البديل بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

خلاصة: بما أن القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة بالنسبة للمحور رقم (1) و (3) و (4) كانت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ نقبل الفرض الصفري القائل لا يوجد فروق بين متوسطي الوظيفة، وعليه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات تعزى إلى الوظيفة، أما بالنسبة للمحور رقم (2) و (5) و (6) نقبل الفرض البديل بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات تعزى إلى الوظيفة لأن القيمة الإحصائية (sig) أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$.

*توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى الخبرة المهنية

يوضح جدول (35-IV) استخدام اختبار "كروسكال-والاس" عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لاختبار الفرضية القائلة بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى الخبرة المهنية (أنظر الملحق رقم 6).

جدول رقم (35-IV): نتائج الفرضية القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى

إلى الخبرة المهنية

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

المحور	الفرضية	قيمة الاختبار	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية (sig)
1	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات تعزى إلى الخبرة المهنية	0.245	3	0.970
2	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في حفظ حقوق جميع المساهمين تعزى إلى الخبرة المهنية	4.057	3	0.255
3	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق معاملة المتساوية بين جميع المساهمين تعزى إلى الخبرة المهنية	6.365	3	0.095
4	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة تعزى إلى الخبرة المهنية	2.068	3	0.559
5	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية تعزى إلى الخبرة المهنية	4.342	3	0.227
6	توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التدقيق الخارجي ودوره في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة تعزى إلى الخبرة المهنية	4.342	3	0.227

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

المصدر: بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الاستبيان

إختبار الفرضية:

1- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الإختبار 0.245 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.970 وهذه قيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات تعزى إلى الخبرة المهنية.

2- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الإختبار 4.057 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.255 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره حفظ حقوق جميع المساهمين تعزى إلى الخبرة المهنية.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائية

3- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 6.365 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.095 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي و دوره في تحقيق معاملة المتساوية بين جميع المساهمين تعزى إلى الخبرة المهنية.

4- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 2.068 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.559 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في الحفاظ على مصلحة الاطراف المختلفة تعزى إلى الخبرة المهنية.

5- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 4.342 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.227 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تعزى إلى الخبرة المهنية.

6- من خلال الجدول يتضح أن قيمة الاختبار 4.342 عند القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة 0.227 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة تعزى إلى الخبرة المهنية.

خلاصة: بما أن القيمة الاحتمالية (sig) لإجابات أفراد العينة كانت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ نقبل الفرض الصفري القائل لا يوجد فروق بين متوسطات الخبرة المهنية وعليه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات افراد العينة حول التدقيق الخارجي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات تعزى إلى الخبرة المهنية.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية و الإجابة على الأسئلة الفرعية

الفرضية الرئيسية:

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين التدقيق الخارجي ومبادئ حوكمة الشركات.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

لإختبار الفرضية الرئيسية تم تقسيمها إلى ستة (6) فرضيات فرعية، إعتمدنا على التحليل الأحادي البسيط T-test كما هو موضح في الجدولين التاليين:

الجدول رقم (IV-36): الإحصاء الأحادي البسيط

الفرضيات	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	خطأ انحراف المتوسط
الفرضية رقم 1	66	4.1894	0.46215	0.05689
الفرضية رقم 2	66	4.1667	0.50652	0.06235
الفرضية رقم 3	66	4.1136	0.47268	0.05818
الفرضية رقم 4	66	4.0417	0.56259	0.06925
الفرضية رقم 5	66	4.1169	0.51043	0.06283
الفرضية رقم 6	66	4.1169	0.51043	0.06283

المصدر: بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الإستبيان

الجدول رقم (IV-37): الإختبار الأحادي البسيط

قيمة الاختبار=3						
درجة الحرية 95%		اختلاف المتوسط	القيمة الاحتمالية (sig)	درجة الحرية	الاختبار (T)	
مرتفع	منخفض					
1.3030	1.0758	1.18939	0.000	65	20.908	الفرضية رقم 1
1.2912	1.0421	1.16667	0.000	65	18.712	الفرضية رقم 2
1.2298	0.9974	1.11364	0.000	65	19.140	الفرضية رقم 3
1.1800	0.9034	1.04167	0.000	65	15.042	الفرضية رقم 4
1.2424	0.9914	1.11688	0.000	65	17.776	الفرضية رقم 5
1.2424	0.9914	1.11688	0.000	65	17.776	الفرضية رقم 6

المصدر: بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss من الإستبيان

إختبار الفرضية رقم 1:

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وضمنان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وضمنان أساس لآطار فعال لحوكمة الشركات عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$.

* تحليل الاختبار:

من خلال الجدول رقم (36-IV) نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي أكبر من القيمة الفرضية للاختبار، حيث بلغ المتوسط الحسابي القيمة 4.1894 وبالمقابل قيمة الانحراف المعياري 0.46215، كما نلاحظ أن قيمة الاختبار T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية حيث بلغت قيمتها المحسوبة 20.908 بالمقابل قيمتها الجدولية 2.403، وعليه نقول أن قيمة T ذات دلالة إحصائية عند القيمة الاحتمالية (sig) 0.000 لأنها أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$. و بالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، وعليه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وضمنان أساس لآطار فعال لحوكمة الشركات تقع بين حدي ثقة 1.0758 و 1.3030 عند درجة حرية 95%.

إختبار الفرضية رقم 2:

الفرض الصفري H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي والحفاظ على حقوق جميع المساهمين عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$.

الفرض البديل H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي والحفاظ على حقوق جميع المساهمين عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$.

* تحليل الاختبار:

من خلال الجدول رقم (36-IV) نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي أكبر من القيمة الفرضية للاختبار، حيث بلغ المتوسط الحسابي القيمة 4.1667 وبالمقابل قيمة الانحراف المعياري 0.50652، كما نلاحظ أن قيمة الاختبار T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية حيث بلغت قيمتها المحسوبة 18.712 بالمقابل قيمتها الجدولية 2.403، وعليه نقول أن قيمة T ذات دلالة إحصائية عند القيمة الاحتمالية (sig) 0.000 لأنها أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$. و بالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، وعليه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي والحفاظ على حقوق جميع المساهمين تقع بين حدي ثقة 1.0421 و 1.2912 عند درجة حرية 95%.

إختبار الفرضية رقم 3:

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

الفرض الصفري H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وتحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$.

الفرض البديل H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وتحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$.

* تحليل الاختبار:

من خلال الجدول رقم (36-IV) نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي أكبر من القيمة الفرضية للاختبار، حيث بلغ المتوسط الحسابي القيمة 4.1136 وبالمقابل قيمة الانحراف المعياري 0.47268، كما نلاحظ أن قيمة الاختبار T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية حيث بلغت قيمتها المحسوبة 19.140 بالمقابل قيمتها الجدولية 2.403، وعليه نقول أن قيمة T ذات دلالة إحصائية عند القيمة الاحتمالية (sig) 0.000 لأنها أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$. وبالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، وعليه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وتحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين تقع بين حدي ثقة 0.9974 و 1.2298 عند درجة حرية 95%.

إختبار الفرضية رقم 4:

الفرض الصفري H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي والحفاظ على مصلحة الاطراف المختلفة عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$.

الفرض البديل H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي والحفاظ على مصلحة الاطراف المختلفة عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$.

* تحليل الاختبار:

من خلال الجدول رقم (36-IV) نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي أكبر من القيمة الفرضية للاختبار، حيث بلغ المتوسط الحسابي القيمة 4.0417 وبالمقابل قيمة الانحراف المعياري 0.56259، كما نلاحظ أن قيمة الاختبار T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية حيث بلغت قيمتها المحسوبة 15.042 بالمقابل قيمتها الجدولية 2.403، وعليه نقول أن قيمة T ذات دلالة إحصائية عند القيمة الاحتمالية (sig) 0.000 لأنها أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$.

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

. وبالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، وعليه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي والحفاظ على مصلحة الاطراف المختلفة تقع بين حدي ثقة 0.9034 و 1.1800 عند درجة حرية 95%.

إختبار الفرضية رقم 5:

الفرض الصفري H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وتحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$.

الفرض البديل H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وتحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$.

* تحليل الإختبار:

من خلال الجدول رقم (36-IV) نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي أكبر من القيمة الفرضية للإختبار، حيث بلغ المتوسط الحسابي القيمة 4.1169 وبالمقابل قيمة الانحراف المعياري 0.51043، كما نلاحظ أن قيمة الإختبار T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية حيث بلغت قيمتها المحسوبة 17.776 بالمقابل قيمتها الجدولية 2.403، وعليه نقول أن قيمة T ذات دلالة إحصائية عند القيمة الإحتمالية (sig) 0.000 لأنها أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$. و التالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، وعليه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وتحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية تقع بين حدي ثقة 0.9914 و 1.2424 عند درجة حرية 95%.

إختبار الفرضية رقم 6:

الفرض الصفري H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي والتحقق من مسؤوليات المجلس الإدارة عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$.

الفرض البديل H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي والتحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$.

* تحليل الإختبار:

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

من خلال الجدول رقم (IV-36) نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي أكبر من القيمة الفرضية للاختبار، حيث بلغ المتوسط الحسابي القيمة 4.1169 وبالمقابل قيمة الانحراف المعياري 0.51043، كما نلاحظ أن قيمة الاختبار T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية حيث بلغت قيمتها المحسوبة 17.776 بالمقابل قيمتها الجدولية 2.403، وعليه نقول أن قيمة T ذات دلالة إحصائية عند القيمة الاحتمالية (sig) 0.000 لأنها أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$. وبالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، وعليه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي والتحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة تقع بين حدي ثقة 0.9914 و 1.2424 عند درجة حرية 95%.

خاتمة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل دراسة واقع دور المدقق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية، وليس واقع تطبيق هذه المبادئ لأن الجزائر لم تتبنى دليل لمبادئ حوكمة الشركات، وإنما أصدرت مدونة ميثاق الحكم الراشد 2009 التي هي عبارة عن مجموعة من الإرشادات للشركات، حيث حاولنا تفعيل الممارسات الحالية لمبادئ الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، بالإستناد إلى الإصلاحات التي شملت ميدان المحاسبة والتدقيق وذلك لخلق بيئة تتلائم مع واقع الشركات الجزائرية وباعتبارها جزء من الإقتصاد العالمي.

ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

الفصل الرابع تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية

- موافقة أغلبية أفراد العينة على أن المدقق الخارجي يلعب دورا في ضمان وجود أساس فعال لحوكمة الشركات وذلك من خلال إبداء رأيه حول مصداقية وشفافية الأعمال التي تقوم بها الشركة بهدف تحقيق مصالح مختلف الأطراف التي لها علاقة بالشركة، حيث يخصص فقرة من تقريره يبين مدى إلزامها بمبادئ الحوكمة ، وهذا الرأي يكون مستندا على القوانين والتشريعات؛
 - باعتبار المدقق الخارجي وكيلا عن حملة الأسهم فهو مجبور قانونيا ومهنيا على حماية حقوقهم مثل: حقهم في المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة، الحصول على الأرباح في حالة توزيعها، إتخاذ القرارات فيما يخص زيادة أو تخفيض راس مال الشركة إضافة إلى الحصول على كافة المعلومات المتعلقة بالشركة؛
 - يوافقون أفراد العينة على المدقق الخارجي تحقيق المعاملة المتساوية بين مختلف المساهمين وذلك من خلال التأكد من أن داخل كل فئة من المساهمين نفس حقوق التصويت، بالإضافة إلى حقهم في الحصول على المعلومات الخاصة ولكن حسب أهمية عدد الأسهم التي تملكها كل فئة،
 - يوافقون بشدة أغلبية أفراد العينة أن المدقق الخارجي يلعب دورا مهما في تحقيق الشفافية والإفصاح في القوائم المالية وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة وصدق المعلومات المتضمنة في القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للشركة؛
 - على المدقق الخارجي التأكد من مسؤوليات مجلس الإدارة المتمثلة في إعداد القوائم المالية، ترشيح المديرين التنفيذيين، إنتقاء المديرين غير التنفيذيين بالإضافة إلى مدى إلزامها بالقوانين والمعايير.
- وعليه إتفاق أفراد العينة على أن هناك علاقة تأثير بين المدقق الخارجي ودوره في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

خاتمة عامة

في الأونة الأخيرة تزعزعت الثقة بمهنة التدقيق الخارجي جراء الأزمات التي كانت نتيجة التلاعب والتظليل الذي مارسه أصحاب مكاتب التدقيق مما أدى بالعديد من الدول إلى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات إجباريا أو إختياريا لضبط مختلف المعاملات، على أثر هذه الأزمات قامت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية سنة 2004 إضافة مبدأ سادس إلى المبادئ السابقة وهو وجوب توافر أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وذلك من خلال بناء بيئة قانونية وإقتصادية شفافة بإصدار قوانين وتنظيمات والتعيمات تلزم الجهات الرقابية العمل بصرامة وفعالية بما يخدم مصالح مختلف الشركات والهيئات والدولة. بإعتبار التدقيق الخارجي كآلية رقابية يسعى إلى تحقيق الإفصاح والشفافية ومكافحة مختلف مظاهر الفساد عليه التأكيد من مدى إلتزام الشركات وبالخصوص الشركات الجزائرية بمبادئ حوكمة الشركات، وهذا ما تم تناوله في هذه الدراسة من خلال الإجابة على الإشكالية التالية: إلى

أي مدى يمكن أن يؤثر التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في ظل حتمية تبنيتها من قبل الشركات الجزائرية؟

ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى الإجابات التالية بخصوص الفرضيات المطروحة:

بالنسبة للفرضية الأولى والمتعلقة في الأهمية المتزايدة لمبادئ حوكمة الشركات وممارستها من قبل الدول النامية بعد أن لاقت قبولا واسعا في الدول المتقدمة خاصة بعد ظهور الأزمات المالية. في السنوات الأخيرة أصدرت العديد من الدول مدونات حوكمة الشركات نتيجة للضغوطات التي تمارسها العلاقات الإقتصادية فيما بينها بالإضافة إلى المنافسة التي تستدعي أفضل الممارسات، حيث تعتبر حوكمة الشركات الوسيلة التي تراقب وتدار بها الشركات، التي تهدف إلى تحقيق الإفصاح والشفافية لزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية، كما تساهم في تقييم أداء الشركات بفعالية وكفاءة بالإضافة إلى تحديد العلاقات بين كل من مجلس الإدارة والمساهمين والأطراف ذات المصالح مع الشركة من جهة والجهات الرقابية كالمدقق الخارجي من جهة أخرى.

أما الفرضية الثانية والتي كان محتواها رأي المدقق الخارجي يعتبر النتيجة النهائية من عملية التدقيق وذلك من خلال إتباع جملة من الخطوات. يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة لضمان جودة القوائم المالية وذلك بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة وسلامة تطبيق القواعد والقوانين التي تنظم عمل الشركات وتبين وضعيتها المالية لمختلف الأطراف التي لها علاقة مع الشركة، وذلك بإتباعه خطوات منهجية تبدأ بعملية التخطيط ثم جمع الأدلة والبراهين التي تثبت أو تنفي صحة العمليات والأنشطة التي قامت بها الشركة وتلي هذه الخطوة تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر جوهر عملية التدقيق وفي الأخير يعطى رأيه حول ما تم دراسته والتوصل إليه.

بالنسبة للفرضية الثالثة التي تقول أن هناك علاقة تبادلية بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات. حيث تسعى مبادئ حوكمة الشركات إلى حل المشاكل المتعلقة بفصل الملكية عن الإدارة التي ينشأ عنها تضارب المصالح بين مختلف أطراف الشركة، ومشكلة عدم تماثل المعلومات بين كل من الإدارة والمساهمين (أصحاب ملكية الأغلبية وبين صغار المساهمين) وكذلك أصحاب المصالح، بالإضافة إلى فجوة المسؤولية التي تنشأ بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية، وللوصول إلى حل هذه المشاكل عليها الاعتماد على أحد أدوات الرقابة الخارجية التي تتميز بالاستقلالية والحياد وهي التدقيق الخارجي، كما أن التدقيق الخارجي يسعى إلى تحقيق جودة أدائه وذلك لا يتحقق إلا بتوفير حوكمة الشركات القوانين والأسس التي يعتمد عليها أثناء أداء مهامه التي تهدف إلى إتخاذ

مختلف القرارات المتعلقة بالإستثمار والتمويل وغيرها، ومن هنا أصبح التدقيق الخارجي أداة تطمئن الأطراف المختلفة أن الشركة تسير وفق ما نص عليه القانون.

وأخيرا **الفرضية الرابعة** التي فحواها أن المدقق الخارجي يسعى إلى تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية. توصلنا من خلال الدراسة الميدانية والمتمثلة في توزيع إستثمارات الإستبيان أن هناك علاقة إرتباط تتراوح بين المتوسط والقوي بين كل من المدقق الخارجي ومبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية مع العلم أن هذه المبادئ لم يلزم المشرع الجزائري الشركات على إحتواءها وإنما المستجدات الدولية هي التي أجبرتها على تبنيها بإرادتها، كما توصلنا إلى أن المدقق الخارجي للقيام بمهمته يعتمد على مختلف القوانين التي تنظم المهنة والقوانين التي لها علاقة معها، حيث أنه من خلال القيام بمهامه يفعل مبادئ حوكمة الشركات دون وجود قانون يلزمه من التأكد من مدى إلتزام الشركات الجزائرية بتطبيقها.

النتائج الدراسة:

بالنسبة للجانب النظري:

* تعد حوكمة الشركات نظام يعتمد على مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين التي توجه وتدار بها الشركات، وذلك من خلال تحديد مسؤوليات وصلاحيات مجلس الإدارة من جهة والحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح من جهة أخرى.

* تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من الخصائص، إذا لم تتوفر أي خاصية منها يفقد مفهوم حوكمة الشركات الأساس الذي دعى إلى الاهتمام به، وتتمثل في: الإنضباط، الإفصاح والشفافية، الإستقلالية، المساءلة، المسؤولية، العدالة، المسؤولية الإجتماعية.

* نظام حوكمة الشركات يعتمد على متطلبات قانونية وإدارية وإقتصادية كمدخلات للوصول إلى نتائج تهدف إلى إدارة ومراقبة الشركة بما يحقق الحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية وتفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة (تفعيل مبادئ حوكمة الشركات) عن طريق التنسيق بين الآليات الداخلية وخارجية.

* تركز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز أساسية تتمثل في السلوك الأخلاقي، الرقابة والمساءلة وإدارة المخاطر.

* نظرا لأهمية موضوع حوكمة الشركات فسرت عدة نظريات منها نظرية حقوق الملكية التي تقوم على إنفصال الملكية عن الرقابة، ونظرية الوكالة التي أساسها إنفصال الملكية عن الإدارة الذي نتج عنه مشكلتي تضارب المصالح وعدم تماثل المعلومات، نظرية تكاليف الصفقات التي ظهرت سنة 1937 وقام وليام سون (Williamson) سنة 1985 بتطوير النظرية وذلك من خلال التوصل إلى أن فعالية المعلومة هي التي تؤدي إلى تخفيض تكاليف الصفقات وذلك من خلال إدراج العوامل السلوكية والتنظيمية فتحصلت هذه الدراسة على جائزة نوبل للإقتصاد سنة 2009، نظرية التجذر والتي تقوم على أن المسيرين يرسلون جذورهم في الشركة حتى يصعب إقتلاعها مما قد يضر بمصالح المساهمين، نظرية العقد التي تدور فكرة النظرية على أن العلاقات الإقتصادية عبارة عن تعاقدات، فحولا كل من الباحثين أوليفر هارت وبنغيت هولستروم إلى تصميم العقود المثلى التي تحافظ على حقوق طرفي العقد فحصلت دراسة الباحثين على جائزة نوبل للإقتصاد سنة 2016.

* رغم تأخر الجزائر في تبني حوكمة الشركات إلا أنها بادرت بإصدار مدونة ميثاق الحكم الراشد في 11 مارس سنة 2009 من طرف وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعة التقليدية.

* تنقسم آليات الحوكمة إلى آليات داخلية تتمثل في التدقيق الخارجي ومجلس الإدارة الذي يشكل لجان للقيام بعمله لجنة التدقيق، لجنة المكافآت ولجنة التعيينات، أما الآليات الخارجية تشمل في التدقيق الخارجي ومنافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري والإندماجات والإستحواذ بالإضافة إلى التشريع والقوانين.

* أصدرت العديد من الهيئات الدولية مبادئ حوكمة الشركات غير أن المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية تتميز بالمرونة يمكن تبنيها من طرف أي دولة.

* التدقيق الخارجي هو عملية منهجية يقوم بها شخص مهني مؤهل ومستقل من إبداء رأيه حول مدى سلامة وعدالة المركز المالي للشركة ومدى الإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

* حتى يقوم المدقق الخارجي بمهامه يجب أن يكون على دراية ما له من حقوق، كما عليه أن يقوم بأعمال مختلفة لإنجاز عملية التدقيق على أكمل وجه وبشكل موضوعي و فعال.

* على المدقق الخارجي أن يتحلى بصفات نذكر منها: الأمانة المهنية، المحافظة على أسرار المهنة، الكفاءة المهنية، بذل العناية المعنية، الصبر والقدرة على التصرف، الثقافة والمعرفة.

* يمر التدقيق الخارجي بخطوات رئيسية ومتتابعة لا يمكن التخلي عن أي منها ولا تقديم خطوة عن أخرى.

* لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات من قبل المدقق الخارجي عليه تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية بإكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية وذلك من خلال تحليله بالشك المهني والعناية المهنية.

* على المدقق الخارجي الإعتماد على الأساليب الكمية في التنبؤ بإستمرارية الشركة بالإضافة إلى المؤشرات المالية.

* صدور معايير تقارير التدقيق في الجزائر يسهل وصل المعلومات إلى مختلف أطراف الشركة، والتي شملت مختلف التغيرات التي يمكن أن تطرأ على الشركة وفي حالة عدم إعلام المساهمين يمكن أن يؤثر على مصالحهم، ومن خلال هذه التقارير يمكن التقليل من عدم تماثل المعلومات وعليه يعتبر التدقيق الخارجي همزة وصل بين الإدارة والمساهمين.

* من خلال تحلي المدقق الخارجي بالاستقلالية والحياد يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية، وتعتبر إستقلالية وحيادية المدقق الخارجي الركيزة الأساسية لعملية التدقيق.

بالنسبة للجانب التطبيقي:

* هناك إرتباط ضعيف بين التدقيق الخارجي ومبدأ وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، وذلك لأن بعض أفراد العينة لا يؤيدون أن تقرير المدقق الخارجي يتضمن فقرة توضح مدى إلتزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات.

* لإضفاء الشفافية والوضوح في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة، تلتزم هذه الأخيرة بتحديد الحقوق والواجبات وكذلك الصلاحيات والمسؤوليات الناتجة بكل وضوح أي الشرح الكافي لها، وذلك وفق السلطة التي تمنحها لها القانون ووضع إستراتيجية تتوافق مع مصالح الشركة.

* هناك إرتباط قوي بين التدقيق الخارجي ومبدأ الحفاظ على حقوق المساهمين، وذلك لأن المدقق الخارجي يسعى أثناء أداء مهامه الحفاظ على حقوق المساهمين، نذكر منها:

- تأمين أساليب تسجيل الأسهم بشرط أن تكون هذه الأساليب فعالة، كما له الحق في التنازل وتحويل الأسهم بحيث تكون هذه العملية عقلانية.

- حق كل مساهم الحصول على المعلومات الخاصة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة، من أهمها: قائمة بأسماء القائمين بالإدارة وكذلك المشاريع التي قدمها مجلس الإدارة، تقرير مجلس الإدارة وذلك بصفة دورية، المبلغ الإجمالي المصادق عليه من قبل محافظ الحسابات... الخ

- الحق في التصويت والمشاركة في الجمعية العامة والحصول على الأرباح وذلك حسب حصة كل مساهم في رأس مال الشركة.

- له الأولوية في شراء الأسهم المعروضة للإكتتاب .

خاتمة عامة

* من أجل الحفاظ على حقوق المساهمين وإعلامهم بالتطورات الحاصلة في الشركة، أوجب المشرع الجزائري تعيين محافظ الحسابات وذلك دون التدخل في التسيير الشركة.

* هناك إرتباط متوسط بين التدقيق الخارجي ومبدأ المعاملة المتكافئة بين المساهمين، وذلك من خلال السماح للقانون الأساسي للشركة بتحديد الأصوات التي يحوزها كل مساهم بشرط ان هذا التحديد يمس جميع المساهمين دون التمييز فئة عن أخرى، وينتج عن هذا الحصول على المعلومات الكافية التي تمس الشركة وكل الحقوق التي يمنحها له القانون. حيث أصحاب المصالح يتمثلون في المستثمرين، البنوك، الموردين، العمال، غير أن ليس لكل صاحب مصلحة نفس الحقوق، كما أن ليس كل التصرفات غير القانونية يتم تبليغها لكافة اصحاب المصالح إلا في حالات الإختلاس أو الافلاس أو تمس أصول الشركة.

* هناك ارتباط متوسط بين التدقيق الخارجي ومبدأ تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، وذلك لتأييد معظم أفراد العينة أن المدقق الخارجي يقوم بإبداء رأيه الفني المحايد على مدى التزام الشركة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والنظام المحاسبي المالي ومدى تمثيلها لوضع الحقيق للشركة وذلك لإضفاء الشفافية على القوائم المالية، كما تعمل الشركة على الإفصاح عن الأخطاء الحاصلة فعلا لحماية حقوق المساهمين.

* هناك إرتباط متوسط بين التدقيق الخارجي ومبدأ التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة ، وذلك لأن مجلس الإدارة يملك على الأقل 20% من رأس مال الشركة بإعتباره أحد المساهمين فهو مسؤول عن حماية مصالح الشركة وبالتالي حماية مصالح المساهمين، ومن هذه المسؤوليات نذكر منها: مراقبة المديرين التنفيذيين و ذلك بتحديد دقيق للمسؤوليات ووضع نظام تقييمي فعال، ضمان الإستقرار والسير الحسن للمؤسسة وفقا للقانون من خلال تعارض المصالح بين أطراف المصالح، إتخاذ قرارات عادلة بين مختلف فئات المساهمين وذلك بالإعتماد على معايير الإنصاف والشفافية ومعايير أخلاقية، ترشيح المديرين التنفيذيين بالإعتماد على معايير إنتقاء شفافة وتحديد المكافآت.

التوصيات:

* وضع أسس قوية لحوكمة الشركات وذلك لمحاربة مختلف مظاهر الفساد.

* ضرورة مواكبة الجزائر للمستجدات الدولية وذلك بإنضمامها إلى الإتفاقيات والمحافل الدولية للتكوين في مجال حوكمة الشركات.

* الإلتزام بالقوانين والتنظيمات تعتبر الخطوة الأولى لتنفيذ مبادئ حوكمة الشركات لا تكفي للوصول إلى افضل الممارسات للحوكمة وإنما يجب إقناع مختلف الأطراف عن أهمية تطبيقها.

خاتمة عامة

* ضرورة إصدار الجزائر ميثاق أخلاقي يلزم المدق الخارجي بالالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني وذلك لتحقيق جودة التدقيق الخارجي.

* إلزام الشركات الجزائرية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات قانونيا.

* غرس ثقافة حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية من خلال القيام بالتظاهرات العلمية يستدعى إليها مختلف اشكال الشركات وتقديم دراسات عربية ودولية في مجال حوكمة الشركات والنتائج التي توصلت إليها.

* يتوجب على المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات إستكمال معايير التدقيق الجزائرية التي إصدار منها اثني عشر (12) معايير فقط، وذلك لزيادة موثوقية ومصداقية عمل المدقق الخارجي من قبل الشركات المحلية والدولية.

* زيادة التأهيل العلمي والعملية للمدققين الخارجيين من خلال وضع دورات تدريبية من طرف الهيئة المسؤولة عن هذه المهنة بهدف تحديث المعلومات وتنمية المهارات.

* على الجامعات الجزائرية تنظيم المنتقيات والندوات العلمية لتمكين الطلبة والأساتذة الجامعيين من معرفة الواقع المهني لمهنة التدقيق الخارجي، لأن معظم الطلبة المتخصصين في التدقيق يجهلون الجانب العملي لهذا التخصص، وبالتالي تقوم بتفعيل التواصل بين الأكاديميين والمهنيين من خلال تبادل الخبرات.

* زيادة مسؤوليات المدقق الخارجي من خلال سد الثغرات في القوانين المنظمة لهذه المهنة أي تحديدها بدقة بحيث لا يتمكن المدقق الخارجي حماية نفسه تحت بذل العناية المهنية.

* ضرورة إعتتماد المدقق الخارجي على الإفصاح الكافي عند إعداد تقريره عن مدى فعالية الرقابة الداخلية من خلال تحديد نقاط الضعف في الشركة وما مدى تجاوب الإدارة من خلال التصحيحات التي قامت بها.

* تدعيم إستقلالية المدقق الخارجي من طرف الهيئات المهنية وذلك بتعيين وعزل وتحديد أتعاب بواسطة لجنة التدقيق بالإضافة إلى التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي.

آفاق الدراسة:

يمكن إعتبار هذه الدراسة بداية للدراسات أخرى، نقترح منها:

* يمكن دراسة علاقة التدقيق الخارجي بكل مبدأ على حدى من مبادئ حوكمة الشركات.

* مساهمة قواعد السلوك المهني في الرفع من جودة التدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات.

* مساهمة نظرية العقد في حماية حقوق المساهمين في إطار حوكمة الشركات.

* مدى مساهمة معايير تقارير التدقيق الجزائرية في رفع أداء الشركة.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

قائمة المراجع

- 1- إبراهيم سيد أحمد، "حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.
- 2- أحمد حلمي جمعة، "أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2015.
- 3- أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2005.
- 4- أحمد حلمي جمعة، "تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- 5- أحمد حلمي جمعة، "تطور معايير التدقيق والتوكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة: إطار الدولي لعمليات التأكد-أهداف والمبادئ-القوانين والأنظمة-الرقابة الداخلية-تقييم الإستمرارية* عرض و تحليل*"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 6- أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012.
- 7- أحمد خضر، "الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2012.
- 8- أحمد علي خضر، "حوكمة الشركات"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2012.
- 9- أحمد محمد نور، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 10- أحمد محمد نور، "مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992.
- 11- إدريس عبد السلام إشتيوي، "المراجعة معايير وإجراءات"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، الطبعة الرابعة، 1997.
- 12- أفيناش ديسكيت (avinash K.dixit) -ترجمة نادر إدريس التل، "صنع السياسات الإقتصادية: منظور علم سياسة تكاليف الصفقات"، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1998.
- 13- أكرم محسن الياسري وإيناس ناصر عكلة، "مفاهيم معاصرة في الإدارة الإستراتيجية ونظرية المنظمة (تكنولوجيا المعلومات المصرفية، حوكمة المصارف، الرقابة السلوكية)"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الجزء الثاني، عمان، 2015.
- 14- أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة الدولية وعمولة رأس المال"، الدار الجامعية، مصر، 2005.

قائمة المراجع

- 15- أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة وحوكمة الشركات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2010.
- 16- أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes-Oxley"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007.
- 17- أمين السيد أحمد لطفي، "قراءات في الحاسبة والمراجعة القضائية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2014.
- 18- أمين السيد أحمد لطفي، "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
- 19- إيهاب نظمي صابر وهاني عبد الحافظ العزب، "تدقيق الحسابات - الإطار النظري-"، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2012.
- 20- ثناء علي القباني، "مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونياً"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- 21- جورج دانيال غالي، "تطوير مهنة المراجع لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية، القاهرة، 2001.
- 22- حاتم محمد الشيشيني، "أساسيات المراجعة -مدخل معاصر-"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولى، 2007.
- 23- حاكم محسن محمد وحمد عبد الحسين راضي، "حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 24- حامد طلبة محمد أبو هيبه، "أصول المراجعة"، زمر للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
- 25- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
- 26- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة -الإطار النظري والإجراءات العملية"، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- 27- خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، "علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- 28- خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دوار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- 29- خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثالثة، 2004.

قائمة المراجع

- 30- خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)"، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2004.
- 31- رأفت سلامة محمود وآخرون، "علم تدقيق الحسابات -النظري-"، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.
- 32- رضوان حلوة حنان وآخرون، "أسس المحاسبة المالية"، دار الحامد للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2004.
- 33- رضوان حلوة حنان، "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير -دراسة معمقة في نظرية المحاسبة-"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2002.
- 34- روبرت ميجر، جان وليامز، سوزان هكا ومارك بتير: "المحاسبة أساس لقرارات الأعمال"، ترجمة: مكرم عبد المسيح ومحمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، السعودية، 2006.
- 35- زاهر عاطف سواد، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- 36- زهير الحدرب، "علم تدقيق الحسابات"، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
- 37- سالم سلام حميد الفليتي، "حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان"، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
- 38- سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، "تدقيق الحسابات (1)"، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
- 39- سهام محمد السويدي، "دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر -دراسة ميدانية-"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2010-2011.
- 40- طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات: المفاهيم - المبادئ - التجارب - المتطلبات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 41- طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف)"، الدار الجامعية، مصر، 2007/2008.
- 42- طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ- التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الدار الجامعة، مصر، 2005.
- 43- طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009.
- 44- عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، الطبعة الأولى، 1990.

قائمة المراجع

- 45- عبد الرؤوف جابر، "الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية"، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الأولى، 2004.
- 46- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "أسس المراجعة الخارجية"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 47- عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000.
- 48- عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، "المراجعة الخارجية: موضوعات متخصصة"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001.
- 49- عبد الكريم علي الرمحي، "تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية"، دائرة المكتبة الوطنية، الأردن، الطبعة الأولى، 2002.
- 50- عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006/2007.
- 51- عبد الوهاب نصر علي، "مسؤولية مراقب الحسابات عن الكشف الغش والفساد وغسيل الأموال -مطلب حيوي لاستقرار أسواق المال العربية-"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.
- 52- عبد الوهاب نصر وشحاتة السيد شحاتة، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة وتكنولوجيا المعلومات وعولمة رأس المال (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 53- عدنان بن حيدر بن درويش، "حوكمة الشركات ومجلس الإدارة"، إتحاد المصارف العربية، بيروت، 2007.
- 54- عطا الله وارد خليل ومحمد عبد الفتاح العشماوي، "الحوكمة المؤسسية (المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة)"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
- 55- علاء فرحان طالب وإيمان شيحان المشهداني، "الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي للمصارف"، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2010.
- 56- علي سيد قاسم، "مراقب الحسابات: دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة"، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.
- 57- غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية-"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
- 58- كمال عبد العزيز النقيب، "مقدمة في نظرية المحاسبة"، دار وائل للنشر، عمان، 2007.

- 59- منصور أحمد البديوي وآخرون، "دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية الحديثة-المعاينة الإحصائية-الأهمية النسبية-مخاطر المراجعة -الإجراءات التحليلية-التقديرات المحاسبية-المعلومات المستقبلية-فجوة التوقعات-المراجعة البيئية-مراجعة الأنظمة الإلكترونية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010-2011.
- 60- محمد ابو نصار و جمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي"، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
- 61- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 62- محمد السيد سرايا، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي)"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2008.
- 63- محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
- 64- محمد الفيومي محمد وعلاء الدين محمد الدميري وأيمن أحمد سنيوي، "دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.
- 65- محمد سامي راضي، "موسوعة المراجعة المتقدمة (مراجعة إستقصائية قضائية -مراجعة الأداء البيئي -مراجعة حوكمة الشركات -جودة المراجعة)"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011.
- 66- محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- 67- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخارجية - المفاهيم الاساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 68- محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004-2005.
- 69- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، "دراسة معمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- 70- محمد محمود عبد ربه محمد، "مخاطر على البيانات المحاسبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 71- محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014.

قائمة المراجع

- 72- محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 73- محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين"، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- 74- محمود محمد عبد السلام البيومي، "المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية"، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2003.
- 75- مصطفى عيسى خضير، "المرجعة: المفاهيم و المعايير والإجراءات"، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية، 1996.
- 76- مصطفى يوسف كافي، "الأزمة المالية الإقتصادية العالمية وحوكمة الشركات (جذورها-أسبابها-تداعياتها-آفاقها)، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2013.
- 77- مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات -في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة-"، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014.
- 78- المعتصم بالله الغرياني، "حوكمة شركات المساهمة -دراسة في الأسس الإقتصادية والقانونية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008.
- 79- منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة، "دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- 80- منير إبراهيم هندي، "حوكمة الشركات: مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء"، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2001.
- 81- مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح مطارنة، "تحليل القوائم المالية"، دار الميسرة، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.
- 82- نبيل جمعة صالح النجار، "الإحصاء في التربية والعلوم الإنسانية مع تطبيقات برمجية spss"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 83- هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2004.

قائمة المراجع

- 84- وليد ناجي الحياي، "الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي"، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، عمان، 2004.
- 85- وليم توماس وامرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية و التطبيق"، الكتاب الأول، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2003.
- 86- يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، دار الورق للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.

المجلات والدوريات:

- 1- أحمد عبد الرحمن المخادمة، "أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في إتخاذ القرارات الإستثمارية -دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية-"، مجلة المنارة، جامعة مؤتة، الأردن، العدد 2، 2007.
- 2- بتول محمد نوري وعلي خلف سلمان، "حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة"، مجلة رماح للبحوث والدراسات، عمان، العدد 14، 2014.
- 3- براق محمد ودلمي عمر، "العوامل المؤثرة في على إستقلال مراجع الحسابات"، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الإقتصادية والقانونية، جامعة حسيبة بن بوعلي -شلف-، العدد 17، جانفي 2017.
- 4- بشرى عبد الوهاب محمد حسن، "دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها"، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد 8، العدد 22، 2012.
- 5- جليلية عيدان حليحل وحسين صالح كريم، "دور إجراءات المدقق الخارجي في بيان قدرة الشركات على الإستثمارية -بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الإتحادي-"، مجلة المحاسب، المجلد 23، العدد 45، سبتمبر 2016.
- 6- حبار عبد الرزاق، "الإلتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي -دراسة حالة دول شمال إفريقيا-"، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد 7، 2009.
- 7- حسين أحمد دحدوح، "مسؤولية مراجع الحسابات في إكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في إكتشافه"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد 1، 2006.
- 8- حكيم حمود فليح ساعدي، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ودورها في تعزيز ابعاد تلك الجودة"، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والقانونية، تصدرها نقابة المحاسبين والمدققين، العراق، المجلد 23، العدد 46، ديسمبر 2016.

- 9- خليل أبو سليم، "قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الإستثمارات الأجنبية (أدلة ميدانية من البيئة الأردنية)"، مجلة جامعة جازان، فرع العلوم الإنسانية، المجلد 3، العدد 1، 2014.
- 10- خولة عبد الحميد محمد، "دور حوكمة الشركات في إرساء الأسس والعلمية لعمل الشركات المساهمة في العراق"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، المجلد 8، العدد 12، 2012.
- 11- رضا إبراهيم صالح، "تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين -دراسة نظرية تطبيقية: حالة مصر-"، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 2، سبتمبر 2002.
- 12- ريمه مناع ولعراية مولود، "أثر جودة المعلومة المالية والإقتصادية على إستقرار النظام المالي"، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 1، 2014.
- 13- زغدار أحمد وكريمة نسرهن، "أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية-"، مجلة المؤسسة، العدد 3، 2014.
- 14- زهراء صالح الخياط، "إستخدام نموذج Sharrord للتنبؤ بفشل المصارف -دراسة تطبيقية لعينة من المصارف الأهلية في محافظة نينوى للمدة (2007-2009)-"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، المجلد 36، العدد 115، 2014.
- 15- سمير كامل محمد عيسى، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 2، جويلية 2008.
- 16- صبرينة بوهواره، "إطلاق المدونة الجزائرية لحوكمة الشركات"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، نشرة دورية للشرق الأوسط وشمال إفريقيا "حوكمة الشركات قضايا وإتجاهات، العدد 16، 2009.
- 17- عبد الرزاق محمد الفرح، "العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق: وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 1، جويلية 2013.
- 18- عبد الوهاب دادن، "الجدل القائم حول هياكل تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مجلة الباحث، العدد 7، 2009-2010.
- 19- علي حسين الدوغجي وأسامة عبد المنعم سيد علي، "دور قانون (سارينز-اوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي"، مجلة الإدارة والإقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، العدد 86، 2011.
- 20- علي سليمان النعامي، "نموذج محاسبي مقترح للتنبؤ بتعثر شركات المساهمة العامة"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 83، العدد 28، 2006.

- 21- علي شاهين وجهاد مطر، "نموذج مقترح للتنبؤ بتعثر المنشآت المصرفية العاملة في فلسطين -دراسة تطبيقية-
"، مجلة للأبحاث (العلوم الإنسانية)، جامعة النجاح نابلس، فلسطين، المجلد 25، العدد 4، 2011.
- 22- علي عبد الصمد عمر، "إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر -دراسة مقارنة مع مصر-"، مجلة الباحث، العدد 12، 2013.
- 23- عمر أحمد محمد وحسين أحمد دحدوح، "دور لجان التدقيق في الحد من الإحتيال في الشركات المساهمة السورية -دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 02، 2013.
- 24- عمر إقبال توفيق المشهداني، "تدقيق التحكم المؤسسي -حوكمة الشركات- في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة ورقلة، العدد 2، 2013.
- 25- عمر إقبال توفيق المشهداني، "تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها -إطار مقترح-"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، 2012.
- 26- عمر شريقي، "الدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 7، 2015.
- 27- عمر شريقي، "التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق و الإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 -المنشأة المستمرة- والتشريع الجزائري"، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 19، جوان 2016.
- 28- فاتن كيرزان، "مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة)"، مجلة المنار، دمشق، المجلد 19، العدد 4، 2013.
- 29- فاطمة الزهراء رقايقية، "مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-"، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد 1، 2004.
- 30- مجدي محمد سامي، " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد 2، يوليو 2009.
- 31- محمد خليل، "دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد 2، 2003.

- 32- مليكة زغيب، "مدى فاعلية نموذج التمان ونموذج هولدر في التنبؤ بالفشل المالي لمؤسسات البناء والأشغال العمومية الجزائرية -دراسة ميدانية-"، ملفات الأبحاث في الإقتصاد والتسيير، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية، جامعة محمد الأول -وجدة-، المغرب، العدد 4، الجزء 2، سبتمبر 2015.
- 33- مها محمود رمزي ربحاوي، "الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين التعليمات حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية - المجلد 24، العدد 1، 2008.
- 34- مهدي شرقي، "مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة -حالة المؤسسات العمومية الإقتصادية في التشريع الجزائري-"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة الوادي، العدد 1، 2015.
- 35- مؤيد محمد علي الفضل، "العلاقة بين محددات السلوك الإداري وتكلفة الوكالة للملكية ومدى تأثيرها بالأداء -دراسة حالة في العراق"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 2، ديسمبر 2013.
- 36- نجاتي إبراهيم عبد العليم، "نظرية الوكالة ودورها في تطوير نماذج الرقابة على الأداء"، مجلة العلوم الإدارية، العدد 1، 1991.
- 37- نور الدين مزياني، "أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق"، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 14، 2015.
- 38- نوي الحاج، "مقاربة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري"، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد 9، 2013.
- 39- هيفاء مالك كاظم، "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في إستقلال مراجع الحسابات"، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 9، العدد 29، 2013.
- 40- يوسف محمود جربوع، "العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 26، العدد 76، 2004.
- 41- يوسف محمود جربوع، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة وتضييق هذه الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد 12، العدد 2، يونيو 2004.
- 42- يوسف محمود جربوع، "مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن معالجة الاراء المتحفظة في تقارير المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية"، مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، العدد 24، مارس 2004.

التقارير والمنشورات:

قائمة المراجع

- 1- الإتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للتدقيق رقم 200، "الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراءات المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة.
- 2- الإتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للتدقيق رقم 240، "مسؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية".
- 3- الإتحاد الدولي للمحاسبين، "المعيار الدولي (500) أدلة الإثبات.
- 4- المنظمة العربية للتنمية الإدارية (أعمال المؤتمرات)، "الحوكمة والإصلاح المالي والإداري"، جامعة الدول العربية، 2009.
- 5- سميحة فوزي، "تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية"، أوراق عمل، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، العدد 82، أبريل 2003.
- 6- سوليفيان جون وآخرون، "حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003.
- 7- مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، "تأسيس حوكمة الشركات في الإقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية"، مارس 2002.
- 8- مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، "حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة"، نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح، أوت 2008.
- 9- مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، "قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات"، القاهرة، 2003.
- 10- مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، "مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات"، 2002.

أطروحات:

- 1- براهيمة كنزة، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية قسنطينة"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة منتوري قسنطينة، 2013-2014.
- 2- بن فرج زوينة، "المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية و تحديات التطبيق"، أطروحة دكتوراه، علوم إقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2013-2014.

قائمة المراجع

- 3- العايب ياسين، "إشكالية تمويل المؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر -"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص: الاقتصاد المالي، جامعة قسنطينة، 2010-2011.
- 4- عبدي نعيمة، "أثر هيكل الملكية في تحقيق فعالية حوكمة الشركات -دراسة حالة الجزائر: بالإسقاط على عينة من مؤسسات المساهمة خلال الفترة 2010-2013-"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015-2016.
- 5- فاتح غلاب، "تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة بعض المؤسسات الصناعية"، مذكرة ماجستير، العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010-2011.
- 6- مسعود صديقي، "نحو إطار متكامل لمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
- 7- مناد علي، "دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي دراسة قياسية -حالة S.P.A الجزائر -"، أطروحة دكتوراه، تخصص إقتصاد التنمية، جامعة أبي بكر بلقايد -تلمسان-، 2013-2014.
- 8- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد احمد يورة، "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية"، أطروحة دكتوراه، تخصص: تسيير، جامعة تلمسان، 2014-2015.

الملتقيات والمؤتمرات:

- 1- أشرف حنا ميخائيل، "تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات"، المؤتمر العربي الأول حول: التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات، تدقيق المصارف و المؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية)، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24-26 سبتمبر 2005.
- 2- بروش زين الدين ودهيمي جابر، "دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول: "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012.
- 3- جميل أحمد وسفير محمد، "تجليات حوكمة الشركات في الإرتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح"، الملتقى الوطني حول: "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012.

- 4- حساني رقية ومروة كرامة وحمزة فاطمة ، " آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والاداري"، الملتقى الوطني حول: "حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012.
- 5- حسين مصطفى هلالي، "من أجل إستراتيجية وطنية للحوكمة من منظور إدارة الدولة والمجتمع والحكم الرشيد"، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007.
- 6- حسين يريقي وعمر علي عبد الصمد، "واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها"، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وأفاق، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، -، 7-8 ديسمبر 2010.
- 7- حيدر علوان كاظم الشمري، "دور المعلومات في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات"، ملتقى دولي حول: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، يومي 14-15 أفريل 2009.
- 8- صديقي مسعود وصديقي فؤاد، "انعكاسات النظام المحاسبي المالي (SCF) على سياسات الإفصاح في الجزائر"، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 5-6 ماي 2013.
- 9- عرفات حمدي عبد النعيم، "دور تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في سوق المال المصري"، المؤتمر الدولي الأول: "تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري"، جامعة بني سويف، مصر، يومي 7-8 أفريل 2013.
- 10- عزيزة بن سميحة و طيني مريم، "حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني"، الملتقى الدولي السابع حول: "الصناعة التأمينية، الواقع وآفاق التطوير -تجارب الدول-"، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، يومي 3-4 ديسمبر 2012.
- 11- عمورة جمال، "ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة"، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب -البليدة-، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

قائمة المراجع

- 12- محمد ياسين غادر، "محددات الحوكمة ومعاييرها"، المؤتمر العلمي الدولي -عولمة الادارة في عصر المعرفة-، جامعة جنان، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012.
- 13- معتز أمين السعيد ومحمد سليم العيسى، "إنعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الإستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي"، المؤتمر الثاني لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية تحت عنوان " القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة "، المنعقد الفترة من 14-15 أبريل 2009.
- 14- مقدم عيبرات ورشيدة خالدي، " حوكمة الشركات كالية للتضييق من فجوة التوقعات من مهنة المراجعة القانونية في الجزائر"، الملتقى العلمي الدولي حول: "آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة"، ورقلة، 25-26 نوفمبر 2013.
- 15- هوام جمعة ولعشوري نوال، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، الملتقى الوطني بعنوان: "الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)"، جامعة أم البواقي، يومي 7-8 ديسمبر 2010.
- 16- وليد عبد الرحمن الفراء، "تحليل بيانات الاستبيان بإستخدام البرنامج الإحصائي spss"، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 2009.
- 17- يوسف طارق محمد، "الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات ومدى إرتباطهما بالمعايير المحاسبية"، المؤتمر العربي الأول حول: متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربي، شرم الشيخ، مصر، 2007.

المراسيم والقوانين:

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 26 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42.
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، أمر رقم 69/107 المؤرخ في 22 شوال 1389 الموافق 1969/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1970، العدد 110.
- 3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 80/05 المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1400 الموافق 1980/03/01 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة ، العدد 10.

قائمة المراجع

- 4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 23 رجب سنة 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008، يحدد قوائم التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19.
- 5- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر سنة 1975 الذي يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم.
- 6- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 23 جمادي الثانية 1432 الموافق لـ 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، العدد 30.
- 7- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق لـ 24 جوان 2013، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، الملحق، العدد 24.
- 8- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
- 9- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 47.

مواقع الانترنت:

- 1- إلياس بن ساسي ومريم فيها خير، "قراءة نظرية لآليات حوكمة المنظمات وفق مقارنة أوليفار ويليم سون الحائز على جائزة نوبل 2009"،
<http://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/7626/1/ilyes.pdf>
- 2- تم الاطلاع بتاريخ 28 جوان 2017، على الموقع الإلكتروني
<https://www.syr-res.com/article/11631.html>
- 3- محمد بن ظافر الشهري، "جائزة نوبل في إقتصاد ونظرية العقود"، تاريخ النشر 31 ماي 2017، تاريخ الإطلاع 4 جويلية 2017، على الموقع الإلكتروني
<https://ae.linkedin.com/pulse/-mohammed-alshehre>
- 4- لماذا نالت "نظرية العقد" جائزة نوبل للاقتصاد، مقال منشورة يوم 12 أكتوبر 2016 على الموقع الإلكتروني، تاريخ الاطلاع على الموقع 4 جويلية 2017.
<http://www.aljazeera.net/news/ebusiness/2016/10/12>

قائمة المراجع

- 5- محمد حسن يوسف، "محددات الحوكمة ومعاييرها"، مدير عام-بنك الاستثمار القومي، تاريخ الإطلاع 2015/12/06.
- http://www.grenc.com/show_article_main.cfm?id=7948
- 6- عباس حميد التميمي، "آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة"، ص 16. على الموقع:
- ahmed-karam-** آليات-الحوكمة-ودورها-في-الحد-من-الفساد-المالي
<https://www.linkedin.com/pulse/>
- أحمد-كرمforceNoSplash=true تاريخ الاطلاع أوت 2015
- 7- مبادئ منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بشأن الحوكمة، 2004. منشورة بتاريخ 2015/12/11 على الموقع:
- [http : /www.hawkama.net/files/pdf/oecd/principes corporat gouveance.](http://www.hawkama.net/files/pdf/oecd/principes_corporat_gouveance) (تاريخ الاطلاع 20 أوت 2016)
- 8- صفاء أحمد العاني و محمد عبد الله العزاوي، "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات و دوره في زيادة قيمة الشركة"، متاح على الموقع الالكتروني،
- <http://aladalacenter.com/index.php/component/weblinks/weblink/215-2014> تاريخ الاطلاع:
- 2017/01/15
- 9- حسام الدين حسن ، معيار التدقيق الدولي رقم 700 "تكوين رأي و اعداد تقرير تدقيق حول البيانات المالية" والمعيار الدولي 705 "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"، محافظ حسابات، تاريخ الاعداد 3-2011.
- www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-2-3.pdf (تاريخ الاطلاع 4 مارس 2015)
- 10- محمود أحمد حمودة، "أهمية المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات"، تاريخ النشر 5 مارس 2013. على الموقع الالكتروني:
- <http://infotechaccountants.com/forums/topic/62871> تاريخ الاطلاع اوت 2016
- 11- يوسف محمود الجربوع، "مدى مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة فلسطين"، 2004، ص 12-13. منشورة على الموقع
- <http://site.iugaza.edu.ps/yjarbou/files/2010>
- 12- فجوة التوقعات، تاريخ الإدراج في الموقع 21 مارس 2008، الموقع: (تاريخ الاطلاع 15 سبتمبر 2016)

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/>

13- إلياس بن ساسي وخيرة الصغيرة كماسي، "آليات الحوكمة ودورها في الحد من التأثيرات السلبية لعدم تماثل المعلومات"، ملتقى جامعة ورقلة.

<http://manifest.univ-ouargla.dz/index.php/fr/seminaires/archive/facult%C3%A9-des-sciences-economiques,-de-gestion-et-des-sciences-commerciales>

المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Alain Finet, "Gouvernance d'entreprise, enjeux managériaux, comptables et financiers", 1ere édition de bœck université, février 2005.
- 2- Alain Schatt et Gérard Charreaux , « La recherche française en gouvernance d'entreprise », un panorama Cahier du FARGO n° 1050901, Septembre 2005.
- 3- Bénédicte G et Keravel R, « Evaluation du contrôle interne », Editions Foucher, Paris, 1990.
- 4- Benjamin C- Weinstein. O, « Les nouvelles théories de l'entreprise », librairie générale française, PARIS, 1995, P 93.
- 5- Céline Abessis, « Les cout de translation : état de la théorie », revue réseaux, n° 84, CENT-1997.
- 6- France Guiramand et Alain Héraud, « Droit des sociétés –Manuel et Applications- », Editions Francis Lefebvre, DUNOD, 2015-2016.
- 7- Frédéric parrot, « Le gouvernement d'entreprise », édition maxima, paris, 1999.
- 8- Frédéric Parrot, « Le Gouvernement D'Enterprise », édition Dunod, Paris, 2003.
- 9- Gerard charreaux, « Le gouvernement des entreprise, corporate governance théorie et faits, édition economica », paris, 1997.
- 10- Gérard Valin et J.F.Gavanon et autres, « Contrôler et auditor », Dunod, Pris, 2006.
- 11- Henri-Pierre Maders et autres, « Auditeur Interne et Controleur Permanent », Groupe AYROLLES, Pris, 2015.
- 12- Hervé Alexandre et Mathieu Paquerot, efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants, finance contrôle stratégie, N° 2 volume 3, juin 2000.
- 13- Hela Gharbi, « Vers une nouvelle typologie de l'enracinement des dirigeants », 13eme conférence de l'AIMS , Normandie-vallée de seine, 2-4 juin 2004.
- 14- Howard-F Stettler, « audit : Principes et Méthodes Général », Edition Publi-Union, Pris, 1976.
- 15- Lionel collins et Gerard vallin , « audit et contrôle interne - aspects, financiers, opérationnels et stratégiques- », 4^{eme} édition, Dalloze , Paris, 1992.
- 16- Mahdi salehi and al, « audit experection gap, auditor responsabilité between India and Iran », international of busines and management, vol :05, N :11, November 2008.
- 17- Micheline Friederich et Georges Langlois, « Comptabilité et audit », DSCG 4, 5^{eme} édition, édition Foucher, France, 2015.
- 18- Micheline Friédérich et autres , « Comptabilité et audit : Manuel et applications 2008-2009 », DSCG 4, Editions Foucher, France, 2007.
- 19- Michel Gheretman, «Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction », Revue Francaise de gestion, 2003/1 (n°142).

- 20- Michel Gheretman, « Oliver Williamson : Un Nobel Pour L'économie Et La Gestion », Revue française de gestion, n° 200, 2010.
- 21- Oliver Williamson, « the Economic institutions capitalisms: firms, markets, relational contracting », New York, Free press, London, collier Macmillan, 1985.
- 22- OECD, «Principles of corporate governance », Organization for Economic co-operation and development publication 1-b service. Disponible sur l'adresse suivante: (<http://www.oecd.org>), 2004.
- 23- Pigé.B, «Enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires », Finance contrôle stratégie, vol 1, N°3, septembre 1998.
- 24- Report of the committe on the financial aspects of Corporate Governance, The Financial Aspects of Corporate Governane, London : Burgess Science Press,December 1992.
- 25- Jérémy Morvan, « la gouvernance d'entreprise managériale : positionnement et rôle des gérants de fonds socialement responsables », thèse pour le doctorat nouveau régime en sciences de gestion, université de Bretagne occidentale, 29 novembre2005.
- 26- P.Milgom et J.Roberts, « Economie, organisation et management, PUG, 1997, p 47. théories de la firme", les vouvelles logiques de l'entreprise, cahiers français, N°309, entreprises et entrepreneurs.

الملاحق

الملحق رقم (1): إستمارة الاستبيان

جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم-

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: التدقيق والنظام المحاسبي المالي

إستمارة إستمارة في إطار تحضير شهادة دكتوراه LMD

بعنوان: دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات



-دراسة حالة الجزائر-

تحية طيبة وبعد؛

في إطار إتمام أطروحة دكتوراه تحت عنوان: "دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات"، والتي تهدف إلى إبراز الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في التأكد من مدى تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية سنة 2004.

نرجو من سيادتكم المحترمة بمساعدتي في إنجاز هذا البحث العلمي بمأ الإستمارة المرفقة بكل دقة وموضوعية مع تبرير إجاباتكم إذ أمكن وتقديم توصيات بخصوص البحث، ونؤكد لكم حرصنا على السرية التامة للمعلومات المقدمة من طرفكم وإنها لا تستخدم إلا لغرض البحث العلمي.

وفي الأخير تقبلوا منا فائق التقدير والإحترام.

من إعداد الباحثة:

بن شهيدة فضيلة

ملاحظات هامة:

*الرجاء من سيادتكم وضع علامة (X) في الخيار المناسب

*في حالة الإجابة بغير موافق أرجوا من سيادتكم تبرير إجاباتكم

المحور الأول: معلومات عامة

الجنس:

☐

أنثى

☐

ذكر

العمر:

☐

من 30 سنة الى 40 سنة

☐

أقل من 30 سنة

☐

أكثر من 50 سنة

☐

من 40 سنة الى 50 سنة

المستوى العلمي:

الملاحق

☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير
☐ دكتوراه ☐ دراسات أخرى

التخصص:

☐ مالية ☐ محاسبة ☐ تخصص آخر

الوظيفة:

☐ محافظ الحسابات ☐ خبير محاسبي ☐ أستاذ جامعي

الخبرة المهنية:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى 10 سنوات
☐ من 10 سنوات إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

المحور الثاني: دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

الرقم	العبارة	الإجابة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	المدقق الخارجي يعمل على إضفاء نوع من الشفافية والوضوح في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة				
02	يتضمن تقرير المدقق الخارجي فقرة يوضح فيها مدى إلتزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات				
03	يعمل المدقق الخارجي على تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة بأسلوب مهني و طريقة موضوعية				

04	يتأكد المدقق الخارجي من توزيع المسؤوليات بين المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين حسب القوانين والتشريعات وذلك من أجل ضمان تحقيق مصالح الأطراف الخارجية				
----	--	--	--	--	--

المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق جميع المساهمين

الرقم	العبارة	الإجابة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	المدقق الخارجي يعمل على تأمين أساليب تسجيل و نقل وتحويل ملكية الاسهم				
02	حق كل مساهم في الحصول على المعلومات الخاصة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة من طرف المدقق الخارجي				
03	تأكد المدقق الخارجي من إستعمال المساهمين لحقهم في التصويت والمشاركة في إجتماع الجمعية العامة				
04	التأكد من ممارسة المساهمين لحقهم في إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة وكذلك في الحصول على حصصهم من أرباح الشركة				
05	عمل المدقق الخارجي على توصيل المعلومات الكافية لإتخاذ القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في الشركة كتعديل في النظام الأساسي أو مواد تأسيس الشركة أو زيادة أو تخفيض رأسمال الشركة				
06	على المدقق الخارجي الحفاظ على حقوق صغار المساهمين				
07	المدققين الخارجيين قابلين للمساءلة من قبل المساهمين				

المحور الرابع: دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

الرقم	العبارة	الإجابة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	على المدقق الخارجي التأكد من أن تداول الأسهم يتسم بالإفصاح والشفافية				

02	على المدقق الخارجي أن يطلب من مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين الإفصاح عن المصالح الخاصة بالمساهمين قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة				
03	ينبغي على المدقق الخارجي أن يكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة للمساهمين كافة				
04	ينبغي على المدقق الخارجي التأكد من أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت سواء كان صاحب السهم بنفسه أو مفوض عنه، وأن يتمكنوا من الحصول على المعلومات الخاصة بذلك قبل شراء الأسهم				

المحور الخامس: دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة

الرقم	العبارة	الإجابة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
01	المدقق الخارجي مسؤول عن حماية حقوق أصحاب المصالح من مستثمرين، مقرضين، الموردين... إلخ حسب ما ينص عليه القانون					
02	المدقق الخارجي يبلغ الأطراف ذات العلاقة بالشركة بكل التصرفات غير القانونية التي تتعرض لها الشركة					
03	تأكد المدقق الخارجي من ما إذا تمكن أصحاب المصالح من الحصول على تعويض في حالة إنتهاك حقوقهم					
04	حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي بصفة دورية عن أداء الشركة					

المحور السادس: دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية

الرقم	العبارة	الإجابة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق

01	المدقق الخارجي مسؤول عن مدى إفصاح الشركة عن كافة المسائل المتعلقة بأداء الشركة، الملكية وأسلوب الحوكمة وذلك لحماية حقوق المستثمرين				
02	المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن مدى مصداقية وموضوعية القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي وكذلك الأسلوب المستخدم في إعدادها وذلك للحفاظ على ثقة مستخدميها				
03	المدقق الخارجي يعتبر المسؤول عن الإفصاح عن سياسة المكافآت الممنوحة للمديرين التنفيذيين وعن أهداف الشركة وملكية الأغلبية وحقوق التصويت				
04	على المدقق الخارجي الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المتوقعة و الحاصلة فعلا				
05	المدقق الخارجي يفصح عن قائمة أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين ومرتباتهم وحوافزهم				
06	على المدقق الخارجي التأكد من مدى اعتماد الشركة على المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية للإفصاح				

المحور السابع: دور المدقق الخارجي في التحقق من مسؤوليات مجلس الإدارة

الرقم	العبارة	الإجابة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	المدقق الخارجي يقوم بمساءلة مجلس الإدارة				
02	المدقق الخارجي يتأكد من أن مجلس الإدارة يوفر كامل المعلومات و كذلك سلامة القواعد المطبقة وأن يعمل على تحقيق مصالح الشركة والمساهمين				
03	على المدقق الخارجي أن يتأكد من أن مجلس الإدارة يحقق معاملة متكافئة بين مختلف فئات المساهمين				

					04	المدقق الخارجي يقوم بالتأكد من أن مجلس الإدارة يلتزم بالقوانين السارية وأن يأخذ بعين الاعتبار إهتمامات كافة أصحاب المصالح
					05	المدقق الخارجي مسؤول عن التأكد من مسؤوليات مجلس الإدارة والمتمثلة في إعداد القوائم المالية و ترشيح المديرين التنفيذيين وكذلك مكافئات أعضاء مجلس الإدارة
					06	يفصل المدقق الخارجي في شفافية المعايير التي يعتمد عليها مجلس الإدارة في إنتقاء الأعضاء غير التنفيذيين.
					07	المدقق الخارجي يعمل على مراقبة مجلس الإدارة حول متابعته قياس كفاءة ممارسة الشركة لمبادئ حوكمة الشركات و إجراء التعديلات عند الحاجة

توصيات:

.....

.....

.....

.....

وفي الأخير نشكركم على مساعدتكم

الملحق رقم (2): إختبار "مان - وتني" "Mann-Whitney" لمعيار الجنس

Rangs

الجنس	N	Rang moyen	Somme des rangs
ذكر	52	32,55	1692,50
انثى	14	37,04	518,50
Total	66		
ذكر	52	35,36	1838,50
انثى	14	26,61	372,50
Total	66		
ذكر	52	33,11	1721,50
انثى	14	34,96	489,50
Total	66		
ذكر	52	31,82	1654,50
انثى	14	39,75	556,50
Total	66		
ذكر	52	33,39	1736,50
انثى	14	33,89	474,50
Total	66		
ذكر	52	33,39	1736,50
انثى	14	33,89	474,50
Total	66		

Test^a

	دور التدقيق الخارجي في ضمان اساس لاطار فعال لحوكمة الشركات	دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين	دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الاطراف المختلفة	دور التدقيق الخارجي في تحقيق الافصاح و الشفافية في القوائم المالية	دور المنقذ الخارجي في التحقق من مسؤوليات مجلس الادارة
U de Mann-Whitney	314,500	267,500	343,500	276,500	358,500	358,500
W de Wilcoxon	1692,500	372,500	1721,500	1654,500	1736,500	1736,500
Z	-,796	-1,523	-,331	-1,411	-,087	-,087
Signification asymptotique (bilatérale)	,426	,128	,741	,158	,931	,931

a. Critère de regroupement : الجنس

الملحق رقم (3): اختبار "كروسكال - والاس" "Kruskal-Wallis" لمعيار العمر

Rangs

العمر	N	Rang moyen
أقل من 30 سنة	4	39,50
من 30 سنة الى 40 سنة	15	30,33
من 40 سنة الى 50 سنة	28	36,89
أكثر من 50 سنة	19	29,74
Total	66	
أقل من 30 سنة	4	23,63
من 30 سنة الى 40 سنة	15	27,27
من 40 سنة الى 50 سنة	28	36,05
أكثر من 50 سنة	19	36,74
Total	66	
أقل من 30 سنة	4	25,00
من 30 سنة الى 40 سنة	15	29,40
من 40 سنة الى 50 سنة	28	34,25
أكثر من 50 سنة	19	37,42
Total	66	
أقل من 30 سنة	4	42,75
من 30 سنة الى 40 سنة	15	27,70
من 40 سنة الى 50 سنة	28	34,43
أكثر من 50 سنة	19	34,76
Total	66	
أقل من 30 سنة	4	35,13
من 30 سنة الى 40 سنة	15	21,53
من 40 سنة الى 50 سنة	28	33,61
أكثر من 50 سنة	19	42,45
Total	66	
أقل من 30 سنة	4	35,13
من 30 سنة الى 40 سنة	15	21,53
من 40 سنة الى 50 سنة	28	33,61
أكثر من 50 سنة	19	42,45
Total	66	

Test^{a,b}

	دور التدقيق الخارجي في ضمان اساس لاطار فعال لحوكمة الشركات	دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين	دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الاطراف المختلفة	دور التدقيق الخارجي في تحقيق الافصاح و الشفافية في القوائم المالية	دور المدقق الخارجي في التحقق من مسؤوليات مجلس الادارة
Khi-deux	2,526	3,723	2,441	2,584	10,191	10,191
Ddl	3	3	3	3	3	3
Signification asymptotique	,471	,293	,486	,460	,017	,017

a. Test de Kruskal Wallis

b. Critère de regroupement : العمر

الملحق رقم (4): إختبار "كروسكال - والاس" "Kruskal-Wallis" لمعيار المستوى العلمي

Rangs

المستوى العلمي	N	Rang moyen
ليسانس دور التدقيق الخارجي في ضمان اساس	29	39,26
ماستر لاطار فعال لحوكمة الشركات	6	32,25
ماجستير	8	27,63
دكتوراه	8	29,75
دراسات اخرى	15	28,00
Total	66	
ليسانس دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين	29	38,66
ماستر	6	33,92
ماجستير	8	22,50
دكتوراه	8	22,31
دراسات اخرى	15	35,20
Total	66	
ليسانس دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	29	35,14
ماستر	6	31,50
ماجستير	8	38,06
دكتوراه	8	18,19
دراسات اخرى	15	36,87
Total	66	
ليسانس دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الاطراف المختلفة	29	36,02
ماستر	6	36,50
ماجستير	8	33,38
دكتوراه	8	21,69
دراسات اخرى	15	33,80
Total	66	
ليسانس دور التدقيق الخارجي في تحقيق الافصاح و الشفافية في القوائم المالية	29	34,40
ماستر	6	42,08
ماجستير	8	24,31
دكتوراه	8	20,50
دراسات اخرى	15	40,17
Total	66	
ليسانس دور المدقق الخارجي في التحقق المسؤولينات مجلس الادارة	29	34,40
ماستر	6	42,08
ماجستير	8	24,31
دكتوراه	8	20,50
دراسات اخرى	15	40,17
Total	66	

Test^{a,b}

	دور التدقيق الخارجي في ضمان اساس لاطار فعال لحوكمة الشركات	دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين	دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الاطراف المختلفة	دور التدقيق الخارجي في تحقيق الافصاح و الشفافية في القوائم المالية	دور المدقق الخارجي في التحقق من مسؤوليات مجلس الادارة
Khi-deux	5,172	7,653	6,655	3,887	8,749	8,749
Ddl	4	4	4	4	4	4
Signification asymptotique	,270	,105	,155	,422	,068	,068

a. Test de Kruskal Wallis

b. Critère de regroupement : العلمي المستوى

الملحق رقم (5) : إختبار "كروسكال - والاس" "Kruskal-Wallis" لمعيار التخصص

Rangs

التخصص	N	Rang moyen
مالية دور التدقيق الخارجي في ضمان اساس	1	37,50
محاسبة لاطار فعال لحوكمة الشركات	44	32,16
تخصص اخر	21	36,12
Total	66	
مالية دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين	1	50,00
محاسبة	44	33,35
تخصص اخر	21	33,02
Total	66	
مالية دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	1	29,50
محاسبة	44	33,78
تخصص اخر	21	33,10
Total	66	
مالية دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الاطراف المختلفة	1	45,50
محاسبة	44	32,18
تخصص اخر	21	35,69
Total	66	
مالية دور التدقيق الخارجي في تحقيق الافصاح و الشفافية في القوائم المالية	1	56,50
محاسبة	44	31,47
تخصص اخر	21	36,67
Total	66	
مالية دور المدقق الخارجي في التحقق من مسؤوليات مجلس الادارة	1	56,50
محاسبة	44	31,47
تخصص اخر	21	36,67
Total	66	

Test^{a,b}

	دور التدقيق الخارجي في ضمان اساس لاطار فعال لحوكمة الشركات	دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين	دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الاطراف المختلفة	دور التدقيق الخارجي في تحقيق الافصاح و الشفافية في القوائم المالية	دور المدقق الخارجي في التحقق من مسؤوليات مجلس الادارة
Khi-deux	,682	,764	,066	,921	2,552	2,552
Ddl	2	2	2	2	2	2
Signification asymptotique	,711	,682	,967	,631	,279	,279

a. Test de Kruskal Wallis

b. Critère de regroupement : التخصص

الملحق رقم (6) : إختبار "كروسكال - والاس" "Kruskal-Wallis" لمعيار الوظيفة

Rangs

الوظيفة	N	Rang moyen
محافظ الحسابات دور التدقيق الخارجي في ضمان اساس	34	31,85
خبير محاسبي لاطار فعال لحوكمة الشركات	26	34,87
استاذ جامعي	6	36,92
Total	66	
محافظ الحسابات دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين	34	38,43
خبير محاسبي	26	32,40
استاذ جامعي	6	10,33
Total	66	
محافظ الحسابات دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة	34	32,69
خبير محاسبي المتساوية بين جميع المساهمين	26	38,15
استاذ جامعي	6	17,92
Total	66	
محافظ الحسابات دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على	34	36,63
خبير محاسبي مصلحة الاطراف المختلفة	26	31,54
استاذ جامعي	6	24,25
Total	66	
محافظ الحسابات دور التدقيق الخارجي في تحقيق	34	36,74
خبير محاسبي الافصاح و الشفافية في القوائم المالية	26	34,77
استاذ جامعي	6	9,67
Total	66	
محافظ الحسابات دور المدقق الخارجي في التحقق	34	36,74
خبير محاسبي المسؤوليات مجلس الادارة	26	34,77
استاذ جامعي	6	9,67
Total	66	

Test^{a,b}

	دور التدقيق الخارجي في ضمان اساس لاطار فعال لحوكمة الشركات	دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين	دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الاطراف المختلفة	دور التدقيق الخارجي في تحقيق الافصاح و الشفافية في القوائم المالية	دور المدقق الخارجي في التحقق من مسؤوليات مجلس الادارة
Khi-deux	,601	11,205	5,873	2,715	10,540	10,540
Ddl	2	2	2	2	2	2
Signification asymptotique	,740	,004	,053	,257	,005	,005

a. Test de Kruskal Wallis

b. Critère de regroupement : الوظيفة

الملحق رقم (7) : إختبار "كروسكال - والاس" "Kruskal-Wallis" لمعيار الخبرة المهنية

Rangs

الخبرة المهنية	N	Rang moyen
أقل من 5 سنوات	6	34,00
من 5 سنوات الى 10 سنوات	15	31,40
من 10 سنوات الى 15 سنة	21	34,05
اكثر من 15 سنة	24	34,21
Total	66	
أقل من 5 سنوات	6	24,25
من 5 سنوات الى 10 سنوات	15	27,97
من 10 سنوات الى 15 سنة	21	37,98
اكثر من 15 سنة	24	35,35
Total	66	
أقل من 5 سنوات	6	28,33
من 5 سنوات الى 10 سنوات	15	26,30
من 10 سنوات الى 15 سنة	21	31,95
اكثر من 15 سنة	24	40,65
Total	66	
أقل من 5 سنوات	6	40,92
من 5 سنوات الى 10 سنوات	15	30,80
من 10 سنوات الى 15 سنة	21	30,74
اكثر من 15 سنة	24	35,75
Total	66	
أقل من 5 سنوات	6	24,33
من 5 سنوات الى 10 سنوات	15	28,77
من 10 سنوات الى 15 سنة	21	33,21
اكثر من 15 سنة	24	39,00
Total	66	
أقل من 5 سنوات	6	24,33
من 5 سنوات الى 10 سنوات	15	28,77
من 10 سنوات الى 15 سنة	21	33,21
اكثر من 15 سنة	24	39,00
Total	66	

Test^{a,b}

	دور التدقيق الخارجي في ضمان اساس لاطار فعال لحوكمة الشركات	دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين	دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الاطراف المختلفة	دور التدقيق الخارجي في تحقيق الافصاح و الشفافية في القوائم المالية	دور المدقق الخارجي في التحقق من مسؤوليات مجلس الادارة
Khi-deux	,245	4,057	6,365	2,068	4,342	4,342
Ddl	3	3	3	3	3	3
Signification asymptotique	,970	,255	,095	,559	,227	,227

a. Test de Kruskal Wallis

b. Critère de regroupement : المهنية الخبرة