الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Ahmed Draia –Adrar
Faculté des Sciences Economique, commerciales
et des Sciences de Gestion

جامعة أحمد دراية –أدرار
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير

تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق

الموسومة بـ:

اسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفقا للإجراءات المعتمدة في الجزائر

إعداد الطالب
حاج مختار محمد خير الدين

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:
بوعزة عبد القادر

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 05-12-2019 أمام لجنة الأعضاء:

أ.د- أقاسم عمر	أستاذ التعليم العالي	جامعة أدرار	رئيسا
أ.د- بوعزة عبد القادر	أستاذ التعليم العالي	جامعة أدرار	مشرفا ومقررا
د – مسعودي محمد	أستاذ محاضر – أ -	جامعة أدرار	مناقشا
أ.د- بوحديدة محمد	أستاذ التعليم العالي	مدرسة العليا للتجارة	مناقشا
د. دحماني عزيز	أستاذ محاضر- أ -	جامعة بشار	مناقشا
أ.د- ساوس الشيخ	أستاذ التعليم العالي	جامعة أدرار	مناقشا

السنة الجامعية: 2018 – 2019

بسم الله الرحمن الرحيم

«وَمَا أُوتِيتُمْ مِنْ الْعِلْمِ إِلاَّ قَلِيلاً»

صَدَقَ الله العَظِيمْ

(سُورَة الإِسْرَاء، الآيَة رَقَمْ8)

إهداء

إلى أغلى من لدي في هذه الدنيا الوالدين الكريمين حفظهما الله

ورعاهما وأطال في عمرهما

إلى جميع أخواتي وإخوتي كل باسمه جعلهم الله عونا لي وسندي

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى أصدقائي و أحبائي الأعزاء كل باسمه

إلى الأستاذ المشرف أسمى التحية والتقدير

إلى كل طالب وباحث علم أهدي هذا البحث المتواضع عرفانا ومحبة

شكر وعرفان

أشكر الله عز وجل على نعمه وتوفيقه لإتمام هذا العمل
لا يسعني من هذا المنبر إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير للأستاذ الدكتور بوعزة عبد القادر الذي لم يبخل عني طيلة هذا البحث بنصائحه القيمة وإرشاداته النيرة وصبره طيلة مدة إشرافه على هذا البحث.

كما لا يفوتني شكر كل من في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بداية من عميد الكلية د. مدياني محمد و الأساتذة على رأسهم د.قالون الجيلالي أ.د.ساوس الشيخ د.مجاهد سيدأحمد د.مسعودي محمد وجميع العاملين بها.

كما أتقد بجزيل الشكر إلى الأستاذ كربوش محمد والأستاذة بوهلال فاطمة والأستاذ بوثلجة حسين على تقديم يد العون والمساعدة وجميع عمال مكتبات (جامعة سعيدة، جامعة أدرار، جامعة معسكر، جامعة سيدي بلعباس، جامعة تلمسان) الذين رحبوا بنا وسهلوا لي جميع سبل البحث.

كما أتقدم بكل التقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم لمناقشة هذا البحث، بالإضافة إلى جميع سكان أدرار الذين لم يبخلون عنا بأدنى مساعدة وعلى حسن ضيافتهم

فهرس المحتويات

إهداء III
شكر وعرفان..... IV
فهرس المحتويات V
قائمة الجداول..... XIII
قائمة الأشكال XVI
قائمة الملاحق..... XVIII
مقدمة..... أ
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المالي والمحاسبي..... 1
تمهيد 2
المبحث الأول: ماهية التدقيق المالي والمحاسبي 3
المطلب الأول: التطور التاريخي لتدقيق المالي والمحاسبي وأسباب وجوده 3
أولا: التطور التاريخي للتدقيق المالي والمحاسبي 3
ثانيا: أسباب وجود التدقيق 5
المطلب الثاني: تعريف التدقيق المالي والمحاسبي 6
المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق المالي والمحاسبي 10
أولا: أهمية التدقيق المالي والمحاسبي..... 10
ثانيا: أهداف التدقيق المالي والمحاسبي 13
المبحث الثاني: مقومات التدقيق المالي والمحاسبي..... 16
المطلب الأول: فروض التدقيق المالي والمحاسبي..... 16
المطلب الثاني: أنواع التدقيق المالي والمحاسبي 20
أولا: من حيث طبيعة المؤسسة..... 20
ثانيا: من حيث نطاق عملية التدقيق..... 21
ثالثا: من حيث توقيت التدقيق..... 21
رابعا: من حيث القائمين بعملية التدقيق 22

خامسا: من حيث الالتزام 25
المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق و المحاسبة 25
المبحث الثالث: معايير التدقيق المالي والمحاسبي المتعارف عليها 29
المطلب الأول: المعايير العامة 30
أولا: طبيعة الأخطاء و الدافع لها 34
ثانيا : الأهمية النسبية لهذه الأخطاء 34
المطلب الثاني : معايير العمل الميداني 34
أولا: الإشراف والتخطيط 34
ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية 36
ثالثا: كفاية أدلة و قرائن الإثبات 37
المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير 38
خلاصة الفصل 43
الفصل الثاني: مدخل نظري لحوكمة المؤسسات 44
تمهيد 45
المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات 46
المطلب الأول: نشأة و أسباب ظهور حوكمة المؤسسات 46
أولا: نشأة حوكمة المؤسسات 46
ثانيا: أسباب ظهور حوكمة المؤسسات 48
المطلب الثاني: مفهوم و خصائص حوكمة المؤسسات 50
أولا: المفهوم اللغوي لحوكمة المؤسسات 50
ثانيا: المفهوم الاصطلاحي لحوكمة المؤسسات 50
المطلب الثالث: أهداف و أهمية حوكمة المؤسسات 55
أولا: أهمية حوكمة المؤسسات 55
ثانيا: أهداف حوكمة المؤسسات 59

المبحث الثاني: تحليل حوكمة المؤسسات 60
المطلب الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات 60
أولا: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية..... 62
ثانيا: معايير مؤسسة التمويل الدولية 64
ثالثا: المبادئ الخاصة بمركز الحوكمة للشركات العامة الأمريكية CGC..... 64
رابعا: مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة المواصفات الدولية أيزو (iso 26000)..... 66
المطلب الثاني: محددات و آليات حوكمة المؤسسات 66
أولا: محددات حوكمة الشركات..... 67
المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات وأبعادها التنظيمية 70
أولا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات 70
ثانيا: أنظمة حوكمة المؤسسات..... 73
ثالثا: طبيعة نظام حوكمة المؤسسات 75
المبحث الثالث: تجارب بعض الدول في مجال حوكمة المؤسسات.....
المطلب الأول: تجارب بعض الدول المتقدمة في مجال حوكمة المؤسسات..... 78
أولا: تجربة الولايات المتحدة في حوكمة المؤسسات 78
ثانيا: تجربة المملكة المتحدة في حوكمة المؤسسات..... 79
ثالثا: تجربة فرنسا في مجال حوكمة المؤسسات..... 80
المطلب الثاني: تجارب بعض الدول العربية في مجال حوكمة المؤسسات 81
أولا: حوكمة المؤسسات في مصر..... 81
ثانيا: حوكمة المؤسسات في المملكة العربية السعودية..... 82
ثالثا: حوكمة المؤسسات في الأردن و فلسطين 83
المطلب الثالث: تجارب بعض الدول الأخرى في مجال حوكمة المؤسسات 85
أولا : تجربة ماليزيا..... 85
ثانيا: حوكمة المؤسسات في البرازيل 86

خلاصة الفصل 88

الفصل الثالث: واقع مهنة المحاسبة والتدقيق وجهود تطبيق حوكمة المؤسسات من منظور البيئة اتشريعية في الجزائر.....88

تمهيد 90

المبحث الأول: واقع مهنة المحاسبة في الجزائر 91

المطلب الأول: التطور التاريخي للتشريعات المحاسبية في الجزائر 91

المطلب الثاني: تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية في الجزائر 96

أولا : أسباب و دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي 96

ثانيا: مفهوم النظام المحاسبي المالي وأهمية تطبيقه..... 98

ثالثا: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية 100

المطلب الثالث : انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية في الجزائر 102

المبحث الثاني: مسار مهنة التدقيق في الجزائر 105

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر 105

أولا: الفترة من 1969 إلى 1980..... 105

ثانيا: الفترة من 1980 إلى 1988..... 106

ثالثا: الفترة من 1990 إلى 2000..... 107

رابعا: الفترة من 2000 إلى 2011 108

المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر 111

أولا: أحكام متعلقة بشخص المدقق..... 112

ثانيا: أحكام متعلقة بالعمل الميداني..... 113

ثالثا: أحكام متعلقة بالتقارير..... 114

المطلب الثالث: الهيئات المسيرة لمهنة التدقيق في الجزائر..... 117

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة 117

ثانيا: المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبيين..... 117

ثالثا: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات..... 118

المبحث الثالث: جهود وتحديات تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر 119

أولا: على مستوى المحيط الداخلي للمؤسسة..... 121

ثانيا: على مستوى المحيط الخارجي 121

المطلب الثاني: جهود تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر 123

أولا: دواعي تبني مصطلح الحوكمة في البيئة المؤسساتية في الجزائر..... 124

ثانيا: محتوى ميثاق الحكم الراشد 124

ثالثا: نظام الحوكمة في الجزائر..... 126

رابعا: الأطراف الفاعلة مع المؤسسة حسب الحكم الراشد في الجزائر 126

المطلب الثالث: واقع تطبيق إجراءات التدقيق وعلاقته بحوكمة المؤسسات في الجزائر..... 128

أولا: مراحل تطبيق الحوكمة في الجزائر 129

ثانيا: خصائص المؤسسات الجزائرية من منظور الحوكمة..... 130

ثالثا: معوقات تطبيق الحوكمة في الجزائر 131

رابعا: إجراءات تحسين مسألة تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر 133

خامسا: علاقة التدقيق بحوكمة المؤسسات في الجزائر 134

خلاصة الفصل 137

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية 137

تمهيد 139

المبحث الأول: منهجية الدراسة 140

المطلب الأول: تقديم مجتمع البحث وعينة الدراسة 140

أولاً: مجتمع البحث..... 140

ثانيا: عينة الدراسة 140

ثالثا: الأساليب الإحصائية المستعملة 141

المطلب الثاني: عرض وتحليل الاستبيان 142
أولا: صدق الظاهري 143
ثانيا: ثبات وصدق الاستبيان (ألفاكرونباخ) 143
ثالثا: صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان 144
المبحث الثاني: التحليل الوصفي لمحاور الدراسة 151
المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص العينة 151
أولا : توزيع العينة حسب متغير الجنس 152
ثانيا :توزيع العينة حسب متغير العمر 152
ثالثا: توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية 153
رابعا: توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي 154
خامسا: توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي 154
سادسا: توزيع أفراد العينة حسب متغير ثقافة حول مصطلح الحوكمة 155
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمحاور الدراسة 156
أولا: تحليل الوصفي لمحور خصائص مدقق الحسابات 156
ثانيا: التحليل الوصفي لمحور مبادئ الحوكمة 157
المطلب الثالث: التحليل العاملي لبيانات الدراسة 166
أولا: الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي الاستكشافي 166
ثانيا: الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي التوكيدي 169
المبحث الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة 171
المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى 171
أولا: الفرضية الفرعية الأولى 171
ثانيا: الفرضية الفرعية الثانية 175
ثالثا : الفرضية الفرعية الثالثة 179
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية 188
أولا: تقييم نموذج البناء 188

ثانيا: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية 191
ثالثا: مناقشة النتائج..... 194
خلاصة الفصل 196
خاتمة..... 197
قائمة المراجع..... 202
الملاحق..... 219

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول 1- 1	التطور التاريخي لمهنة للتدقيق والمراجعة	4
الجدول 1- 2	أهمية التدقيق	12
الجدول 1- 3	التطور التاريخي لأهداف التدقيق و مدى أهمية الرقابة الداخلية	14
الجدول 1- 4	الأهداف التقليدية و الحديثة للتدقيق	15
الجدول 1- 5	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	24
الجدول 1- 6	الفرق بين المحاسبة والتدقيق	28
الجدول 2- 1	خصائص نظامي حوكمة المؤسسات(نظام الداخليين ونظام الخارجيين)	73
الجدول 3- 1	تطور مهنة التدقيق في الجزائر	108
الجدول 3- 2	أوجه الاختلافات بين القانون 91-08 و القانون 10-01	130
الجدول 3- 3	خصائص المؤسسات الجزائرية من منظور الحوكمة	130
الجدول 4- 1	قياس ثبات وصدق محاور الاستبيان (ألفاكرونباخ)	144
الجدول 4- 2	الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول (خصائص مدقق الحسابات)	144
الجدول 4- 3	الاتساق الداخلي لعبارات الفقرة الأولى :توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة	145
الجدول 4- 4	الاتساق الداخلي لعبارات الفقرة الثانية « حماية حقوق المساهمين»	146
الجدول 4- 5	الاتساق الداخلي للفقرة الثالث« المعاملة المتساوية للمساهمين»	147
الجدول 4- 6	الاتساق الداخلي للفقرة الرابعة « الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح»	148
الجدول 4- 7	الاتساق الداخلي للفقرة الخامسة « الإفصاح والشفافية»	149
الجدول 4- 8	الاتساق الداخلي للفقرة السادسة« تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة»	150
الجدول 4- 9	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني	151
الجدول 4- 10	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	152
الجدول 4- 11	توزيع لإراد العينة حسب متغير العمر	152
الجدول 4- 12	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	153
الجدول 4- 13	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	154
الجدول 4- 14	توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي	155
الجدول 4- 15	توزيع أفراد العينة حسب ثقافتهم حول مصطلح الحوكم	155
الجدول 4- 16	تحليل نتائج خصائص مدقق الحسابات	156
الجدول 4- 17	تحليل نتائج الفقرة الأولى الخاص بتوفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة	157

الجدول 4- 18	تحليل نتائج الفقرة الثانية الخاص بحماية حقوق المساهمين	158
الجدول 4- 19	تحليل نتائج الفقرة الثالثة الخاص" بالمعاملة المتساوية للمساهمين"	160
الجدول 4- 20	تحليل نتائج الفقرة الرابعة الخاص بالاعتراف بحقوق أصحاب المصالح	161
الجدول 4- 21	تحليل نتائج الفقرة الخامسة الخاص بالإفصاح والشفافية	162
الجدول 4- 22	تحليل نتائج الفقرة السادسة الخاص بتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	164
الجدول 4- 23	التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير مبادئ حوكمة المؤسسات	166
الجدول 4- 24	مؤشرات حسن المطابقة للنموذج	169
الجدول 4- 25	اختبار تجانس التباين للفرضية الفرعية الأولى	172
الجدول 4- 26	اختبار الفروق في إجابات مفردات الدراسة التي تعزي لمتغير الجنس	172
الجدول 4- 27	نتائج اختبار تحليل الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير الجنس	173
الجدول 4- 28	اختبار التجانس للفرضية الفرعية الثانية	176
الجدول 4- 29	نتائج اختبار الفروق في إجابات مفردات الدراسة تعزى لمتغير الخبرة المهنية	176
الجدول 4- 30	نتائج اختبار تحليل الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير الخبرة المهنية	177
الجدول 4- 31	اختبار التجانس للفرضية الفرعية الثالثة	180
الجدول 4- 32	نتائج اختبار الفروق في إجابات مفردات الدراسة تعزى لمتغير المؤهل العلمي	180
الجدول 4- 33	نتائج اختبار تحليل الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي	181
الجدول 4- 34	اختبار التجانس للفرضية الفرعية الرابعة	184
الجدول 4- 35	نتائج اختبار الفروق في إجابات مفردات الدراسة تعزى لمتغير الوظيفة	185
الجدول 4- 36	نتائج اختبار تحليل الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير الوظيفة	186
الجدول 4- 37	مؤشرات جودة المطابقة للنموذج الهيكلي لتأثير عملية التدقيق المالي والمحاسبي على مبادئ حوكمة الشركات للمؤسسة الجزائرية	189
الجدول 4- 38	نتائج تقدير SEM لاختبار الفرضيات	192

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل 1- 1	معايير التدقيق المحاسبي المتعارف عليها	30
الشكل 2- 1	يوضح أسباب ظهور حوكمة المؤسسات	48
الشكل 2- 2	يوضح خصائص حوكمة المؤسسات	56
الشكل 2- 3	أهمية حوكمة المؤسسات	60
الشكل 2- 4	يوضح أهداف حوكمة المؤسسات	60
الشكل 2- 5	مبادئ حوكمة المؤسسات	61
الشكل 2- 6	محددات حوكمة المؤسسات	68
الشكل 2- 7	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات	71
الشكل 3- 1	مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي	97
الشكل 3- 2	المبادئ الأساسية لميثاق الحكم الراشد في المؤسسات الاقتصادية	126
الشكل 3- 3	الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة وفق ميثاق الحكم الراشد في الجزائر	127
الشكل 3- 4	الأطراف الفاعلة الخارجيين وعلاقتهم المتبادلة وفق ميثاق الحكم الراشد	128
الشكل 4-1	النموذج التخطيطي لمسارات النموذج العاملي	171
الشكل 4- 2	النموذج التخطيطي لمسارات النموذج العاملي	191

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	استمارة الاستبيان	219
02	قائمة المحكمين	225
03	التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول حسب برنامج (spss)	225
04	التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني حسب برنامج (spss)	226

مقدمة

- توطئة

تعد حوكمة المؤسسات من الموضوعات الشائعة في الألفنيات الأخيرة، نظرا للأهمية البالغة التي أصبحت تكتسيها لدى الاقتصاديين والمحاسبين وغيرهم من المهتمين، وهذا راجع إلى أثرها المباشر على دوام واستمرارية الدول واقتصاداتها؛ حيث أن تأصيلها التاريخي يرجع إلى مجموعة الانهيارات الاقتصادية التي شهدتها العديد من اقتصادات العالم في العقود الماضية، مثل الانهيارات الاقتصادية والمالية لدول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في القرن العشرين، ثم أزمة شركة "إنرون ENRON" المتخصصة في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية سنة2001، وشركة"WORLDCOM" للاتصالات عام2002، وغيرها من الشركات التي عاشت مثل هكذا أزمات ما استدعى ضرورة الاهتمام بهذا المصطلح.

و لعل أهم التفسيرات الواردة فيما يخص الأسباب التي أدت إلى مثل هذه الأزمات المالية العالمية هو تحصيل لجملة التلاعبات التي مست بمصداقية القوائم المالية وغياب حس الإفصاح والشفافية وذلك عن طريق استخدام أساليب وطرق محاسبية شبه صحيحة من أجل إخفاء التلاعبات والصفقات المشبوهة التي نجم عنها ضياع حقوق المساهمين ثم حقوق أصحاب المصالح، وإن أردنا أن نرسم صورة عن مدى ارتباط مصطلح التدقيق مع الحوكمة وجب الإشارة إلى ما تم تقديمه عن شركات تدقيق عالمية مثل شركة آرثر أندرسون عن الشركات الأمريكية سابقة الذكر من تقارير تدقيق اتسمت بغياب عنصر المصداقية ما أدى بتلك الشركات إلى دفعها لغرامات مالية كبيرة، وفقدانها لأهم عامل مميز لمثل هذا نوع من الشركات ألا وهو عامل فقدان الثقة في المعلومات المفصح عنها، وهو ما نتج عنه أزمة ثقة لمختلف الشركات العالمية.

ومنه حتى تستطيع المؤسسات والشركات العالمية ضمان بقائها والاستمرارية مع زيادة تنافسيتها في نفس القطاع الذي تنشط قيه، وجب تحديد اثر التدقيق المالي والمحاسبي كآلية لحوكمة المؤسسات، وهذا ما حرصت عليه عدد من المنظمات الدولية مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والتي قامت بتطوير وتكييف مبادئ حوكمة المؤسسات مع مختلف أنواع المنافسة العالمية، وثم اعتبار كل من التدقيق المالي والمحاسبي كأداة ضرورية في تحديد قيمة المؤسسة من خلال إضفاء ميزة الأمانة والشفافية ضمن قوائمها المالية المنشورة من خلال تقرير المدقق الموسوم بالنزاهة والمصداقية.

وفي هذا السياق تبرز مشكلة الدراسة لتحديد العلاقة ما بين التدقيق المالي والمحاسبي وحوكمة المؤسسات من خلال الإجابة على الإشكالية التالية :

ما مدى إسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

و للإجابة عن هذه الإشكالية قمنا بطرح التساؤلات التالية :

- فيما تتجلى أهم الأطر النظرية لتدقيق المالي والمحاسبي؟
- فيما تتمثل حوكمة المؤسسات، محدداتها، آلياتها، وأبرز الهيئات الدولية المنظمة لها؟
- فيما تتمثل أسس العلاقة المبنية بين التدقيق المالي والمحاسبي وحوكمة المؤسسات؟
- فيما تتجلى أطر تطبيق التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وبهدف معالجة الإشكالية الرئيسة للدراسة المطروحة أعلاه والإجابة عن الأسئلة الفرعية المنبثقة منها يتم صياغة الفرضيات الآتية :

الفرضية الرئيسية الأولى :" لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية"

- **الفرضية الفرعية الأولى** :" لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير الجنس "
- **الفرضية الفرعية الثانية** :" لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير الخبرة المهنية"
- **الفرضية الفرعية الثالثة** :" لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي"
- **الفرضية الفرعية الرابعة** :"لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير الوظيفة"

الفرضية الرئيسية الثانية :"يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية"

- **الفرضية الفرعية الأولى** :"يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل توفير إطار فعال لحوكمة المؤسسة"
- **الفرضية الفرعية الثانية** :"يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل حماية حقوق المساهمين"
- **الفرضية الفرعية الثالثة** :"يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق المعاملة المتساوية بين المساهمين"
- **الفرضية الفرعية الرابعة** :"يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح"
- **الفرضية الفرعية الخامسة** :"يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الإفصاح والشفافية"
- **الفرضية السادسة** :"يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تحديد مسؤوليات الإدارة"

- **دوافع اختيار الموضوع**

يوجد العديد من الدوافع والأسباب التي أدت بنا إلى اختيار هذا الموضوع، ولعل أهمها يكمن في محاولة الربط بين عملية التدقيق المالي والمحاسبي مع حوكمة المؤسسات، وكذا تحديد العلاقة ما إن كانت سلبية أم ايجابية ما بين تقرير المدقق والمبادئ الستة للحوكمة حسب منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي.

و يمكن تقسيم هذه الدوافع اختيار هذا الموضوع إلى نوعين، الأول دوافع ذاتية أو شخصية ، والثاني دوافع موضوعية.

- **الدوافع الذاتية أو الشخصية**

- محاولة التعمق أكثر في الموضوع، باعتبار أن هذا الموضوع قد تطرقت إليه في مذكرة الماستر لكن كنظرة عامة فقط، ثم إن هذا الموضوع يندرج ضمن اختصاصنا وتكويننا العلمي؛
- محاولة الربط أو إيجاد حلقة وصل ما بين عنصري التدقيق والحوكمة؛
- الرغبة في معالجة الحوكمة من حيث المبادئ المنصوص عليها من طرف منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، باعتبار أن هذا الجزء قليلون من كونوا علاقة بينه وبين التدقيق المالي والمحاسبي.

- **الدوافع الموضوعية**

✓ إن موضوع الحوكمة موضوع لازال يتصدر الأحداث ضمن الاقتصاديات العالمية، نظرا لما عاشته هاته الأخيرة، الأمر الذي يستدعي مواصلة البحث وترقية هذا الموضوع و جميع متغيراته؛

✓ فشل العديد من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والإعلان عن إفلاسها، الأمر الذي يستدعي منا معرفة ما إن كانت هذه المؤسسات تمتثل لمبادئ الحوكمة، إن كانت الإجابة بـ"لا"، ما محل تقرير مدقق الحسابات من هذا الفشل؛

✓ إثراء المكتبة العربية بمرجع علمي إضافي يعتمد عليه في الدراسات اللاحقة.

- **أهداف الدراسة**

تهدف هذه الدراسة إلى :

- محاولة إعطاء فكرة عن تطبيق حوكمة المؤسسات ودورها في زيادة فعالية المؤسسات الاقتصادية؛
- إظهار مدى أهمية التدقيق المالي والمحاسبي كآلية لحوكمة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر ؛
- دراسة مدى تأثير مهنة التدقيق على ديمومة المؤسسة ونجاحها؛
- إبراز دور تقرير مدقق الحسابات في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- **أهمية الدراسة**

محاولة صياغة علاقة رابطة بين التدقيق المالي والمحاسبي وحوكمة المؤسسات، وذلك من خلال إبراز ما يمكن أن يقوم به المدقق من تبني لمبادئ حوكمة المؤسسات والمنصوص عليها دوليا عند إعداده لتقريره، وبالتالي النتيجة المتوقعة من هذا التقرير وتأثيرها على صورة المؤسسة، بحيث من خلال هذه الدراسة حاولنا دراسة متغيرات التدقيق من معايير وخصائص مع حوكمة المؤسسات وما يمثلها من آليات داخلية وخارجية، ومحددات ثم مبادئها، وأن أي غياب أو تقصير من المؤسسة في تفعيل مبادئ الحوكمة من خلال إظهارها في تقرير المدقق قد تغير من نظرة أصحاب المصالح لها وبالتالي زعزعة مكانتها الاقتصادية.

- **منهجية الدراسة المتبعة**

حسب طبيعة الموضوع ومتطلبات الدراسة، ومن أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية تم الاعتماد على:

- المنهج الوصفي من خلال وصف وإبراز عناصر حوكمة المؤسسات والتدقيق المالي والمحاسبي؛
- المنهج التحليلي من خلال تحليل دور وأهمية كل متغير، وتحليل النتائج الناجمة إسقاط متغير التدقيق المالي والمحاسبي على مبادئ حوكمة المؤسسات والتأثير المنجر عن ذلك.

- **مصادر البيانات والأدوات الإحصائية المعتمدة في الدراسة**

من أجل دراسة الإشكالية المطروحة، استعنا بمجموعة من المصادر والأدوات أبرزها :

- المسح المكتبي لمختلف الكتب، المقالات، المجلات العلمية الرقمية؛
- الاستعانة بالدراسات السابقة المدرجة في الأطروحات السابقة والمقالات وغيرها من المصادر؛
- التقرب من مختلف مكاتب التدقيق بغية التعرف أكثر على وظيفة التدقيق داخل المؤسسة؛
- المسح الميداني من خلال التقرب من مجموعة من المؤسسات الاقتصادية سواءا أكانت كبيرة أم صغيرة أو متوسطة؛
- المقابلات الشخصية لمختلف الموظفين داخل المؤسسات على اختلاف تدرجهم الوظيفي؛
- استعمال الطرق الإحصائية (برنامج SPSS V20)وAMOS من أجل تحليل البيانات.

- **حدود الدراسة**

حتى يتسنى لنا دراسة موضوعنا بجدية وأكثر فعالية، تم تقسيم الدراسة وفق ما تطلبته من حدود زمنية ومكانية وبشرية كالتالي :

الحدود المكانية :

شملت الحدود المكانية مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة على المستوى الشمالي الغربي للجزائر، والتي ضمت كل من الولايات التالية: معسكر ،وهران،سيدي بلعباس،سعيدة،مستغانم،تلمسان؛

الحدود البشرية :

تمثلت في عينة من رؤساء مجالس الإدارة، ومحاسبين ورؤساء أقسام ومحاسبين، بالإضافة إلى مدققين تابعين لهذه المؤسسات؛

الحدود الزمنية :

تمت هذه الدراسة من حيث توزيع استمارة الاستبانة على العينة خلال الفترة الممتدة من ماي2018 إلى2019،أي استغرقت حوالي 09أشهر.

- **الدراسات السابقة**

أ- الدراسات العربية :

1-دراسة أمينة فداوي(2014) بعنوان :دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF250 خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى2009، بحيث تم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال قياس ممارسات إدارة الأرباح باستخدام نموذج "jones.1995"المعدل، وممارسات تمهيد الدخل باستخدام نموذج "Eckel.1981"، كما تم قياس جودة ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة لنفس العينة المدروسة باستخدام طريقة المتغيرات الوهمية"Dummy Variables"، ومن ثم اختبار نموذج الدراسة المقترح من طرف الباحث ليعكس الدور الذي تلعبه ركائز حوكمة شركات العينة المدروسة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بحيث أن هذه الدراسة توصلت إلى أن العينة المدروسة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشرSBF250 تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطا سعيا منها لتخفيف تقلبات الدخل بنقله من خلال نفس الفترة المدروسة، كما أنها توصلت هذه الدراسة أيضا إلى جودة ركائز حوكمة الشركات في إدارة المخاطر،الإفصاح والرقابة في العينة المدروسة، وتواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين أنه لا تتواجد مؤشرات ذات

دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك لعدم الفصل بعدد معتبر من شركات العينة المدروسة بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي؛

2-دراسة صديقي خضرة(2015) بعنوان :واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

ركزت هاته الأطروحة على واقع الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية من خلال تسليط الضوء على مؤسسة اقتصادية انتاجية وهي مؤسسة أن سي-أ.رويبة والتي قامت بتطبيق الحوكمة بشكل واسع على مستواها منذ إطلاق دليل حوكمة الشركات الجزائرية سنة 2009، الذي قامت بوضعه مجموعة عمل حوكمة الشركات متعددة الأطراف، ولقد أظهرت نتائج الدراسة إلى وجود تفاوت في مدى أهمية العوامل المؤثرة على تطبيق الحوكمة في المؤسسة وبالتالي فإن تحقيقها يتفاوت من مؤسسة لأخرى سواءا كانت كبيرة أو متوسطة أو صغيرة، وفي حالة تحقق ذلك فإنه لا يساعد فقط على زيادة حجم أعمال تلك المؤسسات ، بل يعمل أيضا على إخراج الاقتصاد الوطني من أزماته المتكررة؛

3-دراسة حسياني عبد الحميد(2015) بعنوان :أهمية وجود لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الاتجاه الدولي نحو تعزيز حوكمة المؤسسات

لقد حاولت الدراسة استعراض الإطار العام للمراجعة والرقابة ومدى ارتباطها بالحوكمة خصوصا بعد التحديات التي حدثت عقب الفضائح المالية في كبرى المؤسسات العالمية والتطرق لأدوات الحوكمة ثم التطرق إلى نشأة لجان المراجعة بالإضافة إلى المهام الموكلة إليهم ومدى مساهمتها في تعزيز مفهوم الحوكمة، وهذا عن طريق دراسة انتقادية للواقع التشريعي والقانوني في الجزائر، ولعل أهم النتائج المحصل عليها من هاته الدراسة هي أن لجان المراجعة تعد ردا مباشرا للسلطات المختصة على الفضائح المالية التي ضربت العديد من المؤسسات الجزائرية، وهي تمثل إحدى أهم الآليات التي تدعم حوكمة المؤسسات وتدعم الرقابة المفروضة على المسيرين في المؤسسات، كما أنها تعد بمثابة خلية رقابية موكلة لمجلس الإدارة من أجل تقديم تقاريرها مباشرة إلى المساهمين؛

4-دراسة يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة (2015) بعنوان :التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية-دراسة مقارنة-

تطرق الباحث في أطروحته إلى منهجية عملية التدقيق التي يجب أن تتصف عموما بمجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة يحكمها إطار نظري ثابت يتمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير المتفق عليها، وتعتبر هاته المعايير عبارة عن مستويات مهنية تضمن ضرورة التزام المدقق بمسؤولياته المهنية عند قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ الأعمال وإعداد التقارير بكفاءة مع الإشارة إلى النصوص القانونية التي تتكفل بمبدأي الكفاية في التأهيل العملي والعلمي لمدقق الحسابات، ولقد قسمت الدراسة إلى خمسة فصول، الفصول الثلاثة الأولى تطرقت للجانب النظري لعملية التدقيق، ثم الفصل الرابع رسم الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر وموريتانيا، أما الفصل الخامس فشملت دراسة مقارنة للواقع العملي بين دولة الجزائر وموريتانيا، وخلصت بجملة من النتائج أبرزها أن مهنة التدقيق لا زالت تحتاج إلى المزيد من التطوير حتى يرقى أداؤها إلى المستوى اللائق به .

ب-الدراسات الأجنبية :

5-دراسة Giséle Belem 2009بعنوان : Quelle gouvernance pour la mise en ouevre du Développement durable

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة الربط بين مصطلحين أساسيين ألا وهما التنمية المستدامة والحوكمة ،ومن خلال هذه الأطروحة تم التساؤل عدة مرات عن أهمية اختيار هذه المصطلحات لبناء إطار عمل مفاهيمي، وبناءا على ذلك حاول Giésel.Bمن خلال هاته الأطروحة إلى إبراز مكانة الحوكمة في مجال تحقيق الشفافية و المساءلة والديمقراطية في إطار تحقيق تنمية مستدامة و تحسين مستويات المعيشة والخفض من مستويات البطالة والفقر وتعزيز العدالة الاجتماعية، بغية تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، ومن خلال ذلك فقد حاول إبراز مدى أهمية تطبيق مصطلح الحوكمة في تحقيق التنمية المستدامة نظرا لمكانتها الفعالة في زيادة قدرات الدولة والرفع من مستوى فعاليتها ودعم الجانب النظري بدراسة حالة حول تجربة صناعة التعدين في دولة مالي، ومدى حرص الدولة إلى إضفاء مصطلح الحوكمة على مجالات التنمية المستدامة في مالي؛

6- دراسة Olivier Herrbach 2000 بعنوان : Le comportement au travail des collaborateurs de cabines d'audit financier-une approche par le contrat psychologique

تهدف هذه الأطروحة إلى دراسة شخص المدقق بحد ذاته والذي يعتبر عنصر أساسي لبقاء شركات التدقيق على المدى الطويل لما يمكن أن يضيفه من شفافية ومصداقية لهاته الشركات، إلا أنه هناك صعوبة في دراسة ذلك باعتبار أنه من غير الممكن التماس ذلك نظرا لمعنوية الدراسة باعتبار أنها تدرس سلوك الأفراد الذين يؤدونها من طاقم التدقيق، ووضعيتهم مع الشركاء الذين في غالب الأحيان يختلفون حول بعض وضعيات الشركة مما يستدعي على المدققين أداء ضميري قوي يساعدهم في تخطي كمثل هذه الحالات استنادا إلى خاصية الاستقلالية من جهة، ومصداقية التقارير من جهة أخرى، ولإثبات صحة ذلك تم توضيح الدراسة باستبيان قسم إلى مرحلة كمية شملت 120 مجيبا، وأخرى نوعية شملت 12 مقابلة توجيهية مع تسليط الضوء على محددات سلوكيات الوعي والإهمال المهني لموظفي التدقيق، وخلصت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج أبرزها أنه هناك حالات يكون فيها إخلال بضوابط مهنة تدقيق الحسابات من حيث الموضوعية في إعداد التقارير؛

7- دراسة Atek-Boumaza Hayet 2016 بعنوان : La contribution du comité d'audit a la qualité de l'information financiére

لقد تناولت هذه الأطروحة العلاقة بين خصائص فعالية لجان التدقيق وموضوع الاستحقاقات في فرنسا، كما أنها تعد من بين الدراسات التجريبية التي خصت عينة من الشركات الفرنسية، على غرار الدراسات التي أجريت في جنين وبيوت(2007) وجنين وبيوت(2008) والتي تشير إلى وجود لجان طوعية للتدقيق في فرنسا، ولقد ساهم هذا البحث من خلال التطرق إلى 87 شركة مدرجة من أصل 120 شركة إلى تحديد تأثير خصائص أداء لجنة التدقيق وذلك من حيث التكوين (الاستقلال والكفاءة) والموارد (الحجم والنشاط)، وكذا تحسين نوعية المعلومات المالية التي تنتجها عملية التدقيق داخليا وخارجيا لأصحاب المصلحة في الشركة؛ ولقد خلصت هذه الدراسة بجملة من النتائج أبرزها أنه من سمات فعالية لجنة التدقيق ليس لها سلطة محدودة على المستحقات القانونية، كما أن لجان التدقيق تعمل على تكريس مبدأ الشفافية والموثوقية وملائمة المعلومات المالية، وذلك تدعيما لما تم استنباطه من نتائج لبيرارد وآخرون(2004)، وبرادبري وآخرون(2004)، ويانغ وكريشنان(2005) في الولايات المتحدة الأمريكية؛

- **مناقشة الدراسات السابقة**

من خلال تطرقنا لهذا الموضوع ومقارنته مع ما جاء في الدراسات السابقة ذات العلاقة مع موضوعنا، نرى أننا حاولنا أن نرسم العلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي مع حوكمة الشركات، وذلك بدراسة كل من التدقيق المالي و المحاسبي وكل ما يحيط به من معاني، كما أننا لخصنا عملية التدقيق في شخص المدقق و ما يجب أن يكون يملكه أو يكتسبه من مؤهلات وخبرات التي يمكن أن تظهر من خلال التقرير النهائي الذي يقدمه حول صورة المؤسسة لذوي أصحاب المصالح، ولما نذكر هذا المصطلح الأخير فإنه يبادر في أذهاننا مباشرة مصطلح الحوكمة والذي هدفه أساسا هو خدمة أصحاب المصالح على اختلاف درجتهم ومسؤولياتهم وكذا حقوقهم داخل المؤسسات محل الدراسة، وفي الحقيقة هناك في معالجة مصطلح الحوكمة من أي ناحية، سواءا من ناحية المحددات أكانت داخلية أم خارجية،أو من حيث الخصائص بمعنى الشفافية،المشاركة،المساءلة،العدالة،الاستقلالية، أومن حيث الآليات الداخلية أم الخارجية للحوكمة، وكما لحضنا سابقا ومن خلال ما ورد في الدراسات السابقة ،فإن معظم الدراسات قد عالجت موضوع التدقيق المالي والمحاسبي مع ما ذكرناه سابقا من عناصر للحوكمة، ولكن ما يميز دراستنا أننا درسنا جانب مهم ومختلف ولعله الجانب الذي نستطيع القول عنه أنه الجانب الذي يمكن أن يحدد لنا العلاقة الصحيحة والحقيقية وإن وجدت من خلال دراستنا الميدانية بين التدقيق المالي و المحاسبي مع الحوكمة، لأن مفهومها يتضح لنا معايير التي وضعت من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبنك التسويات الدولية الممثل في لجنة بازل ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي،لذا فإن دراستنا تطرقت لكل مبدأ على حدا وعالجت مدى مساهمة عملية التدقيق في توفير هذا المبدأ، وبالتالي يمكن قياس مدى التزام المؤسسات محل الدراسة لمفهوم حوكمة المؤسسات.

- **صعوبات الدراسة**

تتجلى صعوبات الدراسة التي تم مواجهتها فيما يخص الدراسة الميدانية نظرا لامتناع مختلف المؤسسات الاقتصادية المقصودة عن الإدلاء بأي تصريح أو إعطاء أي معلومة قد تفيدنا في دراستنا، بالإضافة إلى رفض مختلف المدراء والإطارات الإجابة عن الاستبيان الموجه إليهم بحجة الغياب أو انشغالهم، وفي حالة قبول الإجابة عن الاستبيان تجد قلة الإدراك لبعض أفراد العينة لمفهوم الحوكمة، الأمر الذي يستدعي استعمال المقابلة الشخصية وهي مهمة مستحيلة المنال.

- **خطة الدراسة**

من أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة، قمنا بتقسيم دراستنا إلى أربعة فصول،الفصل الأول شمل الإطار النظري للتدقيق المالي والمحاسبي، تناولنا من خلاله مجموعة واسعة من المفاهيم حول التدقيق بالإضافة إلى مقوماته والمعايير المتعارف عليها في مهنة التدقيق المالي والمحاسبي، ثم الفصل الثاني الذي تطرقنا من خلاله إلى حوكمة المؤسسات وما يتبعها من مفاهيم وخصائص، بالإضافة إلى محدداتها الداخلية والخارجية وكذا آلياتها ومبادئها المعمول بها، يلي ذلك الفصل الثالث الذي كان عبارة عن نظرة واقعية لكل من المصطلحين(التدقيق المالي والمحاسبي والحوكمة المؤسسات) والذي حاولنا من خلاله إسقاط هاذين المصطلحين على البيئة الاقتصادية الجزائرية، بالإشارة إلى أهم القوانين والمراسيم التي سنتها الدولة الجزائرية فيما يخص عملية التدقيق الفعلي للتدقيق والحوكمة، ثم الفصل الرابع وهو الدراسة التطبيقية والتي شملت جملة من النقاط كدراسة العينة، ثم التحليل الوصفي لمختلف متغيرات الدراسة، والتي من خلالها أردنا إيجاد نوع العلاقة التي تربط ما بين التدقيق المالي والمحاسبي والحوكمة المؤسسات عن طريق التقرب إلى مجموعة من المؤسسات الاقتصادية على اختلاف أحجامها ونوع نشاطها.

الفصل الأول

الإطار النظري لتدقيق المالي والمحاسبي

تمهيد

شهد العالم تطورات هامة فيما يخص جميع المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية وغيرها من المجالات، وتعد المؤسسة جزء من هذا العالم، فهي تؤثر وتتأثر بمحيطها الخارجي، ويعد هذا الأخير أهم ما يميز المؤسسة باعتباره عنصر هام للمحافظة على ديمومتها واستقرارها، وحتى تضمن هذه الميزات وجب عليها تبني جملة من الوظائف التي تساعدها على تخطي العقبات وكسب ثقة أصحاب المصالح بصفة مباشرة أو غير مباشرة من خلال انعكاس صورتها في تقريرها المقدم؛و على إثر ذلك يجب أن تنسب مهمة إعداد هذا التقرير إلى وظيفة تتمتع بالحياد والموضوعية، وبناءا على ذلك نشأت وظيفة التدقيق التي لها دور كبير في تلبية متطلبات المؤسسات.

المبحث الأول: ماهية التدقيق المالي والمحاسبي

يسجل التاريخ فضل السبق لظهور مهنة المحاسبة والتدقيق لمصر ،حيث كان الموظفون العموميون فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات وتدبير الأموال، و يسجل التاريخ أن حكومتي مصر القديمة و اليونان كانتا تستعين بخدمات المحاسبين و المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة ،فكان المدقق في اليونان يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها و سلامتها فكلمة تدقيق **AUDTING** مشتقة من كلمة لاتينية **AUDIRE** تعني يستمع.وظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق[1].

المطلب الأول: التطور التاريخي لتدقيق المالي والمحاسبي وأسباب وجوده

أولا: التطور التاريخي للتدقيق المالي والمحاسبي

كان الفراعنة يمارسون أعمال التدقيق بالدواوين لمراقبة التسجيل في السجلات المخصصة، وكان الرومان يفصلون بين موظف المقبوضاتوالمصروفات للتحقق من صحة التسجيل، كما كان في الدولة اليونانية القديمة يتم تعيين موظف للتسجل وآخر للتدقيق، كما أقر السوماريون أنه من المهم أن يكون هناك نظام معلومات بين من ينتج المعلومة ومن يستخدمها (قانون حامو رابي)[2] .

كما أن التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات يبين أن أول جمعية للمحاسبين أنشئت في فينيسيا (شمال ايطاليا) سنة 1581، و كان على كل من يرغب في مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينضم إلى عضوية هذه الجمعية، وكانت تتطلب من سنوات تمرينه بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام1669 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق؛ ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت (جمعية المحاسبين القانونيين) بأدنبرة عام1854، و كان عدد أعضاء المحاسبين في هذه الجمعية في تلك الفترة ستة أعضاء[3].

أما في الوطن العربي، كانت في فلسطين تشريعات وقوانين مستمدة من القانون البريطاني المتقدم سنة 1919 وقد أبقى التشريع في فلسطين على أنه لا يحق للمساهمين و الشركاء و موظفي و مدراء الشركات من القيام بأعمال التدقيق و هذا كان مستخدم سنة 1929، وتم هذا القانون ساري المفعول حتى عام 1948، و بعد ذلك

---

[1] مهيب الساعي،وهبي عمرو،**علم تدقيق الحسابات**، دار الفكر للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،1991،ص08

[2] Lionnel Collins, Gerard Valin, **Audit Et Contrôle Interne : Principes, Objectifs Et Pratiques**, Dalloz, 1986, P04

[3] خالد راغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر والتوزيع ،الأردن ،1998،ص08

الوقت أصدرت الأردن قانون الشركات المؤقت رقم 33لسنة 1962، وتم هذا القانون ساري المفعول إلى أن اعتمد من قبل الحكومة قرارا فيه رقم 12 لسنة 1964 وأصبح هذا القانون ساري المفعول في الأردن[1].

وفي منطقة الخليج العربي فقد تم تطبيق قانون الشركات الهندي المستمد من القانون الانجليزي و لغاية استقلال هذه الأقطار، إذ أعطت قوانين الشركات فيها أهمية لتنظيم المهنة على الأسس المطبقة في البلدان المتقدمة.

أما في سوريا و لبنان و المغرب العربي، فإن المهنة نشأت و تطورت على الأسس المطبقة في فرنسا والتي لم تكن متطورة كما هي الحالة في بريطانيا ،ويجب الإشارة هنا إلى أن مهنة التدقيق أنشأت في أمريكا من قبل البريطانيين في سنة 1905، و بالأخص من قبل شخص اسكتلندي اسمه WATER HOUSE ومزال هذا الاسم معروفا عالميا باسم Prise water house copper.[2]

الجدول 1- 1: التطور التاريخي لمهنة للتدقيق والمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000ق م إلى 1700م	الملك،الإمبراطور ،الكنيسة،الحكومة	رجل الدين ،كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال،حماية الأموال
من 1700م إلى 1850م	الحكومة ،المحاكم التجارية ،والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعليه،حماية الأموال
من 1850م إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية
من 1900م إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	تجنب الغش و الأخطاء،الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية

[1] توفيق مصطفى بورقبة،عبد الهادي أسحق المصري ،**تدقيق ومراجعة الحسابات** ،دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع ،الطبعة الاولى ،2014،ص13

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** ،دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ،الطبعة الثالثة ،2006 ،ص19

من 1940 م إلى 1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	الشهادة على صدق و سلامة و انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 م إلى 1990م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداءا من 1990 م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير،الحماية ضد الغش العالمي.

المصدر:مسعود صديقي ،محمد التهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005،ص07-08

ثانيا: أسباب وجود التدقيق

هناك عدة أسباب مختلفة تدعم وجود هذه المهنة نذكر منها[1]:

أ-البعد: إذ أن هناك فاصلا بين معد المعلومات و المستفيد من المعلومات ،هذا الفاصل الذي يجعل التدقيق ضروري، و إن المستفيد أو متخذ القرارات غير قادر شخصيا على ممارسة التدقيق و التأكد من عدالة إفصاح القوائم المالية لأسباب منها :عدم تخصص متخذ القرار في التدقيق و عدم قدرته على الحكم على عدالة تمثيل القوائم التاريخية ظروف المشروع الاقتصادية.

[1]يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط ، **أصول المراجعة**، منشورات جامعة دمشق ،كلية الاقتصاد، الجزء الأول ،2014، ص19

ب-تحيز معد المعلومات: قد لا تتعارض مصلحة معد المعلومات كالإدارة التي تعد القوائم المالية التاريخية مع مصلحة المساهمين أو المجتمع المالي فيعرض المعلومات بحسب المعايير الدولية أو(GAAP) من غير اللجوء إلى الغش أو تلاعب.

ج-ضخامة حجم العمليات المالية: إذا اتسع حجم المشروعات الاقتصادية و تضخم معها حجم العمليات المالية ،التي توسعت أيضا بفعل توسع التجارة المحلية و الإقليمية و الدولية ،مما يجعل الخوف من زحف الخطأ أو تدبير الغش و التلاعب أكثر أهمية .

د-التعقيد: صار من الصعب على مستخدمي المعلومات المالية ،استيعاب مداول هذه العمليات و الثقة بالأرباح الناجمة عن مثل هذه العمليات و ما تنطوي عليه من خطر، وصار أمام هؤلاء المستخدمين خياران: الأول هو تحمل هذا الخطر و بالتالي تحمل تكاليف هذا الخطر والثاني تكليف مهنة التدقيق للحد من خطر المعلومات وجعلها أكثر فهما و بيان الرأي في قابلية الاعتماد عليها.

هـ- مساهمة منشات التدقيق بتحمل الخطر: فإذا كان الخطر كبيرا كاكتشاف أجر المشروع و الإفصاح عن حقيقة وضعه المشرف على الإفلاس ،فإن متخذي القرارات يتحملون خطرا كبيرا متمثلا بضياع أموالهم كليا أو جزئيا كالمساهمين الذين يشترون أسهمهم بناءا على قوائم مالية مضافة مما يؤدي إلى انخفاض سعر هذه السهم عند بيان الواقع ،أو البنوك التي تقدم قروضا تفقد معظمها إذا أفلس المشروع...الخ[1] .

المطلب الثاني: تعريف التدقيق المالي والمحاسبي

اختلفت و تنوعت تعاريف التدقيق المالي والمحاسبي من قبل الكثير من رواد و هيئات الفكر المحاسبي، لكن مجملها إن لم نقل كلها تصب في تعريف واحد ،ولعل أهم هذه التعاريف ما يلي:

التعريف الأول:

قد ظهر مفهوم تدقيق الحسابات ،وقد نشرت لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق في عام 1972 تعريف علمي لتدقيق كما يلي :تدقيق الحسابات عبارة عن عملية منظمة، لجمع و تقيم أدلة و قرائن إثبات عن افتراضات، بوقائع و أحداث اقتصادية بطريقة موضوعية وذلك لمعرفة مدى صحة هذه الافتراضات، ومدى تمشيها مع المعايير المحددة و إيصال نتيجة ذلك إلى الأطراف المعنية(مستخدمي المعلومات)[2]؛

[1] يوسف القاضي ،حسين أحمد دحدوح ،عصام نعمة قريط، مرجع سبق ذكره، ص20

[2] محمد فضل مسعد،خالد راغب الخطيب،**دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوزالمعرفة العلمية للنشر والتوزيع،عمان،الطبعة الأولى،2009، ص17

التعريف الثاني:

يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ،و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة؛ ومن هذا المنطلق فإن عملية التدقيق تشمل على[1]:

- **الفحص:** يقصد بالفحص التأكد من صحة العمليات و سلامتها التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها؛
- **التحقيق:** يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة؛
- **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقق و إثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه.

التعريف الثالث:

المراجعة هي عملية نظامية ومنهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية و ذلك لتحديد مدى التوافق بين النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة[2]؛

التعريف الرابع:

التدقيق هي عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية و المقنعة و تقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل و مستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل و تطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة و تبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات[3]؛

[1] حالد أمين عبد الله ،تدقيق الحسابات، **الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات**،القاهرة، الطبعة الأولى،2014 ،ص 07-08
[2] محمد السيد السرايا، **أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث،2007 ،ص 29
[3] منصور أحمد البديوي،شحاته السيد الشحاته، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**،الدار الجامعية ،الاسكندرية،2003،ص13

التعريف الخامس:

تكمن أهداف التدقيق في ضمان صفاء العمليات و السلع و الأشخاص ،و لتعزيز كفاءة وجودة الخدمات، لضمان حماية ونشر معلومات موثوقة و سريعة والمتاحة لضمان احترام الأهداف التي حددها الاتجاه العام[1]؛

التعريف السادس:

عرف **BONNAULT ET GERMOND** عملية التدقيق على أنها :اختبار فني صارم و بناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء رأي مطل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى احترام القواعد القانونية والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات و في الوضعية المالية و نتائج المؤسسة[2]؛

التعريف السابع:

هو عملية فحص القوائم المالية ،بحث يشمل على بحث و تقييم تحليلي للسجلات و الإجراءات و نواحي الرقابة المحاسبية للمؤسسة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة و التقرير عنها في القوائم المالية، وينتهي هذا الفحص الذي يقوم به المدقق بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية التي يعطي فبها المدقق رأيه المهني[3]؛

التعريف الثامن:

عرف التدقيق بأنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية و من ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية[4]؛

---

[1] A.HAMINI, **L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER**,ALGER,1ER Editions ,2001,p07

[2] Lionnel.G et Gerard.V ;Audit et Control interne ;aspects finciers-opération et stratégiques op-cit ;p21

[3] أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والتطبيقية**، مطبعة الانتصار، الاسكندرية، طبعة 2007، ص06

[4] أيمن محمد نمر الشنطي، **دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011، ص332

التعريف التاسع:

و هو عملية منتظمة لتجميع و تقييم أدلة موضوعية للإثبات عن المعاملات المالية و نتائجها للتحقق من مدى توافق هذه المعاملات و نتائجها مع المقاييس الموضوعية لها ثم توصيل النتائج التي يتم التوصل إليها للأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية التي تنشرها الوحدة محل التدقيق[1]؛

التعريف العاشر:

حسب جمعية المحاسبة الأمريكية (**American Accounting Association**)، فإن عملية التدقيق هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.

ومن خلال هذا التعريف فإنه يمكن اعتبار عملية التدقيق عملية منظمة تكون وفق العناصر التالية[2]:

- ✓ **منهجية التدقيق:** وهذا يعني القيام بالتدقيق من خلال مجموعة من الأساليب والإجراءات المنظمة والتي يتم تنفيذها من خلال خطة موضوعة بدقة كاملة؛
- ✓ **موضوعية التدقيق:** حيث تتم عملية التدقيق عن طريق أدلة موضوعية وقرائن إثبات على النتائج التي يتم التوصل إليها في تقرير التدقيق؛
- ✓ **تأكيدات الدقيق:** حيث يقدم التدقيق خدمة التأكد من توافق الحسابات ونتائج الأعمال مع المعايير الدولية أو المعايير والقواعد المهنية أو القوانين المحلية.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن التدقيق المالي المحاسبي هو " فحص انتقادي للقوائم المالية، حيث يقوم بدراستها ومعالجتها بهدف إعطاء رأي حول الوضعية المالية للمؤسسة محل المراجعة و نتائج العمليات،مع الإشارة إلى تطورها أو تراجعها،ثم مدى احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها،و خلو القوائم المالية من الأخطاء و ينهي المدقق مهمته بالإدلاء برأي محايد مدعم بأدلة في تقرير.

[1] محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة و الرقبة الداخلية**، جامعة عين الشمس، الأردن ،1999،ص06

[2] خليل عطا الله وارد، وآخرون، **حوكمة المؤسسة مدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة**، دون طبعة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص180

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق المالي والمحاسبي

إن لعملية التدقيق المالي والمحاسبي أهمية بالغة في المؤسسة نظرا للأهداف التي يمكن الحصول عليها في حال كان هناك تطبيق سليم لها، وممن خلال هذا المطلب سنعرض أهمية وأهداف التدقيق المالي والمحاسبي.

أولا: أهمية التدقيق المالي والمحاسبي

تتمثل أهمية التدقيق أهمية التدقيق في اعتباره وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية للمؤسسة في اتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية خصوصا إذا تم اعتماد البيانات المالية من قبل جهة محايدة ومستقلة عن إدارة المؤسسة مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الجهات التي تتمثل فيما يلي[1]:

1-إدارة المؤسسة:

وتعتمد على البيانات المالية التي تخدم في الرقابة و التخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية، والقرارات المتعلقة بالتخطيط.كما تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المالية الصحيحة لرسم الخطط و السياسات بشكل محكم ودقيق،وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المالية عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة؛

2-أهمية التدقيق للملاك والمستخدمين:

هذه الطائفة تلجأ إلى القوائم المالية المتعددة ويسترشدون بياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية و مدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم و استثماراتهم الى الوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن ولضمان حماية المستثمرين لمدخراتهم يتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة[2]؛

---

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العملية والعلمية لتدقيق الحسابات"نظري وعلمي"**، دار المستقبل للنشروالتوزيع، عمان،1998، ص11-12

[2] عبد الوهاب نصرالله، **خدمات مراقبة الحسابات لسوق المال"المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معاييرالمراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2001، ص21

3-أهمية التدقيق للدائنين و الموردين:

يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية و يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام قبل المؤسسة في منح الائتمان التجاري و التوسع فيه،وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي للمؤسسة؛

5-أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

تلعب هذه المؤسسات دورا هاما في التمويل قصير الأجل للمؤسسات لهذا فهي تعتمد على القوائم المالية كوسيلة لمنع الائتمان المصرفي القروض وذلك عن طريق تقرير المدقق؛

6-أهمية التدقيق إلى الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة،أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية سليمة، بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات أو تقديم إعانات مالية لبعض المؤسسات ،ويمكن للدولة القيام بذلك دون بيانات موثوقة فيها متعددة من جهات محايدة تقوم بفحص البيانات فحصا دقيقا، وإبداء رأيها الفني عن مدى صحة هذه البيانات و درجة الاعتماد عليها و مدى الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية للمؤسسات على نتيجة الأعمال والمركز المالي[1]؛

7-أهمية التدقيق لرجال الاقتصاد:

ازداد اهتمامهم بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية، وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها؛

8-أهمية التدقيق لنقابة العمال:

تعتمد هذه الأخيرة على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا للعمال؛

[1] يونس محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن،2000، ص22

9-أهمية التدقيق في تخصيص الموارد:يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية الغير دقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافا وسوء كفاية وتحول دون تخصيص مواردها النادرة بطريقة رشيدة[1]؛

10-أهمية التدقيق للاقتصاد القومي:

يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب والغش، وتقديم يد العون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتعلق بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم[2].

ومن مما سبق يمكن استنتاج أهمية التدقيق من خلال الجدول التالي:

الجدول 1-2: أهمية التدقيق

الأطراف المستفيدة	أهمية مهنة التدقيق
المساهمون	يحتاج المستثمرون الحاليون والمحتملون المعلومات عن أسهم المؤسسة، خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، والأداء المالي للمؤسسة، فالتقرير عن تدقيق القوائم المالية سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه هذه المعلومات.
المستثمرون الحاليون والمحتملون	تعتمد المؤسسات التمويلية خاصة البنوك والمؤسسات الاستثمارية على المعلومات المالية للشركات المقترضة ومدى الاعتماد عليها والوثوق بها في اتخاذ القرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية.

[1] سامي محمد الوقاد ، لؤي محمد وديان، **تدقيق حسابات**، الجزءالأول ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع،عمان،الطبعة الأولى،2010،ص24-25

[2] رأفت سلامة محمود،أحمد يوسف كلبونة واخرون،**علم تدقيق الحسابات**، دار المسيرة للنش، عمان،2011،ص24-25.

الدائنون	يمكنهم هذا التقرير من معرفة قدرة المؤسسة على سداد الديون المستحقة عليها في المواعيد ومن ثم إمكانية التوسع في المعاملات التجارية.
المدينون (العملاء)	يزودهم هذا التقرير بصورة إرشادية حول استمرارية المؤسسة خاصة عندما يرتبطون معها بعملية طويلة الأجل كأن تكون المؤسسة مورد رئيسي للعميل.
الإدارات والهيئات الحكومية	يساعد هذا التقرير المؤسسات والهيئات الحكومية مثل إدارة الضرائب، وزارة المالية، وغيرها على معرفة نشاطات المؤسسات ووضع السياسات الضريبية وإعداد إحصائيات المتعلقة بالدخل القومي وغيرها، التخطيط والرقابة.....
اتحاد ونقابات العمال	يعتمد المستشار المالي لنقابة العمال على المعلومات الخاصة بقدرة المؤسسة على دفع مستحقات العمال، والتقرير سوف يدعم اعتمادهم مثل هذه المعلومات وثقتهم فيها.
المنظمات المهنية	متابعة مدى التزام المدقق المنتمي إليها بمعايير إعداد وعرض التقرير، مع ضمان استمرار تحقيق التقرير لأهدافه وتحديد الحاجة إلى إصدار توجيهات وإرشادات حول تطوير التقرير وتعديله.
المجتمع	تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للوحدات الاقتصادية المختلفة.

المصدر: أحمد حيرش، السعيد قاسمي، **تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر**، ملتقى وطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل المعايير الدولية، 11-12 أفريل2018، جامعة بومرداس، ص 147

ثانيا: أهداف التدقيق المالي والمحاسبي

بعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات و اتسعت أعمالها و زادت الحاجة إلى رؤوس الأموال مما أدى إلى نشوء شركات المساهمة ،هذا التطور أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الإدارة للأموال التي تقوم باستثمارها في تلك الشركات و الذي يتم عن طريق مدقق الحسابات و الذي يجب أن يكون شخص مهني محايد يقدم تقريره باستقلال و حياد[1].

[1] غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى ،2006،ص17

و الجدول التالي يوضح مراحل تطور أهداف و إجراءات التدقيق المالي والمحاسبي

الجدول 1- 3: التطور التاريخي لأهداف التدقيق و مدى أهمية الرقابة الداخلية

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب و الاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850-1500	اكتشاف التلاعب و الاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1905-1850	اكتشاف التلاعب و الاختلاس اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاعتبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الإعتراف بها
1933-1905	تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي اكتشاف التلاعب و الأخطاء	بالتفصيل و مراجعة اختيارية	اعتراف سطحي
1940-1933	تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي اكتشاف الأخطاء	مراجعة اختيارية	بداية في الاهتمام
1960-1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة اختيارية	اهتمام و تركيز قوي

المصدر : محمد سمير الصبان ،عبد الله عبد العظيم هلال،**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2002،ص16.

كما يمكن تحديد أهداف التدقيق في أساسيتين هما الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة للتدقيق و ما توسلت إليه في هذا العصر في الجدول التالي:

الجدول 1- 4: الأهداف التقليدية و الحديثة للتدقيق

الأهداف التقليدية	الأهداف الحديثة
- التأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية، المثبتة في الدفاتر و السجلات المحاسبية، و المستندات المؤيدة للعمليات. - اكتشاف ما قد يوجد من غش وأخطاء وتلاعب وتزوير في العمليات والأحداث المسجلة، وتقليل فرص ارتكابها. - الحصول على رأي فني محايد،يقوم على مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات،على ضوء أدلة وقرائن اثبات،متعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات.	- اهتمت بالأهداف التقليدية و تعددت هذه الأهداف بالإضافة لمهام جديدة لعملية تدقيق الحسابات. -اشتمال أهداف تدقيق الحسابات على تدقيق كافة الأحداث و الوقائع المالية و الغير مالية، أي النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري باعتبار أن الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي الدولة. -تقييم أدلة و قرائن الاثبات و اختيار الموضوعي منها،للتأكد و التحقق من عدالة القوائم المالية. -تحول أسلوب تدقيق الحسابات من تدقيق الحسابات من خلال الحاسب الالكتروني. -تقييم أدلة وقرائن الاثبات واختيار الموضوعي منها،للتأكد و التحقق من عدالة القوائم المالية. -تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الانتاجية ،عن طريق محو الإسراف وذلك من خلال تطبيق تدقيق الحسابات باستخدام معايير الجودة العالمية.

المصدر: محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص20.

و من هذا المنطلق يمكن تلخيص أهداف التدقيق المالي و المحاسبي في ثلاث نقاط أساسية هي[1]:

أ- أن الهدف الأساسي من عملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني الحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال و المركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما؛

ب-إعداد إدارة الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أجه القصور فيه. وإن من واجبات مدقق الحسابات أن يبين لإدارة الشركة عن طريق التوصيات عن أي قصور أو خلل في نظام الرقابة الداخلية من أجل تحسين أداء هذا النظام؛

ت-إعداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين و الدائنين و البنوك و الدوائر الحكومية المعنية بالبيانات المالية و ذلك لتقرير ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيلا للشركة أم لا؛

المبحث الثاني: مقومات التدقيق المالي والمحاسبي

سنحاول في هذا المبحث أن نتطرق إلى أهم ما يبن عليه التدقيق المالي والمحاسبي من فروض وأنواع، مع الإشارة إلى نوع العلاقة التي تربط بين التدقيق المالي والمحاسبي مع المحاسبة.

المطلب الأول: فروض التدقيق المالي والمحاسبي

يعرف الفرض على أنه " قاعدة تحظى بقبول عام، وتعتبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع من المشاكل أو ترشيد السلوك".

كما يعرف آخرون الفرض بأن " شرط أو ظرف يتم العمل في ظلة، ويلقى القبول العام بين ممارسي المهنة ومنظماتها، ويتفق مع مجال استخدام المراجعة، ويواكب تطوراتها ويكون الأساس لاشتقاق باقي عناصر الإطار النظري للمراجعة وهي المفاهيم ، والمعايير ، والإجراءات[2].

وتمثل الفروض فأي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية توصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال. ومن ثم فإن إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل مراجعة والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة لها. ومن الملاحظ أن فروض المراجعة لم تلقى الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة. ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص08-09

[2] محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص 43

الاعتبار طبيعة المراجعة، ونوعية المشاكل التي تتعامل معها، وبمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الإنتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة[1].

ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق في الآتي:

1. **فرض استقلال المدقق:** الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة وعادلة الوضع المالي الحقيق للمنشاة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم، وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملة التدقيق بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية)، ولكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض الدائم أو حتمي لأنه ربما يكون هنالك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق. وفي النهاية يجب أن يكون المدقق طرفا حياديا بالنسبة لأصحاب المنشأة والإدارة[2]؛

2. قابلية البيانات المالية للفحص: من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر إذا لوجود هذه المهنة، ويتبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة للتقييم البيانات المحاسبة، والخطوط العرضية التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها. وتتمثل هذه المعايير في[3]:

أ- **الملائمة:** تعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها؛

ب-**القابلية للفحص:** ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنها لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها، حيث تتجلى أهمية هذا المعيار في ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح مهدي تلك المعلومات وإنه لمن الممكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها، ازدادت أهمية هذا المعيار، وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معدي هذي المعلومات.

ت-**البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل حقائق بطريقة عادلة وموضوعية؛

[1] محمد سمير الصبان، عبدالله هلال ، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002

[2] غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص20

[3] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، مرجع سبق ذكره ص 27

ث-القابلية للقياس الكمي: وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية. فالقياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية. ونجد أن النقود أكثر المقاييس الكمية شيوعا وليست المقياس الوحيد بين المحاسبين[1].

3- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق الخارجي والإدارة:

من خلال الواقع يتضح أن هناك تبادل للمنفعة بين إدارة الشركة ومدقق الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مدقق الحسابات، وذلك لأهميتها وفائدتها لنجاح الشركة وتقدمها. أي أنها تستفيد من المعلومات التي تم تدقيقها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها، بحيث هذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي (ضروري)، وذلك لا يعني استحالته. فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في الفترة القصيرة بين مصلحة كل منهما. فإدارة المشروع قد أن من مصلحتها العاجلة أو من مصلحة المشروع أن تختفي بعض البيانات عن المدقق، وفي ذه الحالة يجب أن يكون المدقق متيقظا لهذا الاحتمال، بالإضافة إلى عدم وجود هذا الفرض سيحتم على المدقق القيام بتدقيق تفصيلي لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة لعدم الثقة بها، بل وأكثر من ذلك إعداد السجلات والقوائم بنفسه قبل فحصها وإبداء الرأي[2].

4- خلو القوائم المالية وأي معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية وتواطئية:

يعتبر هذا الفرض مهم في تحديد نطاق التدقيق، حيث إنه يجعل المدقق يعمل على خفض حجم اختياراته. ويثير هذا الفرض نقطة هامة وهي مسؤولية مدقق المحاسبات في اكتشاف الأخطاء، حيث أن هذا الفرض لا يساعده على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المدقق اكتشافها من خلال اختباراته العادية، فإن لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها. لذلك فعلى المدقق بذل العناية المهنية المعقولة أثناء تأديته للمهمة. أولا لإخلاء مسؤوليته وثانيا ليون هذا الفرض ذا قيمة حقيقة.

5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء:

يقوم هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ويشمل نظام الرقابة الداخلية ما يلي[3]:

[1] محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سبق ذكره ص31
[2] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، مرجع سبق ذكره، ص 28
[3] محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره، ص45.

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

ب-**رقابة محاسبية:** وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها؛

ت-**الضبط الداخلي:** وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو ضياع أو سوء استعمال. ويهتم هذا الفرض باستخدام لفظ (احتمال)، أي أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه، فالأخطاء لا تزال ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

6- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

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 للمؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإنه ما لم تستخدم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فإن القائم المالية تعتبر غير صادقة وعادلة. كما أنه سيكون من الصعب على المدققين أن يقوموا بمهماتهم وإبداء رأيهم في تلك القوائم.

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

يقوم هذا الفرض على أحد مبادئ المحاسبة الأساسية والهامة المتمثل في مبدأ الاستمرارية والذي ينظر عادة إلى الشركة على أنها مستمرة في عملها في المستقبل المنظور دون أن يكون لها هدف أو حاجة لتصفيتها أو التوقف عن العمل. وهذا الفرض يعني أ مدقق الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها، وأن نظام الرقابة الداخلية سليم فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا اتضح له عكس ذلك.

8- عند مزاولة المدقق لعمله في ما يتعلق في إبداء الرأي في البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط:

يقصد بهذا الفرض أنه رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق تأديتها. فإنه لا يجب عليه تأدية مثل هذه الخدمات عندما يطلب منه إبداء رأيه الفني المحايد في المادة محل التدقيق، وأن يقتصر عمله على مهمة إبداء الرأي فقط دون غيرها. لأنه لن يكون المدقق موضوعيا إذا راجع قرارات إدارية سبق أدلى بشأنها خدمة استشارية للإدارة. ويزيد هذا الفرض التأكيد على ضرورة استقلال مدقق الحسابات حيث يمثل استقلال مدقق الحسابات سندا أساسيا لجدية وفعالية عملية التدقيق.

9- يلتزم مدقق الحسابات بالتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد:

يقوم هذا الفرض على أن مدقق الحسابات يفترض أن يكون ملما وملتزما بالتزامات مهنة التدقيق التي حددتها المنظمات والمهيآت المهنية ذات الاختصاص، ومن تلك الالتزامات معايير التدقيق المتعارف عليها بما من شأنه أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية. فإذا أخل المدقق بواجباته المهنية أو لم يفي بها على الوجه المطلوب فإنه يتعرض للمسائلة المهنية وتحميله مسؤولية ذلك[1].

المطلب الثاني: أنواع التدقيق المالي والمحاسبي

يقسم التدقيق إلى أنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها،ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع هذه الأنواع واحدة و بوجه الإجمال يصنف التدقيق حسب الزوايا المختلفة إلى ما يلي[2]:

أولا: من حيث طبيعة المؤسسة

1-التدقيق الحكومي(المؤسسات العمومية) :يعرف التدقيق الحكومي بأنه فحص كفاءة وفعالية أنشطة الوحدة الحكومية و التأكد من استخدام الموارد الموضوعة تحت تصرفها على نحو اقتصاد.

و نجد التدقيق الحكومي يتضمن ثلاث أبعاد هي[3]:

البعد الأول: الرقابة المالية و القانونية

ويهدف هذا البعد إلى فحص المستندات والسجلات والدفاتر بالإضافة إلى القوانين واللوائح والتعليمات؛

البعد الثاني: رقابة الكفاءة

و يهدف هذا البعد من الرقابة إلى تحديد ما إذا كانت الوحدة الإدارية الحكومية محل الرقابة تستغل الإعتمادات المخصصة لها؛

البعد الثالث: رقابة الفعالية

تهدف هذه الرقابة إلى تحليل و تقييم فعالية نشاط الوحدة الإدارية الحكومية بغية تحسينها وتطويرها في المستقبل؛

[1] أحمد قايد نورالدين، **تدقيق المحاسبي**، دار الإعصار العلمي، عمان، طبعة الأولى، 2017، ص 17
[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات-الناحية العلمية-**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى،1999، ص15
[3] أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، دار الصفاء، عمان ،2009،ص74-76-77

ثانيا: من حيث نطاق عملية التدقيق

1-تدقيق كامل: إن المقصود بالتدقيق الكامل هو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محددا للعمل الذي سيؤديه، وفيه يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال، و يعتبر مدقق الحسابات مسئولا عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل ،أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة و العناية المطلوبة منه القيام بها[1]، وهنا يقوم المدقق بفحص القيود و المستندات و السجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل و قد كان هذه النوع تدقيقا كاملا تفصيليا أي يقوم المدقق بفحص القيود و غيرها مائة بالمائة يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم، وعملياتها قليلة العدد. و قد تحول هذا إلى تدقيق كامل اختياري نتيجة التطور الذي حدث في دنيا الأعمال و ما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة و الشركات المساهمة بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات وكافة السجلات و المستندات[2]؛

2-تدقيق جزئي: من الممكن ان يتوكل المدقق بتكليف خطي من إدارة الشركة بأن يقوم المدقق بتدقيق بعض البنود و العمليات المحاسبية،ذلك للتأكد من أن الشركة تتبع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في التسجيل والترحيل في السجلات و الدفاتر المحاسبية و كذلك التأكد من عدم وجود أخطاء فيها[3]، و هذا النوع من التدقيق يقرره المدقق فقط أي يختار المدقق قسم من الأقسام الموجودة في الشركة و يقوم بتدقيق ما فيها من سجلات ودفاتر محاسبية، فمثلا يختار النقدية ،أو المخازن و لكن في هذه الحالة لا يستطيع المدقق الخروج برأي نهائي حول القوائم المالية و لكن يستطيع أن يكتب تقريره فقط على ما اختاره من الأقسام موضحا فيه نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير[4]؛

ثالثا: من حيث توقيت التدقيق

1-التدقيق النهائي: يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت، وقيود التسوية قد أجريت و القوائم المالية قد أعدت و يمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة بالدفاتر، أو تغيير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها[5].

[1] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره،ص15
[2] خالد أمين عبد الله،تدقيق الحسابات،مرجع سبق ذكره ،ص13
[3] أحمد الطميزي،**تدقيق الحسابات**، دار التقدم العلمي، بيروت ،2009،ص12-13
[4] توفيق مصطفى أبو رقبة ،عبد الهادي أسحق المصري، مرجع سبق ذكره،ص19
[5] زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية، الأردن، الطبعة الأولى، 2009،ص35

و من أهم المشاكل والعيوب التي تواجه هذا النوع من التدقيق ما يلي[1]:

1- لا تصلح للمنشات كبيرة الحجم فقد تستغرق وقتا طويلا يزيد عن الحدود المتعارف عليها؛
2- يغلب عليها الأسلوب العلاجي وليس الوقائي لأنها تعمل على كشف الأخطاء أو الانحرافات بعد وقوعها فعلا و بعد انتهاء السنة المالية.

2-التدقيق المستمر: يقصد به قيام عملية التدقيق و الفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبيه بزيارة المنشأة لفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق و فحص البيانات المثبتة بالدفاتر و السجلات،بالإضافة لتدقيق نهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات و إقفال الدفاتر[2].

و في الواقع يعمل التدقيق المستمر على معالجة العيوب و الانتقادات التي وجهت إلى التدقيق النهائي ومن ثم يمكن حصر المزايا التالية لتدقيق المستمر في[3]:

- ✓ طول الفترة الزمنية التي تتم فيها عملية التدقيق ،مما يساعد المدقق على التوسع في نطاق الفحص وزيادة حجم الاختبارات و المجالات التي تخضع للتحقق؛
- ✓ انتهاء المدقق من عملية التدقيق بعد فترة قصيرة من تاريخ انتهاء السنة المالية،مما يتيح للمدقق عرض القوائم المالية الختامية و ملاحظاته عليها في وقت مبكر؛
- ✓ اكتشاف الأخطاء و التلاعب أولا بأول،مما يعني عدم وجود فجوة زمنية كبيرة بين تاريخ حدوث الخطأ وتاريخ اكتشافه ،مما يساعد على اقتراح سبل العلاج وتفادي حدوثها في المستقبل؛
- ✓ تنظيم العمل في مكتب التدقيق دون ضغط أو إرهاق موسمي،حيث سيتم توزيع الأعمال على العاملين بالمكتب على مدار السنة المالية بما يحقق حسن سير العمل،و ارتفاع مستوى الأداء.

رابعا: من حيث القائمين بعملية التدقيق

1-التدقيق الداخلي: قد بقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المنشأة، يقوم بعملية فحص الدفاتر و السجلات و مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات و في هذه الحالة يسمى هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي و هو الذي يعتبر إحدى أدوات الرقابة،و يعتبر أيضا أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المنشأة و يخضع لسلطة الإدارة[4]؛إذ مع كبر الحجم و ضخامة الوسائل

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص46
[2] زاهرة عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص36
[3] عبد الفتاح الصحن ،محمد سمير الصبان، **أسس المراجعة –الأسس العلمية والعملية-**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004،ص48-49
[4] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، شريفة على حسن، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الاسكندرية،2002،ص30

البشرية، المادية و المالية المستعملة يصعب التسيير ،تكثر العمليات و المعلومات المتدفقة و الأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحيانا، لذا لا بد من خلية للمراجعة الداخلية للمؤسسة، من المفروض أن يتبع أعضاءها للمديرية العامة مباشرة، تراقب مدى تطبيق محتويات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في مجموعة القوانين الداخلية، الإجراءات و طرق العمل المكتوبة و غير المكتوبة[1].

2-التدقيق الخارجي: وفقا لمفهوم التدقيق الخارجي فإنه عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تمشي هذه النتائج مع المعايير القائمة و توصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين[2]، وهو الفحص الإنتقادي للدفاتر والسجلات من قبل شخص محايد خارجي في سبيل الحصول على معلومات حول عدالة القوائم المالية ،و يتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه و بين المنشأة[3]، وهو عبارة عن مدقق من خارج المشروع تقوم الشركة بتعيينه من أجل تدقيق حساباتها[4]، وهذا المدقق يكون له رأي فني محايد ليس له صلة بأي من العاملين و الإداريين و مهمة هذا المدقق تدقيق جميع الحسابات الختامية و السجلات المتوفرة لديه و يبدي هذا المدقق رأيه الفني المحايد بصراحة حول القوائم المالية .كما يقوم المدقق بعمل تقرير عن المركز المالي للمشروع ويبين فيه نتائج أعمال المشروع عن فترة زمنية ويجب أن لا يتبادر لكل إنسان بأن التدقيق الداخلي يغني و إنما مكمل للتدقيق الخارجي[5].

و بصفة عامة فإن أهم ما يتميز به هذا النوع من التدقيق[6]:

- استقلال المدقق من المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها؛
- اهتمام المدقق بالبحث و الكشف عن الأمور المادية؛
- إجراء الفحص باستخدام أسلوب العينات؛
- إبداء الرأي الفني المحايد في البيانات المالية للمنشأة.

و من هذا المنطلق يمكن إبراز مختلف جوانب الإتلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي على حد سواء و ذلك من خلال الجدول التالي:

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية على التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، مصر ،2004 ،ص45
[2] عبد الوهاب نصرعلي،شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2004،ص12
[3] عبد الفتاح سميرالصبان ،عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، مرجع سبق ذكره، ص30
[4] A.HAMINI, **L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER**, BERTI Editions, 2001, p08
[5] توفيق مصطفى أبو رقبة،عبد الهادي أسحق المصري، **تدقيق و مراجعة الحسابات**، مرجع سبق ذكره،ص22
[6] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى،2015،ص45

الجدول 1- 5: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

معيار التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	خدمة الادارة عن طريق التأكد من ان النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف و منع الاخطاء والإنحراف عن السياسات الموضوعة	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الاخطاء هو هدف ثانوي.
نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للمؤسسة و يعين بواسطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك.
درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن الإدارات ،مثل إدارة الحسابات و المالية، ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعها.	يتمتع باستقلال كامل من الإدارة في عملية الفحص و التقييم و إبداء الرأي.
المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ،ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص و الدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	مسؤول أمام الملاك،و من ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص و رأيه الفني في القوائم المالية إليهم.
نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل ،فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق العمل.	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة و المعايير المهنية و ما تنص عليه القوانين والأنظمة.
توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة.

المصدر: حسين أحمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي،**مراجعة الحسابات المتقدمة -الإطار النظري والإجراءات العملية-** ،الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009،ص53.

خامسا: من حيث الالتزام

1-التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي تلتزم المنشاة به وفقا للقانون و التشريعات السائدة في الدولة "قانون الشركات"، حيث أنه يلتزم المشروع بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حسابات المنشأة عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المنشاة والمدقق يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله[1]؛

2-التدقيق الاختياري: هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها،ففي المنشات الفردية و شركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية ،نتيجة للفائدة التي تتحقق عن وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال و المركز المالي ، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء و خاصة في حالات انفصال أو انضمام شريك جديد ، وفي حالة المنشات الفردية نلاحظ وجود المدقق الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر،وتلك التي تقدم غلى الجهات الخارجية و خاصة لمصلحة الضرائب[2].

المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق و المحاسبة

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة و تدقيق الحسابات ،فالمحاسبة هي مجموعة من القواعد والمبادئ التي يمكن الاسترشاد بها في تسجيل و ترحيل و تجميع و تلخيص البيانات المحاسبة للمشروع،ثم عرض نتائج أعمال هذا المشروع و تحديد مركزه المالي في نهاية المدة، أما تدقيق الحسابات فهو عبارة عن مجموعة من المعايير التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية و الدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمشروع بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة و عن مركز المالي في نهاية السنة المالية[3]، فعمل المدقق يبدأ من حيث ينتهي عمل المحاسب، أي أن على المحاسب أن يطبق القواعد و المبادئ المتعارف عليها لاستخراج نتيجة أعمال المشروع و تصوير مركزه المالي، و بعد ذلك يأتي دور المدقق الذي يقوم بالتحقق و التأكد من تطبيق المحاسب القواعد العلمية الصحيحة، وهذا بالإضافة إلى استعماله لخبرته العلمية في اكتشاف أي خطأ والعمل على إظهاره و اقتراح الوسائل الكفيلة بعلاجه و منع تكراره[4]؛ والجدول التالي يرسم حدود واضحة و مميزة بين مسك الدفاتر و المحاسبة والتدقيق:

---

[1] خالد أمين عبد الله ،**التدقيق والرقابة على البنوك** ،دار وائل للنشر،عمان ،1997،ص20

[2] محمد سمير الصبان، عبد الله هلال ،**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** ،الدار الجامعية ،الاسكندرية،1998،ص46-47

[3] يوسف محمود جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ،مرجع سبق ذكره،ص09-10

[4] محمد أبو العلا الطحان، محمد هشام الحموي، منصور حامد محمود، **أساسيات المراجعة**،مركز جامعة القاهرة،2003 ،ص09

الجدول1-6: الفرق بين مسك الدفاتر والمحاسبة والتدقيق

مسك الدفاتر (المعروفة بالجانب العملي)	التسجيل باليومية العامة الترحيل إلى الأستاذ العام الترصيد الموازنة
المحاسبة (المعروفة بالجانب التحليلي النظري)	تدقيق حسابات عمل ماسك الدفاتر إعداد ميزان المراجعة تصحيح الأخطاء إن وجدت قيود التسوية تصوير قائمة الدخل تصوير قائمة التقرير المالي –الميزانية العمومية–
التدقيق (المعروفة بالجانب الناقد)	تدقيق حسابات عمل المحاسبة رفع تقرير فني محايد لحملة الأسهم

المصدر:رأفت محمود سلامة و زملائه، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، عمان،2011،ص31

و من هنا فتدقيق بيانات المحاسبة فمحور اهتمامها هو تحديد ما إذا كانت المعلومات المجمعة بشكل مناسب تعكس الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة التي يتم المحاسبة عنها .ونظرا لأن قواعد المحاسبة تمثل المعايير التي يتم من خلالها تقيم ما إذا كانت المعلومات المحاسبية قد تم تسجيلها على الوجه الصحيح ،فيجب أن يتوافر للمدقق فهما عميقا لهذه القواعد ،وبالنسبة لمراجعة القوائم المالية تمثل المعايير في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها[1].

[1]ألفين أرنيز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، السعودية،2002 ، ص23

و يمكن استنباط الفروقات التالية ما بين المحاسبة والتدقيق:

1-مجال العمل: تهتم المحاسبة بتسجيل العمليات المحاسبية التي تمت في المنشأة أو المشروع ملخصة بذلك تلك العمليات من خلال أرقام وبيانات .بينما يهتم التدقيق بفحص الأرقام والبيانات و إبداء الرأي المناسب بها؛

2-طبيعة العمل : عمل المحاسبة عمل بنائي يقوم على التسجيل من واقع الوثائق و المستندات بدفتر اليومية و من ثم عملية الترحيل و من ثم تلخيص تلك البيانات في القوائم المالية .في الوقت الذي يقوم المدقق بفحص تلك القوائم و التي قد يعود بها إلى البيانات و المستندات الأولية[1]؛

3-مدخلات ومخرجات :المحاسبة مدخلاتها المستندات و البيانات الأولية المؤيدة للعمليات بينما مدخلات التدقيق القوائم المالية التي أعدتها المحاسبة، ومخرجات المحاسبة القوائم المالية ،بينما مخرجات التدقيق الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية من خلال تقرير مدقق الحسابات؛

4-الاستقلال والحياد: المحاسبة أحد نشاطات لوحدة الاقتصادية و تابعة لإدارتها ،تنفذ تعليماتها وسياستها فلا تتمتع بالاستقلالية، فهي خاضعة تماما للإدارة.بينما التدقيق وحدة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية لا يرتبط برابط التبعية للإدارة و لا يخضع لسلطتها و يتم دون أدنى تدخل منها؛

5-تبعية العمل: يرتبط عمل التدقيق ارتباطا وثيقا بانجاز عمل المحاسبة فيبدأ دائما بعد انتهاء عملية المحاسبة إلى درجة كبيرة؛

6-الوظائف: وظيفة كل من المحاسبة والتدقيق هي قياس والاتصال و إن اختلفت طبيعتها في كل منهما المحاسبة والتدقيق. فوظيفة القياس المحاسبي تهدف إلى قياس نتيجة الأعمال خلال فترة معينة و تنتهي بإعداد القوائم المالية؛

7-المبادئ و القواعد: تتم عملية المحاسبة خلال دورتها وفي جميع مراحل هذه الدورة حتى إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها،بينما تتم عملية التدقيق وفقا لقواعد التدقيق المتعارف عليها مع مراعاة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

[1] زهير الحدرب،علم تدقيق الحسابات ،دار البداية ناشرون و موزعون،الطبعة الأولى ،2010 ،ص17

8-فجوة الثقة : مخرجات المحاسبة (القوائم المالية) تعد غير مقبولة من مستخدميها ما لم يتم تدقيقها من قبل مدقق حسابات حيادي و مستقل ،لأن إعدادها يتم بواسطة الإدارة مما يؤكد أن التدقيق يضفي درجة من الثقة على القوائم المالية؛

9-المستندات والدفاتر: المحاسبة لها مستنداتها المدعمة بالمستندات والدفاتر وسجلاتها كدفاتر اليومية والأستاذ و الجرد و التقارير المحاسبية، بينما التدقيق له أوراق عمل خاصة بعملية التدقيق؛

10-المسئولية : في المحاسبة فإن الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية و ما قد تحتويه من أخطاء أو غش ،بينما المدقق فهو مسؤول عن العناية المهنية المطلوبة في التحقق من عدالة القوائم المالية و مدى إلزامه بمعايير التدقيق و قواعد السلوك المهنية و إجراءات التدقيق[1].

و صحيح أن التدقيق و المحاسبة كلاهما معني بالمستندات و الوثائق التي تحمل في طياتها الأرقام المحاسبية،والجدول التالي يبين الفرق بين المحاسبة وتدقيق الحسابات[2]:

الجدول 1- 7: الفرق بين المحاسبة والتدقيق

المحاسبة	التدقيق
علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية.	علم تحليل و فحص انتقادي للسجلات والقوائم المالية
تقوم بقياس الأحداث المالية في المنشاة من خلال إعداد قائمة الدخل وتوصيل الاوضاع المالية للأطراف المعنية	تقوم بفحص القياس المحاسبي والمعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها حول نتيجة أعمال المنشأة.
المحاسب موظف يتبع لإدارة المنشأة ويتقاضى أجره من الإدارة.	المدقق شخص محايد مستقل من خارج المنشاة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه وبين المنشأة.
المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم	بينما المدقق مطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى،2011،ص30
[2] زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص16

المالية التي تم إعدادها.	حول عدالة القوائم المالية و تمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمنشأة.
المحاسب ربما لا يكون لديه معلومات حول التدقيق و إجراءاته.	بينما المدقق يجب أن يكون لديه معرفة بالمبادئ المحاسبية وطرقها.
المحاسب موظف دائم في المنشأة يقوم بعمله بانتظام.	بينما المدقق يعين كل سنة بعقد و ليس دائم العمل في المنشأة.

المصدر :مصطفى يوسف كافي، **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة**، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الطبعة الأولى،2014،ص24.

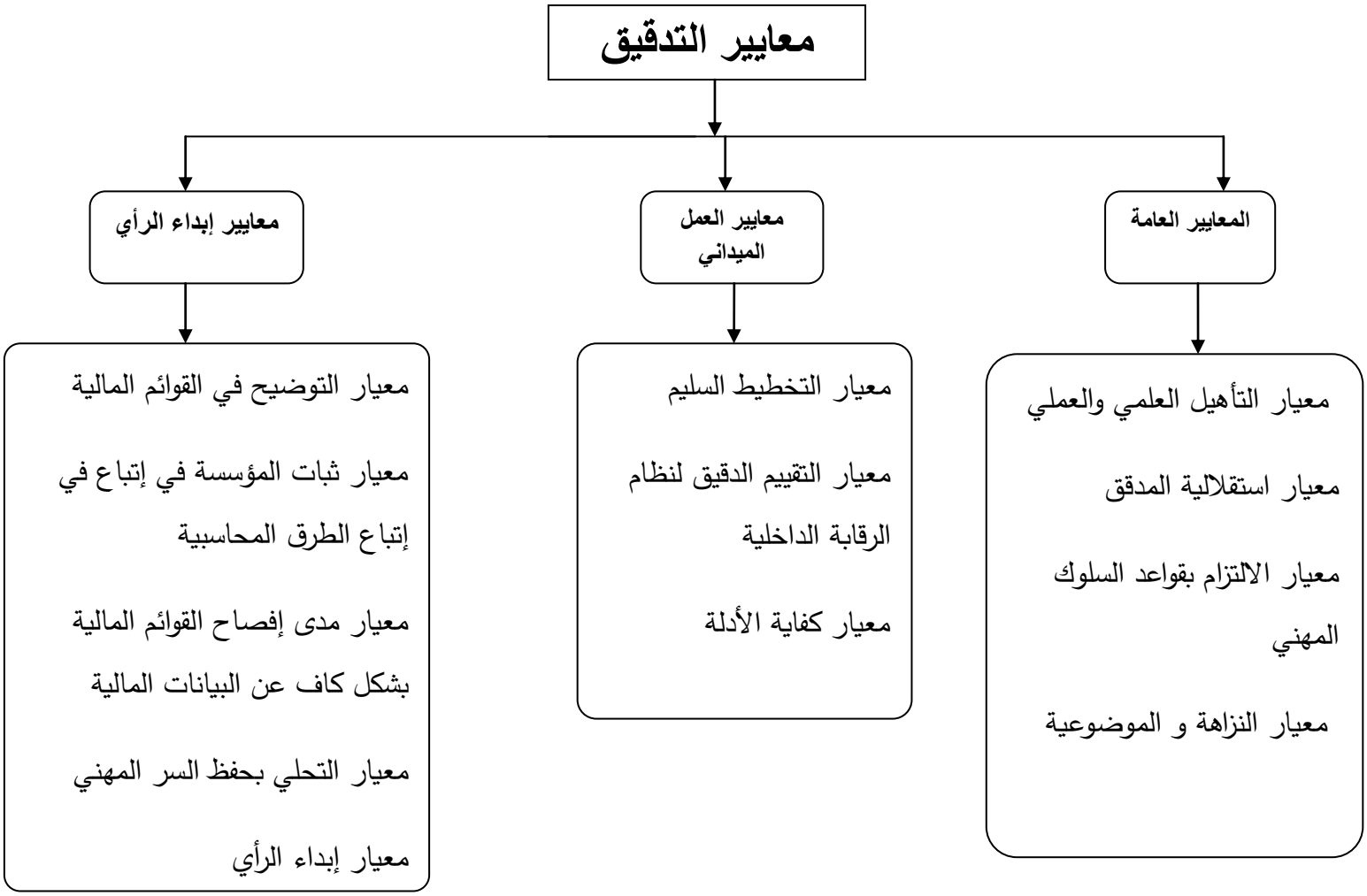
المبحث الثالث: معايير التدقيق المالي والمحاسبي المتعارف عليها

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة و متعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة ،يعملون في ضوئها، ويسيرون على هديها في كافة مراحل العمل. ولمهنة تدقيق الحسابات معايير متعارف عليها متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا،وهذه المعايير هي المرشد للقضاء و المحاكم و للممارسين للمهنة و للدارسين أو المدرسين لهذا العلم[1]؛ وتمثل معايير التدقيق إرشادات عامة لأغراض مساعدة المدققين في الوفاء بمسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية. وهي تتضمن دراسة الخصائص المهنية المميزة على سبيل المثال الكفاية الفنية و الاستقلالية و متطلبات التقرير بالإضافة إلى دليل الإثبات أن عملية وضع معايير التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية عن الفترة من الأربعينات حتى الآن في الوقت الحالي كانت أحد وظائف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA)، ومنذ العمل بقانون (SOX)عام 2002 فقد صممت الهيئات التنظيمية في الولايات المتحدة مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB)كهيئة مسئولة عن وضع معايير التدقيق بالإضافة إلى الإشراف على مهنة التدقيق[2]، و يتعين على هذه المعايير أن تحتوي كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاولي المهنة وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي محايد عن سلامة القوائم المالية محل الفحص ،و تضمين هذا الرأي في تقرير تتوافر فيه بعض الشروط والاعتبارات الشكلية والموضوعية[3].

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره،ص16
[2] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2010 ،ص401
[3] محمد سمير الصبان ،عبد الله هلال ،الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ،مرجع سبق ذكره،ص59

و يمكن تلخيص أهم معايير التدقيق المالي والمحاسبي المتعارف عليها في الشكل التالي:

الشكل 1- 1: معايير التدقيق المحاسبي المتعارف عليها



المصدر: بديع الدين محمد، محمد الفيومي، **أصول المراجعة**، كليةالتجارة،جامعة الاسكندرية،2000 ،ص50.51. 52

المطلب الأول: المعايير العامة

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي القائم بعملية التدقيق ،والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين،و توصف هذه المعايير بأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة ،وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي، وبالتالي فإنه يمكن القول بأنه

للحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا له أهمية و مغزى يتعين أن يكون المدقق على درجة من الكفاءة و يتمتع بالاستقلال المطلوب و يتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها[1].

و تتكون المعايير العامة للتدقيق من[2]:

1-التدريب و الكفاءة:

وهو يعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة؛ ويتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة. ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب و التأهيل المناسب.؛ وحتى يكون هناك ثقة لدى الأطراف الذين يعنون المدقق بكفاءة المدقق يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والمهني عند إبداء الرأي، ولتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي الفني و التأهيل العملي.

1.1- التأهيل العملي (الخبرة المهنية):

هو أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيا في المحاسبة و التدقيق و كذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي و تقديم النصح فيما يعرض عليه من خلال عملية التدقيق؛

2.1- التأهيل العملي (الخبرة المهنية): أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه عشر سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص ،كما يجب أن ينظم ملتقيات دورية أو ندوات و تربصات ميدانية يستطيع المدقق من خلالها تنمية قدراته[3].

2- الاستقلال:

تتوقف الثقة في رأي المدقق على القوائم المالية على استقلاله و حياده في إبداء رأيه و لا يوجد درجات في عدم الاستقلال ، فالمدقق إما مستقلا أو غير مستقل.و يرى بعض الكتاب أن الكيان التنظيمي المستقل عامل يدعم استقلال المدقق وحياده ،فإذا كان حرا في النقد وتقدير ما يراه من توصيات دون خوف من أي علاقات فإنه يتمتع بدرجة عالية من الاستقلال ؛و يدعم استقلال المدقق مدى ما يتمتع به من حرية في مجال الفحص،

[1] محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر علي ،**المراجعة الخارجية**، مرجع سبق ذكره، ص49
[2] غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص39
[3] محمد الفيومي ،عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية ،1998،ص35

ولتحديد الاستقلال و الحياد يؤخذ في الاعتبار العلاقات الواقعية و الفعلية بين الأطراف المختلفة، وقد تتأثر علاقة المدقق لعمله بكثير من العوامل أهمها الضغط الاقتصادي و الالتزامات الاجتماعية و العلاقات الشخصية و قد تؤثر مجتمعة أو منفردة في استقلال و حياد المدقق ،و من غير الممكن الكشف عن تأثيرها على قاعدة الاستقلال، كما يجدر التفرقة بين نوعين مختلفين من الاستقلال و الحياد، فالأول خاص بالاستقلال المهني و هو ضروري لممارسة أي مهنة وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من رقابة أي سلطة عليا إذ يعتمد على نفسه و لا يكون تابعا لعملية بأية صورة من الصور، والثاني الخاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية و يعني ذلك التزام المدقق الموضوعية و عدم التحيز عند ابداء رأيه[1].

إذن الاستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة التدقيق و هذا يعني قدرة المدقق على العمل بنزاهة و موضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف .و يمكن تعريف الاستقلال بأنه "أن يكون المدقق أمينا نزيها صادقا و يكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين ،لا يهادن ولا يجامل و لا يداري و لا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ ،و لا يغير قراره و رأيه نتيجة خصومه ،و إنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني العلمي الموضوعي عن اقتناع، لعد أن تطمئن نفسه لما يتوصل اليه و عليه أن لا يكتم أو يحرف أو يزيف ما يصل إلى علمه من وقائع أو مخالفات[2].

و لقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المدقق ،وقد حددت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين[3]:

1-الاستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في المنشأة التي يقوم بتدقيق عملياتها و ذلك خلال الفترة التي تخضع للفحص و التي سيدلي برأيه على مدى سلامة العمليات المالية خلالها؛وهذا بطبيعة الحال بخلاف أتعابه المتفق عليها، ومعنى ذلك أن المدقق الخارجي لن يكون من المساهمين أو الشركاء في الشركة التي يدقق حساباتها أو يكون بين العاملين بها؛

2-الاستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر و دقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع.

---

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص68

[2] صادق الحسني ،**"استقلال المدقق"دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهن**، مجلة دراسات العلوم الإدارية،المجلد26، عمان، العدد (01)،1999

[3] محمد سمير الصبان ،عبد الله هلال ،الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره ،ص72

3- العناية المهنية اللازمة:

يتعلق مفهوم العناية الواجبة و الذي يعتمد على عرض التزامات المهنة قبل الطرف الثالث بماذا يجب أن يعمله المدقق و كيفية أداء هذا العمل ،فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته كمهني وبنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره في نفس المجال و إزاء ذلك فإن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة إنما يفرض مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني و إعداد التقرير[1].

و يرى البعض أنه يجب توافر عدد من الشروط العامة في المدقق الحكيم أو الحذر منها[2]:

- ❖ أن يبذل المدقق جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة و التي ترتبط بالتدقيق و التنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- ❖ أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء القيام بعملية التدقيق نفسها؛
- ❖ أن يعطي أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل؛
- ❖ أن يقوم بإزالة أية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي؛
- ❖ أن يعمل دائما على تطوير خبرته المهنية؛
- ❖ الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه على أن يكون مقتنع في ذلك.

و من الأخطاء الواجب على المدقق اكتشافها و التي تدخل في نطاق المسؤولية المهنية ما يلي:

أ-أخطاء دفترية أو حسابية: ترتكب عند تسجيل العمليات المالية في السجلات و الدفاتر مثل الخطأ في كتابة أرقام هذه العمليات أو في التوجيه المحاسبي لها؛

ب-أخطاء فنية: تتعلق بعدم الالتزام بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها بطريقة سليمة أو عدم فهم العمليات المالية عند تسجيلها دفتريا أو الجهل بهذه القواعد أو التفسير الخاطئ لطبيعة هذه العمليات؛

[1] وليم توماس ،أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ، الرياض، 2010،ص56
[2] غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص41

ج- أخطاء إجرائية: تتعلق بعدم الالتزام بالخطوات اللازمة لتنفيذ عمليات معينة أو إجراءات خاصة أو عدم توافر أدلة الإثبات المستندية لبعض هذه العمليات أو الإجراءات أو ارتكاب بعض المخالفات المالية عن طريق عدم الالتزام بالإجراءات الخاصة ببعض عمليات الصرف أو التحصيل المالية مثلا؛

د-طبيعة الأخطاء و أهميتها: لا تتوقف مسؤولية مدقق الحسابات على مجرد كشف لأخطاء فقط بل ينبغي عليه تحديد :

أولا: طبيعة الأخطاء و الدافع لها

حيث تنقسم الأخطاء في هذا المجال إلى نوعين :

- أخطاء متعمدة؛
- أخطاء غير متعمدة.

ثانيا : الأهمية النسبية لهذه الأخطاء

وهي تنقسم إلى نوعين[1]:

- ❖ أخطاء أ, مخالفات أهميتها و قيمتها النسبية عالية؛
- ❖ أخطاء أو مخالفات أهميتها و قيمتها النسبية بسيطة أو ضئيلة.

المطلب الثاني : معايير العمل الميداني

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المدقق بإجراءات عملية الفحص مثل جمع الأدلة والقرائن و غيرها، وتتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير هي[2]:

أولا: الإشراف والتخطيط

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها و يأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة و الوقت المستغرق لتحقيق ذلك ،و تقوم عملية التدقيق على النقاط التالية :

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات**، مكتبة المجتمع العربي ، الطبعة الأولى،2010، ص61
[2] غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص42

- تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروض؛
- تنسيق العمل المراد تنفيذه؛
- تحديد طبيعة رزنامة عملية التدقيق و الإجراءات المطبقة في ظلها.

و في هذا الإطار يمكن تحديد الأهداف المتوخاة من برنامج عملية التدقيق و تخطيطها[1]:

- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها والخطوات؛
- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق و أعوانه بالأداء المتوقع و المثبت في البرنامج.

و للقيام بعملية التخطيط و الاستفادة منها يفضل تعيين مدقق الحسابات في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل ،حيث أنه يساعد في أن تكون الكفاءة أفضل لدى المدقق؛ وعملية التخطيط التي يجب أن يقوم بها المدقق يمكن أن تشمل تخطيط و متابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية و كذلك التحقق من أصول و خصوم المؤسسة و الفحص المستندي و كذلك قائمة نتيجة أعمال المؤسسة، وعليه فإن تخطيط مهمة التدقيق يتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص ،أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ و تحقيق أهداف الفحص و تحديدها إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لا. وقد ازدادت أهمية التخطيط و الإشراف بسبب[2]:

- أن المدقق يعتمد بدرجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية التدقيق؛
- الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية؛
- تغير أساليب و مفاهيم التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل استخدام التدقيق المستمر؛
- بسبب التغير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسات محل التدقيق.

و حتى يتم تخطيط عملية التدقيق بشكل كاف يتعين على المدقق القيام بالخطوات التالية[3]:

- ✓ جمع المعلومات عن المؤسسة و فهم طبيعة أعمالها وأنشطتها الصناعية التي تعمل فيها؛
- ✓ الحصول على معلومات عن النظام المحاسبي و السياسات و الإجراءات المحاسبية؛
- ✓ القيام بالتقييم المبدئي لهيكل الرقابة الداخلية المحاسبية التي يمكن للمدقق الاعتماد عليها؛

[1] زير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص71
[2] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة في ضوء المعايير الدولية**، دار النهضة العربية، القاهرة،1998، ص68
[3] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص68

- ✓ إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية التدقيق؛
- ✓ تحديد بنود القوائم المالية التي قد تتطلب زيادة أو تعديل في إجراءات التدقيق ،مثل احتمال وجود أخطاء جوهرية أو غش أو في حالة احتمال وجود عمليات مع أطراف مرتبطة؛
- ✓ طبيعة و نوع التقارير التي يتوقع تقديمها.

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية التدقيق المتبناة و لحجم المفردات المراد اختبارها اعتمادا على درجة أثره على نوعية و مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها ،فاحترام مقوماته و الالتزام بإجراءاته يعطي مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها[1]، كماأن تقدير كفاية الرقابة الداخلية يتطلب معرفة الإجراءات و الأساليب المقررة و تفهمها مع التحقق إلى درجة معقولة من أن هذه الإجراءات و الأساليب مطبقة فعلا و حسب الخطة المرسومة لها.و يتعذر في بداية عملية التدقيق أن تحدد بصورة كاملة درجة الثقة التي يمكن وضعها في نظام الرقابة الداخلية عند تقرير مدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها إجراءات التدقيق، إذ أن هذه الثقة قد تكون مبنية على فروض لا تؤديها الاختبارات التي يجريها المدقق فيما بعد بل قد تكشف هذه الاختبارات عن أن الحالة تختلف عما وصف له في البداية ،و هذا بدوره قد يقتضي النظر في برنامج التدقيق و تنقيحه لأن الاختبارات أثبتت عدم صحة الفروض الأولية التي بني عليها المدقق برنامجه الأصلي ،و قد يؤدي هذا التنقيح إلى توسيع نطاق اختبارات التدقيق أو تعديل التركيز من مرحلة من مراحل التدقيق إلى غيرها أو تعديل مواعيد إجراءات التدقيق [2].

يمر تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يقوم به مدقق الحسابات بثلاثة خطوات هي[3]:

الخطوة الأولى:

الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة و الذي يتحقق عن طريق المتابعة و الإطلاع أو عن طريق قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام؛

[1] أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى تدقيق الحديث**، دار الصفاء، عمان، الطبعة الثانية،2005 ، ص25
[2] خالد أمين عبد الله ،**علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعملية- دار** وائل للنشر،عمان ،2007،ص58
[3] غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره ،ص43

الخطوة الثانية:

تحديد مدى دقة و ملائمة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات مع الأخذ الظروف الواقعية بعين الاعتبار ؛

الخطوة الثالثة:

تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام ،حيث أنه من الممكن أن يكون النظام سليم نظريا و لكنه غير مطبق بسبب عدم الإلمام من العاملين به.

و لتقييم نظام الرقابة الداخلية بات من الضروري على المدقق الالتزام بإحدى الطرق التالية[1]:

1-طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة: تشمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص

وظائف المؤسسة و عملياتها؛

2-طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية :تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة موضوع التدقيق؛

3-طريقة الملخص الكتابي :في ظل هذه الطريقة يقوم المدقق بإعداد ملخص كتابي فيه بالتفصيل الإجراءات و الوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية ،بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق.

ثالثا: كفاية أدلة و قرائن الإثبات

يعني هذا المعيار أنه يجب أن يقوم المدقق بتجميع الأدلة الكافية و المقدمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، و ذلك من خلال الفحص و الملاحظة والاستفسارات و المصادقات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضوع الفحص، وتحديد مدى كفاية الأدلة هو متروك للحكم المهني للمدقق، والأدلة لكي تكون مقنعة يجب أن تكون صحيحة و ملائمة للهدف من التدقيق[2]؛ وهنا يجب التوصل إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة عن طريق المعانية و الملاحظة و التحريات ، ويمكن تقسيم هذه الأدلة و القرائن بوجه عام إلى فئتين :داخلية وخارجية، و من الأمثلة على النوع الأول كل ما هو موجود داخل المؤسسة مثل دفاتر الحسابات

[1] طواهر محمد التهامي ،صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره،ص49-50

[2] عوض فتح الله الديب، شحاته السيد شحاته، **أصول المراجعة الخارجية**، دارالتعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص47

والشيكات و مستندات القيد و أوامر الشحن و طلبيات البضائع و بطاقات العمل وقوائم حسابات البنوك والعقود وملفات حفظ الوسائل ومحاضر جلسات مجلس الإدارة أو الهيئات العمومية للمساهمين ومختلف اللجان. أما الأدلة و القرائن الخارجية فتشمل المصادقات من العملاء و الموردين و نتائج الإطلاع أو الملاحظة و الاستفسارات التي تجرى خارج المؤسسة تحت التدقيق ،و تستخدم المعلومات التي تستخلص من هذه المصادر في تأييد البيانات الداخلية و تعززها[1].

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

هي مجموعة من القواعد التي يسترشد بها مدقق الحسابات عند إعداده تقرير التدقيق، وقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير إعداد التقرير فيما يلي[2]:

1-يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

2-يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحسابات الختامية بنفس طريقة الفترة السابقة؛

3-تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تتضمنه هذه القوائم من معلومات مالم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك؛

4-يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك.وفي الحالة الاخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك؛

و يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية ،حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دورا أساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية للقرارات ،لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات إلى أربعة معايير من المفروض أن تحكم مدقق الحسابات عند إعداده لتقريره، وتعتمد هذه المعايير على فرض أن العرض و العادل للقوائم المالية إنما يعني ضمنيا استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. كما يتجسد في مفهوم العرض الصادق و العادل لمفاهيم أخرى كالإفصاح المناسب و التزام التدقيق ،و يعني الإفصاح المناسب صدق و أمانة القوائم المالية في تصوير حقيقة الموارد المالية للمؤسسة فضلا عن التزامها في لحظة زمنية معينة ، والتغيرات في هذه الموارد وتلك الالتزامات

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص59

[2] مصطفى يوسف الكافي، **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة**، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الطبعة الأولى،2012، ص95

خلال فترة زمنية ،أما التزامات عملية التدقيق فتعني أمانة و إخلاص أو العناية المهنية الواجبة في تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح المناسب للبيانات المالية[1].

المعيار الأول: إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مدقق الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما.و يتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية و لكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ. و بما أن مدقق الحسابات سيقدم رأيه حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمبادئ البديلة التي يمكن تطبيقها في عملية الفحص[2]، كما يجب أن ينظر المدقق إلى عبارة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما على أنها تمثيل للإطار الفكري الذي يحكم الممارسة في مجال المحاسبة المالية، و الذي ينطوي على هيكل من المفاهيم و المبادئ و الافتراضات و القيود المحاسبية، و لذلك فإن مدقق الحسابات يجب أن يكون ملما بما يعتبره أعضاء المهنة مبادئ مقبولة ،و ملما أيضا بالتطور في قواعد و إجراءات و أسس القياس و الإفصاح المحاسبي[3].

و يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر المعيار الأول لإعداد تقرير مدقق الحسابات إلى ثلاث مجموعات. تختص المجموعة الأولى بالمبادئ العامة، الثانية بالمبادئ التي تتعلق بقوائم الربح ،أما الأخيرة فتختص بالمبادئ التي تتعلق بقائمة المركز المالي (الميزانية).و من أهم هذه المبادئ[4]:

1-المبادئ العامة:

- ✓ مبدأ الوحدة المحاسبية؛
- ✓ مبدأ الاستمرار؛
- ✓ مبدأ الفترة الزمنية؛
- ✓ مبدأ وحدة القياس.

[1] وليم توماس ،أمرسون هنكي، سبق ذكره، ص62
[2] غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص45
[3] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص45
[4] محمد سمير الصبان ،عبد الله هلال، مرجع سبق ذكره، ص94

2-المبادئ المتعلقة بقوائم الربح:

- ✓ مبدأ الفصل بين أرباح النشاط العادي عن الأرباح غير العادية؛
- ✓ مبدأ تحقق الإيراد؛
- ✓ مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات؛

3-المبادئ المتعلقة بقائمة المركز المالي[1]:

- ✓ تبويب الأصول وفقا لخصائصها؛
- ✓ إظهار الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك بالقيمة التاريخية؛
- ✓ الربط بين مخصصات تقويم الأصول المتداولة بقيم هذه الأصول؛
- ✓ أن تظهر الميزانية طبيعة و قيم كل من الأصول والالتزامات و رأس المال.

المعيار الثاني: الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية لازم لإمكان إجراء المقارنات بين القوائم المالية الختامية التي يعدها المشروع في نهاية الفترات المالية الختامية .و لذلك فإن المعيار الثاني من معايير إعداد التقرير يضمن قابلية هذه القوائم للمقارنة بين الفترات المختلفة لثبات المبادئ المحاسبية المستخدمة ،و عند تغيير المبادئ المحاسبية فإن ذلك يستلزم من مدقق الحسابات بيان طبيعة هذه التغيرات و أثرها على القوائم المالية ،ذلك لأن عدم الثبات يؤدي إلى التداخل بين عناصر الإيرادات و المصروفات للفترات المالية المختلفة مما يؤدي إلى إظهار نتائج مضللة[2] ؛و يجب ملاحظة أن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين السنوات المختلفة تتأثر بالعديد من العوامل أهمها التغيرات في مبادئ و قواعد المحاسبة المستخدمة في إعداد القوائم المالية.و وجود أخطاء في القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة والتغيرات في تبويب القوائم المالية ،و وجود أحداث أو عمليات تختلف اختلافا جوهريا عن تلك التي تم المحاسبة عنها في القوائم المالية لسنة السابقة[3].

و سنتناول بإيجاز الخصائص المميزة لكل نوع من أنواع التغيرات السابقة[4]:

[1] غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره ،ص45-46
[2] محمد سمير الصبان ،عبد الله هلال ، مرجع سبق ذكره، ص96-97
[3] عوض لبيب فتح الله الديب ،شحاته السيد شحاته ،أصول المراجعة الخارجية ،مرجع سبق ذكره ،ص48
[4] محمد سمير الصبان ،عبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سبق ذكره، ص98

1-التغير في المبادئ المحاسبية المستخدمة: إن أهم ما تتميز به هذه التغيرات هو خضوعها لرغبة الإدارة، فهي التي لها حق اختيار المبادئ المحاسبية التي تطبقها؛

2-التغير في الظروف المحيطة: والتي تستلزم تغيرات محاسبية دون تغيرات في المبادئ المحاسبية المستخدمة؛

3-التغير في بعض الظروف غير المرتبطة بالمحاسبة: و نلاحظ أن هذه الظروف ناتجة عن عمليات أوحوادث لها تأثير محاسبي و لكنها لا تتضمن أي تغيير في المبادئ المحاسبية المطبقة.

المعيار الثالث: الإفصاح الكافي

يتطلب المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير ضرورة إفصاح المدقق بتقرير التدقيق عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق و عدالة العرض ،و ذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت عن صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها ،أي أن الإفصاح المناسب للقوائم المالية مفترض مالم يشير تقرير المدقق إلى خلاف هذا، و من ثم فعندما يرى قارئ القوائم المالية تقرير المدقق غير متحفظ ،فإن هذا معناه أن المدقق قد وصل إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق و عدالة عرض القوائم المالية[1].

و يتم الحكم على ملائمة الإفصاح وفقا للاعتبارات التالية[2]:

- ✓ أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور ؛
- ✓ أن عامل الأهمية يلعب دورا أساسيا في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة؛
- ✓ أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك للمستثمر ؛
- ✓ أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبررا خاصة في حالة تضارب المصالح ،و أن الإفصاح يعود على المؤسسة و لا يعود بالفائدة الكافية على الغير.

المعيار الرابع: التعبير عن رأي المدقق

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يحتوي التقرير إما على رأي المدقق في القوائم المالية ككل أو على تأكيد يفيد بعدم إمكانية إبداء الرأي ،و عندما لا يكون ممكنا إبداء رأيا كليا فيجب توضيح أسباب ذلك، وفي جميع الحالات التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية ،يجب أن يوضح التقرير بشكل قاطع طبيعة عمل المدقق

[1] وليم توماس ،أمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص63
[2] غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص48

ودرجة المسؤولية التي يتحملها[1]؛ فالمدقق يصدر في العادة تقريرا خاليا من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية، وفي بعض الأحيان قد يصدر تقريرا سالبا يذكر فيه أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة كلا من المركز المالي ونتائج الأعمال ،و في أحيان أخرى قد يتحفظ المدقق في تقريره ، فإذا كانت هذه التحفظات من الجسامة نتيجة لوضع قيود على نطاق عملية التدقيق أو نتيجة لأحداث غير مؤكدة ،فإن المدقق قد يمتنع عن إبداء رأيه[2].

و قد تتضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي ما يلي[3]:

- تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص و عدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كاف؛
- حالة عدم التأكد و الذي يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة واحدة والذي يجعل المدقق يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسبا بسبب عدم التأكد؛
- عدم استقلال المدقق عن العمل و الذي يؤدي إلى تمكنه من إبداء الرأي؛

و بذلك يتضح لنا أنه يمكن تقسيم الآراء التي يبديها مراقب الحسابات إلى الأنواع التالية[4]:

- رأي نظيف (لا يتضمن تحفظات)؛
- رأي مقيد (يتضمن بعض التحفظات)؛
- رأي سلبي، بمعنى إعطاء رأي فيما يتعلق بالقوائم المالية أي التنازل عن إعطاء الرأي؛
- رأي معارض، أي الذي يتضمن أن القوائم المالية لا تظهر بصدق المركز المالي أو النتائج العمليات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

[1] عوض لبيب فتح الله الديب، شحاته السيد الشحاته، **أصول المراجعة الخارجية**، مرجع سبق ذكره، ص50
[2] محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، مرجع سبق ذكره،ص60
[3] غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص48
[4] عبد الفتاح الصحن ،محمد سمير الصبان ،شريفة علي حسن، **أسس المراجعة –الأسس العلمية والعملية-**، مرجع سبق ذكره، ص103

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل لاحظنا أن مهنة التدقيق شهدت جملة من التطورات مست جميع الجهات من أهداف وعوامل وطرق ومعايير للتدقيق، وهذا يرجع إلى تطور البنية الاقتصادية التي توجب التغيير في الكثير من الحالات، ولكن يبقى الهدف الرئيسي لمهنة التدقيق واضح المعالم وهو تقديم تقرير عن المؤسسة خال من جميع أساليب التحيز لأي جهة كانت، وموضوعي يرسم اتجاهات المؤسسة المالية والاقتصادية، ويساعد أصحاب القرار داخلها على انتهاج سبل وخطط سليمة لضمان بقاؤها واستمرارها، كما أن عملية التدقيق تشمل أطراف مختلفة مهما اختلفت طبيعة العلاقة التي ترتبط بها، كما أن معايير التدقيق تعمل على ترشيد التصرفات المحاسبية داخل المؤسسة مما يضمن السير الحسن لنشاطها.

الفصل الثانـي

مدخل نظري لحوكمة المؤسسات

تمهيد

لقد تزايد الاهتمام بحوكمة المؤسسات في كثير من دول العالم، خاصة في ظل العولمة الاقتصادية و زيادة صراع المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية على المستوى المحلي والعالمي ومحاولة كل من نشاط إنتاجي أو خدماتي أو غيره من النشاطات البحث عن دور ملائم ينتج له دعم الأداء و القدرة التنافسية و عدم التعرض لشبح الانهيارات المالية، خاصة في ظل الدروس المستمدة من انهيارات أكبر الشركات العالمية، لذا وجب الاهتمام بموضوع الحوكمة كي تضمن الحفاظ على السمعة المالية والمحاسبية، والكفاءة الاقتصادية لشركة، وهو ما يؤثر في نهاية المطاف على اقتصاديات البلدان بحيث سمح هذا النظام بالتقليل من حالات الأخطاء و التعثر والصراعات، وحتى حالات الفساد و الاختلاسات.

المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات

إن من أهم أسباب تطبيق حوكمة الشركات هو مشكل الشفافية في إعداد القوائم المالية للشركات وانعكاس ذلك على السوق المالي ،مما ساهم بشكل كبير في الضعف المالي على مستوى الشركات وعلى المستوى الاقتصادي، مما أدى إلى محاولة إعادة بناء الثقة لدى أصحاب المصالح من خلال تبني و تطبيق مبادئ الحوكمة، بالإضافة إلى تحول العديد من الدول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية والتي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على المؤسسات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة و متواصلة من النمو الاقتصادي.

وعليه سيتم في هذا المبحث دراسة حوكمة الشركات من مختلف الجوانب وفق المطالب التالية:

المطلب الأول: نشأة و أسباب ظهور حوكمة المؤسسات

أولا: نشأة حوكمة المؤسسات

يرجع رأي باحثي مصطلح الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة ومهارته في القيادة وسط الأمواج و الأعاصير ، وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة وسلوكيات نزيهة شريفة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب[1]، فإذا وصل بها إلى ميناء الوصول ، ثم عاد بها إلى ميناء الإبحار من مهمته سالما أطلق عليه التجار و خبراء البحار (القبطان المتحوكم جيدا)، ومن ثم فقد نمت وترعرعت بدايات الحوكمة في علوم البحار ومدارس التعليم و التدريب وكذلك القوانين البحرية ، من هنا اهتمت الحوكمة سواء للقائد الإداري ممثلا في قبطان السفينة وواجبات البحارة والعاملين و الركاب ..

ويذهب في رأيه إلى أبعد من ذلك، حيث يرى أنه قد ثبت تاريخيا بأن للفراعنة المصريين دورا رئيسيا في الحوكمة وإرساء التعاليم الحاكمة و المتحكمة في سلوك الأفراد و التجار والمشروعات ، حيث أن قراءة تعاليم ومبادئ الحكم التي كانت تكتب للفرعون الصغير (أولياء العهد) و التي كان يكتبها الحكام إلى أمراء المناطق ويضعها الكهنة وتعاليم السلوك التي كان يكتبها الحكام إلى أمراء المناطق ويضعها الكهنة

[1] بوحنية قوي ، **حوكمة التنمية المستدامة في النظرية والتطبيق –دراسة لبعض النماذج والمؤشرات**، دار الكتاب، الجزائر،2016 ،ص33

وتعاليم السلوك التي كتبت على المعابد لضبط سلوك الأفراد ، فإنها تعتبر عن حوكمة متقدمة وراقية في ذلك الوقت[1].

وتعود جذور حوكمة الشركات إلى الباحثان **Berle et Means** اللذين يعدان أول من تناول موضوع فصل لملكية عن الإدارة و ذلك عام 1932، وهذا في كتابهما "المؤسسة الحديثة والملكية الخاصة" الذي يعنى بأداء المؤسسات الحديثة والاستخدام الفعال للموارد فضلا عن القضايا المرتبطة بفصل الملكية عن الإدارة[2]، وفي عام 1976 قام كل من الباحثان **Jemson et Mecking** بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات و إبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية و الإدارة، أما في عام 1987 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية **(COSO)** المعروفة باسم لجنة تريدواي **(Tread Way Commission)**، والتي أصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات، وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز مهمة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة المؤسسات[3]، وقد تعاظم الاهتمام بحوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية الكبرى والأزمات المالية التي شهدها عدد من دول شرق آسيا و أمريكا اللاتينية و روسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين و كذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخرا من تداعيات الانهيارات المالية للعديد من أقطاب الشركات الأمريكية العالمية خلال عام2002، ونظرا للتزايد المستمر الذي يكسبه الاهتمام بهذا المفهوم فقد حرص عدد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد الدولي و البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي أصدرت عام 1999 مبادئ حوكمة الشركات والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء وغير الأعضاء بالمنظمة لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات بكل من الشركات العامة والخاصة، سواء متداولة أم غير متداولة بأسواق المال، من خلال تقديم عدد من الخطوط الإرشادية

[1] عمار حبيب جهلول ،**النظام القانوني لحوكمة الشركات**، منشورات زين الحقوقية،2011، ص 32.33.

[2] علاء فرحان طالب، إيمان شيخان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار الصفاء للنشر والتوزيع الأردن،2011 ،ص 27

[3] مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى، إيمان بو ربيع،**الحوكمة المؤسسية**، منشورات آلفا للوثائق، الطبعة الأولى، 2018،ص 22

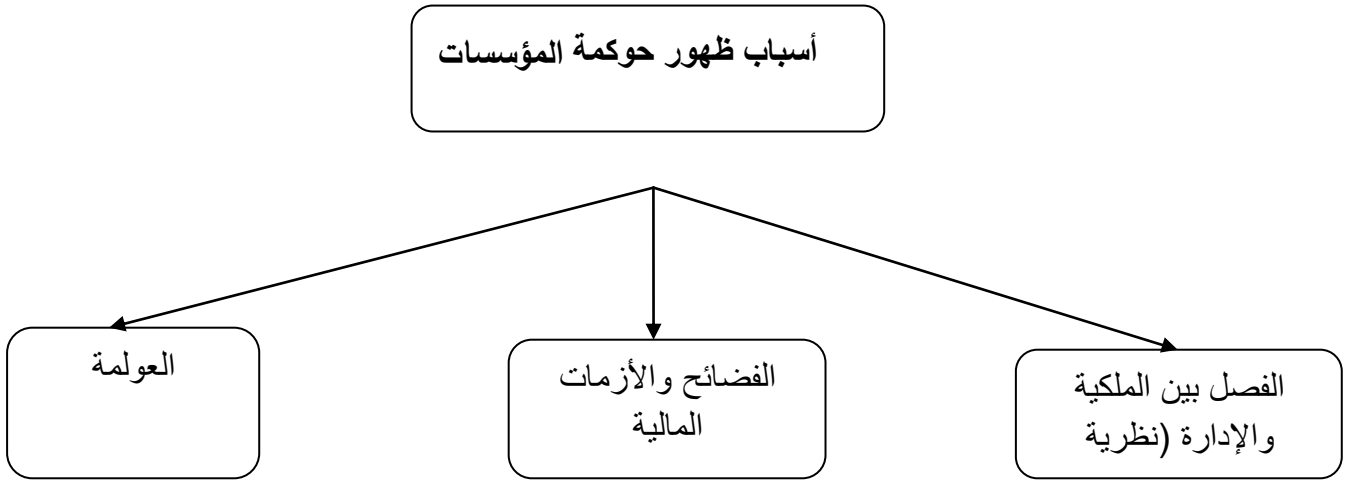
لتدعيم إدارة الشركات و كفاءة أسواق المال واستقرار الاقتصاد ككل، ويدعم هذا ما أكدت عليه المنظمة العالمية لمشرفي الأوراق المالية في ماي 2002، من أهمية انتهاج مبادئ حوكمة الشركات[1].

ثانيا: أسباب ظهور حوكمة المؤسسات

يمكن إجمال أهم الأسباب الدوافع التي أدت إلى ظهور مفهوم حوكمة الشركات و ازدياد الاهتمام بها فيما يلي[2]:

- ✓ الفصل بين الملكية و الإدارة وظهور نظرية الوكالة؛
- ✓ الفضائح والأزمات المالية لكبرى المؤسسات العالمية؛
- ✓ العولمة وآثارها.

الشكل 2- 1: يوضح أسباب ظهور حوكمة المؤسسات



المصدر: مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى كافي، إيمان بو ربيع، **الحوكمة المؤسسية**، منشورات ألفا، الطبعة الأولى، 2018،ص 24

أ- الفصل بين الملكية و الإدارة و ظهور نظرية الوكالة:

في عام 1932 ألف أدولف بيرل و جاريتر مينز ما أصبح كتابا مشهورا عن الشكل المؤسسي لمنشات الأعمال، و قد أشارا إلى أن المؤسسات في طريقها لأن تصبح كبيرة لدرجة أن انفصالا حدث بين الملكية و الرقابة ، ويملك حملة الأسهم الشركة بينما يمارس المديرون التنفيذيون الرقابة على الشركة .وينشأ هذا الوضع لان الآلاف أو حتى مئات الآلاف من المستثمرين الذين يملكون الشركات العامة لا يستطيعون

[1] بن عيشي بشير، يزيد تقرارت ، **حوكمة الشركات من منظور محاسبي** ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 2018 ،ص 12
[2] مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى، إيمان بو ربيع، مرجع سبق ذكره، ص24

في مجموعتهم اتخاذ القرارات اليومية اللازمة لتشغيل منشأة أعمال ما ،و لذلك توظف الشركات مديرين للقيام بهذه المهمة[1].

ب-الفضائح و الأزمات المالية:

منذ عام 1997 و مع ظهور الأزمة المالية الآسيوية و التي كانت أزمة مالية إقليمية بالدرجة الأولى ثم انتشرت آثارها الاقتصادية للأقطاب المجاورة ،فقد كانت أزمة ثقة بين المؤسسات الاقتصادية و القوانين المنظمة لنشاط الأعمال و العلاقة بين المؤسسات و الحكومات ولقد كانت المشاكل العديدة التي ظهرت في المقدمة أثناء الأزمة المالية تتضمن صفقات بين عمال الشركات و أقاربهم و بين الجهات الحكومية حيث كانت معظم الشركات تتحصل على ديون مالية قصيرة الأجل دون علم المساهمين بهذه الأحداث كما أظهرت الحاجة غلى الالتزام بحوكمة الشركات لما لها من دور في الحد من الأزمات المالية ،و يرجع ذلك إلى أن الحوكمة المحاسبية ليست فقط عمل يحكمه قواعد و سلوك أخلاقي بل يعود تطبيق حوكمة الشركات إلى الفائدة التي تقدمها لمؤسسات الأعمال[2].

ت-العولمة وآثارها :

لقد أدت عولمة رأس المال و تحول الكثير من دول العالم إلى مفهوم الاقتصاد الحر، إلى سهولة حركة رأس المال بين الدول و تدفقه من البلدان التي توجد بها وفرة مالية إلى البلدان الأكثر التي تعاني من عجز ، ونتجت عنه الرغبة في حماية رؤوس الأموال المتنقلة لأن عملية جذب رؤوس الأموال لهذه البلدان تتسم بقدرة كبيرة من التحديات، إذ أصبح المستثمرون و من بينهم المؤسسات يواجهون سوء الإدارة والفساد المالي و الإداري، وما يترتب عنه من تفضيل مصالح من يقومون بإدارة المؤسسات و مصالح المستثمرين وأصبحوا قبل الالتزام بأي مستوى أو قدر من التمويل يطالبون بالأدلة والبراهين من المؤسسات من أجل التقليل من إمكانية الفساد الإداري والمالي إلى أقل قدر ممكن[3].

[1] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات و الأزمة المالية العالمية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2009 ،ص 151
[2] بن عيشي بشير، يزيد تقرارت، مرجع سبق ذكره ، ص18
[3] مصطفى يوسف كافي ، كولار مصطفى كافي ، إيمان بو ربيع، مرجع سبق ذكره ، ص33

المطلب الثاني: مفهوم و خصائص حوكمة المؤسسات

تختلف وتتعدد مفاهيم حوكمة الشركات باختلاف كيفية النظر إليها، إلا أنها تتفق جميعها في قدرة حوكمة الشركات على دعم شفافية الأسواق و إصلاح الممارسات السلبية في بيئة الأعمال، لذا سنقتصر في استعراض مفهوم حوكمة الشركات على النظر إليها من بعض الجوانب الهامة[1].

أولا: المفهوم اللغوي لحوكمة المؤسسات

لا يوجد مرادف محدد في الغة العربية لمصطلح **Corporate Governance** لهذا طرح العلماء ورجال الفقه والقانون العديد من المصطلحات يعد أهمها مصطلح الحوكمة، وبصرف النظر عن الاختلاف حول المرادف لهذا المصطلح فلم تألوا المؤسسات الدولية جهدا في التعرض لهذا المفهوم بالدراسة والتحليل حتى يمكن الاستفادة التامة من مزاياه و خصائصه لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية في جميع الشركات[2].

ثانيا: المفهوم الاصطلاحي لحوكمة المؤسسات

التعريف الأول:

هي الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة (مثل المساهمين...الخ) لتوفير إشراف المخاطر و رقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة[3]؛

التعريف الثاني:

حوكمة الشركات هي :"الآلية التي بموجبها يتم تحفيز جميع الأفراد العاملين في الشركة أيا كانت مواقعهم فيها على جعل سلوكياتهم و ممارساتهم الفعلية تتلائم مع إستراتيجية الشركة الهادفة ورؤيتها في تعظيم قيمتها المضافة، ومن ثم تحقيق مبدأ العدالة و التوازن بين مصالح الغدارة التنفيذية من جهة و مصالح الأطراف الأخرى بمن فيها الملاك من جهة أخرى[4]؛

---

[1] أحمد خيضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2012 ،ص 88

[2] محمد إبراهيم موسى، **حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010، ص15-16
طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات "المفاهيم-المبادئ-التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005،ص09

[3] سهايلية يمينة، بريش عبد القادر، **حوكمة الشركات و الأزمة المالية العالمية 2000-2015**، المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية، المجلد الثاني، العدد السابع، أفريل 2017 ، ص37

التعريف الثالث:

إن مفهوم حوكمة الشركات هو تعبير واسع يتضمن القواعد و ممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات و خاصة شركات الاكتتاب العام لقراراتها والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها ، و مدى المساءلة التي يخضع لها مدبرو ورؤساء تلك الشركات و موظفيها و المعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين و الحماية التي يقدمونها لصغار المساهمين[1]، وتتضمن أيضا موضوعات خاصة بقانون الشركات و قوانين الأوراق المالية و قواعد قيد الشركات بالبورصة داخل كل بلد، والمعايير المحاسبية التي تطبق على الشركات المقيدة بالبورصة وقوانين مكافحة الاحتكار وقوانين الإفلاس وعدم الملائمة المالية[2]؛

التعريف الرابع:

تعرف الحوكمة على أنها منهج حديث لإدارة الشركة أو المؤسسة بأسلوب يتسم بالشفافية و العدالة و النزاهة المهنية بما يوفر أكبر حماية لكافة المستثمرين و الجهات ذات العلاقة ،وباستخدام خطة إستراتيجية ملائمة و هياكل تنظيمية مثلى لمجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية بما يضمن أداء أفضل للشركة و بما يحقق مصلحة المساهمين[3] ؛

التعريف الخامس:

يمكن تعريف الحوكمة على أنها تصميم إطار عمل رقابي يجبر الإدارة على استيعاب رفاهية أصحاب المصلحة و يؤمن للمستثمرين حصولم على عائدات استثماراتهم[4]؛

التعريف السادس:

حوكمة الشركة أو الإدارة الرشيدة هي الوسيلة التي تضمن للمجتمع أن إدارة الشركة تعنى بمصالح الأطراف التي يهمها أمرها[5]؛

---

[1] KHEDIM Amal, GRARI Yamina**, La gouvernance au sein de l'entreprise**, AL-Bashaer Economic journal, Numéro03, Mars2016, p215

[2] عمار حبيب جهلول، **النظام القانوني لحوكمة الشركات**، دار نيبور للطباعة و النشر، العراق، الطبعة الأولى، 2011،ص 26

[3] أماني خالد بورسلي، **أهمية تطبيق معايير الحوكمة في السوق الكويتي في ضوء تداعيات الأزمة المالية العالمية و تحليل نصوص الحوكمة الواردة في القرار رقم 2013/25 الصادر عن هيئة أسواق المال**، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، المجلد الخامس، العدد العاشر، ص 234

[4] م.م ثابت حسان ثابت ، سيد أحمد حاج عيسى، **دور الحوكمة في تعزيز أداء المؤسسات المالية –دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات المالية**، مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية، العدد السادس، ص 56

[5] منبر إبراهيم هندي، **الفكر الحديث في التحليل المالي و تقييم الأداء** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، 2009 ، ص 05-06

التعريف السابع:

الحوكمة هي مجموعة من القوانين و النظم و القرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة و التميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة و الفعالة لتحقيق خطط و أهداف الشركة، وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعني النظام أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء ،كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد و تحديد المسؤولية الاجتماعية[1]؛

التعريف الثامن:

ترتكز الحوكمة على طريقة توافق العادات الثقافية والمؤسسات السياسية والنظام الاقتصادي للمجتمع لتوفير الحياة المناسبة و المنشودة للشعب، وتحقق الحوكمة الذكية عندما تجتمع تلك المجالات بطريقة متوازنة تؤدي إلى نتائج فاعلة و مستدامة للصالح العام[2]؛

تعريف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD:

هي مجموعة العلاقات التي تنظم في إطار العمل بين إدارة الشركة التنفيذية و مجلس إدارتها والمساهمين فيها والأطراف ذوي العلاقة الآخرين[3]؛

تعريف البنك الدولي:

هو الوسيلة التي يتم من خلالها ممارسة القوة في إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية لهدف التنمية، وأكد البنك الدولي على أن مضمون القوة التي تستخدمها الدولة لابد أن تقوم في فحواها على احترام أفراد المجتمع مع إشراك الجهات الرسمية و غير الرسمية في تسيير الشؤون العمومية و تقديم الخدمات للصالح العام في إطار مجموعة من الاليات القانونية و العمليات السياسية من أجل توزيع القيم المادية و المعنوية على أفراد المجتمع لتحقيق متطلباتهم و أهدافهم[4]؛

[1] سهير إبراهيم الشوملي، **حوكمة الشركات**، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2016، ص07

[2] نيكولاس بيرجوين و ناثان جار ديلز، ترجمة أحمد المغربي، **الحوكمة الذكية في القرن الحادي والعشرين**، دار الفجر، 2014، ص20

[3] عمار حبيب جهلول ، **النظام القانوني لحوكمة الشركات**، مرجع سبق ذكره، ص29

[4] بن دبيش نعيمة، بوطلاعة محمد، **دور الحوكمة و البيئة المؤسسية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر إلى الجزائر-دراسة قياسية للفترة (1996-2015)**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية و الإدارية، العدد السابع، جوان2017، ص417

تعريف لجنة (Cadbury)البريطانية:

هي نظام تكاملي للرقابة يشمل النواحي المالية والمحاسبية ونواحي أخرى(قانونية، سياسية ، اقتصادية.....الخ)، ويتم من خلاله إدارة الشركة و الرقابة عليها[1]؛

كما عرفها البعض (Demirag ,I,et al ;2000):

بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات و مساهميها وأصحاب المصالح فيها و ذلك ممن خلال إيجاد الإجراءات و الهياكل التي تستخدم لإدارة شئون الشركة و توجيه أعمالها من اجل ضمان تعزيز الأداء و الإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة[2]؛

أما **معهد المدققين الداخليين** عرفها بأنها: كلمات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر و مراقبتها و التأكيد على الضوابط لإنجاز الأهداف و المحافظة على سير الشركة[3]؛

و **يعرف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي(UNDP) :**

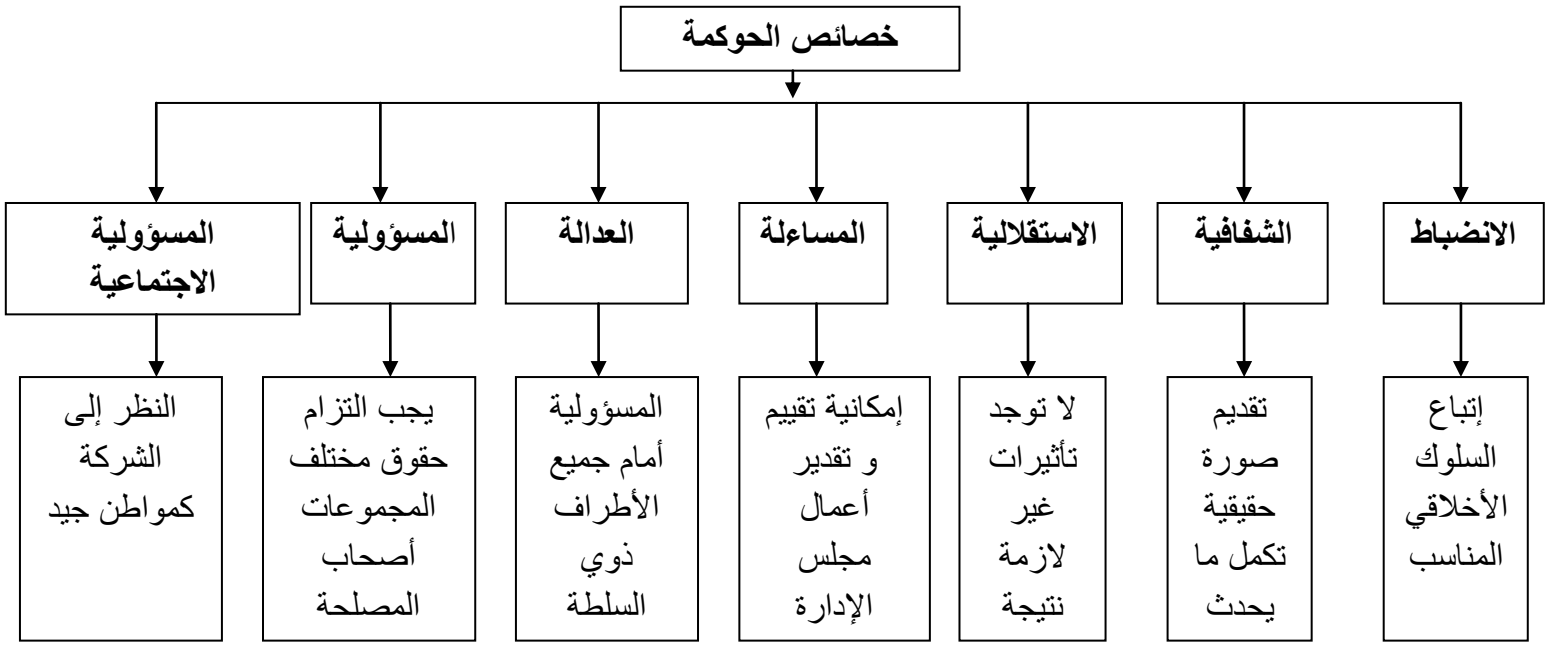
على أنها ممارسة السلطة الاقتصادية والسياسية والإدارية لإدارة شؤون الدولة في كافة مستوياتها، وبالتالي فإن مفهوم الحوكمة برأي البرنامج يشتمل على ثلاثة أنواع مترابطة من الحوكمة و هي الحوكمة السياسية والحوكمة الاقتصادية والحوكمة الإدارية[4]؛

كما عرفها **ليزلي بين ماجيت LESLIE PEAN MAGETTE:**

على أنها الإمكانات التي تضعها المؤسسة من أجل تنسيق فعال داخل المنظمة أو في المجتمع بين أفراده، أو حين يتعلق الأمر بالشراكة و التبادلات بين المنظمات[5].

[1] بن عيشي بشير ، يزيد تقرارت، مرجع سبق ذكره، ص25
[2] سهير ابراهيم الشوملي ، حوكمة الشركات ، مرجع سبق ذكره ، ص20
[3] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات و الأزمات المالية العالمية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص149
[4] محي الدين شعبان توق، **الحوكمة الرشيدة و مكافحة الفساد**، منظور اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، دار الشروق، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014 ،ص56
[5] نوال علي ثعالبي، **الحوكمة البينية العالمية و دور الفواعل غير الدولاتية فيها**، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، الطبعة الأولى،2014، ص21

الشكل 2- 2: يوضح خصائص حوكمة المؤسسات



المصـــدر : طــارق عبــد العــال حمــاد، **حوكمـــة الشـــركات –شـــركات قطـــاع عـــام و خـــاص و مصـــارف (المفاهيم،المبادئ،التجارب،المتطلبات)**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية،2007-2008، ص25

المطلب الثالث: أهداف و أهمية حوكمة المؤسسات

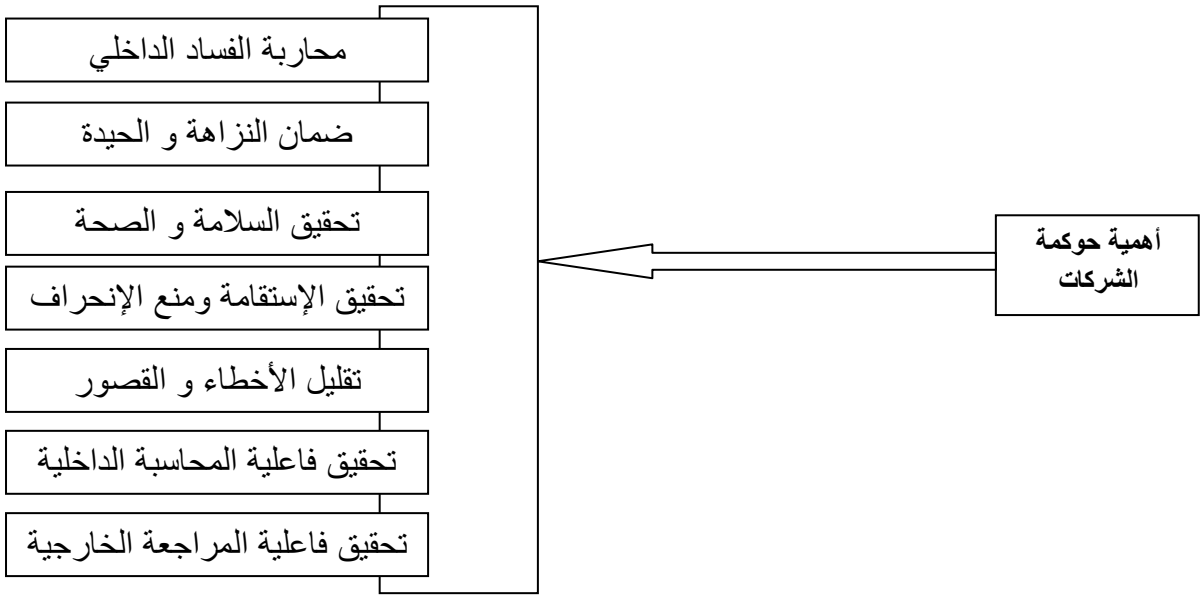
تعمل المؤسسة على التي تتبنى مصطلح الحوكمة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تساعدها على الحفاظ على مكانتها، ومن هنا تبرز أهمية الحوكمة بالنسبة لها.

أولا: أهمية حوكمة المؤسسات

ازدادت أهمية حوكمة الشركات في أعقاب الانهيارات الاقتصادية و الأزمات المالية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة و التي مست العديد من الشركات العالمية خاصة ما حدث بعدد من أسواق دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية نتيجة لحالات الفشل الإداري و التلاعب بالقوائم المالية وتعظيم الأرباح تلك الشركات بسبب مبالغ فيها ،والسعي لتحقيق الربح السريع و عدم الالتزام بمحددات السلوك المهني و الأخلاقي ،مما سبب حدوث العديد من حالات الإفلاس و العسر المالي لشركات عملاقة تضرر الكثير من المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال[1] . وهذا ما يوضح لنا أهمية الحوكمة ،و التي يظهرها لنا الشكل التالي :

[1] علاء فرحان إيمان شيخان المشهداني، مرجع سبق ذكره ، ص33

الشكل 2- 3: أهمية حوكمة المؤسسات



المصدر: محمد أحمد الخيضري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2006، ص 58

أ- أهمية حوكمة المؤسسات من الناحية القانونية:

يلعب القانون بشكل عام بكل فروعه دورا أساسيا كأداة لإصلاح المجتمع ككل، و قد أدى التطور الحديث في القانون وفروعه إلى اتساع مفهوم الهدف من القانون التجاري و قانون الشركات، فبالإضافة إلى أن الشركة تخدم مصالح مساهميها، أو بشكل أكثر تحديدا تقوم بتعظيم العوائد المالية للمساهمين يجب أن تقوم أيضا بالاهتمام بخدمة الأطراف المختلفة ليتسنى لها الاستثمار في الأسواق، وبذلك يعتبر القانون بصفة عامة من أهم الآليات التي تساعد على حوكمة الشركات، و خاصة قوانين الشركات والقوانين التجارية، حيث يقوم بالمحافظة على حقوق الأطراف المختلفة و تنظيم مجموعة القيود التعاقدية المتشابكة سواء بين الأطراف المختلفة من مؤسسين و مساهمين ومجلس الإدارة و الإدارة العليا و الموظفين بداخل الشركة، أو الأطراف المختلفة خارج الشركة كالمستهلكين والموردين و الدائنين و الوكلاء و المنافسين والبنوك و الجهات الإدارية و الدول و البيئة الطبيعية وغيرها من الأطراف المختلفة بالمجتمع[1].

[1] محسن أحمد الخيضري ، مرجع سبق ذكره ،ص 182

ب-الأهمية الاقتصادية لحوكمة المؤسسات:

لا تعد حوكمة الشركات هدفا في حد ذاتها، فهي لا ترتبط بعمليات رقابية إجرائية أو شكلية ولا تمثل التزاما دقيقا بإرشادات محدودة أو بملاحظة أو مراعاة سلوكيات إدارية معينة، بل إن ما تهدف إليه في حقيقة الأمر هو تحسين أداء الشركات و ضمان حصولها على الأموال و بتكلفة معقولة، حيث هناك علاقة طردية بين نوعية الحوكمة و درجة الأداء الاقتصادي للشركة ،فالشركات التي تتمتع بحوكمة جيدة تمتلك مدراء بمستويات عالية الجودة و تتعامل بصورة أكثر شفافية بشكل يوحي لحملة الأسهم والمتعاملين الآخرين معها بالثقة، و يعمل على تخفيض مخاطر الاستثمار و بالنتيجة تخفيض تكلفة رأس المال، و تعد جودة حوكمة الشركات و القابلية على فهم حقوق حملة الأسهم واحدة من أنظمة الضبط ذات الأهمية لنجاح الاستثمارات في الشركات[1].

ت-الأهمية الاجتماعية لحوكمة المؤسسات:

يتناول **TURN BALL** مفهوم حوكمة الشركات في معناه الشامل و الذي لا يضم فقط الشركات الاقتصادية و لكن يمتد ليشمل كل المؤسسات العاملة بالمجتمع سواء كانت مملوكة للقطاع العام أوالخاص و التي يرتبط نشاطها إما بإنتاج سلعة أو تقديم خدمة ، والتي تؤثر على رفاهية الأفراد و المجتمع ككل، و لذا فالإطار الأشمل لمفهوم الحوكمة يكون مرتبطا ليس فقط بالنواحي القانونية و المالية والمحاسبية بالشركات ،و لكنه يرتبط كذلك ارتباطا وثيقا بالنواحي الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية وسلطة التحكم بوجه عام؛ ويمكن القول أنه إذا صلحت الشركة كنواة صلح الاقتصاد ككل، وإذا فسدت فإن تأثيرها من الممكن أن يمتد ليضر عدد كبير من فئات الاقتصاد و المجتمع .و لذا وجب التأكيد على ضرورة الاهتمام بأصحاب المصالح سواء من لهم صلة مباشرة أو غير مباشرة مع الشركة .كما تجدر الإشارة إلى أهمية المسؤولية الاجتماعية للشركات "**CSR**" والتي لا تهتم فقط بتدعيم مكانة وربحية الشركة، ولكنها تهتم كذلك بتطوير الصناعة واستقرار الاقتصاد وتقدم ونمو المجتمع ككل[2].

[1] سمير إبراهيم الشوملي، مرجع سبق ذكره ، ص50

[2] مصطفى يوسف كافي ، كولار مصطفى كافي، إيمان بو ربيع، مرجع سبق ذكره، ص 79

و في مجمل الأمور يمكن إبراز أهمية الحوكمة في النقاط التالية[1]:

- تسعى حوكمة الشركات لتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق، وضمان نموها واستمرارها على المستوى الدولي، الإقليمي و المحلي في بيئة تنافسية عالية، إضافة إلى تجنيب الشركات حالات الفشل الإداري و التعرض للإفلاس و التعثر المالي؛
- إن الالتزام بقواعد حوكمة الشركات أصبحت أداة قوية لخلق سوق تمتاز بالشفافية و الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ساعد في ذلك أدوات فعالة للرقابة على مجالس إدارة الشركات، والتزامها بإعادة هيكلة هذه المجالس وتفعيل الدور الذي تلعبه الأعضاء غير التنفيذيين داخل مجلس الإدارة؛
- تبرز أهمية الحوكمة من خلال محاولة التقليل من مشاكل الوكالة الناتجة عن الفصل بين ملكية الشركة والتسيير، أي بين المساهمين وإدارة الشركة و كذلك الفصل بين مسؤوليات المديرين التنفيذيين، ومن تعارض المصالح بين هذه الأطراف؛
- لحوكمة الشركات دور مهم في جذب الاستثمارات سواء أكانت أجنبية أو محلية، كما تساهم في الحد من هروب رؤوس الأموال وازدياد فرص التمويل؛
- تتضمن مبادئ حوكمة الشركات تأكيد لمسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها، تحسين الممارسات المحاسبية و المالية و الإدارية، و التأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه تسريع اكتشاف التلاعب و الغش المالي و الفساد الإداري، واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه لعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على الشركة؛
- تعزز مساءلتها وحماية أصول الشركة وحقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة والعاملين فيها من التلاعب و الغش المالي و الفساد الإداري، ومن حالات الإفلاس وما يتبعها من أزمات[2]؛

[1] عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة ،اتحاد المصارف العربية**،2007 ،بيروت، ص 22-23

[2] FLORENT LEDENTU, **SYSTEME DE GOUVERANCE D'ENTREPRISE ET PRESENCE D'ACTIONNAIRES DE CONTROLE:LE CAS SUISSE**, Thése présentée a la faculté des sciences économiques et sociales de l'université de fribourg (suisse), Fribourg, 2008, p17

ثانيا: أهداف حوكمة المؤسسات

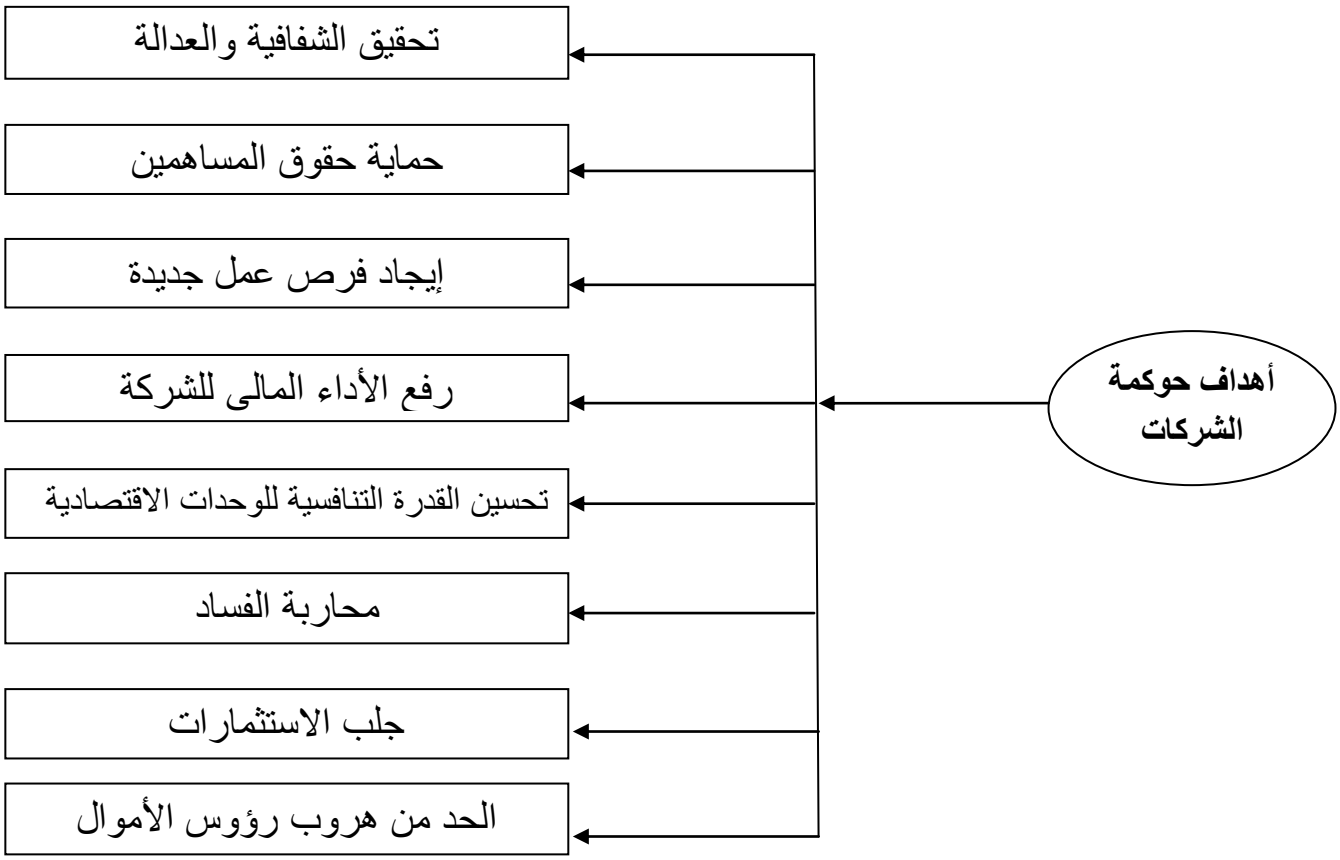
يساعد الأسلوب الجيد لحوكمة الشركات في دعم الأداء الاقتصادي و القدرات التنافسية و جذب الاستثمارات للشركات و الاقتصاد بشكل عام من خلال الوسائل التالية[1]:

1- تحسين و تطوير إدارة الشركة و مساعدة المديرية ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة و ضمان اتخاذ قرارات الربح أو السيطرة بناءا على أسس سليمة بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء؛
2- التأكيد على الالتزام بأحكام القانون و العمل على ضمان مراجعة الأداء المالي و وجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين؛
3- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات و عمليات الشركة و إجراءات المحاسبة و المراجعة المالية و بالشكل الذي يمكن من الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي؛
4- ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة لأصحاب المصالح في حالة تعرض الشركة للإفلاس؛
5- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات و عمليات الشركات و إجراءات المحاسبة و المراجعة المالية على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة[2].

و يمكن إيجاز أهداف حوكمة الشركات في الشكل التالي :

[1] نبيل قبلي، **دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين –دراسة حالة- جامعة شلف**، نوقشت في 2017/10/12 ،ص09
[2] سهير ابراهيم الشوملي، حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص21

الشكل 2- 4: يوضح أهداف حوكمة المؤسسات



المصدر: مصطفى يوسف كولار، كولار مصطفى كافي، إيمان بو ربيع، مرجع سبق ذكره، ص69

المبحث الثاني: تحليل حوكمة المؤسسات

عملت العديد من المنظمات الدولية على تطوير مبادئ حوكمة الشركات ،لتصبح محل اهتمام العديد من الدول خاصة بعد ظهور الفساد المالي و الإداري الذي هدد استمرار الشركات و البنوك التجارية وإفلاسها نهائيا ،لذا سنتناول في هذا المبحث مختلف المبادئ و المحددات و الاليات وكذا الأطراف المعنية بتطبيقها.

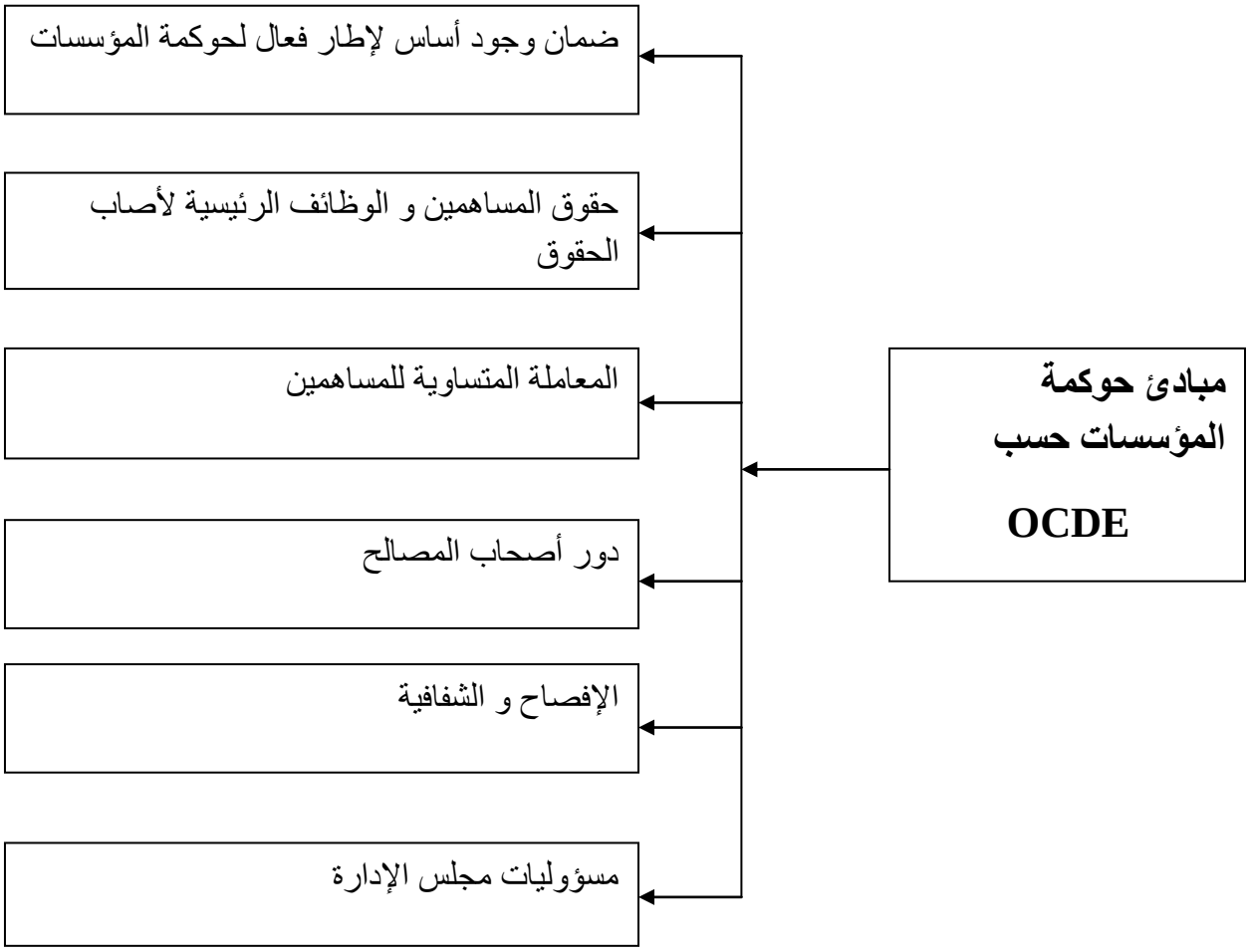
المطلب الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات

لقد كان القصد من وجود مبادئ حوكمة الشركات مساعدة حكومات دول منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OCED) والدول الأخرى في جهودهم المتعلقة بتقييم وتحسين الأمور القانونية والإطار التشريعي لحوكمة الشركات في بلدانهم و كذلك من أجل تزويد التوجيهات والاقتراحات للأسواق والمستثمرين و الشركات المساهمة وغيرها من الجهات التي لها دور في عملية تطوير حوكمة شركات

جديدة، ويعتبر قيام الشركة بتوفير المعلومات و البيانات المتعلقة بالمساهمين و أعضاء مجلس الإدارة و أصحاب المصالح و وضعها تحت تصرف من يريد الإطلاع عليها و في الوقت المناسب و عدم حجب المعلومات التي من شأنها الإضرار بمصالح الشركة هو تطبيق فعلي لمبادئ الحوكمة[1] .

و يمكن اختصار مبادئ حوكمة الشركات في الشكل التالي :

الشكل 2- 5: مبادئ حوكمة المؤسسات



المصدر: منظمة التعاون والتنمية الاقتصادي، تم الإطلاع عليه يوم 2017/12/18 علي الساعة 14:00 متاح علي الموقع WWW.OCDE.ORG

[1] مصطفى يوسف كولار كافي، **الإدارة المالية المعاصرة**، دار المجتمع العربي، دار الإعصار، عمان، الأردن،2013 ،ص35

أولا: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

تم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999 علما بأنها قد أصدرت تعديلا عام 2004، وتتمثل في[1]:

- **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات** :يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق و كفاءتها ،كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات بين السلطات الإشرافية و التنظيمية و التنفيذية المختلفة؛
- **حفظ حقوق جميع المساهمين** : وتشمل نقل ملكية الأسهم و اختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح ومراجعة القوائم المالية ،و حق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة[2]؛
- **المعاملة المتكافئة للمساهمين:** تعتبر الثقة من أهم العوامل في سوق رأس المال ،فالمساهمون يجب أن يعاملوا بنفس المعاملة مع مراعاة اختلاف فئاتهم ومن بين صغار المساهمين، والمساهمون الأجانب؛ وفي حالة سلب حقوقهم يجب حصولهم على التعويضات و أن يثقوا في مسيري الشركات التي يستثمرون فيها أموالهم، فواقع الحال يظهر أن مجلس الإدارة والمسيرين و كبار المساهمين قد يتصرفون بانتهازية بغية تحقيق مصالحهم الخاصة على حساب مصالح غيرهم من المساهمين، ويتضمن هذا المبدأ التأكيد على ضرورة المعاملة المتكافئة بين جميع المساهمين المحليين والأجانب في نطاق ممارسة سلطات الإدارة بهذه الشركات على أن لا تتعارض مع مبادئ السياسات الحكومية المتعلقة بتنظيم الاستثمار الأجنبي[3]؛
- **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:** يجب أن ينطوي إطار حوكمة المؤسسات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يوضحها القانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع الاتصال بين المؤسسات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص للعمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة أسس مالية سليمة، إضافة إلى[4]:

[1] إبراهيم سيد أحمد، **حوكمة الشركات و مسؤولية الشركات عبر الوطنية و غسيل الأموال**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2010، ص163-164
[2] إبراهيم سيد أحمد، **حوكمة الشركات و مسؤولية الشركات عبر الوطنية و غسيل الأموال**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2010، ص163-164
[3] عطية عز الدين، **المبادئ الدولية في مجال الحوكمة**، المجلة الجزائرية للدراسات السياسية، المجلد الخامس، العدد الأول، جوان2018 ،ص144
[4] جون سولفيان و آخرون ،**حوكمة الشركات في القرن الواحد و عشرون**، ترجمة سمير كرم، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003، ص 150.

- يجب أن يعمل إطار حوكمة المؤسسات علق تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛
- حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تبرير في حالة انتهاك حقوقهم؛
- يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستوى الأداء؛
- عندما يشارك أصحاب المصالح في وضع قواعد حوكمة المؤسسات، يجب أن تمنح لهم فرصة الحصول على المعلومات المتعلقة بذلك.

- **الإفصاح والشفافية:** ويتمثل في دقة شمولية الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية، وكذا أداء الشركة وذلك وفقا لمعايير المحاسبة و المراجعة الدولية **(IFRS)**، أو القواعد المحاسبي المطبقة مع ضرورة ضمان قنوات توصيل المعلومات في الوقت المناسب لمستخدميها[1]، وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات و الإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم و الإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين وأن يتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين المساهمين وأصحاب المصالح وفي الوقت المناسب بدون تأخير، والإفصاح بدقة وفقا للمعايير العصرية الدولية في الوقت المناسب عما يلي[2]:

✓ معلومات حول الأداء؛
✓ معلومات حول الملكية وكيفية اتخاذ القرارات؛
✓ معلومات حول الأهداف و المخاطر المحتملة؛
✓ تطوير متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية و المعلومات غير المالية ونشرها الكترونيا؛
✓ مشروع مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة؛
✓ الالتزام بتعيين مسئول لعلاقات المستثمرين.

[1] حنان سبع ، سميرة فرحات، **واقع تبني حوكمة الشركات على مستوى الشركات العربية**، مجلة أبحاث و دراسات التنمية ،العدد السادس، جوان 2017، ص116

[2] منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، **حوكمة الشركات و أسواق المال العربية**، القاهرة، مصر، 2007، ص10

- **مسؤوليات مجلس الإدارة :** يجب أن يؤكد الإطار العام للحوكمة على مسؤولية مجلس الإدارة في تصميم و تشغيل نظم رقابة فعالة مع التأكيد على مسؤولية أمام المساهمين و جميع أصحاب المصلحة مع الشركة[1]؛ كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة و أن يتضمن مساءلة الإدارة عموما من قبل الشركة و المساهمين وعليه[2]:

- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل للمعلومات و كذا على أساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة، كما يعمل كفريق عمل لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين؛
- حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين فإن مجلس الإدارة ينبغي أن يعمل على تحقق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين؛
- يجب أن يتضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية مع الأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.

ثانيا: معايير مؤسسة التمويل الدولية

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 موجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أم غير مالية، وذلك مستويات أربعة كالتالي[3]:

- الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد؛
- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا؛
- القيادة.

ثالثا: المبادئ الخاصة بمركز الحوكمة للشركات العامة الأمريكية CGC

للتأكيد على أهمية ودور الحوكمة فقد أصدر مركز الحوكمة الخاصة بالشركات العامة الأمريكيةCGC عدة مبادئ تقوم على ما يلي[1]:

[1] أحمد بوراس، محمد بوطلاعة، **مساهمة النظام المالي المحاسبي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية،ا لعدد الثالث، جوان 2015 ،ص22

[2] عطا الله خليل ،محمد عبد الفتاح العشماوي، **الحوكمة المؤسسية**، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع،2008، ص42-43

[3] ابراهيم سيد احمد، **حوكمة الشركات و المسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال**، مرجع سابق ذكره، ص 167

- تتطلب الحوكمة السليمة الرشيدة التفاعل بين أعضاء مجلس الإدارة، والإدارة والمدقق الخارجي والمدقق الداخلي؛
- يجب على مجلس الإدارة أن يطلع بمسئوليته نحو حماية مساهمي الشركة، مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح أصحاب المصالح؛
- وجوب تركيز المسؤوليات الرئيسية للمجلس على مراقبة الإدارة التنفيذية، والإشراف على إستراتيجية الشركة، ومراقبة المخاطر ؛
- يجب أن لا يكون للشخص أية ارتباطات مهنية أو شخصية بالنسبة للشركة المساهمة أو إدارتها غير خدمته كعضو مجلس إدارة؛
- يجب أن يمتلك أعضاء مجالس الإدارة صلة وثيقة بالصناعة ، والمجال الوظيفي، والخبرة في الحوكمة، ويجب أن يعكس خبره أعضاء مجلس الإدارة مزيجاً من الخلفيات والقدر ة اللازمة لممارسه مهامهم، وأن يحصل أعضاء مجلس الإدارة على توجيه مفصل وتأهيل مستمر لضمان توفير مستوي ملائم من الخبرة والمعرفة؛
- يجب أن يجتمع المجلس بشكل متكرر ، وأن يكون منفذاً للحصول على معلومات التي يحتاجونها من أجل تأدية واجباتهم؛
- يجب الفصل بين أدوار رئيس مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- يجب أن تكون اتصالات ونشاطات وعمليات المجلس بأسلوب قائم على الشفافية والتوقيت المناسب؛
- يجب أن تكون صلاحيات عمليات الترشيح والتعيين والمكافآت ولجان التدقيق من قبل المجلس؛
- يجب على جميع الشركات الاحتفاظ بوظيفة تدقيق داخلي دائمة وفاعلة، على ترفع تقاريرها مباشرة للجنة التدقيق.

---

[1] زرزار العياشي، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات**، مداخلة، ملتقى دولي الثامن حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة أم البواقي، يومي 07 و08 ديسمبر ،2010، ص07

رابعا: مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة المواصفات الدولية أيزو (iso 26000)

قدمت منظمة المواصفات الدولية للمقاييس والمواصفات أيزو 26000 دليلا إرشاديا للعديد من المواضيع الإدارية، ومن ضمنها الحوكمة المؤسسية حيث اعتبرتها النظام الذي تقوم المؤسسة من خلاله باتخاذ وتنفيذ القرارات طبقا لأهدافها، كما أولت الاهتمام بإشراف الأطراف المعنية له، وتتمثل المبادئ التي وردت في دليل منظمة الآيزو فيما يلي[1]:

- **القابلية للمساءلة:** بمعنى استجابة المؤسسة للمساءلة عن تأثيرها على المجتمع، مع الموافقة على الفحص والتدقيق الملائمين؛
- **الشفافية:** من خلال إفصاح المؤسسة عن سياساتها وقراراتها، وأنشطتها التي تكون مسئولة عنها؛
- **السلوك الأخلاقي:** ينبغي على المنظمة أن تعمل بشكل فعال على تعزيز السلوك الأخلاقي من خلال وضع وتحديد قيمها ومبادئها الجوهرية؛
- **احترام مصالح الأطراف المعنية:** ينبغي على المؤسسة تحديد أطرافها المعنية، وأن تكون على دراية بمصالح واهتماماتهم، مع الاعتراف بالحقوق القانونية والمصالح الشرعية للأطراف؛
- **احترام المعايير الدولية السلوكية:** على المؤسسة احترام المعايير الدولية للسلوك، والالتزام بالابتعاد عن التورط غير القانوني في أنشطة منافية لمعايير السلوك الدولية؛
- **احترام حقوق الإنسان:** بمعنى الامتثال للحقوق المنصوص عليها في الميثاق الدولي لحقوق الإنسان.

المطلب الثاني: محددات و آليات حوكمة المؤسسات

يتطلب وجود نظام حوكمة المؤسسات فعال إلى توفر مجموعة متكاملة ومتجانسة فيما بينها من المحددات الداخلية والخارجية تعمل على تحقيق ذلك، وهو ما سنحاول عرضه من خلال هذا المطلب.

[1] صباح غربي، اسماعيل رومي، دياب زقاي، **نموذج مقترح لحوكمة الشركات باستخدام نظم المعلومات**، مداخلة، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول: الاتجاهات الحديثة في الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، يومي 5و6 أفريل2016، ص10

أولا: محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات: المحددات الخارجية وتلك الداخلية، ونعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:

أ- المحددات الخارجية:

و تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات و تنظيم المنافسة و منع الممارسات الاحتكارية والإفلاس) وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة و الهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات[1]، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة(ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها) بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة و المراجعة و التصنيف الائتماني و الاستثمارات المالية والاستشارية، وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة والتي تقلل ممن التعارض بين كل من الناتج الاجتماعي والخاص[2].

ب-المحددات الداخلية:

و تشير إلى القواعد و الأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية و تطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة[3].

و تؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي وتعميق دور المال وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين ومن ناحية

[1] عبد الله جوهر، **الإدارة في الشركات و المؤسسات (القيادة-التسويق-العمل المؤسسي-تخطيط و إدارة القوة العاملة-الحوكمة)**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،2014، ص231

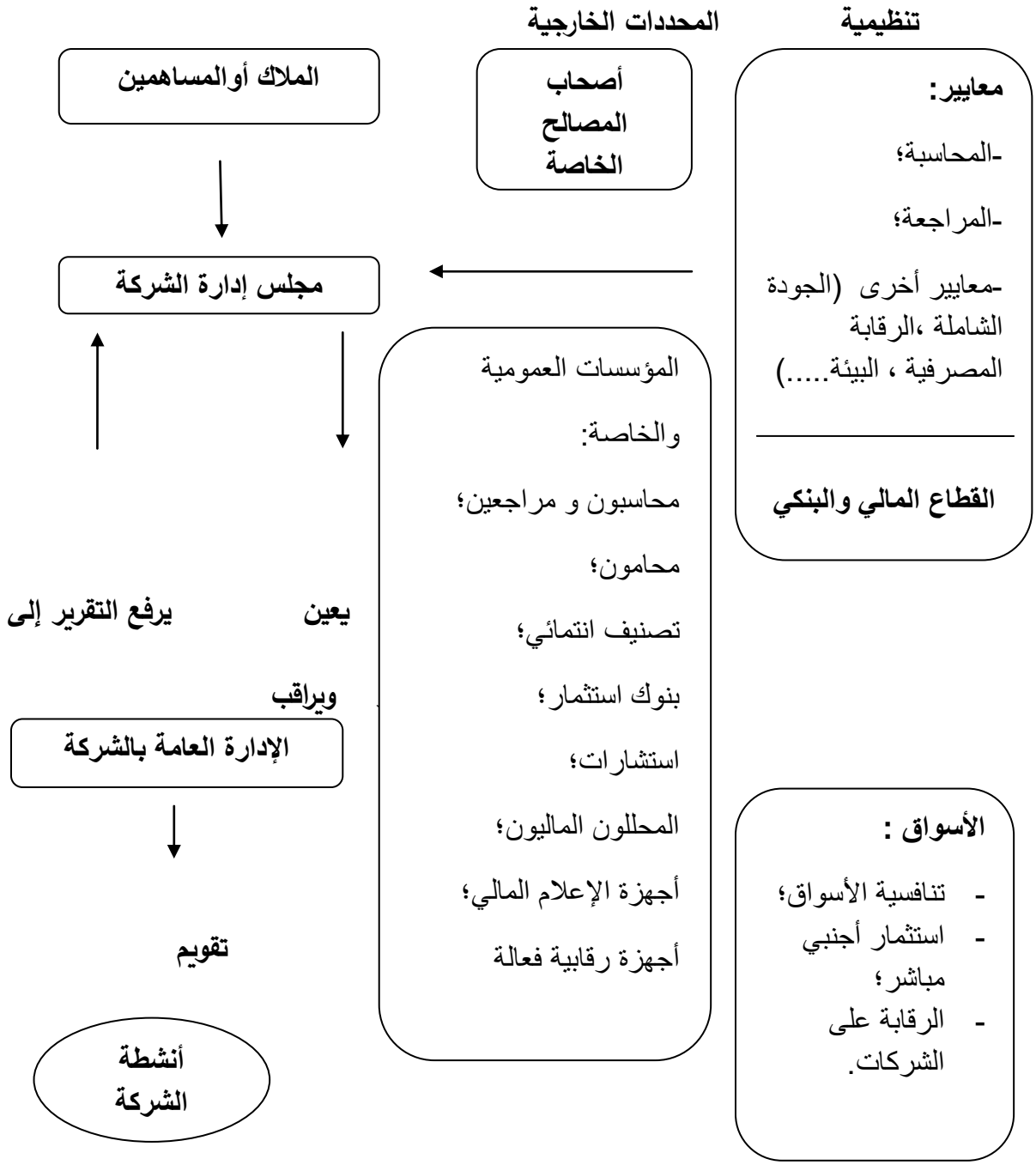
[2] سهير إبراهيم الشوملي، **حوكمة الشركات**، مرجع سبق ذكره، ص08

[3] مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى كافي، إيمان بو ربيع، مرجع سبق ذكره، ص95

أخرى تشجيع الحوكمة على نمو القطاع الخاص و دعم قدراته التنافسية ، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل و توليد الأرباح ،و أخيرا خلق فرص العمل[1].

و مما سبق يمكن أن نوضح محددات حوكمة الشركات من خلال الشكل التالي:

الشكل 2- 6: محددات حوكمة المؤسسات



المصدر: بن عيشي بشير، يزيد تقرارت، مرجع سبق ذكره، ص78

[1] ابراهيم سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص163

ثانيا: آليات حوكمة المؤسسات

إن تنوع آليات الحوكمة و تعدد مصادرها يتطلب تنفيذها وضع إطار شامل لها يأخذ بعين الاعتبار جميع أصحاب المصالح في الشركات سوءا كانت خاصة أم مملوكة للدولة، إذ أن كل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة و إنها تتفاعل فيما بينها ضمن إطار الحوكمة[1]، و من هذا المنطلق يمكن تقسيم آليات الحوكمة إلى:

أ- **الآليات الداخلية:** تتمثل الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات فيما يلي:

1) **مجلس الإدارة** : يذكر كل من **SINGH** و **HARIANTO** إن الناشطين في مجال حوكمة الشركات و الباحثين و الممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا[2]. كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية في وضع إستراتيجية الشركة ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة[3]؛
2) **لجنة التدقيق:** لقد تم الاهتمام مؤخرا بلجنة التدقيق من قبل المنظمات المهنية و الهيئات العلمي العالمية والمحلية في مجال الحوكمة المحاسبية و الباحثين الأكاديميين، وهذا بعد الانهيارات التي تعرضت لها الشركات العالمية الكبرى، ويعود هذا الاهتمام للمساهمة التي تقوم بها لجنة التدقيق كوسيلة من الوسائل التي تعزز من الحوكمة المحاسبية وفي دعم الموثوقية والشفافية في التقارير المالية التي تفصح عنها شركات المساهمة، وكذلك مساهمتها في دعم المدققين الخارجيين في استقلالهم فضلا عن مساهمتها في ضمان تفعيل المبادئ التي جاءت بها مختلف الهيئات الدولية و المحلية في مجال الحوكمة[4]؛
3) **التدقيق الداخلي:** هو التدقيق الذي ينفذ بواسطة موظفين من داخل المنشأة و غالبا في إدارة المراجعة الداخلية والتي تعتبر من أهم خصائص ومبادئ نظم الضبط الداخلية، حيث تقوم

[1] محمد حلمي الجيلاني، **الحوكمة في الشركات**، دار الإعصار العلمي، الأردن، الطبعة الأولى،2015، ص144
[2] محمد حلمي الجيلاني، مرجع سبق ذكره، ص134
[3] Malika Amghar, **DE LA QUESTION DE GOUVERNANCE DES PME: ENTRE SPECIFICITES ET FACTEURS D'ENTRAVES EN ALGERIE**, Journal of Financial, Acconting and Managerial Studies, Numéro07, juin2017, p97
[4] بن عيشي بشير، يزيد تقرارت، مرجع سبق ذكره، ص52

بمتابعة تنفيذ إجراءات الرقابة المحاسبية و الإدارة؛ فالمراجعة الداخلية عبارة عن عملية فحص له عمليات المنشاة و دفاترها و سجلاتها و مستنداتها[1].

ب- الآليات الخارجية: و تتكون من:

1- **التدقيق الخارجي:** يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات، إذ يساعد المدققين الخارجيين هذه الشركات على تحقيق المساءلة و النزاهة و تحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح ،و يؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية **(IIA)**على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف التبصر والحكمة و ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات تعمل ما هو مفروض أن تعمله و يفيد في اكتشاف و منع الفساد الإداري و المالي .أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج و السياسات ،العمليات، و النتائج، وأخيرا تحدد الحكمة للاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشراكة [2]؛

2- **الإفصاح والشفافية:** يمثل الإفصاح الجيد و الشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد مبادئ والأركان التي تقوم عليها الحكومة والمحاسبة، لذا لم يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أوهيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحكومة في تحقيق الإفصاح والشفافية خاصة وأنهما من الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، ويمثلان أحد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحكومة المحاسبة من عدمه داخل الشركات الاقتصادية المختلفة [3].

المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات وأبعادها التنظيمية

أولا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات

يجب ملاحظة أن هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر عند التطبيق السليم لمفهوم وقواعد حوكمة المؤسسات، وتحدد مدى نجاح أو فشل تطبيق هذه القواعد ، والشكل الموالي يوضح هذه الأطراف[4]:

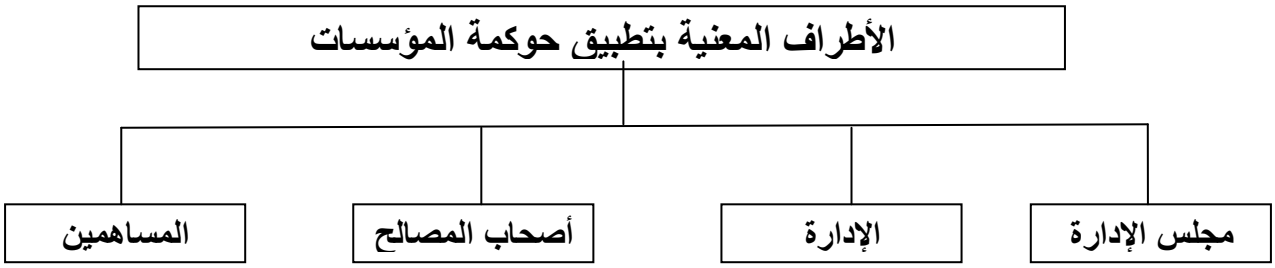
[1] زاهرة عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص213

[2] محمد حلمي الجيلاني في الشركات مرجع سبق ذكره، ص 142

[3] محمد سليمان، **حوكمة الشركات وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008، ص35

[4] محمد سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 17

الشكل 2- 7: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات



المصدر: محمد سليمان، **حوكمة الشركات وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008، ص17

1. المساهمون: وهم من يقومون بشراء الأسهم من شركات المساهمة أي أصحاب الأسهم العادية ومن خلال عملية تقوم الشركة بتكوين رأس مالها على المدى البعيد وفي حالة عدم تحقيق أرباح مرضية يجعل المساهم يتنازل عن أسهمه ويبحث عن مشروعات مربحة وتحقق مردودية جيدة وحتى يحقق المساهم مصالحه يجب أن يختار أحسن اختبار لأعضاء مجلس الإدارة وكذلك قدرة الإدارة العليا في إدارة شؤون الشركة وكفاءتها في تطبيق القوانين والإجراءات الداخلية والسهر على احترام النظام التأسيسي للشركة باعتباره قانون داخلي لا يمكن الخروج على ما يحتوي إلا إذا تم تعديله من الجهات المخولة قانونا في ذلك[1]؛ ويوجد ثلاث أنواع من المساهمين: المساهمون الأفراد، المساهمون الكبار، والمساهمون المؤسسون بالنسبة للمساهم الفرد فهو الذي يملك عددا متواضعا من الأسهم، يستطيع حضور اجتماعات المساهمين وتقديم مقترحات للتصويت عليها في ثلاث اجتماعات، أما المساهمين الكبار فهم من يملكون عدد كبير من الأسهم، وقد يكون المساهم الكبير واحدا من مديري المؤسسة، كما أن المساهمين المؤسسين الذين يعتبرون أول الأشخاص الذين أسسوا المؤسسة فهم في العادة من المساهمين الكبار فيها[2]؛

2. مجلس الإدارة: لم تعد مجالس الإدارة تلعب دور غرف للتسجيل فقط، وإنما تطور دورها إلى رقابة فعالة على سير العمل داخل المؤسسة، سواء من خلال مراقبة عمل الإدارة أو من خلال التصديق على المعلومات التي يحتاجها المديرون، مثل التقارير المتعلقة بالحوكمة التي تضم معلومات خاصة بتكوين مجلس الإدارة، تكوين الإداريين، عدد الاجتماعات وما ينبثق عنها من قرارات، تظم الحوافز وغيرها، ويعتبر مجلس الإدارة من أهم الأطراف المعنية بحوكمة المؤسسات، حيث يعد وسيلة أساسية في عملية الرقابة، كما أنه يمثل نقطة التقاطع بين المديرين والمساهمين، ونجد أن نظرية الوكالة قد أعطت لمجمل

[1] حسن صالح، **أساليب الممارسة وإدارة السلطة في شركات وقضايا عامة**، إدارة المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2005 ، ص47-48
[2] مصطفى يوسف كافي،كودار مصطفى كافي، إيمان بوربيع، مرجع سبق ذكره، ص 102

الإدارة دور تنظيم ومراقبة المديرين؛ إن مجلس الإدارة هم من يمثلون المساهمون كما يقوم المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة واليومية لأعمال المؤسسة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقومون برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين[1]:

- واجب ائتماني بأداء الأنشطة في سبيل تحسين ربحية المؤسسة وقيمة سهمها؛
- واجب الولاء والتعامل الأمين والعادل حيث يجب أن يقدموا مصالح المساهمين على مصالحهم الشخصية؛
- واجب العناية عن طريق فعل ما يجب على الشخص العادي الحريص فعله تحت نفس المركز والظروف، ويتضمن تنفيذ هذا الواجب الاطلاع على مجريات الأمور واتخاذ قرارات عقلانية؛
- واجب الإشراف حيث يجب أن يضعوا قواعد أخلاقية ويتأكدوا من الإفصاح، وفي هذا الشأن لابد أن يعقد المجلس اجتماعات منتظمة لمراجعة أداء المؤسسة وعملياتها وإدارتها ويجب، أن يتأكد من إعداد تقارير مالية دقيقة وإجراء تدقيق موضوعي؛

3. الإدارة: هي المسئولة عن الإدارة اليومية الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر الإدارة هي المسئولة عن تعظيم أرباح المؤسسة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين؛

4 . أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لديهم مصالح داخل الشركة مثل الموردين، الدائنين، العملاء، العمال والموظفين، ما يجب ملاحظة هو أنه يمكن أن يكون لهذه الأطراف مصالح مختلفة ومتعارضة في بعض الأحيان، فالدائنون مثلا يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين بمقدرة الشركة على الاستمرار، وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات بين الأطراف في نظام الحوكمة، وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الذين قد يكونون أفراد أو عائلات أو كتلة متحالفة أو أي شركات أخرى تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثروا في سلوك الشركة.

وفي الوقت الحالي، تتزايد مطالب المستثمرين في بعض الأسواق باعتبارهم أصحاب حقوق ملكية في أن يكون لهم دور في حوكمة الشركات، وعادة لا يسعى المساهمون الأفراد إلى ممارسة حقوقهم في الحوكمة

[1] مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى كافي، إيمان بوربيع، مرجع سبق ذكره، ص 103

وإنما الحصول على معاملة عادلة من المساهمين دوي الملكيات الغالبة ومن إدارة الشركة، ويلعب الدائنون دورا هاما في حوكمة الشركات ويمكنهم القيام بدور المراقب الخارجي على أداء الشركة، وللعاملين أيضا دور في الإسهام في نجاح الشركة وأدائها في المدى الطويل، بينما تعمل الحكومات على إنشاء الإطار المؤسسي والقانوني الشامل لحوكمة الشركات، ويتباين دور كل من هؤلاء الأطراف وتفاعلهم فيما بينهم تباينا واسعا حسب الظروف السياسية والاقتصادية والثقافية السائدة[1].

ثانيا: أنظمة حوكمة المؤسسات

يتم التمييز بين نوعين أساسين من أنظمة حوكمة المؤسسات وفقا لهيكل المعمول به في المؤسسة، ويتمثل هذين النظامين في نظام الداخليين في صورة هيكل المركز، ونظام الخارجيين والمتمثل في الهيكل المشتت، ويمكن تقديم كلا النظاميين بما فيهما من عيوب ومزايا من خلال الجدول التالي:

الجدول 2- 1: خصائص نظامي حوكمة المؤسسات(نظام الداخليين ونظام الخارجيين)

الأبعاد	نظام الخارجيين/ نظام السوق المالي	نظام الداخليين/النظام المعتمد على البنوك
الدور الرقابي لمساهمين	- رقابة ضعيفة - رأسمال متنوع - رقابة ممارسة أساسا من المؤسسين - أهداف قصيرة الأجل - رقابة تركز على أسعار الأصول في البورصة	- رقابة قوية - رأسمال مركز عند مساهمين مسيطرين - مشاركة متعددة البنوك - أهداف طويلة الأجل - ممارسة الرقابة من الفاعلين الداخليين والبنوك الأساسية
الملاك	- رقابة الأصول - مديونية مصرفية ضعيفة - مديونية مهمة من السوق المالي - علاقات أقل استقرار	- رقابة الخصوم - مديونية مهمة من البنوك - أهمية القروض بين المؤسسات - علاقة طويلة الأجل

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006 ص21-22

		- احتمال مشاركة البنوك في رأس المال
الأجراء	رقابة ضعيفة من هيئات النقابة	رقابة قوية منتظمة في القرارات
دور مجلس الإدارة ونظم الحوافز	- رقابة ضعيفة - مجلس الإدارة يسيطر عليه المديرون - نمط المكافآت في الحقيقة يجب أن يكون محفز - الرقابة على النتيجة وعلى أسعار الأسهم	- رقابة قوية جدا - يغلب على مجلس الإدارة أهم أصحاب المصلحة - شبكة من الإداريين أكثر تركزا - رقابة على المدى البعيد وذات نوعية - نظام المكافآت أقل تحفيزا
الدور العلاجي (تمويل حقوق الملكية)	نسبيا سهل	أكثر صعوبة
تغيير المديرين	- مع التضارب أكثر أو أقل سهولة حسب التجذر - أهمية السوق الخارجي للمديرين	- ظاهريا أكثر سهولة - غالبا ما يتم التفاوض داخل مجموعة
إمكانية خروج أصحاب المصلحة	أكثر سهولة	أكثر صعوبة (علاقات طويلة الأجل مع البنوك ومع الأجراء)
النتائج على الأداء الاقتصادي	- أحسن تخصيص لرأس المال - أحسن مرونة وقابلية للتكييف - تأييد النشاطات الجديدة	- أكثر صلابة - تفضيل التعاون والاستثمار على المدى البعيد - الموافقة على النشاطات التقليدية

المصدر: مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى، إيمان بو ربيع،**الحوكمة المؤسسية**، منشورات آلفا للوثائق، الطبعة الأولى، 2018،ص99

ثالثا: طبيعة نظام حوكمة المؤسسات

يعد نظام الحوكمة من النظم المرتبطة بتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية و بتفعيل وإحكام آليات السوق و في الوقت نفسه فهي نظام يعمل على جذب الاستثمارات لأي دوله من الدول و لأي شركة من الشركات، فهي تعمل على نشر ثقافة الالتزام كما أنها ترتبط بعمليات تحقيق القيمة المضافة و كذلك التراكم الرأسمالي مما يؤدي إلى تحقيق نتائج ملموسة منها[1]:

- اقتصاديات التشغيل الأمثل و ذلك من خلال القضاء على كافة أشكال الفاقد الاقتصادي في المشروع وعدم السماح بأي إهدار أو راكد أو عادم أو غير مطابق للمواصفات بما يرفع من اقتصاديات التكلفة حيث تقل التكاليف بنسبة كبيرة؛
- اقتصاديات الارتقاء الإنتاجي و ذلك برفع إنتاجية عناصر الإنتاج الخاصة بالمشروع حيث تعمل الحوكمة على رفع الطاقات التشغيلية بشكل ملموس و ما يتبع ذلك من زيادة ملموسة في الإنتاج وما يعنيه ذلك من وجود اقتصاديات أفضل للمشروع و ما يحققه من تأثير في الأسواق نتيجة امتلاك مزايا تنافسيه ملموسة؛
- اقتصاديات العائد والمردود الاستثماري و ما يتعلق بربح رأس المال المستثمر في المشروع حيث يتحقق من انخفاض التكاليف و زيادة قدرة المشروع على تخفيض أسعار منتجاته أو تسعيرها بشكل مناسب و من ثم زيادة القدرة التسويقية لهذه المنتجات فضلاً عما يحققه المشروع من عائد و مردود.

كما يرتبط نظام الحوكمة بعمليات تحقيق القيمة المضافة وكذلك تراكم رأس المال مما يؤدي إلى تحقيق نتائج ملموسة، وتتلخص مدخلات الحوكمة وكيفية تشغيلها ومخرجاتها فيما يلي[2]:

1- مدخلات النظام: يشتمل على كل ما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من مطالب، وهي مجموعة العناصر التي يتحدد من خلالها مدى قوة وضعف أي نظام لحوكمة المؤسسات ومستوى فعاليته، و تنقسم هذه العناصر إلى[3]:

أ- **الأطر القانونية والتشريعية:** تضم القوانين والتشريعات التي تحكم العلاقات وتحدد المسؤوليات والإجراءات التي العقابية أو التأديبية التي يتعرض لها المخالفون والمتجاوزون؛

[1] أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول حول: التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، يومي 24و25 سبتمبر2005، القاهرة، مصر،ص05

[2] عبد المجيد كموش، **دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات** –الآليات ونظام التشغيل-، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 02، العدد 02،2018، ص25

[3] عبد المجيد كموش، مرجع سبق ذكره، ص26

ب-**الإطار المؤسسي (المتطلبات الإدارية والتنظيمية):** وتشمل جملة من الإصلاحات المؤسسية منها حقوق الملكية الذي تحدد من المالك وكيفية التصرف، وطبيعة النظام القضائي إن كان مستقل في حل الصراعات والمنازعات، ثم إصلاحات الإدارات الحكومية والهياكل التنظيمية والتي يجب أن تتميز بالاحترافية والمعرفة والقدرة وبأعلى درجات النزاهة، وأن يكون للهيئات التنظيمية قواعد واضحة بشأن تضارب المصالح.

2- **نظام تشغيل الحوكمة:** ويقصد بها الجهات المسئولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق، وجهات الرقابة وكل أسلوب إداري داخل المؤسسة أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة، وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير إحكامها والارتقاء بفاعليتها؛

3- **مخرجات نظام الحوكمة** :الحوكمة ليست هدًفا في حد ذاتها ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع فهي مجموعه من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للمؤسسات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

حيث أن نظام حوكمة المؤسسات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية، الإدارية والاقتصادية، كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب وتستخدم في ذلك آليات المراجعة الداخلية والخارجية، و لجنة مراجعة مجلس الإدارة و المنظمات المهنية والجهات الرقابية، والتي تتفاعل فيما بينها وهذا من أجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة المؤسسة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية[1].

ومن خلال ما تم ذكره سابقا يمكن تصور نظام حوكمة المؤسسات وفق الشكل التالي:

[1] رشام كهينة، شدري معمر سعاد، **انعكاسات حوكمة الشركات على الأسواق المالية**، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد 03، جوان 2016، ص 130

الشكل رقم (2-8): نظام حوكمة المؤسسات

المصدر: نبيل قبلي، **دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، مالية وبنوك، جامعة الشلف، 2017،ص50، **بتصرف**

المبحث الثالث: تجارب بعض الدول في مجال حوكمة المؤسسات

يختلف تعامل الدول و الحكومات و حتى المؤسسات مع مفهوم الحوكمة و تطبيقها في الواقع ،فمن الدول من تعتبر تبني مبادئ الحوكمة أمرا مفروغا منه ولابد منه في جميع الميادين، بينما تطبيقها في دول

أخرى يكون اختياريا، وهذا يختف باختلاف ظروف كل دولة و درجة تقدمها. ومنه سنحاول تقديم بعض التجارب لمفهوم الحوكمة في دول متقدمة أخرى متخلفة ،دون أن ننسى التجربة العربية في هذا المجال.

المطلب الأول: تجارب بعض الدول المتقدمة في مجال حوكمة المؤسسات

يختلف تبني مصطلح الحوكمة في المؤسسات من دولة لأخرى، بحيث هناك من يرى أن تطبيقها ضروري في تجنب لأضرار مختلفة يمكن أن تصيب المؤسسة، بينما يرى البعض الآخر أنه يمكن الاستغناء عن تطبيق مبادئها؟، ويرجع السبب في ذلك إلى اختلاف الاقتصاديات العالمية ومدى قوتها وشدة منافستها، لذا من خلال هذا المطلي سنحاول عرض بعض الدول التي ترى أن تطبيق الحوكمة ضروري.

أولا: تجربة الولايات المتحدة في حوكمة المؤسسات

لقد ظهر الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات بصورة واضحة أكثر عندما قام صندوق المعاشات العامة والذي يعتبر من أكبر صناديق المعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين وقام الصندوق بإصدار مجموعة من المبادئ والخطوط الإرشادية والجوهرية لتطبيق مفهم الحوكمة تركز مجمل مبادئها على : تشكيل مجلس الإدارة، لجان منبثقة عن المجلس، والمكافئات الخاصة بأعضاء المجلس، معايير لتقييم الأداء وقدرة أعضاء المجلس الإدارة المستقبلية على تعميم أداء المدراء والتنفيذيين، إلا أنه بعد فترة من إصدارها وجهت العديد من الانتقادات وأخذ الصندوق بحذفها حق أصبحت غير ذو جدوى[1].

ومن بين التقارير والقوانين الصادرة بالولايات المتحدة الأمريكية ذات علاقة بالحوكمة ما يلي:

1. تقرير ترادواي Tread way commission:

هي لجنة وطنية تم تشكيلها عام 1985 لدراسة التقارير المالية المزورة في المؤسسات الأمريكية، هذه اللجنة تمثل كلا من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، وجمعية المحاسبين الأمريكية، ومعهد المديرين الماليين الأمريكي، ومعهد المدققين الداخليين الأمريكي، ومعهد المحاسبين الإداريين الأمريكي، وفي عام 1987 قامت لجنة **(COSO)** بإصدار تقرير **Tread way commission** الذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد الحوكمة وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 33

للقوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، وتقوية مهنة التدقيق الخارجي والداخلي ولجنة التدقيق[1]؛

2. تقرير Blue Ribbon:

في عام 1999 أصدر كل من « New York Stock Exchange (NYSE) » « Nationel Association of Securities Dealers (NASD) »تقريرها المعروف باسم **Blue Raport Ribbon** الذي اهتم بفعالية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة بالشركات الالتزام بالحوكمة وقد تضمن هذا التقرير عشر توصيات متعلقة بالشروط الواجب توفرها في عضو لجنة المراجعة[2]؛

3. قانون Sarbanes Oxley Act :

لقد أظهرت التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الانهيارات التي حدثت إلى وجود خلل في ممارسات مهنتي المحاسبة والتدقيق، وبناء عليه قامت الحكومة الأمريكية في عام 2002 بتطوير مشروع جديد أسمته « **Sarbanes Oxley Act**» حيث تم إلزام المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به، حيث ساهم في إيجاد قوانين وآليات للإبداع في مجال الحوكمة[3].

ثانيا: تجربة المملكة المتحدة في حوكمة المؤسسات

تعتبر المملكة المتحدة من أول الدول في قارة أوربا والسباقة في إصدار ميثاق ونموذج يتعلق بحوكمة الشركات بهدف الإدارة الجيدة للشركات وتحسين أدائها الاقتصادي والاجتماعي وتنظم الحسن لمجلس الإدارة ومحاولة تقليص للفجوة بينها وبين الجهات ذات المصلحة حيث أن تقرير روتمان **(Ruttemen)** الذي تم إصداره في أكتوبر 1991 الذي أوصى بضرورة الشركات المسجلة في البورصة أن يتضمن تقريرها بيانات حول نظام الرقابة الداخلية التي بها يمكن المحافظة على أصول الشركة[4].

كما تم صدور تقرير كادبري **(Rapport Cadbury)** سنة 1992 الذي يحتوي على النقاط التالية[5]:

[1] مصطفى يوسف كوار، مصطفى كافي، إيمان بوربيع، مرجع سبق ذكره، ص 118
[2] عبدالوهاب نصر على، **المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير العربية والدولية والأمريكية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2009، ص 656
[3] مصطفى يوسف كولار، مصطفى كافي، إيمان بوربيع، مرجع سبق ذكره، ص 119
[4] صلاح حسن ، **تحليل وإدارة حوكمة المخاطر المصرفية والإلكترونية**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2010، ص 184.
[5] بن عيشى البشير، يزيد تقرارت، مرجع سبق ذكره، ص 89

- طبيعة وصلاحيات مهام الإداريين المدراء وغير المدراء في تقديم التقارير المالية؛
- توضيح العلاقة القائمة بين أصحاب الأسهم داخل وخارج الشركة وبين مجلس الإدارة للشركة.

ثم سنة 1995 يأتي تقرير أخر عرف بالتقرير جيرينبري Greenbury Rapport والذي اهتم بموضوع المكافئات والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة المؤسسات، وأوصى هذا التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافئات، وتكون ضمن مسؤولياتها مراجعة وتقييم اللوائح والأسس التي على أساسها يتم تحديد المكافئات بما يتناسب والأداء الخاص بالأعضاء، وفي سنة 1998 ظهر ما يعرف الكود الموحد Combined Code شمل جميع التوصيات التقارير السابقة، تم تعديله سنة 2003 ليضم أفضل الممارسات لحوكمة الشركات[1].

ثالثا: تجربة فرنسا في مجال حوكمة المؤسسات

توجد خصائص عدة للنظام[2] جعلت من حوكمة الشركات على قمة اهتمامات الشركات في فرنسا ومن أبرز تلك العوامل الخصخصة وزيادة وجود المساهمين الأجانب وخاصة صناديق المعاشات الأمريكية، وظهور صناديق المعاشات في فرنسا والرغبة في تحديث سوق المال بباريس ويعتبر تقرير فيينو **vie not Raport'** من أولى التقارير الصادرة في فرنسا بشأن حوكمة الشركات[3] ونشر في صيف 1995 ويرجع أساس ذلك المناقشات التي دارت ما بين جمعيات أصحاب الأعمال الفرنسية[4]؛

ثم صدر تقرير ماريني Marini Rapport في يوليو 1996 الذي اشتمل على مقترحات بإحداث تغييرات قانونية غطت مجموعة من الموضوعات التي يرتبط بعضها بشؤون إدارة المؤسسات ومن أهم ما جاء به ما يلي[5]:

- يجب السماح للمجالس بتشكيل لجان ذات سلطات مستقلة؛

[1] مصطفى يوسف كولار، مصطفى كافي، إيمان بوربيع، مرجع سبق ذكره، ص 120

[2] BELHADI Abdelkader, SAHNOUNE Samir, **Influence des facteurs environnementaux et socioculturels sur les modèles de gouvernance**, AL-Bashaer Economic journal, Numéro03, juin2016, p04

[3] BELABDELLI Abdallah, **Le rôle de la gouvernance d'entreprise a la Valoration de l'information afin d'adopter une stratégie, Revue de recherche et d'études juridiques et politiques**, numéro02, juin2017, p693

[4] Frédéric Peltier, **la carporate governance an secourse des conseils d'administration**, dunand, paris 2004, p19

[5] مصطفى يوسف كوار، مصطفى كافي، إيمان بوربيع، مرجع سبق ذكره، ص 122

- يجب أن يكون للمؤسسات الحق القانوني . دون إلزام . في الفصل بين سلطات رئيس المجلس والرئيس التنفيذي؛
- يجب على المؤسسات أن تتقدم إلى المستثمرين قوائم مفصلة بمالكيها؛
- يجب إرسال إخطارات المشاركة في الاجتماعات إلى المساهمين قبل موعد انعقاد بشهر بدلا من 15 يوما؛
- المساهمون الذين لا يرغبون في التصويت بأنفسهم يجب أن يتمكنوا من تحويل حقهم إلى التصويت إلى لجان مستقلة بدلا من تحويل إلى الإدارة؛

المطلب الثاني: تجارب بعض الدول العربية في مجال حوكمة المؤسسات

يختلف تطبيق مصطلح الحوكمة في البلدان العربية من بلد لآخر حسب الظروف الاقتصادية السائدة في ذاك البلد، لذا سنحاول من خلال هذا المطلب دراسة بعض البلدان التي ينتهج مصطلح الحوكمة.

أولا: حوكمة المؤسسات في مصر

بدأ الاهتمام بالحوكمة في مصر عام 2001 بمبادرة من وزارة الاقتصاد و التجارة الخارجية، بحيث أن الوزارة وجدت برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي بدأته مصر منذ التسعينات لا يكتمل إلا بوضع إطار تنظيمي و رقابي يحكم عمل القطاع الخاص في ظل السوق الحر، و بالفعل تم دراسة و تقييم مدى التزام مصر بالقواعد و المعايير الدولية لحوكمة الشركات[1].

و قام البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية و هيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية بالإضافة إلى عدد من المراكز البحثية و شركات المحاسبة و المراجعة و المهتمين من الاقتصاديين و القانونيين لتقييم حوكمة الشركات في مصر، وكان من أهم نتائج التقييم ما يلي[2]:

- أن القواعد المنظمة لإدارة الشركات و المطبقة في مصر تتماشى مع المبادئ الدولية في سياق تسعة و ثلاثون (39) مبدأ من إجمالي ثمانية وأربعين (48) مبدأ، حيث تنص القوانين الحاكمة للشركات و صناعة الأوراق المالية على ذات المبادئ ، كما أن تطبيقها تتم بصورة كاملة مع المعايير الدالة على حسن الأداء ،و من أهم القوانين قانون الشركات 159 لسنة 1981،وقانون

[1] ابراهيم سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص168
[2] مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى كافي، إيمان بو ربيع، مرجع سبق ذكره، ص134

قطاع الأعمال العام 203 لسنة 1991 ، وقانون سوق رأس المال 95 لسنة 1992 ، وقانون الاستثمار 08 لسنة 1997 ، وقانون التسوية و الإيداع و الحفظ المركزي 93 لسنة 2000؛

- لا يتم تطبيق بعض المبادئ الواردة في القوانين الحاكمة الحالية في السوق المصرية بشكل عملي ،و قد يرجع هذا إلى ضعف وعي المساهمين أو إدارات الشركات بتلك المعايير ومن ثم تتلاشى هذه القواعد عمليا مع المبادئ الدولية في سياق سبعة مبادئ من إجمالي ثمانية وأربعين مبدأ، وهناك اثنان من المبادئ لا تطبق نهائيا في السوق المصرية .

كما تفيد بعض المؤشرات بأن تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصر قد شهد تطورا ملحوظا في الفترة من عام 2000 إلى بداية 2007، حيث ارتفع تقييم مصر في الالتزام بمبادئ الحوكمة إلى 80 % في مارس2003 مقارنة بنحو 62% في عام 2001، مما ترتب عليه تحسن في التقييم الإجمالي لمستوى هذه القواعد حيث ارتفع عدد المعايير التي تتسق تماما أو بدرجة كبيرة مع المعايير الدولية من أربعين معيارا في تقييم سبتمبر 2001 إلى خمسة و أربعين معيارا في تقييم مارس2003، بينما انخفض عدد المعايير التي لا تتم مراعاتها في مصر أو تتم مراعاتها بدرجة منخفضة من ثمانية معايير في تقييم سبتمبر 2001 إلى ثلاثة معايير فقط في تقييم مارس 2003 أما الفترة التالية وحتى بداية عام 2007 فلم يجرى عنها تقييما كميا لتطبيق معايير حوكمة الشركات[1].

ثانيا: حوكمة المؤسسات في المملكة العربية السعودية

بذلت المملكة العربية السعودية جهودا من قبل الباحثين والمهتمين لمحاولة شرح والتعرف على جوانب و كيفية تطبيق حوكمة الشركات في قطاع الأعمال السعودي وهذا من خلال[2]:

1. عقدت الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة بجامعة الملك سعود سنة2003 و كان موضوعها الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورها في دعم الرقابة والمساءلة في الشركة السعودية وتناولت مناقشة مفهوم حوكمة الشركات و مدى إمكانية تطبيقه في المملكة؛
2. قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار مشروع معيار المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني والقواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة بشركات المساهمة؛

[1] بن عيشي بشير،يزيد تقرارت، مرجع سبق ذكره، ص106

[2] العايدي الدلال، **حوكمة الشركات و دورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية –دراسة حالة أليانس للتأمينات الجزائرية-**، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة،2016/2015، ص46

3. صدور قرار مجلس الوزراء رقم 231 بتاريخ 1425/08/20 هجري الذي نصت الفقرة الثانية منه على تأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة الديوان يرتبط رئيسا بالمسئول الأول في الجهاز وذلك لتوفير مقومات الرقابة الذاتية و الحماية الوقائية للمال و ترشيد استخداماته؛
4. قامت مجلة المحاسبة و هي دورية ربع سنوية تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة بشرح ومناقشة من قبل أكاديميين متخصصين في المحاسبة والمراجعة و توضيح مدى تطبيق البيئة السعودية لمفهوم **(governance corporate)**كما أنه سنة 2006 صدرت لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية عن مجلس هيئة السوق المالية ،و صدرت أيضا المبادئ الرئيسية للحوكمة في البنوك العاملة بالمملكة العربية السعودية و كان آخر تحديث لها في مارس 2014، ولقد تضمنت المبادئ الرئيسية للحوكمة ستة مبادئ و هي[1]:
   - ❖ مؤهلات أعضاء مجلس الإدارة؛
   - ❖ تكوين مجلس الإدارة و تعيينه؛
   - ❖ مسؤوليات مجلس الإدارة؛
   - ❖ اللجان المنبثقة عن المجلس؛
   - ❖ حقوق المساهمين؛
   - ❖ الفصاح والشفافية.

ثالثا: حوكمة المؤسسات في الأردن و فلسطين

أ- حوكمة الشركات في الأردن:

يمثل قانون الشركات والأنظمة الصادرة بموجبه وقانون هيئة الأوراق المالية وقانون البنوك وقانون تنظيم أعمال التأمين ، اللبنة الأساسية في هيكل حوكمة الشركات في الأردن . وقد اتخذت حكومة المملكة الأردنية الهاشمية خطوات نحو السير باتجاه حوكمة الشركات ، والاهتمام بقواعدها وتطبيقاتها، فنتيجة لتصاعد الأزمات المالية المتلاحقة منذ عام 1997، وعلى أثر أحجام الكثير من المستثمرين عن الاستثمار لتراجع الثقة بالشركات الوطنية والأجنبية ،وذلك لعدم توافر التشريعات

[1] خولة فريز النوباني ،عبد الله صديقي، **حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية**، سابك لدراسات الأسواق المالية الإسلامية، السعودية،2016، ص76

الكافية والوسائل الرقابية على الشركات التي يمكن أن تعطي للمستثمر المؤشرات عن مدى نجاح أوفشل مثل هذه الشركات فقد بادر البنك الدولي وصندوق النقد الدولي إلى وضع برنامج مشترك يهدف إلى تقييم ممارسات حوكمة الشركات على مستوى الدولة ،قياساً بالمبادئ المتبعة في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ويطلق عليه برنامج احترام القوانين والمواصفات، وعلى إثر ذلك شكلت الحكومة فريق وطني من المستشارين للقيام بدراسة لتقييم البيئة التشريعية ومدى فاعلية القوانين الأردنية في تطبيق معايير حوكمة الشركات وتقييم هذه القواعد التي تؤدي إلى تطبيق سليم لقواعد الحوكمة للشركات في الأردن[1]، وتتضمن القوانين الأردنية العديد من قواعد حوكمة الشركات و بالذات منها قانون الشركات الذي تقع على عاتقه مسؤولية تنظيم كل ما يتعلق بإدارة الشركة، وذلك من حيث دور مجلس الإدارة والهيئة العامة والأطراف ذات العلاقة، فضلا عن انتهاء هيئة الأوراق المالية من إعداد دليل لقواعد حوكمة الشركات في البورصة و الذي يستند إلى عدد من التشريعات الأردنية والتي من أهمها قانون الشركات وقانون الأوراق المالية وقانون البنوك وقانون الاستثمار والمبادئ الدولية التي وضعت من قبل منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية ولاسيما أن البحث يفترض بأن حوكمة الشركات هي ترف فكري و إداري ولا داعي له وليس مطلبا اقتصاديا واجتماعيا ولا بد منه، وذلك على الرغم من احتلال الأردن وفقا لتصنيف البنك الدولي للإدارة الرشيدة لمستوى فوق المتوسط إلا أن الانتقال إلى مستويات أعلى في ضوء مفهوم العولمة واندماج الاقتصاديات و زوال الحواجز وزيادة حدة المنافسة أصبح ضروريا ومطلبا ملحا[2].

ب-حوكمة الشركات في فلسطين:

نظرا لأهمية الحوكمة في الاقتصاد الفلسطيني ،و خاصة أن موضوع الحوكمة شهد في السنوات الأخيرة اهتماما متزايدا من قبل الدول المختلفة في العالم و من قبل المؤسسات الدولية لهذا فقد ارتأت هيئة سوق رأس المال و بالتنسيق مع سوق فلسطين للأوراق المالية و سلطة النقد و مؤسسة التمويل الدولية (IFC) وضع قواعد حوكمة الشركات في فلسطين ،و عليه تم تشكيل اللجنة الوطنية للحوكمة، و قد تم وضع القواعد بما يتفق ة الظروف والتشريعات السائدة في فلسطين[3].

[1] مظفر جابر الراوي، **تطبيق معايير الحوكمة وأثرها القانوني في ضمان حقوق أقلية المساهمين في الشركات المساهمة "المملكة الأردنية الهاشمية نموذجا"**، مجلة دفاتر السياسة والقانون،العدد11، جوان2014، ص191

[2] فيصل محمود الشواورة، **قواعد الحوكمة و تقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد و الوقاية منه في شركات المساهمة العامة الأردنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، العدد الثاني، المجلد الخامس وعشرون،2009، ص129

[3] ديالا جميل الرزي، **مدى إمكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية و المالية وحاجتها للأنظمة و القوانين (دراسة حالة الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)**، أطروحة دكتوراه،جامعة تلمسان،2012-2013، ص88

المطلب الثالث: تجارب بعض الدول الأخرى في مجال حوكمة المؤسسات

تشهد كل من دولتي ماليزيا و البرازيل تطور اقتصادي ملحوظ شمل ميادين مختلفة ،و بذلك أصبحت من الأقطار الاقتصادية المعروفة في السوق الدولي ما استوجب علينا معرفة تجربة الحوكمة و أهم تطبيقاتها في تلك الدولتين.

أولا : تجربة ماليزيا

إن الحوكمة الماليزية تعتمد على الأسلوب الإسلامي في ممارسة مختلفة أنشطتها اقتصادية كانت أم غيرها في توجيه الموارد ، فقط اتبعت أسلوب الخوصصة و من ثم إشراك الأفراد عمليا في عملية اتخاذ القرارات على المستوى القومي ،واحتفظت بسهم خاص في إدارة المؤسسات ذات الأهمية الاجتماعية و الإستراتيجية ، وفي هذا السياق اتخذت ماليزيا العديد من الإجراءات أهمها[1]:

- ✓ إنشاء نظام مصرفي مزدوج إسلامي و تقليدي يسيران بشكل متوازي ،و قد حقق هذا النظام نجاحا ملحوظا ،ففي الوقت الذي كان هناك فيه حاجة لإعادة هيكلة البنوك التجارية الماليزية بهدف تخفيض عددها إلى عشرة قام البنك المركزي بالموافقة على تأسيس بنك إسلامي ثاني هو بنك معاملات؛
- ✓ منحت هيئة الأوراق الماليزية ثلاثة تراخيص جديدة لإدارة صناديق إسلامية أجنبية مما يرفع إجمالي عدد شركات الصناديق المسموح لها بإدارة عمليات الصناديق الإسلامية في البلد إلى ثمانية شركات؛
- ✓ السماح بملكية الأجانب بنسبة مائة بالمائة لشركات إدارة الصناديق الإسلامية و ذلك تماشيا مع سعيها إلى اجتذاب المزيد من الفاعلين الرئيسين في مجال الصناديق إلى البلاد و تأتي هذه الحوافز في إطار الإجراءات الحالية لتحرير السوق الرأسمالية الماليزية فضلا عن كونها تهدف إلى تكملة مبادرات المركز المالي الإسلامي الدولي الماليزي الرامية إلى جعل البلد مركزا لهذا النشاط؛
- ✓ يسمح لشركات إدارة الصناديق الإسلامية باستثمار كل أموالها في الخارج حتى عام 2016 كما سيكون في مقدور هذه المؤسسات الاستفادة من مليار إلى ملياري دولار في صورة

[1] مصطفى يوسف كافي ،كولار مصطفى كافي ،إيمان بو ربيع ،الحوكمة المؤسسية ،مرجع سبق ذكره ،ص124-125

رأسمال ابتدائي من صندوق المعاشات الوطني للعاملين بالقطاع الخاص في ماليزيا، كما تقدم حوافز ضريبية إلى سماسرة الأوراق المالية الحاليين الذين ينشئون شركات تابعة إسلامية.

ثانيا: حوكمة المؤسسات في البرازيل

أصبحت الشركات البرازيلية بحاجة إلى إعادة تنظيم أوضاعها مع ازدياد عولمة الاقتصاد في العالم كما أن الشركات التي تهدف إلى أن تصبح و أن تظل قادرة على المنافسة عالميا ستحتاج إلى قدر كبير من الأموال للتحديث التكنولوجي، و قد أرغمت التكلفة الرأسمالية المرتفعة كثيرا من الشركات على السعي نحو مصادر بديلة للتمويل، و ثم سعت سوق الأوراق المالية بساو باولو **(Bovespa)** أو بورصة ساو باولو إلى خلق حوافز و آليات جديدة للشركات للحصول على التمويل اللازم من أسواق رأس المال البرازيلية على أسس منتظمة[1].

و وضعت بورصة ساو باولو سلسلة من المعايير لتصرفات المؤسسات و المديرين و المساهمين المسيطرين على المؤسسات، وهي في مجملها معايير هامة لتقييم أسهم أصول المؤسسة الراغبة في القيد، ويمكن من خلال الالتزام بهذه الممارسات تصنيف المؤسسات حسب مستويين: المستوى الأول أوالمستوى الثاني و ذلك حسب درجة التزام المؤسسة. و وضعت أيضا بورصة ساو باولو مستويات خاصة لقواعد إدارة المؤسسات و على أساسها تتمكن المؤسسات من تحسين علاقتها مع المستثمرين و تحسين فرص زيادة قيمة أصولها و قد تعهدت شركات كثيرة بتحسين أساليب الإفصاح اللازم للسوق وتوسيع قاعدة امتلاك أسهمها بين أكبر عدد ممكن من المساهمين[2].

وتنقسم حوكمة المؤسسات في البرازيل إلى مستويين أساسيين هما[3]:

المستوى الأول: يتطلب من الشركات أن تصبح أكثر شفافية بالإفصاح عن معلومات أكثر مثل القوائم المالية بحيث تكون أكثر كمالا، وكذلك أيضا معلومات عن تداول الأسهم الذي يقوم به الموجودين داخل الشركة و عن المعاملات الذاتية؛

[1] بن عيشي بشير،يزيد تقرارات، مرجع سبق ذكره، ص94
[2] مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى كافي، إيمان بو ربيع، مرجع سبق ذكره، ص130
[3] بن عيشي بشير، يزيد تقرارت، مرجع سبق ذكره، ص96

المستوى الثاني: يتطلب من الشركات التمسك بكافة الالتزامات المبنية في اللوائح التنظيمية للسوق الجديدة مع بضعة استثناءات هامة منها:

- تحفظ شركات المستوى الثاني بإمكانية استبقاء الأسهم الممتازة المتمتعة بحقوق الالتزام **(Tag Along Rights)** مقابل 70% على الأقل من السعر الذي حصل عليه المساهم ذو النسبة الحاكمة؛
- أن هذه الأسهم الممتازة لها الحق في تصويت مقيد في بعض المواقف مثل اندماج الشركة وتأسيس شركات العقود لبن المساهم ذو النسبة الحاكمة و الشركة بشرط التصويت عليها في الجمعية العامة للمساهمين.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حاولنا دراسة مختلف جوانب الحوكمة من مبادئ ومحددات وآليات داخلية و خارجية، وذلك بغية التوصل إلى النتائج التالية:

- تعد حوكمة المؤسسات نظاما رقابيا متكاملا، يعمل على توزيع المهام داخل المؤسسة مع الفصل بين الملكية والتسيير ؛
- تعد محددات حوكمة المؤسسات الركيزة الأساسية لبناء نظام يسمح محاسبة كل ما يؤثر سلبا على نشاط المؤسسة؛
- تعد خصائص حوكمة المؤسسات أهم بند من بنود المؤسسة نظرا للدور الذي تلعبه في المساءلة من حيث تقسيم عمل الإدارة والمحاسبة على أي تقصير في أداء الواجبات، بالإضافة إلى الشفافية في تقديم معلومات واقعية وحقيقية تعكس الوضع الفعلي للمؤسسة؛
- تعمل حوكمة المؤسسات على التقليل من مخاطر الفساد المالي والإداري الذي يواجه الشركات، والذي يعتبر السبب الرئيس في معظم الانهيارات والأزمات الاقتصادية؛
- توفر مبادئ الحوكمة للمؤسسة قاعدة مرجعية يمكن الاعتماد عليها في حالات التحايل أو التلاعب.

الفصل الثالث

واقع مهنة المحاسبة والتدقيق وجهود تطبيق حوكمة المؤسسات من منظور البيئة التشريعية في الجزائر

تمهيد

لقد ظهرت المحاسبة ثم التدقيق وتطور مفهومهما مع تطور النشاط الاقتصادي وتشابك معالمه، حيث كان الإنسان يزاول ويدير نشاطه الاقتصادي والتجاري بنفسه ويكبر حجم أعماله ما أدى به إلى تفويض إدارتها إلى أشخاص آخرين بما فيها من تسجيل العمليات المالية وبذلك ظهرت الحاجة إلى رقابة من أوكلت لهم مهمة إدارة نشاطه.

و في ظل الاهتمام الدولي المتزايد بموضوع التوافق المحاسبي، وتجاوبا مع الجهود والمحاولات الدولية التي تسعى إلى القضاء على الفروق والاختلافات في الأنظمة المحاسبية ،وباعتبار أنه هناك على ما بين المحاسبة والتدقيق وجب تعميم استخدام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق على المستوى الدولي، قامت الجزائر في هذا الخصوص بانتهاج سياسة إصلاح جذري لنظامها المحاسبي بتخليها عن المخطط المحاسبي الوطني (PCN) واعتماد النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي شرع في تطبيقه من سنة2010، أما في خصوص التدقيق فلقد عملت الجزائر على تكييف المعايير الدولية للتدقيق مع بيئة الأعمال في الجزائر لتصل في الأخير إلى معايير للتدقيق خاصة بالجزائر؛

ثم جاء مصطلح الحوكمة والذي يعد مصطلح جديد على الاقتصاد الجزائري، بحيث أن نظام الحوكمة كان كتغيير جذري لبنية التشريعات والقوانين والمؤسسات في ظل تنامي الوعي من طرف أصحاب المصالح، ولكن مع ذلك فإن الجزائر تعد من بين الدول التي انتهجت مصطلح الحوكمة بصفة متأخرة فقط.

وعليه سيتم من خلال هذا الفصل إلى تسليط الضوء على أهم ما جاءت به الجزائر في ميدان المحاسبة والتدقيق المحاسبي والمالي،ثم التطرق إلى مساعي الدولة الجزائرية في إرساء مفهوم الحوكمة ومبادئها في البنية الاقتصادية الجزائرية.

المبحث الأول: واقع مهنة المحاسبة في الجزائر

إن الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا لم تكن من أجل تبني النظام المحاسبي المالي فقط وإنما تخطى ذلك ليمس مجموعة من الإصلاحات والتعديلات المتعلقة بالبيئة المحاسبية الجزائرية من أجل تكييف محتواها مع التطور المحاسبي الجديد، وفي من هذا المنبر حاولنا في هذا المبحث تسليط الضوء على أهم ما تطرقت إليه مهنة المحاسبة في الجزائر من تطورات عبر فترات زمنية مختلفة إلى أهم النصوص واللوائح التي تم الوصول إليها في ظل الإصلاح القائم فيها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتشريعات المحاسبية في الجزائر

للحديث عن تاريخ التشريع المحاسبي الجزائري، لابد من الإشارة إلى ثلاث فترات أساسية و هي:

أ- الفترة من 1962 إلى 1975:

ورثت الجزائر غداة الاستقلال المنظومة التشريعية و القانونية الفرنسية ،و تجنبا لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة في حالة ما إذا توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم :157/62 الصادر في 1962/12/31، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية استثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية .

وفي هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة و ذلك من خلال المخطط المحاسبي العام لسنة 1975 (P.C.G)؛ كان هذا الإطار التشريعي كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية و المالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب .

و قد شهد التنظيم الاقتصادي في الجزائر خلال هذه الفترة البدء في عمليات التأميم خاصة قطاعات : الناجم، البنوك، المحروقات، وهنا بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد و خاصة التغيير في المفاهيم و طرق التسيير التي سترافق التوجه الجديد[1].

قانون المالية لسنة 1970[2] إذ تم تشكيل لجنة تابعة لوزارة المالية و التخطيط أوكلت لها مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد، خلال مدة لا تتجاوز ستة أشهر، إلا أن هذه المحاولة باءت بالفشل، وفي سنة 1971 تم

[1] مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجديد واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية جامعة بسكرة، ديسمبر2008 ،العدد 04، ص194.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد110 ،السنة 06، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر1969.

تأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية ألا و هو المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية (CSTC) والذي أوكلت له مهمتان أساسيتان[1]:

الأولى: هي تنظيم مهنة المحاسبة و الخبير المحاسب في الجزائر(بموجب الأمر رقم82/71 الصادر في 29ديسمبر 1971)؛

الثانية: إنشاء مخطط محاسبي و طني يحل محل المخطط العام الفرنسي (PCG) لسنة 1957.

وقد وضعت لذلك مجموعة من الخطوط العريضة التي تؤخذ بعين الاعتبار في عملية الإصلاح، يمكن تلخيصها في النقاط التالية[2]:

- الأخذ بعين الاعتبار احتياجات المعلومات من طرف مستعمليها و خاصة البنوك و هيئات التخطيط على المستوى الحكومي؛
- العمل على تبسيط وتوضيح المفاهيم المحاسبية، و كذا وضع أسس و معايير يتم على أساسها إعداد الدفاتر و المستندات المحاسبية؛
- إعداد مخطط محاسبي و طني يلبي متطلبات التخطيط الاقتصادي الكلي، كما يلبي الاحتياجات التسييرية للمؤسسات عن طريق مساعدة إدارة هذه المؤسسات في تقسيم نشاطها و التنبؤ لما هو في المستقبل؛
- يجب أن يلبي المخطط الجديد احتياجات المحاسبة الوطنية، و هذا يتم بتوفير معلومات واضحة و متجانسة على مستوى كل المؤسسات، وبالتالي تجميعها دون القيام بعمليات إعداد معالجة من أجل الحصول على مجاميع اقتصادية كلية.

و قد أسندت عملية إعداد المخطط المحاسبي الوطني إلى لجنة التوحيد التابعة للمجلس الأعلى للتقنية المحاسبية(CSTC)، وتم الاستعانة بخبراء أجانب من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي جاء لطرح التجربة التشيكوسلوفاكية في الميدان، وتكملة لهذه التحولات جاءت نصوص قانونية أخرى لتنظيم العمل المحاسبي و المهنة المحاسبية خاصة في جانب التكوين، وتم إصدار نصين أساسيين هما:

- ✓ المرسوم رقم:83/72 الصادر في 18 أفريل1972 و المتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية و إنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية؛

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقاطية الشعبية**، العدد107، السنة08، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر1971.

[2] آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبية بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي "خلال الفترة 2010-2013"**، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2014، ص 197-198

- ✓ المرسوم رقم:84/72 الصادر في 18افريل1972 والمتعلق بتنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.

ب-الفترة من 1975 إلى2007:

إن القانون الجزائري الذي نص على الاستمرار بالعمل بالتشريعات الفرنسية كان هدفه إعطاء الوقت الكافي للبدء في صدور التشريعات الوطنية، لهذا فقد تميزت فترة السبعينيات بإصدار المنظومة القانونية الجزائرية خاصة[1] :

- القانون المدني، الأمر رقم:58/75 المؤرخ في 26سبتمبر1975، المعدل و المتمم؛
- القانون التجاري، الأمر رقم:59/75 المؤرخ في 26سبتمبر1975، المعدل و المتمم؛
- القانون الجزائي، الأمر رقم:155/66 المؤرخ في 08جوان1966، المعدل و المتمم؛
- القانون الضريبي (الضرائب المباشرة)، الأمر رقم:101/76 المؤرخ في06 ديسمبر1976، المعدل والمتمم؛

ولقد نتج عن الجهود السابقة بإصدار المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر35/75 الصادر في 29افريل1975 و الذي يسري مفعوله ابتداءا من 01جانفي1976، و بعد ذلك صدر المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في 1975/06/23، و الذي تضمن :

- ➢ طبيعة التنظيم و التسيير المحاسبي؛
- ➢ الحسابات و مجموعها و أرقامها؛
- ➢ القوائم الختامية؛
- ➢ المصطلحات المتبناة و قواعد التسجيل المحاسبي.

وقد طبق المخطط الوطني المحاسبي على جميع المؤسسات و ذلك حسب ما جاء في نص المادتين الأولى والثانية م الأمر 35/75[2] :

المادة الأولى: يكون المخطط المحاسبي الوطني إلزاميا ابتداء من أول جانفي1976 وذلك بالنسبة لـ :

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- شركات الاقتصاد المختلط؛
- المؤسسات الخاضعة لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.

[1] حميداتو صالح، بوقفة علاء، **واقع البيئة المحاسبية في ظل إصلاح النظام المحاسبي**، مداخلة، ملتقى وطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05-06ماي 2013، جامعة الوادي، ص05

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد37، الصادرة بتاريخ1975/05/09،ص502.

المادة الثانية: يصبح المخطط الوطني المحاسبي ساري المفعول على قطاعات النشاط الخاصة وذلك بموجب قرار صادر عن وزير المالية بعد أخذ رأي المجلس الأعلى للمحاسبة، طبقا لأحكام المادة 38 من رقم71-82 المؤرخ في 29ديسمبر 1971؛

و في الثمانينات تحول المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس العالي للتقنيات المحاسبة (CSTC)، والذي قام بإنشاء أربع مخططات محاسبية قطاعية[1]:

- القطاع الفلاحي سنة1987؛
- قطاع التأمينات سنة1987؛
- قاع البناء والأشغال العمومية سنة1988؛
- قطاع السياحة سنة1989.

و في بداية التسعينات عرف هذا المرجع المحاسبي مجموعة من الإصلاحات و التعديلات نذكر منها :

- المرسوم التنفيذي رقم 103/90 المؤرخ في 27 مارس 21990[2]؛
- المرسوم التنفيذي رقم 250/93 المؤرخ في 24 أكتوبر1993[3]؛
- المرسوم التنفيذي رقم 336/96 المؤرخ في 12 أكتوبر1996[4]؛
- إصدار القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27افريل1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 15أفريل1996 و المتعلق بأخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد[5]؛

و من بداية الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني و التي مولت من قبل البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين التابعين للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين (CSOEC)، و الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)، و لتحديث المخطط المحاسبي الوطني شكل المجلس الوطني للمحاسبة لجنة قيادة تضطلع بمهمة التنسيق و متابعة أعمال فريق الخبراء .

[1] صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة ،جامعة الجزائر 2008،03،ص196.
[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد14، السنة27، الصادرة بتاريخ04أفريل1990
[3] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد69، السنة30، الصادرة بتاريخ27أكتوبر1993
[4] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد60، السنة33، الصادرة بتاريخ13أكتوبر1996
[5] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد24، السنة33، الصادرة بتاريخ17أفريل1996

تم توزيع أعمال هذه اللجنة على أربعة مراحل[1]:

- **المرحلة الأولى** : تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني؛
- **المرحلة الثانية** : إعداد مشروع نظام محاسبي جديد؛
- **المرحلة الثالثة** : التكوين للمخطط المحاسبي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية؛
- **المرحلة الرابعة** : المساعدة عل تحسين تنظيم و عمل المجلس الوطني للمحاسبة.

فبعد دراسة المخطط الوطني المحاسبي، تم اقتراح ثلاث سيناريوهات ممكنة لإجراء عملية الإصلاح، ليترك الاختيار بينها للهيئات الجزائرية، و تتمثل هذه السيناريوهات في[2] :

السيناريو الأول: تهيئة بسيطة للمخطط المحاسبي الوطني، يثبت التركيبة الحالية للمخطط المحاسبي الوطني ويحدد الإصلاح في الجانب التقني مع الأخذ بعين الاعتبار التغير في المحيط الاقتصادي الجزائري، و من محاسنه هو إعادة النظر في التطبيقات المحاسبية و الأدوات البيداغوجية، لكن في هذه الحالة لم يتم إيجاد حلول للكثير من النقائص ، كما أن هذه الوضعية لا تأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية ولا تسمح بتحديث النظام المحاسبي الوطني؛

السيناريو الثاني: تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع النتائج الدولية، يحتفظ بهيكلة المخطط المحاسبي الوطني مع الأخذ بعين الاعتبار النتائج التقنية مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث يسمح بعرض و تقديم الحسابات في شكل واضح و مفهوم للمستثمرين الأجانب، و تحسين المعلومات التي توفرها المؤسسات و لكن من سلبياتها هو إمكانية عدم التنسيق بين المعالجة الوطنية و بعض التنظيمات؛

السيناريو الثالث: إنشاء نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، يعتمد على إنشاء مخطط محاسبي وطني جديد و متطور على أساس المبادئ، الأسس و القواعد المعتمدة و الصادرة عن المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية.

و قد وقع الاختيار على السيناريو الثالث المتعلق بالتكييف مع المعايير المحاسبية الدولية وهذا ما نتج عنه تغيرات كبيرة في النظام المحاسبي الوطني، و عليه جاء النظام المحاسبي المالي الجديد ليساير هذه التغيرات و المستجدات الجديدة، إذ أصدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25نوفمبر 2007 بالجريدة الرسمية للجزائرية[3].

---

[1] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر03، 2004، ص172

[2] آيت محمد مراد، **مرجع سبق ذكره**، ص201-202

[3] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد74، السنة44، الصادرة بتاريخ 25نوفمبر2007

ج – الفترة من 2007 إلى يومنا الحالي:

تم إصدار النظام المحاسبي المالي سنة2007 إثر القانون رقم11/07 المؤرخ بتاريخ 25نوفمبر2007، و ساري المفعول ابتداء من 01 جانفي2010، ويعد هذا النظام مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية بدرجة كبيرة، كونه أعد من قبل خبراء أوروبيين بالتنسيق ع المجلس الوطني للمحاسبة، و بتمويل من البنك الدولي للإنشاء والتعمير إثر الاتفاقية التي وقعتها الجزائر معه بهدف تحسين القطاع المالي و الأنظمة المالية في الجزائر[1].

المطلب الثاني: تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية في الجزائر

أولا : أسباب و دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

يعتبر القانون رقم 75/25 الصادر في تاريخ 29أفريل1975 الذي يحمل تطبيق النظام المحاسبي السابق (PCN)، غير مواكب للتطورات الاقتصادية التي تطمح إليها الجزائر حاليا خاصة فيما يتعلق بالاندماج الاقتصادي مع العالم الخارجي.

و عليه يمكن حصر أهم الأسباب التي أدت بالجزائر إلى التوجه نحو الإصلاح المحاسبي من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في إطار النظام المحاسبي المالي (SCF) فيما يلي[2]:

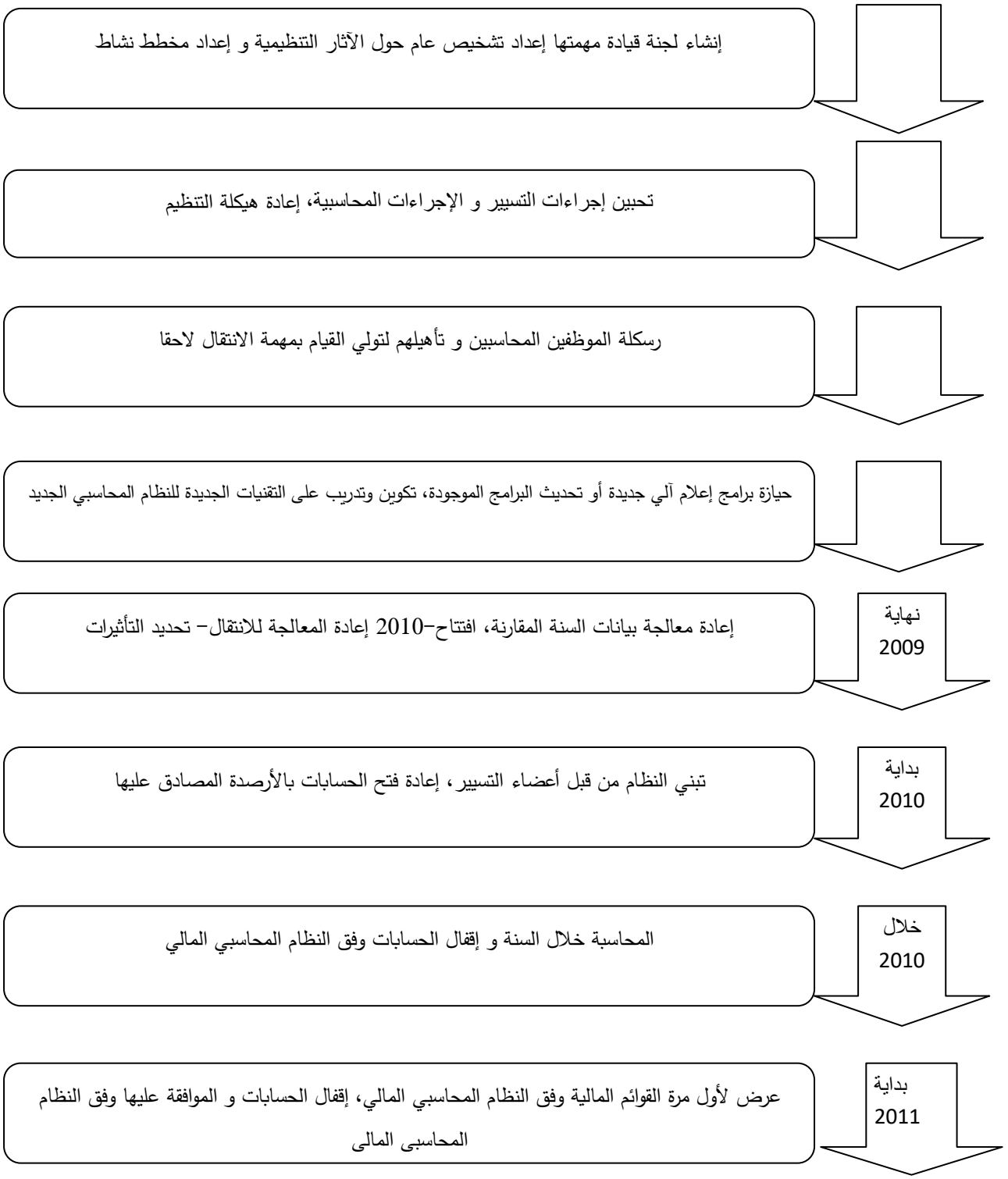
- تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية، وفق ركيزة و مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- التمكن من إعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية؛
- التقليل من الأخطار المتعلقة بالتلاعب الإداري و غير الإداري بالقواعد و المبادئ المحاسبية، وتسهيل مراجعة الحسابات من خلال تبني قواعد أكثر وضوحا؛
- يتوفر النظام المحاسبي الجديد على الإجابات الملائمة لاحتياجات المستثمرين الحالية و المستقبلية؛
- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات و المعاملات المالية و المحاسبية لوقايته من المشاكل في اختلاف النظم المحاسبية .

و يمكن عرض مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال الشكل التالي:

[1] أوكيل نسيمة، حمزة العرابي، **النظام المحاسبي المالي لسنة 2007: بين مزايا التطبيق و تحدياته من وجهة نظر الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر**، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد09، سبتمبر2013، ص186

[2] براق محمد، قمان عمر، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، مداخلة، ملتقى دولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29و30 نوفمبر2011، ص03

الشكل 3- 1: مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي



المصدر: كمال رزيق، هزرسي طارق، رباحي مختار، **النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات**، مداخلة، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13-14ديسمبر 2011، جامعة البليدة، ص08

ثانيا: مفهوم النظام المحاسبي المالي وأهمية تطبيقه

أ- **مفهوم النظام المالي المحاسبي:** لتعريف النظام المالي المحاسبي يجب التطرق إلى المفهوم القانوني له من خلال النصوص القانونية والمراسيم، ثم المفهوم الاقتصادي من خلال ما جاء به من طرق وأساليب محاسبية.

قانونيا: جاء مفهوم النظام المحاسبي المالي في المادة الثالثة من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25نوفمبر 2007 والذي يدعي في صلب هذا القانون "المحاسبة المالية" كالتالي:"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، و تسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان (أي المؤسسة) ونجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1] .

اقتصاديا: النظام المحاسبي المالي الجديد هو مجموعة من الإجراءات و النصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها، كما أن قانون المحاسبة قد حدد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صل النص القانوني بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه، ويشتمل على[2]:

- إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعي IFRS؛
- مجال تطبيق النظام المحاسبي الجديد؛
- مفاهيم و قواعد تقييم الأصول والخصوم، الأعباء و النواتج و المعلومات الواجب إظهارها في القوائم المالية؛
- أشكال القوائم المالية؛
- مدونة الحسابات؛
- قواعد استعمال الحسابات؛
- النظام الواجب تطبيقه على الوحدات المصغرة.

ب-أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي:

قام الإصلاح المحاسبي في الجزائر على مجموعة من المبررات تنطلق أساسا من أن النظام الذي كان سائدا لا يخدم تفعيل البورصة والسوق المالي بشكل عام، لأن هذه الأخيرة تقوم على الكفاءة المرتبطة بتوفير المعلومات في الوقت و المكان المناسبين و بالكم و الكيف اللازم، والنظام المحاسبي الجزائري

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، المادة الثالثة، العدد74، الصادرة بتاريخ 25نوفمبر2007، ص03

[2] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس، جوان2014، ص291

مع الإطار الذي يحكم الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، في ظل ذلك أصبح من الضروري الوفاء بهذه المتطلبات لتحقيق التالي[1]:

- إنشاء بيئة محاسبية مقبولة قبولا دوليا؛
- تشجيع استقطاب الاستثمار الأجنبي؛
- الوفاء بالاحتياجات المعبر عنها من مستخدمي مخرجات الأنظمة المحاسبية وطنيا ودوليا؛
- توافق النظام المحاسبي المالي إلى ما ذهب إلية مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- تسهيل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية و الأجنبية؛
- شفافية المعلومات؛
- الإفصاح الفعال في ظل المرجعية الدولية؛
- توافق القوائم المالية.

إضافة إلى هذا فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيحقق مزايا أخرى منها[2]:

- ✓ يحفز بروز سوق مالية نشطة، حيث يسمح تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال SCF بتوفير الثقة في المعلومات المالية المعروضة بالمؤسسات الجزائرية مشجعا الاستثمار في أدواتها المالية؛
- ✓ يؤدي غلى ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات، وكذلك التسيير في المؤسسات؛
- ✓ تعزيز مسار اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي بعد توفيق المحاسبة في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية بما يتماشى مع التحولات التي أصبحت تفرضها العولمة واقتصاد السوق؛
- ✓ زيادة دور السوق المالية في الاقتصاد الوطني، و يعمل على تشجيع الادخار والخوصصة وإنشاء مؤسسات مساهمة مفيدة للبورصة؛
- ✓ يشجع الاستثمار من خلال إعطاء معلومات مطلوبة من المستثمرين، سهلة القراءة من المحللين الماليين.

[1] خيري عبد الكريم، شينون بن الطيب، **الجهود الدولية و المحلية المبذولة لإرساء مبادئ المحاسبية الدولية "دراسة حالة الجزائر"**، مجلة البديل الاقتصادي، العدد الثالث، جوان2016، ص210

[2] سعيدي يحي، بن موفقي علي، **اثر الإصلاحات المحاسبية على جودة أنظمة المعلومات وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي /المجلد الثاني، العدد23، أوت 2015، ص12

ثالثا: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية

بالتطرق إلى مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، كان من الضروري المرور أولا بمزايا تطبيق هذا الأخير على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أ- مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي:

مبدئيا فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي على بيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سوف يحقق المزايا التالية[1]:

- تسهيل مراقبة حسابات المؤسسات لأنها تستند على مفاهيم و قواعد محددة بوضوح؛
- تحقيق الشفافية للمعلومات المالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية؛
- يساعد المؤسسات الجزائرية على جلب الاستثمارات الأجنبية، من خلال تقديمها للمعلومات المالية المطلوبة وامتثالها إلى المعايير المحاسبية الدولية؛
- يساهم في تقديم حلول تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة بموجب المخطط المحاسبي الوطني، و يسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية؛
- يمكن من إجراء مقارنة أفضل حول الوضعية المالية عبر الزمن لنفس المؤسسة، و في نفس الفترة بين العديد من المؤسسات؛
- تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يرفع من كفاءة أداء إدارة المؤسسة؛
- رفع مستوى الإفصاح المحاسبي.

ب-مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

يطبق على كل شخص معنوي أو طبيعي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، تلتزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية[2]:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية أوغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أوتنظيمي.

[1] بلعور سليمان، **دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مجلة رؤى اقتصادية، العدد السادس، جوان2014، ص210

[2] عيادي عبد القادر، **مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية**، REVUE D'économie et de Statistique appliqué، المجلد 10، العدد02، ص54

ويتم استعمال المعلومات المالية حسب النظام المحاسبي المالي من طرف[1]:

- ✓ المسيرين، و أعضاء الإدارة و المراقبة و مختلف الهياكل الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ مقدمي رؤوس الأموال (الملاك والمساهمين والبنوك وغيرها من المقرضين)؛
- ✓ الإدارة وغيرها من المؤسسات مع سلطات الرقابة والسيطرة (إدارة الضرائب، إحصائيات وطنية..)؛
- ✓ الشركاء الآخرين في المؤسسة مثل شركات التأمين والموردين والموظفين والعملاء؛
- ✓ جماعات المصالح الأخرى بما في ذلك الجمهور بشكل عام.

ج- أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

تتجلى أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر في الآتي[2]:

- ❖ يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي يعالجها المخطط المحاسبي الوطني، ويقدم الشفافية و ثقة أكثر في الحسابات و المعلومات المالية التي يسوقها، الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة؛
- ❖ يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان و مكان الحالات المالية، ويمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالها مع الأطراف المعنيين بالمعلومات المالية؛
- ❖ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق و الأنظمة المحاسبية الدولية، و الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام؛
- ❖ الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية و المعالجات المختلفة؛
- ❖ تسهيل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- ❖ العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات من أجل المساعدة في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني.

[1] سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2015، ص115

[2] سبتي اسماعيل، **تقييم الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد34، المجلد الأول، افريل2018، ص420

المطلب الثالث : انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية في الجزائر

لقد ترتب عن الإصلاحات المحاسبية بصفة عامة، و تطبيق النظام المحاسبي المالي خاصة جملة من الآثار و الانعكاسات على الكثير من النواحي التي لها علاقة مع المحاسبة، وذلك نتيجة للتغير في تقنيات الأداء المحاسبي إذا ما قارناه مع ما كان مطبق في السابق بالنسبة للمخطط المحاسبي الوطني نحو ما يأتي:

1. **بالنسبة للمجلس الوطني للمحاسبة:** مع إعادة التنظيم الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية و تعقد أنماط التسيير و غياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، قام المشرع الجزائري بسن آليات رقابية تحد من أنواع الاحتلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، من خلال القانون رقم 05/80 المؤرخ في1980/10/30 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، و في مادته رقم05 نص على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبية، أن تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها[1]"

و حسب قانون رقم10-01 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، تم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي، وتنظيم و متابعة المهن المحاسبية، ويضم المجلس ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تنبثق عن هذا المجلس خمس (05)لجان متساوية الأعضاء، و هي كالآتي[2]:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط و التكوين؛
- لجنة المراقبة النوعية.

2. **بالنسبة للمحترفين وممارسي المهنة** : من أهم التطورات و الانعكاسات التي عرفها تطبيق الإصلاح المحاسبي على المحترفين وممارسي المهنة ما يلي:

[1] براق محمد، قمان عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص05

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، المادة04-05، العدد42، السنة10، الصادرة بتاريخ11جوان2010

1.2- القانون رقم10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، وقررت تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع و يتضمن هذا القانون الجديد 84 مادة في 12فصلا.

و بموجب التعديلات الجديدة فقط تم إنشاء ثلاث منظمات مهنية:

في المادة14 منه (ينشأ مصف و طني للخبراء المهنيين و غرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و مهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون)[1].

كما توالت في هذا الإطار عملية الإصدار للنصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بمهنة المحاسبة وهي[2]:

- **مرسوم تنفيذي رقم 11-24 في27-01-2011** يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه؛
- **مرسوم تنفيذي رقم 11-25 في27-01-2011** يحدد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبيين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- **مرسوم تنفيذي رقم 11-26 في27-01-2011** يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره؛
- **مرسوم تنفيذي رقم 11-27 في27-01-2011** يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته و قواعد سيره؛
- **مرسوم تنفيذي رقم11-29 في27-01-2011** يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتها؛
- **مرسوم تنفيذي رقم11-30 في27-01-2011** يحدد شروط و كيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- **مرسوم تنفيذي رقم 11-31 في 27-01-2011** يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، المادة14، العدد42، السنة10، الصادرة بتاريخ11جوان2010
[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، مرسوم تنفيذي من11-24 إلى 11-32، العدد07، السنة11، الصادرة بتاريخ02-02-2011

- **مرسوم تنفيذي رقم 11-32 في27-01-2011** يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

3. **بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر:** لازالت العديد من المشاكل التنظيمية والإدارية تعيق عمل المؤسسات الجزائرية بصفة عامة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بصفة خاصة، من تعدد مراكز القرار والآجال الطويلة التي تستغرقها معالجة الملفات و تفشي ظاهرة الرشوة والمحسوبية و الفساد الذي لم تسلم منه حتى كبريات الشركات و على رأسها سونطراك، كل هذه العوامل تحد من قدرات هذه المؤسسات على العمل و الانطلاق لمواكبة التغيرات الحاصلة، بالإضافة إلى عدم الاستقرار والتغيير المستمر للقوانين التي تمتاز بها أنها ظرفية، والتي أثرت بشكل كبير على الاستثمارات التي تحتاج إلى مناخ أعمال مستقر؛ ففي كل مناسبة قانون مالية نجد قوانين استثمارات جديدة تكون ملغية للسابقة، وتماشيا مع الإجراءات الجديدة المتمثلة في النظام المحاسبي المالي ولتسهيل عمل المؤسسات فقد تم صدور مايلي[1]:

- **القرار المؤرخ في26جويلية2008** الذي حدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين و الأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، ويمكن بموجب هذا القرار للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها و نشاطها احد الأسقف الواردة في القرار، خلال سنتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة؛
- **المرسوم التنفيذي رقم09-110 المؤرخ في 07أفريل2009**، يهدف إلى تحديد شروط و كيفيات مسك محاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي؛
- **التعليمة الوزارية رقم02 مؤرخة في 29أكتوبر2009**، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي مع سنة 2010، وتضمنت هذه التعليمة الإجراءات العامة و الأحكام الواجب إتباعها لعملية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

4. **بالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية** : ومن أجل تدارك التأخر الذي آلت إليه المؤسسات البنكية و المالية في الجزائر، طرأت جملة من التطورات و التعديلات على سيرورة عمل هذه المؤسسات، من أهم ما صدر من نصوص قانونية و تنظيمية ما يلي[2] :

- **نظام رقم 09-04 مؤرخ في23جويلية2009**، يتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، ولقد شمل هذا النظام على

[1] مداني بن بلغيث، فريد عوينات، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر-دراسة تحليلية تقييمية-**، الملتقى الدولي حول :الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 29-30نوفمبر2011، ص08

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، النظام رقم09-04 ورقم09-05، العدد76، السنة09، المؤرخ في29ديسمبر2009

تسعة(09) مواد هدفها تنظيم العمليات البنكية، وتحديد قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأصول و الخصوم و الأعباء والنواتج المالية؛

- **نظام رقم 09-05 مؤرخ في18أكتوبر2009**، يتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها، تضمن هذا النظام (11) مادة، يهدف هذا النظام إلى تحديد شروط إعداد ونشر الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية.

5. **بالنسبة للنظام الجبائي في الجزائر:** عند تحليل واقع الممارسات الجبائية الجزائرية نجد أنها تعاني من اختلال ومشاكل رغم الإصلاحات والإمتيازات المقدمة بين فترة وأخرى، ولعل أبرز أشكال هذا الاختلال ظاهرة التهرب الضريبي بأشكال متعددة من التعامل بدون فاتورة في المعاملات التجارية وعدم استعمال وسائل حديثة في المعاملات المالية كالصك إلى ظاهرة تأجير السجلات التجارية وانتشار الأسواق الموازية بشكل ملفت، إضافة إلى سوق العقارات غير الشفافة و التي تطبعها المضاربة.

و في هذا السياق جاء قانون تكميلي الصادر في جويلية2009، والذي تضمن مجموعة من المواد القانونية التي لها صلة مباشرة بالجهود المبذولة في إطار تكييف القواعد القانونية بالمفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي الجديد والمتمثلة في[1] :

1-قانون المالية التكميلي لسنة 2009 "المادة 05-06-08-10"

2-قانون المالية لسنة 2010 وما تضمنه من المواد "08-09-10"

المبحث الثاني: مسار مهنة التدقيق في الجزائر

من خلال هذا المبحث سيتم تسليط الضوء على مهنة التدقيق عبر أهم الإصلاحات التي جاء بها المشرع الجزائري في إطار تنظيم مهنة التدقيق وفي ظل التوجه الجزائري الجديد والرامي إلى تبني النظام المالي المحاسبي بغية تحقيق الانسجام والتوافق الدولي من جهة وتحسين المهنة من جهة أخرى.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

مرت عملية التدقيق في الجزائر بعدة مراحل و تطورات، بحيث يمكن تقسيم هذه التطورات إلى:

أولا: الفترة من 1969 إلى 1980

بدا تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر بعد1969، تميزت هذه الفترة بعدم كفاية الموظفين المؤهلين للممارسة المهنية لنقص في استقلالية المدقق[1]، حيث تنص **المادة 38وفقا للأمر القانوني رقم69/107 المؤرخ**

[1] مداني بن بلغيث، فريد عوينات، **مرجع سبق ذكره**، ص03

في1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 على[2]:"يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مدققي الحسابات للمؤسسات الوطنية و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وفي المؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصصا في رأسمالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم".

وقد **حدد المرسوم رقم 73/170 المؤرخ في 16-11-1973**، مهام وواجبات مدقق الحسابات،وهو النص الذي اعتبر مدقق الحسابات كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين[3] :

- ❖ المراقبين العامين الماليين؛
- ❖ مراقبو المالية؛
- ❖ مفتشو المالية.

كما أوكلت للمدققين المهام التالية:

- المراقبة اللاحقة لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- متابعة إعداد الحسابات و الموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛
- متابعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

وتجدر الإشارة غلى أن التدقيق المقصود يرتبط فقط بالرقابة من قبل هؤلاء الأفراد من خلال هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك، إلا أن **الأمر الرئاسي رقم 71-83 الصادر بتاريخ29-09-1971** تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة و الخبراء في المحاسبة لدى المحاكم واشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك[4].

ثانيا: الفترة من 1980 إلى 1988

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدا للعيان عدم نجاعة الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط

[1] زوينة ريال، سهيلة مداني، أمال بوقلسي، **معايير التدقيق الدولية الواقع المهني للتدقيق في الجزائر**، مداخلة، ملتقى وطني حول:واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية،يومي 11-12افريل2018،ص177

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، قانون المالية للجمهورية الجزائرية لسنة 1970

[3] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **مرجع سبق ذكره**، ص197

[4] لقيطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر-دراسة حالة من خلال الاستبيان-**، مذكرة ماجيستير،جامعة باتنة،2009،ص90

شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، ومن ثم يمكن أ تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة و العودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق[1]؛ثم إن إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة والذي أنشأ بمقتضى القانون رقم 05/80 المؤرخ في 03-01-1980 و الذي ألغى صراحة المادة 39من الأمر 107/79 وضمنيا المرسوم 173/70 الخاص للتدقيق، حيث أعطى القانون 05/80 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني، كما يمكن القول أن التدقيق خلال هذه الفترة شهد تذبذب نتيجة لغياب سياسة لتكوين المدققين وأيضا لوجود الثغرات في تعريف القانون نفسه لهذه المهنة[2].

ثالثا: الفترة من 1990 إلى 2000

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات و نصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، وأبرزها قانون 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 27-04-1991 والمعتمد بتاريخ 01-05-1991،وتضمن هذا القانون تسعة (09) أبواب خاصة بمهنة التدقيق والشخص الممارس لها وتطرقت إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات، كذلك صدور قرار 24-02-SP11-103 بتاريخ 02-02-1994 بأمر من وزير الاقتصاد يضم ستة وصيات يلتزم فيه محافظي الحسابات بإتباعها، ومجلس الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها، وتتضمن هذه التوصيات إثراء و تنقيح مهنة التدقيق حسب ما تقتضيه الظروف، من تطور التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية حول التدقيق القانوني؛ إضافة إلى ذلك صدور سنة1996 المرسوم التنفيذي رقم 136-96 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمؤرخ في 15-04-1996[3].

[1] حميد قرومي، سعاد دعبوز، **تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر**، مداخلة، ملتقى وطني حول:واقع مهنة التدقيق في الجزائرفي ظل معاييرالتدقيق الدولية، يومي 11-12أفريل2018،جامعة بومرداس،ص108

[2] ولد بلحمو سمير،دور التدقيق البيئي في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة-حالة القطاع الصناعي بولاية أدرار-أطروحة دكتوراه، جامعة أدرار،2018،ص173

[3] دليلة بوقرن، محمد الصالح بلول، حمزة كبلوني، **توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية** للتدقيق، مداخلة، ملتقى وطني حول:واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية،يومي11-12أفريل2018، جامعة بومرداس،ص77

رابعا: الفترة من 2000 إلى 2011

تميزت هذه الفترة بإنشاء المجالس الجهوية للمحاسبة، حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الاضطرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة[1]، ولعل أهم المراسيم التي صدرت في هذا الصدد ما يلي:

- قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29جوان2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يهدف إلى تحيد شروط ممارسة هذه المهن[2]؛
- المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26-08-2010، يتعلق بمجلس المحاسبة يهدف هذا الأمر إلى تتميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17-07-1995 المتعلق بنفس الأمر وكما جاء فيه من مادته الثانية أنه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغير المرافق العمومية[3]؛
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-01-2011 والتي تصب في إطار تنظيم المهنة وتحديد الصلاحيات[4].

ومنه يمكن استنتاج أهم التطورات التي مرت بها مهنة التدقيق في الجزائر في الجدول التالي:

الجدول 3- 1: تطور مهنة التدقيق في الجزائر

الفترة بعد 1962 إلى 1969			
القوانين والتشريعات	المضمون	الهيئة المسئولة	مميزات الفترة
اتفاقيات إيفيان القوانين الفرنسية	مراقبة الحسابات للوقوف على صحتها	وزارة المالية	-فراغ كبير وضعف المهنة نظرا للتخطيط المركزي -التبعية للقوانين الفرنسية -نقص التنظيم والكفاءات
الفترة من 1969 إلى 1970			
الأمر 69-107 المؤرخ في	قرر بتعيين محافظ		-بداية الاهتمام بتنظيم

[1] أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص42
[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد42، السنة10، الصادرة بتاريخ 11جوان2010
[3] دليلة بوقرن، محمد الصالح بلول، حمزة كبلوني، مرجع سبق ذكره، ص78
[4] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، الصادرة بتاريخ 02-02-2011

1969/12/31،قانون المالية 1970	الحسابات من طرف وزارة المالية	وزارة المالية	المهنة؛ -نقص الكفاءات والخبرات؛ -احتكار الدولة للمهنة؛ -عدم ضبط الممارسة المهنية للمهنة.
المرسوم 70-173 في 1971/11/13	تم التحديد الصريح لمهام وواجبات محافظ الحسابات		
الفترة من 1971 إلى 1988			
الأمر 71-82 في 1971/12/29	حدد تنظيم مهنة محافظة الحسابات وضبط الممارسة المهنية لها		-لا تزال المهنة تحت وصاية واحتكار الدولة؛ -لا تزال المهنة تعاني من النقائص وسوء التنظيم؛ -استقلالية المؤسسات العمومية وخضوعها للقانون التجاري وبالتالي ضرورة مراجعة حساباتها والمصادقة عليها من مختصين كمحافظي الحسابات والخبراء.
الأمر 75-25 في 1975/04/29	متعلق بالمخطط الوطني المحاسبي		
	تشكيل مجلس المحاسبة مهمته مراقبة المؤسسات والوقوف على صحة وانتظام حساباتها	مجلس المحاسبة	
القانون التوجيهي 88-01 في 1988/01/12	فتح المجال أمام المهنيين المستقلين لمزاولة الحسابات		
الفترة من 1991 إلى 1996			
قانون 91-08 في 1991/04/27	إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين،وتكليفه بالسهر على تنظيم المهنة		-التنظيم الفعلي للمهنة بتحديد الهيئة المستقلة المكلفة بتنظيم المهنة، من حيث أخلاقيات وشروط ممارستها،كيفية التعيين،الأتعاب... -فتح المجال أمام الممارسة الحرة للمهنة؛
المرسوم التنفيذي 92-20 في 1992/01/13	إنشاء مجلس النقابة الخاص بالمهنة		

قرار مؤرخ في 1994/11/07	يتعلق بتحديد أتعاب محافظي الحسابات		–أصبحت المهنة مستقلة وحيادية،حرة مفتوحة لمن تتوفر فيهم الشروط؛ –زوال احتكار الدولة ووصايتها على المهنة؛ –مرجعية المهنة لم تتغير نحو المعايير الدولية للمراجعة.
المرسوم التنفيذي 96–136 في 1996/09/15	تضمن قانون الخاص بأخلاقيات المهنة		
المرسوم التنفيذي 96–318 في 1996/09/25	تضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)مكلف بالبحث والتطوير في مهن المحاسبة	هيئة مستقلة المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين	
المرسوم التنفيذي 96–431 في 1996/12/30	تضمن كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري		
الفترة من 1997 إلى 2001			
المرسوم التنفيذي 97–458 في 1997/12/01	متمم للمرسوم 92–20 تضمن إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية		
قرار مؤرخ في 1998/03/28	حدد الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة		
قرار مؤرخ في 1999/03/24	تضمن الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة		
المرسوم التنفيذي 01–421 في 2001/12/20	حدد تشكيل مجلس النقابة للمهنة وضبط اختصاصاته وقواعد عمله		
الفترة من 2002 إلى يومنا			
بيان مجلس الوزراء في 2009/12/30	مناقشة استرجاع الوصاية على تنظيم المهنة		–دخول الأجانب ممارسة المهنة

القانون 10-01 في 2010/06/29	تضمن إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزارة المالية لتنظيم ومتابعة المهنة	المجلس الوطني للمحاسبة	واطلاعهم على تفاصيل الاقتصاد الوطني؛ -اضطراب كبير في ممارسة المهنة؛ -إنهاء الطابع الحر للمهنة وإعادة إخضاعها لوزارة المالية؛ -لا تزال الفوضى وسوء التنظيم يعم المهنة؛ -بداية إصدار معايير جزائرية للتدقيق؛ -إلى الآن تبقى هذه المعايير مجرد نظريات تنتظر التطبيق في الواقع الميداني.
المراسيم من 2411،إلى 3211 في 2011/02/27	تضمنت تفسيرات للقانون 10-01 لتنظيم المهنة		
المرسوم التنفيذي 11-202 في 2011/06/26	حدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها		
قرار مؤرخ في 2013/07/24	حدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات		
قرار مؤرخ في 2014/02/12	حدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات		
مقرر 002 في 2016/02/14	تضمن وضع حيز التنفيذ 04معايير جزائرية للتدقيق(210،505،560،580)		

المصدر : أحمد حيرش،قاسمي السعيد، **تقييم لواقع مهنة وبيئة التدقيق في الجزائر**، على ضوء دراسة استطلاعية لمكاتب التدقيق-محافظة الحسابات- بولاتي المسيلة وبرج بوعريرج، مداخلة، ملتقى وطني حول:واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية،يومي 11-2أفريل2018،جامعة بومرداس،ص149-150.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

إن التدقيق مهنة تمارس من طرف مهني يؤدي عمله عن طريق فهم واستيعاب قسم من أقسام العلم والمعرفة ألا وهو قسم المحاسبة، وحاليا فإن التنظيم القائم لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر يتيز بخصائص تميزه عن باقي الدول[1].

فمهنة التدقيق تخضع لقواعد وأحكام تنظيمية متعلقة بشخص المدقق أولا وبالعمل الميداني ثانيا، وأحكام متعلقة بالتقارير شأنها في ذلك شأن الدول العالمية المتبنية لنفس التنظيم المهني، حيث نتعرف على هذه المعايير أو الأحكام من خلال النقاط التالية[1]:

[1]ولد بلحمو سمير، مرجع سبق ذكره، ص180

أولا: أحكام متعلقة بشخص المدقق

أ- المستوى العلمي:

مرسوم تنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 16فيفري2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، والتي توجب على المترشحين للتكوين، للحصول على شهادة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات التي ينظمها معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب أو من قبل كل معهد آخر معتمد من الوزير المكلف بالمالية أن يكونوا حائزين على شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين[2].

ب- المستوى العملي:

إن عامل الخبرة المهنية شرط أساسي في مزاولة مهنة التدقيق، إذ يشترط على الراغب في ممارسة المهنة أن يجتاز اختبار مسابقة القبول في المعهد المتخصص لأجل مزاولة محور دراسي أي تربص مهني أكاديمي محدد بسنتين، يتم بعدها توجيه المتربص غلى أحد المكاتب المهنية المتخصصة بغية مباشرة تربص مهني ميداني لمدة سنتين إضافيتين، يحصل على إثرهما المتربص على شهادة نهاية التربص التي تمكنه من ولوج محور مهني ثاني قائم على تحصيل الخبرة المهنية للنجاح في الحصول على شهادة محافظ الحسابات أو اجتياز امتحان الخبير المحاسبي[3].

إذن اشترط المشرع الجزائري الشرطين التاليين[4]:

1- متابعة تدريب مهني كخبير محاسبي مدته سنتين بشهادة نهاية التدريب؛

2- إثبات خبرة مهنية مدتها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

ج- الاستقلالية والحياد:

ويعني بالاستقلالية هي أن يكون المدقق مستقل بتفكيره في جميع الأمور وفي اتخاذه للقرارات دون أي تحيزات لأطراف معينة داخل الشركة، فالاستقلالية ضرورة لا غنى عنها التي من شأنها أن تضفي المزيد من الثقة على البيانات الحسابية التي يبدي رأي فيها خصوصا أن المستثمرين والدائنين والدوائر الرسمية

---

[1] محمد أمين لونيسة، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية-دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-**، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، 2017، ص81

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد11، السنة11، الصادرة بتاريخ20نوفمبر2011

[3] محمد أمين لونيسة، **مرجع سبق ذكره**، ص81

[4] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **مرجع سبق ذكره**، ص224

تعتمد على رأي المدقق لكونه طرف مستقل ومحايد لا يتأثر بأي جهة داخل الشركة وخارجها[1]؛ ولقد ركزت الجزائر على مصطلحي الاستقلالية والحياد من خلال الوقوف على أربعة نقاط أساسية، وهي[2]:

- انعدام المصلحة المادية للمدقق في فترة تأديته مهامه؛
- الاستقلال الذاتي للمدقق خلال مزاولة مهمته دون تلقيه لأوامر أو توجيهات من أي جهة كانت؛
- وجوب وقوف المدقق على نقاط الشفافية و مواطن التزوير بالاعتماد على خطة عمل محكمة تخضع لظروفه الخاصة دون طرحها للمناقشة؛
- الفحص والتحري عن مواطن الغش و التلاعبات بما يتطلبه الأمر من شك دون الخروج عن إطار النزاهة والحياد.

ت-الكفاءة والعناية المهنية:

احتواهما القسم 130 ويعني هذا المعيار أو المبدأ فرض الالتزامات التالية[3]:

- الاحتفاظ بالمهارات والمعرفة المهنية بالمستوى المطلوب للتأكد من حصول العملاء أو أصحاب العمل على خدمة مهنية كفأ؛
- العمل بكل عناية واجتهاد طبقا للمعايير المهنية عند أداء الخدمة؛

و يتطلب أداء الخدمة المهنية ذات الكفاية الفنية ممارسة الحكم الصائب عند تطبيق المهارات الفنية والمعرفة، وتنقسم هذه الكفاءة المهنية إلى قسمين: محاولة الحصول عليها ثم محاولة الحفاظ عليها، ويستلزم ذلك وعيا مستمرا وفهم التطورات المهنية ذات الصلة، حيث يؤدي ذلك إلى تطوير القدرات المهنية بالإضافة إلى الكد والاجتهاد و تحمل مسؤولية التصرف وفقا لمتطلبات المهنة بعناية وشمولية وفي الوقت المناسب.

ثانيا: أحكام متعلقة بالعمل الميداني

في غالبية الأوقات يرتكز العمل الميداني لمهنة التدقيق على أربعة عناصر: التخطيط، الإشراف، التقييم والإقناع، كلها أحكام تصب في تأكيد كفاءة العمل المنجز، وفق ما نص عليه مضمون المادة 35 من القانون10-01 "مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار

[1] ناصر مراد، عجيلة محمد، بن نوي مصطفى، **مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري-رؤية استشرافية-**، مداخلة، ملتقى وطني حول: تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، يومي20-21نوفمبر2013، ص10

[2] محمد لونيسة، **مرجع سبق ذكره**، ص82

[3] هيري آسيا، بن الشريف مبروكة، ساوس الشيخ، **دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب-دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر-**، مقال، مجلة الحقيقة، العدد39، 2017،ص516

رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه"، ويحرص المشرع الجزائري من خلال المادة أعلاه على الالتزام بالمعايير التدقيقية لأجل ضبط سيرورة العمل من تخطيط وتنظيم[1].

أ- **التخطيط والإشراف:** والمقصود به هو وضع استراتيجية عامة و معالجات تفصيلية تتفق وطبيعة الأعمال المتوقع أداؤها والتوقيت المطلوب لإنهائها، وأيضا متطلبات الاتفاق مع العميل بشأنها، وبناءا على ذلك يخطط المدقق أداء عمليات التدقيق بكفاءة مع الالتزام بالتوقيتات المحددة لإنهائها[2].

وفي الجزائر، فإن توجيه و تخطيط مهمة المدقق أو محافظ الحسابات أشارت المؤسسة للمحاسبة إلى أنه يجب على مدقق الحسابات أن يحصل على معرفة عامة وشاملة عن المؤسسة محل التدقيق الذي يسمح له من توجيه مهنة ومعرفة المواطن والنظم ذات الدلالة أي الهامة نسبيا ؛وتمكن هذه الطريقة المدقق من تحديد المخاطر ذات التأثير الهام على الحسابات وبالتالي يأخذها بعين الاعتبار عند البرمجة الأولية لأعمال الرقابة والتدقيق و أيضا عند التخطيط البعدي بحيث يؤدي إلى[3]:

- ❖ تحديد طبيعة ومدى الفحوصات وفقا للأهمية النسبية؛
- ❖ توجيه وتنظيم وضبط عملية تنفيذ المهمة بالكيفية التي تؤدي غلى بلوغ الهدف بكل عقلانية ممكنة وبأقصى كفاءة في ظل المواعيد المحددة.

ب-**التقييم:** يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به لكونه أساسا للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق على ضوءه يجري تحديد الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليه أعمال تدقيق الحسابات.

ت-**الإثبات:** و المقصود بالإثبات ضرورة التوصل غلى عناصر ثبوتية جديرة الثقة و ذلك بالمعاينة و الملاحظة والتحريات والإثباتات لكي تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي حول البيانات المالية[4].

ثالثا: أحكام متعلقة بالتقارير

إن التشريعات الحالية المعمول بها تلزم مدققي الحسابات في أغلب الحالات تقديم نتائج أعمالهم في تقرير ناجح ومقبول، وذلك حسب المهمة الموكلة إليهم سواء تقرير عام أو خاص، إلا أن التقرير في شكله العام

[1] محمد أمين لونيسة، **مرجع سبق ذكره**، ص83

[2] مريم ظريف، أيمن الحائك، **تخطيط تدقيق الكشوف المالية وفق المعيار الجزائري للتدقيق 300و المعايير الدولية للتدقيق**، مداخلة، ملتقى وطني حول:واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، 11-12 أفريل2018، جامعة بومرداس، ص77

[3] فاتح لواضح، محمد مغنم، حمزة غربي، **دراسة مقارنة لبعض معايير المراجعة الدولية مع واقع مهنة المراجعة في الجزائر**، مداخلة،، ملتقى وطني حول:واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، 11-12 أفريل2018، جامعة بومرداس،ص271

[4] دليلة بوقرن، محمد الصالح بلول، حمزة كبلوتي، مرجع سبق ذكره، ص79

ليس إجباريا أو ضروريا عن الأشكال الأخرى، حيث هناك بعض الحالات الاستثنائية التي نصت عليها النصوص القانونية يمكن أن تقدم في شكل آخر غير التقارير وخاصة بالمهام التالية[1] :

- ✓ استدعاء الجمعية العامة للمساهمين في حالة غياب مجلس الإدارة؛
- ✓ المصادقة على صحة المبلغ الإجمالي؛
- ✓ الكشف عن المخالفات الجزائرية.

وفي هذا السياق يمكن أن نستخلص أهم التغيرات أو الاختلافات التي كانت سابقا وما طرأ عليها حاليا في الجدول التالي:

الجدول 3- 2: أوجه الاختلافات بين القانون 91-08 و القانون 10-01

معيار التفرقة	القانون 91-08	القانون 10-01
من حيث التعريف الخاص بالمدقق القانوني	هو كل شخص يمارس عادة باسمه وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية.	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
من حيث المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات	-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة؛ -يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير؛ -يعلم المسيرين بكل نقص قد يكشفه والذي يمكن عرقلة استمرار استغلال المؤسسة.	-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة؛ -يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقاتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير؛ -يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛ -يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها؛ -يعلم المسيرين بكل نقص قد يكشفه والذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة.

[1] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد احمد يورة، مرجع سبق ذكره، ص243

من حيث شروط التسجيل	-توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا؛ -التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	-أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها؛ -التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث الهيئة التابعة لها	كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أي تابع لوزارة المالية.
من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية	يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15يوما.
من حيث الاهتمام بالجودة	لم ترد بخصوصه مواد	تجرى تربصات الخبراء المحاسبين على مستوى المصف الوطني للخبراء المحاسبين،و تجرى تربصات محافظي الحسابات، وتجرى تربصات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة
من حيث التربصات	تجرى تربصات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني المحاسبة	تجرى تربصات الخبراء المحاسبين على مستوى المصف الوطني للخبراء المحاسبين، وتجرى تربصات محافظي الحسابات على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتجرى تربصات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة

المصدر : هشام بن حميدة، سارة دلالجة،غنية شيخي، **واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية**، مداخلة، ملتقى وطني حول:واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، 11-12 أفريل2018، جامعة بومرداس،ص 216-217

المطلب الثالث: الهيئات المسيرة لمهنة التدقيق في الجزائر

لقد تم صدور عدة قوانين ومراسيم تنظم سير ودور المنظمات والهيئات ذات الصلة بتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر نذكر منها:

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27-01-2011، الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق، والذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناءا على هذا القانون الجديد تشيكلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس ،كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه،إضافة إلى تحديد المهام المنوطة بهذا المجلس؛كما تم إنشاء لدى المجلس خمس لجان مختصة وهي كما يلي[1]:

- ✓ لجنة معايرة الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية؛
- ✓ لجنة الاعتماد؛
- ✓ لجنة التكوين؛
- ✓ لجنة التأديب والتحكم؛
- ✓ لجنة مراقبة النوعية.

ثانيا: المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبيين

طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27-01-2011، والذي حدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وصلاحياته،بحيث يشكل من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين؛ والذي يمكن حصر مهامه في[2]:

- ✓ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وتسييرها؛
- ✓ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مع عرضها على الجمعية العامة السنوية؛
- ✓ ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- ✓ إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين.

[1] أقاسم عمر،**مرجع سبق ذكره**، ص50-51

[2] **المرسوم التنفيذي 11-25 من الجريدة الرسمية الجزائرية**، العدد07، السنة11،الصادرة بتاريخ 02-02-2011

ثالثا: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يهدف المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27-01-2011، إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، وتتمثل صلاحيات هذا المجلس في[1]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

رابعا: المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

يحدد المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27-01-2011 تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، وتتمثل مهام المجلس في[2]:

- إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم ونشر وتوزيع نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

كما يجدر الإشارة إلى أنه صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المتضمن تشكيل اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية لمصف الوطني لخبراء المحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ؛و تجدر الإشارة إلى أن الإصلاحات المحاسبية الأخيرة قد أخذت من المنظمات المهنية السابقة كل الصلاحيات، وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة،والذي يمكن القول أنه يتناقض و ما تنادي به المعايير الدولية للتدقيق[3].

[1] **المرسوم التنفيذي رقم 11-26 من الجريدة الرسمية**، العدد07،السنة11،الصادرة بتاريخ02-02-2011
[2] **المرسوم التنفيذي رقم 11-27 من الجريدة الرسمية**، العدد07،السنة11،الصادرة بتاريخ02-02-2011
[3] أقاسم عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص54

المبحث الثالث: جهود وتحديات تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر

تسعى الحوكمة إلى إيجاد البيئة القانونية والإطار المؤسسي اللذين يساعدان المؤسسات بمختلف أنواعها على القيام بأنشطتها الاقتصادية في ظل اقتصاد السوق، فلا يمكن تطوير إطار الحوكمة إلا بتوفر إطار قانوني ومؤسسي بالإضافة إلى وجود آليات فعالة للحوكمة تنظم العلاقات التعاقدية لكافة المشاركين في السوق[1].

من هذا المنطلق سنحاول التطرق في هذا المبحث إلى أهم الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية من أجل إدخال مصطلح الحوكمة على البيئة الاقتصادية في الجزائر مع محاولة تكييفها والمتطلبات العالمية.

المطلب الأول: تطور المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

مر تنظيم المؤسسة العمومية الاقتصادية بعدة فترات متمايزة ومتباينة وذلك منذ الاستقلال، فكان ذلك تبعا للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالقطاع العام الاقتصادي، ولدوره الفعال في عملية التنمية الوطنية الشاملة[2]، نذكر منها:

1- مرحلة تطور المؤسسة الاقتصادية قبل 1980:

اعتمدت هذه المرحلة على البناء الاقتصادي والاجتماعي للبلاد واعتبر مورد النفط المورد الرئيسي والوحيد المستعمل في تغذية ميزانيات المؤسسات العمومية، ويمكن أن نقسم هذه المرحلة إلى فترتين والتي مازالت معالمها تؤثر على الاقتصاد والمجتمع لحد الآن[3].

1.1- الفترة ما بين 1962- 1970:

تميزت هذه الفترة بظهور وتطوير التصنيع تحت إدارة حصرية للدولة لبناء اقتصاد اشتراكي مستقل، إذ أن نموذج التنمية الذي تم إتباعه هو تطوير ذاتي يركز على الفترات الزمنية الاستعمارية على الرغم من أن خطة التصنيع في قسنطينة في أواخر الخمسينيات من القرن الماضي تعبر عن إرادة سياسية لإحياء هذا القطاع، ولقد تميز هيكل الاقتصاد الجزائري الموروث من الفترة الاستعمارية باعتماده على الاقتصاد الفرنسي، لذلك صمم القطاع الصناعي الجزائري من أجل التكملة وليس المنافسة؛ كما أن الجزائر في تنفيذها للمخطط الاشتراكي ركز على تطوير مستقل للصناعات الأساسية(الصلب والبيتروكيماويات) ونظرا

---

[1] عمرعلي عبد الصمد، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائرعلى ضوء التجارب الدولية-دراسة نظرية تطبيقية-**، أطروحة دكتوراه،جامعة الجزائر 3،2013،ص178

[2] مهدي عيسى بن صالح، **ملامح هيكلة المؤسسة الشبكية**، مجلة الباحث، المجلد03، العدد03، جامعة ورقلة،2004، ص08

[3] صلواتشي هشام سفيان، **حوكمة المؤسسات:دور علاقة الوكالة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-**، أطروحة دكتوراه،جامعة الجزائر03،2013،ص168

لعدم وجود فئة رجال الأعمال في الجزائر فقد مثلت الصناعة نسبة صغيرة فقط من الناتج المحلي الإجمالي بحوالي 20% فقط[1].

وما يمكن استخلاصه من خلال هذه الفترة هو قيام الدولة الجزائرية بصياغة الأهداف العامة لإستراتيجية التنمية الوطنية، وتوفير القاعدة الأساسية من أجل قيامها في الواقع وذلك من خلال ما يلي[2]:

- التوسع في التأميم للاحتكارات الأجنبية؛
- بعث مؤسسات وطنية بديلة عن الاحتكارات الأجنبية من أجل مواكبة مخططات التنمية المحلية؛
- فرض المؤسسات الوطنية العمومية على أنها العمود الفقري للتنمية الاقتصادية والاجتماعية؛
- قلة الكفاءات ونقص للتجربة الكافية في المجال الاقتصادي ما حتم على المؤسسة إتباع الأسلوب التقليدي التلقائي في التسيير والتنظيم.

2.1- الفترة ما بين 1971 – 1980:

وهي فترة أسلوب التسيير الاشتراكي للمؤسسات، فترة الانتقال من شكل المؤسسة العامة أو المشروع العام إلى شكل المؤسسة الاشتراكية، وكان هذا بتأثير عوامل عدة أهمها اعتبار تجربة التسيير الذاتي بكل إيجابياتها وسلبياتها باعثا على ضرورة إيجاد صيغة لتجسيد المشاركة الفعالة في التسيير،وكذلك تحول تسيير المؤسسة الوطنية العمومية من الأسلوب التقليدي إلى أسلوب جديد يتخذ من العاملين عناصر نشطة تضطلع بمهام التسيير والرقابة من خلال مساهمتهم الفعلية في ذلك، إضافة إلى ذلك تتجسد المشاركة العمالية في تسيير المؤسسة الوطنية العمومية، وفقا لميثاق التسيير الاشتراكي للمؤسسات من خلال المجلس المنتخب الذي يسهر على حسن تسيير المؤسسة وعلى زيادة الإنتاج وعلى التحسين المستمر للجودة، وعلى القضاء على التبذير ومراعاة النظام في العمل وتحقيق أهداف المخطط[3].

وتعتبر المشاركة العمالية في الجزائر نتيجة مباشرة للتسيير الاشتراكي للمؤسسات الذي يوفر وظيفتين رئيسيتين لمصلحة هؤلاء العاملين والمتمثلة في المساهمة في اتخاذ القرار من جهة، والرقابة على سير المؤسسة من جهة أخرى، ولقد عرفت هذه الفترة مستويات عديدة يمكن الوقوف عليها من خلال مستويين[4]:

- على مستوى المحيط الداخلي للمؤسسة؛
- على مستوى المحيط الخارجي للمؤسسة.

---

[1] Rachid Mira, **Economie Politique de l'industrialisation en Algerie-Analyse institutionnelle en longue période**, thése de doctorat en sciences économiques, paris13, 2015, p139-140

[2] صلواتشي هشام سفيان، مرجع سبق ذكره، ص164-165

[3] بن عنتر عبد الرحمان، **مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وآفاقها المستقبلية**، مجلة العلوم الانسانية، جامعة بسكرة، العدد02،جوان2002،ص112

[4] عبد اللطيف بن اشنهو، **التجربة الجزائرية في التنمية والتخطيط(1962-1980)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1982،ص466

أولا: على مستوى المحيط الداخلي للمؤسسة

يمكن تلخيص أهم العوائق والنقائص التي تميز بها عملية تسيير المؤسسة الوطنية العمومية في النقاط التالية[1]:

- تعدد مراكز اتخاذ القرار مع نقص تجربة العاملين في ميدان التسيير وتأثرهم بالنماذج التسييرية المستوردة والبعيدة عن الحقائق وخصوصيات الاقتصاد الوطني؛
- تعدد المهام والوظائف أدى إلى تبعثر المسؤوليات واستنزاف الجهود في ميادين ثانوية ذات طابع اجتماعي أدى إلى إهمال الدور الحقيقي للمؤسسة العمومية الوطنية؛
- ضخامة حجم المؤسسة نظرا للمهام الكثيرة والتي هي مجرد مهام ثانوية وتقليدية من تموين وإنتاج وتوزيع، مما نتج عنه تضخم في الجهاز الإداري ومختلف هياكلها ووحداتها الأخرى، وبالتالي زيادة فاتورة التكاليف وتشابك المهام؛
- نقص التأطير وتهميش الكفاءات مما حال دون الاندماج الفعلي لهاته الإطارات لاسيما في المجال التطبيقي من أجل إبراز قدراتهم وكفاءاتهم طبقا لاختصاصاتهم؛
- تكدس العمالة وعدم احترام معايير حجم المؤسسات مما أدى إلى ظهور ما يسمى بالبطالة غير المرئية لاسيما في المؤسسات الإنتاجية والصناعية.

ثانيا: على مستوى المحيط الخارجي

تتمثل نقائص المؤسسة الوطنية العمومية خلال هذه الفترة في مجموعة من الإجراءات والقوانين المنظمة للعلاقات المتولدة بين المؤسسة وجهات متعددة أسندت إليها مهام الوصاية والإشراف والرقابة والوساطة في بعض الأمور،كما عرفت هذه الفترة بالمركزية المفرطة للعلاقات كبلت المؤسسة الاقتصادية العمومية وأعاقتها من أية مبادرة للنهوض بهذا النشاط أو تطويره ومن بين الإجراءات ما يلي[2]:

- ❖ التدخل المفرط للجهات الوصية في تحديد قرارات مديري المؤسسات الوطنية العمومية وعدم منحهم الحرية والفرصة للتعبير عن أفكارهم وقدراتهم؛
- ❖ عدم الاختصاص التقني والاقتصادي لفرق الوصاية وغياب المؤهل المطابق أدى إلى عدم كفاءة عملية تحليل ومتابعة التقارير؛
- ❖ إعادة تقنين دور المسند للمؤسسة وفق منظور جديد بأخذ على عاتقه التكليف الحقيقي للاحتياجات الاجتماعية من اجل تحسين ظروف المعيشة.

[1] صلواتشي هشام سفيان، **مرجع سبق ذكره**، ص165-166
[2] بن عنتر عبد الرحمان، **مرجع سبق ذكره**، ص114

2. مرحلة تطور المؤسسة الاقتصادية ما بعد 1980 إلى يومنا الحالي:

لقد جاء الميثاق الوطني لسنة 1986 ليضفي الاستقلالية الاقتصادية بغية تحسين دورها على الصعيد الخاص وعلى مستوى مساهمتها في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال إصلاح شامل للظروف الإنتاجية والكفاءة في التسيير من خلال المهارة المهنية التي من خلالها يتم بلوغ أعلى مستويات حرية العمل وأخذ القرار الذي من شأنه ترقية المؤسسة[1]؛ ولقد أكد هذا الميثاق أملا في تحسبين فعالية المؤسسات الاقتصادية نموها وكذلك مساهمتها في احترام معايير الإنتاج والإنتاجية والتحكم في قواعد التسيير، إذ أن تمتع أو إضفاء الشخصية المعنوية على المؤسسة العمومية الاقتصادية دعم استقلاليتها من حيث[2]:

1- وجود ذمة مالية مستقلة؛
2- التمتع بأهلية قانونية كاملة.

ولكن مع بداية سنة 1988،شرعت الجزائر في إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية والقيام بإصلاحات اقتصادية، حيث أعادت الاعتبار للاستثمارات الخاصة وتقليص دور الدولة في النشاط الاقتصادي من خلال صدور قانون رقم 88-25 المؤرخ في 19-07-1988 والمتعلق بالاستثمار، والذي كان له دور كبير في إعطاء دفع قوي لإنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بما فيها المؤسسات المناولة، والسماح لها بالاستثمار في مجالات متعددة[3]،ووضع إطار محفز للاستثمار الخاص الوطني عن طريق طرائق توجهها في القطاعات التي يعتبر التخطيط فيها ذو أولية بغية الاستفادة من الأنشطة الصناعية والخدمية ذات الأولية من الضرائب والمكافآت المالية المنصوص عليها في قوانين المالية، كما يوجه القانون هذه الاستثمارات إلى ما يسمى القطاعات ذات الأولية المقابلة للقطاعات غير إستراتيجية المقابلة لثلاثة أنواع من القطاعات (الصناعة، الخدمات والبناء والأشغال العمومية)[4] ؛وبعد صدور دستور جديد في فيفيري1989 والذي قر التعددية السياسية والانفتاح على اقتصاد السوق مما جعل الفرصة مواتية لأصحاب القرار الاقتصادي للاقتراب من صندوق النقد الدولي باللجوء إليه لأول مرة سنة1989 لسحب شريحة قرض في إطار برنامج تثبيت يغطي الفترة 1989ماي إلى ماي1990 بمبلغ مقداره 155,7 مليون وحدة حقوق خاصة، واستعملت كلية مرة واحدة في شريحة واحدة، وتم اللجوء مرة ثانية للصندوق في جوان1991 في

[1] **الميثاق الوطني لسنة1986**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ص114
[2] فرحات غول، **مؤشرات تنافسية المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة- حالة المؤسسات الجزائرية-**، أطروحة دكتوراه،جامعة الجزائر2006،03،ص309
[3] فاطمة الزهراء عراب، **المناولة الصناعية أو التعاقد من الباطن نشاط استراتيجي ناجح في تنمية المقاولة مع ضرورة تطوير ذلك في الجزائر**، مداخلة، ملتقى دولي حول:آليات دعم ومساعدة إنشاء المؤسسات في الجزائر، أيام3-4-5 ماي2011، جامعة بسكرة،
[4] Rachid Mira op ,p186

إطار برنامج تثبيت آخر بمبلغ300 وحدة حقوق سحب خاصة، موزعة على أربعة شرائح تم سحب ثلاثة منها وتجميد الرابعة بعد سوء تفاهم بين الصندوق والحكومة الجزائرية وكانت التزامات الجزائر تدور حول[1]:

- تقليص حجم تدخل الدولة في الاقتصاد؛
- تحرير التجارة الداخلية والخارجية من خلال العمل على ضمان قابلية الدينار للتحويل.

فقد كان لزاما على الجزائر بدخولها اقتصاد السوق أن تساير المعايير العالمية للعمل المصرفي، وأهمها معايير لجنة بازل(1و2)للرقابة المصرفية العالمية، ولقد حددت التعليمة رقم 74-94 الصادرة في29-11-1994 معظم المعدلات المتعلقة بقواعد الحيطة والحذر المعروفة عالميا وأهمها تلك المتعلقة بكفاية رأس المال، بحيث فرضت هذه التعليمة على البنوك الالتزام بنسبة ملاءة لرأس المال أكبر أو تساوي 8% تطبق بشكل تدريجي مراعاة للمرحلة الانتقالية التي يمر بها الاقتصاد الجزائري في تلك الفترة[2].

أما البورصة في الجزائر فكانت وليدة للمرسوم التشريعي رقم93/10 المؤرخ في 23-05-1993 الذي يقضي بإنشاء بورصة للقيم المنقولة في الجزائر، والتي لم تظهر للوجود إلا سنة 1996 لتباشر نشاطها الفعلي في 13سبتمبر1999، حيث تشمل بورصة الجزائر على غرار باقي بورصات العالم على مجموعة من المتدخلين وهم لجنة تنظيم ومراقب عمليات البورصة (COSOB)،شركة تسيير بورصة القيم المنقولة (SGBVM)،المؤتمر المركزي للسندات (Dépositoire Central des titres)،المصدرون (EMETEURES)،الوسطاء في عمليات البورصة (I.O.B) وهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة[3].

المطلب الثاني: جهود تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر

تعود الخلفية التاريخية لحوكمة المؤسسات في الجزائر إلى سنة 2007 حيث قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) لوضع إطار حوكمة المؤسسات الجزائري، كما أنه عقد مؤتمر وطني في مارس 2009،أعلنت كل جمعية كير(CARE)، اللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر عن إصدار ميثاق حوكمة الشركات الجزائري[4].

[1] غلاي نسيمة، **فعالية حوكمة الشركات-دراسة ميدانية لمؤسسات تلمسان-**، مذكرة ماجيستير في علوم التسيير، جامعة تلمسان،2011،ص121

[2] شريقي عمر، **دور وأهمية الحوكمة في استقرار النظام المصرفي**، مداخلة، ملتقى دولي حول:الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمةالعالمية،يومي 20-21أكتوبر2009، جامعة سطيف،ص08

[3] عمر علي عبد الصمد، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية-دراسة نظرية تطبيقية-**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر03،2013، ص196

[4] نوارة محمد، مليكة حفيظة شبايكي، **حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية**، مجلة جديد الاقتصاد، العدد12، ديسمبر2017،ص26

أولا: دواعي تبني مصطلح الحوكمة في البيئة المؤسساتية في الجزائر

لقد كان لسعي الجزائر في التحول من الاقتصاد المركزي الموجه إلى اقتصاد السوق دون إيجاد هيكل تشريعي يضمن حوكمة رشيدة للشركات العامة والخاصة أثر على الشفافية، وهذا ما أثبته المستوى السيئ الذي احتلته الجزائر (المرتبة99) في تقرير منظمة الشفافية الدولية الذي صدر في26 سبتمبر 2007 فيما يخص تفشي ظاهرتي الفساد والرشوة وعدم اتخاذ الجزائر أي خطوة لكبح لجام هذه الظاهر؛و من بين الأهداف الأساسية للحوكمة هي السير في سبيل إصلاح الاقتصاد وتدوير عجلته بشكل سليم لتحقيق التنمية، وهذا لا يأتي إلا بصياغة قرارات وإيجاد أنظمة توافق سير الأعمال الناجحة للشركات وتدعيم مسيرتها ووضع الخطط الكفيلة بتحسين أدائها[1].

ثانيا: محتوى ميثاق الحكم الراشد

لقد شكلت مبادئ الحوكمة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أهم مرجع لهذا الميثاق مع اعتماد واستلهام فريق العمل لخصوصيات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛ حيث يتكون ميثاق حوكمة المؤسسة في الجزائر من ثلاثة أجزاء، يتطرق فيه الجزء الأول إلى إبراز الدوافع التي تجعل من الميثاق الجزائري لحوكمة المؤسسة ضروري، حيث عالج هذا الجزء الظرف الجزائري للمؤسسة الجزائرية وتحديد المؤسسات المعنية بهذا الميثاق مع التطرق إلى أهم مشاكل حوكمة المؤسسة الجزائرية[2].

أما الجزء الثاني فيمثل "المعايير الأساسية للحكم الراشد في المؤسسة" ويتطرق إلى المقاييس الأساسية التي تبنى عليها الحوكمة في المؤسسات ويعرض ما يلي:

- الأطراف الفاعلين الداخليين وعلاقاتهم المتبادلة؛
- علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلين الخارجيين؛
- النوعية ونشر المعلومات والمتعلق أساسا بالمعلومات المالية والالتزامات القانونية؛
- انتقال ملكية المؤسسة وكل ما يصاحب ذلك من إجراءات قانونية أو صراعات لابد من حلها؛

ويأتي أخيرا جزء خاص بالملاحق يضم أساسا أدوات ونصائح عملية للمؤسسات[3].

وبناءا على قوة الدفع التي خلقها دليل حوكمة الشركات، قامت مجموعة عمل حوكمة الشركات الجزائرية بإطلاق مركز حوكمة الجزائر في أكتوبر 2010 بالجزائر العاصمة، تأسس مركز حوكمة الجزائر ليكون

[1] سفير محمد، مولاي بوعلام، **أهمية حوكمة الشركات في استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مداخلة،ملتقى وطني حول:إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،يومي06-07ديسمبر 2017،جامعة الوادي،ص06

[2] صلواتشي هشام سفيان، **مرجع سبق ذكره**، ص179

[3] سعود وسيلة، **حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة دكتوراه تخصص إستراتيجية المنظمات، جامعة المسيلة،2016،ص54

بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل، واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية، ويعتبر إطلاق المركز فرص جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد، وتحسين قيم الحوكمة الديمقراطية ،بما فيها الشفافية والمساءلة والمسؤولية[1].

إن الحكم الراشد للمؤسسة هو عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة بضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة:

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

وبصفة عامة، فإن مضمون وتدابير الحكم الراشد للمؤسسة مدونة ضمن ميثاق يشكل مرجع لجميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة والذي يهدف إلى وضع تحت تصرف المؤسسات الجزائرية الخاصة جزئيا أو كليا وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع[2].

ولقد حددت أربعة مبادئ يقوم عليها ميثاق الحكم الراشد في الجزائر وهي[3]:

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

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

ت-**المساءلة:** مسؤولية كل طرف محددة على حدا بواسطة أهداف محددة وغير متقاسمة؛

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

ويمكن تلخيص المبادئ الأساسية لميثاق الحكم الراشد في المؤسسات الاقتصادية من خلال الشكل التالي:

[1] هشام صالح، العارف خديجة، بن ياني مراد، **التحديات التي تواجه حوكمة الشركات في الجزائر**، مداخلة ،ملتقى وطني حول:حوكمة الشركات العائلية والتنمية المستدامة في الجزائر، يومي13-14نوفمبر2018،جامعة غليزان،ص09

[2] حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، **تطبيق المؤسسات الجزائرية لحوكمة الشركات في إطار ميثاق الحكم الراشد**، مداخلة، ملتقى وطني حول:دور الحوكمة الاقتصادية في تطوير القطاع الصناعي في الجزائر، 24أكتوبر2018،جامعة برج بوعريريج،ص 09

[3] حمادي نبيل،**أثر تبني المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لميثاق الحكم الراشد على جودة المراجعة المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة المدية، العدد11، جوان2012، ص84

الشكل 3- 2: المبادئ الأساسية لميثاق الحكم الراشد في المؤسسات الاقتصادية

المساءلة	الإنصاف	الشفافية	المحاسبة
مسؤولية كل طرف محددة على حده بواسطة أهداف محددة وغير متقاسمة	الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم يجب أن توزع بصورة منصفة	الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسئوليات المترتبة عن ذلك يجب أن تكون واضحة وصريحة للجميع	كل طرف شريك يكون محاسبا أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسئول عنه

المصدر: نوارة محمد، مليكة حفيظ شبابكي، **حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية**، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 12، ديسمبر2017، ص31

ثالثا: نظام الحوكمة في الجزائر

لقد تم عقد العديد من المؤتمرات والملتقيات حول الحوكمة المؤسسات، حيث تم عقد 213 مؤتمر وملتقى سنة2011،لذلك فهي تعتبر كدليل لقياس مدى توضيح الحوكمة من خلال العناصر التالية[1]:

- **القيم (Les Valeurs)**: القيم المشتركة بين الأفراد؛
- **الهياكل(Les Structures)**: المتمثلة في هياكل الدولة،الوزارات،مؤسسات الدولة،التي تتمثل مهامها في خدمة الشعب؛
- **إطارات التسيير(Cadre de gestion)**: طريقة التسيير ،كيفية تسيير التجهيزات،تسيير الموارد الأولية،تسيير الموارد البشرية؛
- **الوسائل أوالطرق (Les Outils)**: المتمثلة في سياسات الدولة، برامج الدولة،مشاريع الدولة.

رابعا: الأطراف الفاعلة مع المؤسسة حسب الحكم الراشد في الجزائر

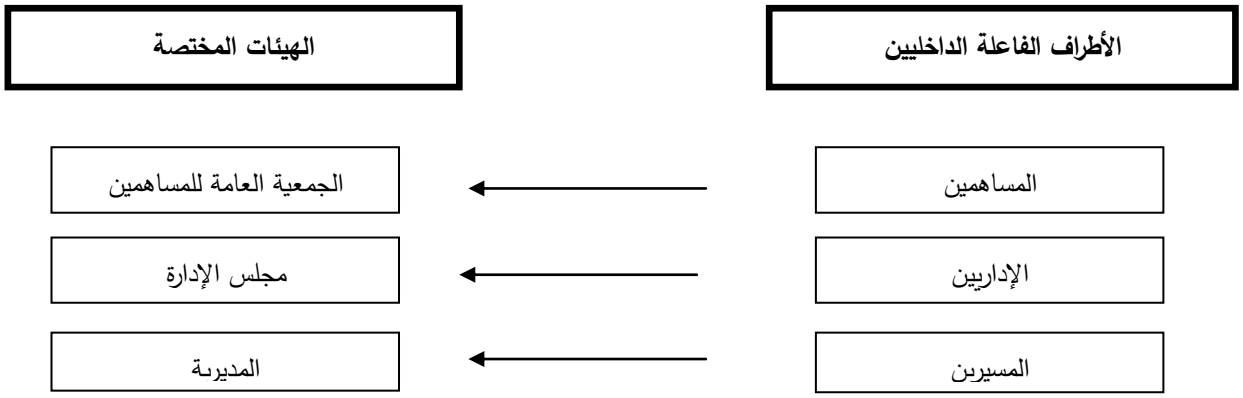
يمكن تقسيم الأطراف الفاعلة في الحوكمة إلى نوعية، الأول أطراف داخلية والثاني أطراف خارجية.

أ- **الأطراف الداخلية:** تعمل الأطراف الفاعلة الداخليين في إطار الهيئات التنظيمية المكرسة لهم، وفي هذا السياق فقط وبواسطة هذه الهيئات العضوية يتم مد الجسور ويمكن تداخل وتبادل الوظائف

[1] ناريمان بن عبد الرحمان،سارة بن الشيخ، **واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية**، مداخلة، ملتقى دولي حول:آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، يومي25-26نوفمبر2013، جامعة ورقلة، ص06

المسموح بها والمقررة[1]؛ والشكل التالي يوضح الأطراف الداخلية الفاعلة وعلاقتهم المتبادلة طبقا للحكم الراشد في الجزائر.

الشكل 3- 3: الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة وفق ميثاق الحكم الراشد في الجزائر



المصدر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، مرجع سبق ذكره، ص30

- **الجمعية العامة للمساهمين:** وتتحدد مهام الجمعية العامة للمساهمين حسب الميثاق في تقسيم الأرباح بشكل شفاف ونزيه، وينبغي أن تكون أساليب تسجيل السندات بشكل فعال، كما يجب أن لا تتم إجراءات التنازل ونقل السندات بشكل غير عقلاني مما يؤثر على التفاوض حول السندات، كما ينبغي أن تصل المعلومات المتعلقة بجداول الأعمال والقرارات التي يتعين اتخاذها في الجمعية العامة في الوقت المناسب وبالشكل الملائم[2]؛
- **مجلس الإدارة:** يتكون مجلس الإدارة من إداريين يعينون من طرف الجمعية العامة بواسطة القانون الأساسي للمؤسسة، وتتمم وتوضع بواسطة اللوائح التي تتخذها الجمعية العامة، ويتمثل في ضمان توجيه استراتيجية المؤسسة وتنظيمها وكذا مراقبة مدى تنفيذ أنشطتها، وبالرغم من هذين الشقين القانوني والتنظيمي فعلى مجلس الإدارة أن يراعي إدماج مبادئ الحكم الراشد للمؤسسة[3]؛
- **المديرية:** تختار المديرية و تنصب من طرف مجلس الإدارة وتضطلع بمهامها تحت إشرافه، كما أن الأجور والأهداف المقررة من طرف المديرية يجب أن تكون متناسقة مع مصالح المؤسسة، والأهداف المرجو تحقيقها والموارد الواجب توفيرها والقيم الواجب الدفاع عنها والسلطات المفوضة للمديرية، ويقع على مجلس الإدارة مهمة السهر على تناسق كل هذه الأبعاد[4] .

[1] منشورات وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**،2009 ،ص30
[2] براهمة كنزة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات –دراسة حالة مؤسسة المحركات الخروب ولاية قسنطينة-**، مذكرة ماجيستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2014،02،ص48
[3] منشورات وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، **مرجع سبق ذكره**، ص36
[4] نوراة محمد، مليكة حفيظ شبايكي، **مرجع سبق ذكره**، ص28

ب-**الأطراف الخارجية:** تشكل المؤسسة جهاز مفتوح حول العديد من الأطراف الفاعلة الخارجيين وهي على اتصال دائم معهم؛ وعليه هناك مجموعة من التوصيات الواجب تنفيذها قصد ملائمتها مع ظرف كل مؤسسة لكي تتمكن من تحسين علاقتها مع الأطراف الفاعلة الخارجيين وتوسيع جاذبيتها اتجاههم[1] .

والشكل التالي يوضح علاقات الأطراف الفاعلة الخارجيين مع المؤسسة:

الشكل 3- 4: الأطراف الفاعلة الخارجيين وعلاقتهم المتبادلة وفق ميثاق الحكم الراشد

المصدر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، مرجع سبق ذكره،ص44

- **السلطات العمومية:** باعتبار الإدارات العمومية جزء لا يتجزأ من السلطة العمومية، فإنه من مصلحتها أن ترى ازدهار المؤسسات وما يبرر هذا تلك الإجراءات العديدة للدعم والمساعدات المالية الممنوحة من طرف الدولة؛ كما يجب عليها أن تتشدد في التعامل مع المؤسسات التي تكون مخالفة للقانون، وتمر عملية تحسين العلاقة مع الإدارات العمومية بما يقتضيه من احترام القانون من طرف المؤسسة[2]؛
- **الموردين:** تستطيع المؤسسة أن تعتمد بصورة شبه هامة، وحسب الظروف على مورديها ويشكل هؤلاء أول حلقة في سلسلة القيم بواسطة المدخلات التي يقدمونها وبذلك يشكلون الدائنين الأوائل من خلال الآجال التي يمنحونها للمؤسسة لدفع مستحقاتهم[3]؛
- **الزبائن:** في ظل المنافسة الشديدة بين المؤسسات تتجلى أهمية إرضاء الزبائن التي يجب وضعها في قلب مهام المؤسسة، وعليه فمن الضروري على المؤسسة أن تكون علاقتها مع الزبائن صادقة وأخلاقية وفي إطار احترام مبدأ الربح المتبادل، بالإضافة إلى الالتزام بالقانون المنفذ[4]؛

[1] منشورات وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، **مرجع سبق ذكره**، ص44
[2] براهمة كنزة، **مرجع سبق ذكره**، ص49
[3] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، **مرجع سبق ذكره**، ص45
[4] نوارة محمد،مليكة حفيظ شبايكي، **مرجع سبق ذكره**، ص30

- **البنوك والماليين:** يجب أن يؤسس لعلاقة دائمة مبنية على الثقة مع ممثلي الهيئات المالية السابقين بواسطة قدرة المؤسسة على إرسال وفي الوقت المناسب المعلومات الكاملة والصحيحة عن الوضعية المالية السابقة والحالية التقديرية للمؤسسة؛
- **المنافسين:** لا تقتصر المنافسة على التخاصم على حصص في السوق وعدد من الزبائن، ولكنها تبرز على أرض الواقع حين التموين لدى الموردين وتشغيل الكفاءات المطلوبة التقنية منها والتنفيذية وبصفة أكثر عموم في مجال تمثيل علامة المنتج أمام الغير ؛
- **المستخدمين:** إن الموارد البشرية للمؤسسة يمثلون أول الزبائن ،لذا يلزم عليها كسبهم لاعتبار أنها يقع عليهم الاعتماد الكبير لأجل تحقيق أهداف المؤسسة[1].

المطلب الثالث: واقع تطبيق إجراءات التدقيق وعلاقته بحوكمة المؤسسات في الجزائر

إذا ما أردنا أن نتحدث عن مجمل التحديات والعقبات التي تحول بين مصطلح الحوكمة وبيئة الأعمال في الجزائر، وجب علينا التطرق إلى أهم المراحل التي قد تمر بها عملية تطبيق الحوكمة ثم المعوقات وغيرها من الأمور التي سنتطرق إليها في هذا المطلب.

أولا: مراحل تطبيق الحوكمة في الجزائر

بهدف تطبيق الحوكمة على البيئة الجزائرية، يجب المرور بجملة من المراحل أهمها[2]:

1- **رفع مستوى الوعي:** يتم في هذه المرحلة تركيز الجهود على ترسيخ الإدراك لدى الحكومة والأوساط الاقتصادية وكذا جميع الأطراف اللازمة على معنى وفوائد حوكمة المؤسسات؛
2- **وضع القوانين والتشريعات اللازمة:** من أجل وضع القوانين واللوائح يجب الإطلاع على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للحوكمة، والتي هي بمثابة مرجع أو مصدر الذي من خلاله تستطيع الجزائر تطوير مجموعة من المبادئ والقوانين وتكييفها مع واقعها المحلي فيما يخص التعاملات التجارية والالتزام بالمعايير الدولية المتعارف عليها؛
3- **مراقبة ومتابعة عمليات التطبيق:** تأتي هذه المرحلة مباشرة وراء مرحلة سن القوانين، والتي يكون فيها للجمعيات العامة للمؤسسات دورا فعالا من خلال مراقبة مدى تطبيق القوانين واللوائح الخاصة بالحوكمة؛
4- **التدريب على المسؤوليات الجديدة:** بعد أن يتم وضع الإطار المناسب لحوكمة المؤسسات تقع مسؤولية جديدة على عاتق الديرين التنسيقيين في المؤسسات أعضاء مجالس الإدارة وأمناء سير

[1] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، **مرجع سبق ذكره**، ص45
[2] حسياني عبد المجيد، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات**، مذكرة ماجيستير، جامعة الجزائر03، 2010، ص154

المؤسسات وأمثالهم، حيث يجب أن يقوم قطاع المؤسسات في هذا المجال بتعليم جميع الأطراف في حوكمة المؤسسات؛

5- **إضفاء الطابع المؤسساتي على حوكمة المؤسسات** : تأتي هذه المرحلة بعد تقبل الوسط الاقتصادي الجزائري لمصطلح حوكمة المؤسسات كجزء طبيعي من القيام بالأعمال الاقتصادية وتكون المؤسسات التي تدعم التطبيق والالتزام والامتثال لقواعد حوكمة المؤسسات قد أضحت ثابتة في مكانها.

ثانيا: خصائص المؤسسات الجزائرية من منظور الحوكمة

من المعروف أن البيئة المؤسساتية في الجزائر تنقسم إلى نوعين من المؤسسات الأولى ذات طابع عمومي، والثاني ذات طابع خاص، والجدول التالي يوضح أهم الخصائص في ظل تطبيق الحوكمة :

الجدول 3- 3: خصائص المؤسسات الجزائرية من منظور الحوكمة

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

على إدارة المؤسسة		
طبيعة مجلس الإدارة	يختلف باختلاف نوع الشركة: شركات الأشخاص(الملاك أوالشركاء)شركات الأموال(مجلس إدارة واحد أو مجلسين لإدارة الشركة مجلس المديرين ومجلس المراقبة)	مجلس إدارة واحد لإدارة الشركات، أومجلسين لإدارة الشركة(مجلس المديرين ومجلس المراقبة)، يضم ممثلين من هيئات عمومية
تسيير المؤسسة	ترتكز على التعليمات الذاتية الصادرة عن الملاك	تركز على التعليمات القانونية الصادرة من الهيئات الوصية
مصادر التمويل	ترتكز على التمويل الذاتي بالإضافة إلى التمويل البنكي	تمويل من الجهات الوصية بالإضافة إلى التمويل البنكي
مكافأة الإدارة التنفيذية	أجور ثابتة مع مكافآت تختلف باختلاف الشركة	
التدقيق الخارجي	ليست اهتمام وثقة،مع اعتبار نتائج أعمال المدقق الخارجي في غالب الأحيان على أنه إجراء قانوني روتيني	محدودية دور التدقيق الخارجي واعتباره كأداة رقابية بالنسبة للمثلي الهيئات العمومية والبنوك
التدقيق الداخلي	عمله محدود يركز على النشاط المالي	
لجنة التدقيق	غير موجودة	تقتصر على البنوك والشركات المسجلة في البورصة مهمتها الإشراف على إعداد القوائم المالية والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي

المصدر: عمر علي عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره**، ص213-214

ثالثا: معوقات تطبيق الحوكمة في الجزائر

يمكن تقسيم المعوقات التي تحد أو تقف عائقا أمام حوكمة المؤسسات في الجزائر إلى نوعين، نوع داخلي والآخر خارجي،وهذا باعتبار أن الشركة تؤثر وتتأثر في محيطها الاقتصادي، وتتمثل هذه المعوقات في:

أ-معوقات داخلية: وتتمثل في عدم الفصل بين الملكية والإدارة، فأغلب الاقتصاديات العالمية التي يكون فيها تطبيق حوكمة الشركات فعالا تحاول أن تبتعد قدر الإمكان في تأسيس شركاتها عن

الشركات العائلية، فليس بالضرورة أن يكون رئيس مجلس الإدارة أو الرئيس التنفيذي من يمتلك النسبة الأكبر من أسهم الشركة ممن يتمتعون بعلاقات واسعة مع مساهمي الشركة، ولكن من الضروري أن يتمتع هذا الرئيس بقدرة كفاءة وفاعلية عالية في إدارة الشركة ويندرج تحت هذا المعوق الرئيسي معوقات ثانوية أخرى من أهمها[1]:

- **مجلس الإدارة:** عدم الفصل بين مهمة مجلس الإدارة ومهمة الإدارة التنفيذية ومسؤوليات إدارة الشركة،ومستوى الرقابة،وعدد اجتماعات المجلس؛
- **أعضاء مجلس الإدارة:** عدم توفر أعضاء مستقلين غير تنفيذيين في مجلس الإدارة بعدد مناسب يكونون قادرين على تقديم الآراء واجتهادات مستقلة نابعة من إحساسهم بالمسؤولية، ومن خبراتهم وتفهمهم لعمل الشركة؛
- **لجان مجلس الإدارة:** وأهمها لجنة التدقيق، ولجنة المكافآت والترشيحات ومدى فعاليتها واستقلاليتها وتوفر أعضاء غير تنفيذيين مستقلين فيهما؛

ب-المعوقات الخارجية: وهي مرتبطة بالمناخ الاستثماري العام في الجزائر ومدى توافر القوانين والتعليمات المنظمة للنشاط الاقتصادي،والذي يضمن تطبيق حوكمة المؤسسات وإعطائها صفة الإلزام وعدم تعارضها مع هذه القوانين، غير أن المناخ الاستثماري في الجزائر تسوده العديد من السلبيات نذكر منها[2]:

- ✓ انعدام الشفافية وغياب المساءلة؛
- ✓ افتقار الاقتصاد الجزائري إلى سوق مالي بالمفهوم المتعارف عليه،مما عرقل المضي في تجسيد الخصخصة وكذا في تطوير النظام المصرفي بالشكل المطلوب؛
- ✓ ضعف النظام المحاسبي الذي تطبقه المؤسسات الجزائرية، ونقص المعلومات الضرورية مما قد يعطي صورة غير صادقة عن هذه المؤسسات؛
- ✓ ضعف النظام التشريعي الذي تخضع له المؤسسات الجزائرية؛
- ✓ عدم استجابة النظام الضريبي للتغيرات الدولية حتى بعد تطبيق الإصلاحات المختلفة.

ج-بيئة الاستثمار والأعمال في الجزائر: يتعلق الأمر بالتغيرات المستمرة وتعدد القوانين والأنظمة والتعديلات في مجال الاستثمار، حيث صنف البنك الدولي في تقريره السنوي برسم سنة 2018 حول مؤشر مناخ الأعمال (داوينغ بيزنس Doing Business)الجزائر في المرتبة 157من ضمن 190 دولة، مع أداء ضعيف انحصر في 47.76 نقطة من أصل 100، ويعرف مؤشر مناخ الأعمال بصرامته العلمية من حيث التدقيق في الإطار التنظيمي للمقاولات الصغرى والمتوسطة في190 بلد، وخصوصا تقييم الظروف

[1] صبايحي نوال، **واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، يومي 19-20نوفمبر2013، جامعة شلف، ص668

[2] حكيمة بوسلمة،نجوى عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره**، ص12

التي يمكن أن تمارس فيها أنشطتها والولوج إلى القروض وأداء الضرائب، ويتبين من خلال هذه الدراسة أن مناخ الأعمال في الجزائر لا يزال يعاني من تعقيدات كبرى في مجال إحداث المقاولات والحصول على تراخيص البناء والمسائل الضريبية؛ كما أن تقرير مناخ الأعمال لسنة2017 يوضح أن الجزائر تحتل المرتبة 157 من190 دولة في ما يخص إحداث المقاولات متمركزة بذلك في مرتبة متقهقرة مقارنة بالمغرب ومصر،اللذين جاءا على التوالي في المرتبتين 40و39 في حين احتلت تونس80[1].

ت-غياب الثقة مع الإدارة الجبائية: توسعت مع الوقت علاقة حذر لدى المؤسسة الجزائرية خاصة منها الخاصة مع الإدارة الجبائية، واقتنع الكثير من رؤساء المؤسسات بضرورة وجود علاقة نزيهة وشفافة مع هذه الغدارة وعليه يعد الجهد المبذول من أجل شفافية ونزاهة الحسابات عنصرا أساسيا يسمح للمؤسسة من بناء مستقبلها بطريقة أكثر صفاء مقابل إجراءات الدعم التي تتخذها السلطات العمومية في هذا الشأن[2].

هـ-الفساد: عادة ما يرتبط ظهور الفساد بغياب الحوكمة،و ينتج عنه العديد من الآثار السلبية والخطيرة، فانتشار الفساد الناتج عن غياب الحوكمة يعمل على هروب الاستثمارات الأجنبية وانخفاض الإنفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الاجتماعية، زيادة سوء تخصيص الموارد والتحدي الأكبر الذي يواجه تطبيق الحوكمة هو اتساع نطاق الفساد ليشمل الأجهزة الحكومية المسؤولة أساسا على محاربة الفساد، لأن الحكومات الفاسدة دائما ما تقف في وجه الإصلاحات التشريعية وذلك لحرصهم على استمرار المناخ الفاسد يمنحهم مكاسب كبيرة[3].

رابعا: إجراءات تحسين مسألة تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر

حتى يكون هناك تطبيق سليم لحوكمة المؤسسات لابد من وجود مجموعة من الإجراءات يعتمد عليها نظام حوكمة المؤسسات لتحسين أدائها وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي[4]:

1- إجراءات قصيرة الأجل :

- ✓ تقوم الشركة بإتباع سياسة مكتوبة خاصة بحوكمة المؤسسات يتم الإفصاح والإعلان عنها، هذه السياسة يجب أن توضح إنشاء مجلس الإدارة ودور أعضائه والكفاءات الخاصة بهم وإنشاء مجلس إدارة استشاري، كذلك لابد أن توضح اتصالات مع مساهمي الأقلية ومعاملاتهم

[1] DOING BUSINESS,**WORD BANK GROUP**,document éléctronique disponible sur<http://www.doingbusiness.org/content/dam/doing business/country/algeria/DZA.pdf, date de consultation le02/01/2019

[2] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**،2009، ص24

[3] بلقط أميرة، بوخناف وردة، **حوكمة الشركات الصناعية الجزائرية كآلية لترقية أدائها المالي وتحقيق التنمية الاقتصادية**، ملتقى وطني حول:دور الحوكمة الاقتصادية في تطوير القطاع الصناعي بالجزائر، جامعة برج بوعريريج، يوم24أكتوبر2018، ص12

[4] بن عدة عبد القادر، طهراوي دومة علي، **تطبيقات حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية وواقع تطبيقها في الجزائر**، ملتقى وطني حول:حوكمة الشركات العائلية والتنمية المستدامة في الجزائر، يومي 13-14نوفمبر2018، المركز الجامعي غليزان، ص14

ونظر المحاسبة والإفصاح ومعاملة المساهمين الآخرين، وكذا تعيين مراجعين مستقلين ونشر جدول زمني بما سيحدث بالشركة؛

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

2- إجراءات متوسطة الأجل: تعمل سياسة حوكمة المؤسسات على تكوين مجلس الإدارة الاستشاري خلال عام واحد، ويعقد هذا المجلس الاستشاري أربعة اجتماعات سنويا، وللشركة جدولا للاجتماعات والمستندات الأساسية للاجتماعات، وتقدم إلى أعضاء مجلس الإدارة الاستشاري قبل مواعيد الاجتماعات حيث تنص سياسة حوكمة المؤسسات على مايلي:

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

خامسا: علاقة التدقيق بحوكمة المؤسسات في الجزائر

أ- انعكاس التدقيق الخارجي على حوكمة المؤسسات:

يتضمن تأثير التدقيق الخارجي و إسهامه في تفعيل حوكمة المؤسسات في النقاط التالية[1]:

- ✓ زيادة درجة الموثوقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية والتي من خلالها تضمن لمستخدمي القوائم المالية مدى صحة وصدق المعلومات الواردة فيها، الأمر الذي يزيد من درجة ثقتهم وبالتالي تمكنهم من اتخاذ قراراتهم على أسس وقواعد سليمة؛

[1] حميدي أحمد سعيد، **مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد09، أفريل2018، ص335

- ✓ زيادة مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية من خلال الكشف عن المعلومات التي تهم جميع المستثمرين وكافة الأطراف ذات المصلحة؛
- ✓ المساهمة في حل مشكلة الوكالة باعتبار أن المدقق الخارجي عنصر مهم في خلق التوازن بين المشكلة الجوهرية المتمثلة في المسيرين، ولأن الحوكمة تهدف إلى خلق التوازن في تضارب المصالح بين طرفين أساسيين في المؤسسة هما الوكيل المتمثل في المسيرين، والموكل وهم المساهمين الذين يستندون بدرجة كبيرة على تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ قراراتهم.

ب-دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات:

لقد أكد معهد المدققين الداخليين الأمريكي على التدقيق الداخلي أن له دور في دعم الحوكمة المحاسبية وذلك من خلال محورين، المحور الأول يتمثل في تقييمه لجميع الهياكل والإجراءات والسياسات المتعلقة بالحوكمة المحاسبية، والثاني هو تدقيقه المركز لمجموعة من العناصر المتعلقة بالحوكمة المحاسبية، وقد عدد المعهد مجموعة الأمور المتعلقة بالحوكمة المحاسبية نذكر منها[1]:

- ✓ الأمور التي تتعلق بدور مجلس الإدارة للمؤسسة، إذ يمثل التدقيق الداخلي وظيفة توجيهية للمجلس، ويقدم من خلاله بمعلومات محاسبية ومالية عن أحوال المؤسسة بصدق؛
- ✓ تدقيق السياسات المتعلقة بالجوانب السلوكية والأخلاقيات التنظيمية وتعزيزها بالتوصيات المكملة ومراجعة وصول التعليمات إلى جميع الموظفين بالمؤسسة؛
- ✓ العمل على الاهتمام بالمكافآت والتعويضات التي يحصل عليها العمال والموظفون من أعضاء الإدارة العليا للمؤسسة ومدى مناسبة هذه المكافآت والتعويضات على حسب جهودهم المبذولة، وما إذا كان هناك استغلال موارد المؤسسة لأغراض ذاتية، والمرتقب من ذلك الحد من ممارسة الإدارة العليا في التصرف في أرباح الصافية للمؤسسة.

ج-أثر لجنة التدقيق على تفعيل حوكمة المؤسسات:

يمكن تلخيص أثر لجنة التدقيق في تفعيل حوكمة المؤسسات في العناصر التالية[2]:

[1] بن عيشي بشير، يزيد تقرات، مرجع سبق ذكره، ص49

[2] بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد، **لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد03، أفريل2015، ص23

- ✓ تحقيق التنسيق الفعال مع المدققين الخارجيين من خلال تحديد مجال التدقيق ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر؛
- ✓ تقييم النواحي المالية وذلك من خلال مراجعة أداء إدارة الحسابات والإدارة المالية وتقييم السياسات المالية للمؤسسة؛
- ✓ فحص وتقييم أعمال إدارة التدقيق الداخلية وذلك للتأكد من مدى كفاءة كل من برامج التدقيق الداخلي وكذلك كفاية عمل التدقيق الداخلي للوفاء بالمهام المنوط بالقيام بها؛
- ✓ تعيين وعزل المدققين وكذلك الاشتراك في تحديد أتعابهم؛
- ✓ التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بالقواعد والمعايير الموضوعة.

ولكن في الواقع فقد أثبتت مختلف الدراسات في مجال الحوكمة والتدقيق أن معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تهتم بتكوين أو إنشاء لجان التدقيق، حيث أن الفعالية القصوى من المؤسسات الجزائرية في الوقت الراهن لا توجد بها لجان تدقيق ماعدا المؤسسات المصرفية والتي استندت في تكوينها للجان التدقيق إلى التعليمة 02-03 الصادرة في 2002[1].

[1] عناني عبد الله، **دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد السابع، جوان2017، ص252

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تم الوقوف على أهم التطورات التي طرأت على مسار مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر ،بحيث كان هناك تغيير جذري لمجموعة من التشريعات والقوانين التي كانت سائدة في فترة زمنية فائتة، وهذا في إطار تكييف البيئة الاقتصادية الجزائرية مع الاقتصاد العالمي والانفتاح على العالم الخارجي هذا من جهة، ثم إن كل هذه الإصلاحات كان من الضروري لها أن تصاحبها نوع من الشفافية والمصداقية في التنفيذ الأمر الذي استلزم على الجزائر إضافة مصطلح آخر على اللائحة وهو الحوكمة، وبغض النظر إلى تأخر الدولة في تبني هذا المصطلح إلا أنها تحاول جاهدة لتدارك هذا التأخير عبر جملة من النصوص والمراسيم التي يمكن إدراجها تحت اسم ميثاق الحكم الراشد في الجزائر.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

تمهيد

تعد الجزائر من بين الدول التي تعاني من ضعف المناخ الاستثماري، ولعل أهم الأسباب في ذلك هو أزمة الثقة التي نخرت وبشدة البيئة الاقتصادية في الجزائر، والتي بدورها تعود أهم أسبابها إلى انعدام الشفافية والمصداقية في عرضها لتقاريرها المالية، وبالرغم من انتهاج الدولة لسياسات وتكريسها لمراسيم أهمها وجوب وجود عملية تدقيق خارجي لجميع شركات المساهمة في الجزائر، وبالرغم من الضغط الممارس عليها من طرف هيئات مالية ودولية على رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي بغية تبنيها لمبادئ الحوكمة على المستوى العمومي والخاص لها، الأمر الذي دفع بها مؤخرا إلى تبني سياسة الإصلاحات القانونية وعلى رأسها تكوين لجنة تحت اسم لجنة الحكم الراشد، وهذا من أجل النهوض بالاقتصاد الوطني وإضفاء عليه نوع من المصداقية، ولعل أهم آلية يمكن أن تثبت لجميع أصحاب المصالح عن مدى تبني المؤسسات الاقتصادية للحوكمة هو تقرير المدقق الذي يجب أن يتصف بالمصداقية والموضوعية والتي تظهر من خلال تقرير مفصل عن وضعية المؤسسة محل الدراسة.

ومن خلال هذا الفصل سيتم التعرف أكثر على الواقع التطبيقي لمفهوم الحوكمة داخل مؤسسات المساهمة الجزائرية، من خلال محاولة اختبار عملية التدقيق مع حوكمة المؤسسات.

المبحث الأول: منهجية الدراسة

في هذا المبحث سنحاول تحديد مجتمع الدراسة وعينة البحث المراد بها تمثيل المجتمع، وبعد ذلك سيتم عرض وتحليل أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، بغية دراسة مدى صدق وثبات وكفاية حجم العينة، وهذا حتى يتسنى دراسة هذا الموضوع بصفة كاملة من جميع الجوانب العلمية والمنهجية.

المطلب الأول: تقديم مجتمع البحث وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع البحث

يتمثل مجتمع البحث في مجموعة المؤسسات الاقتصادية على اختلاف نشاطها صناعي كان أو تجاري أو خدماتي الناشطة بالشمال الغربي الجزائري، ويرجع السبب في هذا لاختيار بالنسبة للمؤسسات من أجل التعرف بصفة دقيقة عن مدى امتثال هذه المؤسسات للحوكمة المحاسبية وهل لتقرير مدقق الحسابات الدور في ذلك.

ثانيا: عينة الدراسة

تمثلت عينة الدراسة في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية التي تتوفر على المحاسبة والتدقيق على مستوى الغرب الجزائري، باعتبار أن المؤسسات الاقتصادية لابد من وجود نظام للمحاسبة ومخطط للتدقيق فيها، وحتى تكون لدراستنا أكثر دلالة، وتمت الاستعانة بأداة الاستبانة كأداة في جمع بيانات الدراسة، ولقد احتوت الدراسة على (103) عاملا اختلفوا باختلاف الوظائف المنسوبين إليها، وباختلاف الترتيب في السلم الوظيفي الداخلي للمؤسسة كل على حدا، فأعضاء مجلس الإدارة والذين يعتبروا الفئة التي تسهر على توفر الحوكمة في تقريرها مقرونة بعملية تدقيق ذات جودة وحيادية أكبر، ثم رؤساء الأقسام والذين يسهرون على تنفيذ التعليمات وتقسيم المسؤوليات داخليا، ثم موظفو المالية والذين يمثلون العصب الحساس داخل المؤسسة نظرا لدور الذين يمثلونه في كل المعاملات المالية، والمحاسبين الذين يساهمون في الرفع من مردودية المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة وتسيير العلاقات سواءا داخليا أو خارجيا، ثم أخيرا مدقق الحسابات الذي يسهر على فحص وتنظيم كافة المستجدات القانونية منها والاقتصادية والمالية، أما بلغة الأرقام، فكانت نسبة أعضاء مجلس الإدارة 30.1% بتكرار 31 عضو، ثم نسبة رؤساء الأقسام والمصالح 29.1% بتكرار 30 رئيس قسم أو مصلحة، تليه المحاسبين بنسبة 20.4% بتكرار 21محاسب، تليه موظفي المالية بنسبة 10.7% بتكرار 11 موظف مالية، وأخيرا مدققي الحسابات بنسبة 9.7 %بتكرار 10 مدققي حسابات وذلك لوجود في بعض الأحيان مدقق يلتزم بعقدين أو ثلاث مع مؤسسات اقتصادية مختلفة.

وعموما فقد تم توزيع 132 استبانة، تم استرجاع 125 استبانه، ثم بعد المراجعة تم تحصيل 103 استبانة صالحة للدراسة وإلغاء 22 استبانة غير صالحة بسبب الإجابة العشوائية عن محاور الدراسة والذي يرجع سببه إلى قلة المعرفة حول هذا الموضوع .

ثالثا: الأساليب الإحصائية المستعملة

أ- برنامج الرزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية:

مع نهاية جمع الاستبيانات الموزعة، ارتأينا أن يكون البرنامج المستعمل للدراسة هو برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية **(نسخة 20)(Statistical Package for Social Sciences)**، يعمل هذا البرنامج على تحليل ووصف البيانات بالطرق الإحصائية المتقدمة، ومن بين الأساليب الخاصة بهذا البرنامج والتي تم اعتمادها في هذه الدراسة ما يلي:

- ✓ النسب المئوية؛
- ✓ معامل الارتباط بيرسون؛
- ✓ معامل ألفاكرونباخ؛
- ✓ المتوسط الحسابي؛
- ✓ الانحراف المعياري؛
- ✓ معامل الاختلاف؛
- ✓ تحليل التباين الأحادي ANOVA؛

ب-طريقة المعادلات الهيكلية La méthode des équations structurelles:

لقد تم توسيع نماذج المعادلات الهيكلية لتفحص علاقات سببية متعددة بحيث أنها تعالج التأثيرات الخطية بين مجموعة من المتغيرات الكامنة(Latente) التي تلعب دور المتغير التابع أو المستقل أو الاثنين معا .توسعت مجالات استعمالها شيئا فشيئا بغية قياس صحة الصياغات النظرية. إن مساهمة هذه الطريقة عند مقارنتها مع الطرق الكلاسيكية مثل الانحدار تمكن من جهة من معالجة التقديرات المتزامنة للعديد من علاقات التبعية المترابطة فيما بينها ومن جهة أخرى تساهم في إدماج أخطاء القياس في عملية التقدير مباشرة .لا تقتصر طريقة المعادلات الهيكلية على اختبار دلالة المعاملات المقدرة وإنما أيضا على توفير إمكانية التقييم الشامل لنموذج البحث المدروس، بالإضافة إلى ذلك يعد الانحدار المتعدد، التحليل التوفيقي، التحليل المتنوع للتباين، التحليل التمييزي.....الخ بأن لها حدود موحدة كونها لا تستطيع قياس إلا علاقة خطية في آن واحد بين مجموعة من المتغيرات المستقلة والتابعة أما طريقة المعادلات الهيكلية تمكننا من القياس المتزامن للآثار المقدرة

للعديد من المحددات حول مجموعة من الأسباب كما يجدر بنا الذكر بأن الوظائف الرئيسية لطرق المعادلات الهيكلية أنها تقوم بالتفحص المتزامن للعديد من العلاقات السببية الافتراضية، بما فيها العلاقات المتبادلة والوسيطة الموجودة بين المتغيرات الكامنة[1]. ومن بين الأساليب الخاصة بهذا البرنامج مايلي:

- ✓ التحليل العاملي الاستكشافي؛
- ✓ التحليل العاملي التوكيدي؛
- ✓ اختبار بارتثيت؛
- ✓ اختبار كايسار مبير أولكين.

المطلب الثاني: عرض وتحليل الاستبيان

تبعا للدراسات السابقة في مجال التدقيق وعلاقته بالحوكمة، وبعد مراجعة لمجموعة من الاستبيانات ارتأينا أن يكون تقسيم الاستبيان الخاص بدراستنا كالآتي:

1- القسم الأول: البيانات الشخصية لعينة الدراسة

تضمن هذا القسم بيانات شخصية خاصة بالعينة المراد دراستها، وكان عددها ستة (06) بيانات مرتبة كالآتي:

- ✓ الجنس؛
- ✓ العمر ؛
- ✓ الخبرة المهنية؛
- ✓ المؤهل العلمي؛
- ✓ المسمى الوظيفي؛
- ✓ ثقافة الشخص المقصود حول مصطلح الحوكمة.

2- القسم الثاني: خصائص مدقق الحسابات

تضمن هذا القسم بعض الخصائص التي يجب أن تتوفر في شخص المدقق عموما، والتي كان عدد عباراتها خمسة (05)؛

3- القسم الثالث: دور التدقيق المالي والمحاسبي في إرساء مبادئ الحوكمة

[1] شريفي جلول، **واقع إدارة العلاقة بين الزبون في المؤسسات الخدمية وتأثيرها على ولائه**، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان،2015/201،ص114

و تضمن هذا القسم 28 عبارة مقسمة كل على فقرات حسب المبادئ الستة للحوكمة كالآتي:

- **الفقرة الأولى:** تتعلق بمبدأ توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسات، تضمنت هاته الفقرة أربعة(04) عبارات؛
- **الفقرة الثانية:** تتعلق بمبدأ حماية حقوق المساهمين، تضم ستة (06) عبارات؛
- **الفقرة الثالثة:** تتعلق بمبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين، تضمنت هذه الفقرة أربعة(04) عبارات؛
- **الفقرة الرابعة:** تتعلق بمبدأ الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، تضمنت هذه الفقرة أربعة(04) عبارات؛
- **الفقرة الخامسة:** تتعلق بمبدأ الإفصاح والشفافية، تضمنت خمسة(05)عبارات؛
- **الفقرة السادسة:** تتعلق بمبدأ تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة، تضمنت خمسة (05) عبارات.

و لقد تم الاعتماد على سلم "**ليكرت**" الخماسي على النحو التالي:

01	02	03	04	05
غير موافق تماما	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق تماما**

المطلب الثالث: صدق الاستبيان

تم التأكد من صحة وصدق الاستبيان لأجل الغرض الذي صمم من أجله، وذلك من خلال:

أولا: صدق الظاهري

تم تصميم وإعداد الاستبيان بالاستعانة بالمراجع المتخصصة في التدقيق المالي والمحاسبي، بالإضافة إلى الاستناد إلى الدراسات السابقة في هذا المجال أو التخصص، ثم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين من أساتذة في تخصص تدقيق ومحاسبة وأساتذة في تخصص الحوكمة المؤسسية، بالإضافة إلى أساتذة مختصين في ميدان الدراسات القياسية والإحصاء، و تم عرضه على مهنيين من إطارات في مؤسسات اقتصادية ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبين بغية الحصول على استبيان ذو دلالة وفعالية من حيث النتائج التي سيتم الوصول إليها بعد توزريعه ومعالجته، ليتم في الأخير تعديله وتصويب فقراته حسب اقتراحاتهم وتوجيهاتهم.

ثانيا: ثبات وصدق الاستبيان (ألفاكرونباخ)

لقد قمنا باختبار درجة الثبات وصدق العبارات لكل محور من محاور الدراسة من خلال استخدام معامل ألفاكرونباخ وتم الحصول على ما يلي:

الجدول 4- 1: قياس ثبات وصدق محاور الاستبيان (ألفاكرونباخ)

المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
خصائص مدقق الحسابات	05	0.845
دور عملية التدقيق في تحقيق مبادئ الحوكمة	28	0.846
معامل ألفا كرونباخ الكلي		0.823

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم(4-1) نلاحظ هناك ثبات في الاستبيان، حيث قدرت قيمة معامل ألفاكرونباخ (0.823)، وهذا يدل على وجود ثبات قوي، بحيث تحصل المحور الأول والثاني للدراسة تقريبا على نفس القيمة (0.845 و0.846) على التوالي، وهو ما يثبت على أن الاستبيان يقيس فعلا ما وضع لأجله.

ثالثا: صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان

1-صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

يبين معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول خصائص مدقق الحسابات والمعدل الكلي لعباراته.

الجدول 4- 2: الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول (خصائص مدقق الحسابات)

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية SIG
01	التدريب والتكوينلمدقق الحسابات	0.661	0.000
02	توفير نطاق يسمح للمدقق القيام بعمله ويمكنه من الوصول إلى السجلات والأشخاص وغير ذلك من الوسائل أثناء عمله	0.440	0.000
03	كفاءة وفعالية الانسجام بين مختلف وظائف المؤسسة	0.677	0.000
04	تجنب مختلف أشكال الضغوطات التي تؤدي إلى انحراف مسار المدقق أثناء تأديته لمهامه	0.654	0.000
05	عدم تحيز مدقق الحسابات وتجنبه لتضارب المصالح	0.695	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم(4-2) نلاحظ بأن معامل الارتباط بيرسون كان محصور بين (0.440 و0.695)، وهذا يدل على وجود ارتباط طردي من ضعيف نوعا ما إلى متوسط ،حيث يمكن عبارات المحور متوسطة ومتقاربة الارتباط ،بحيث نلاحظ أن العبارة رقم (05) "عدم تحيز مدقق الحسابات وتجنبه لتضارب المصالح" نالت أعلى نسبة وهي (0.696)وهذا دال على وجود ارتباط طردي قوي بالمجموع الكلي للمحور،أما بالنسبة لأقل نسبة فهي للعبارة رقم(02)"توفير نطاق يسمح للمدقق القيام بعمله ويمكنه من الوصول إلى السجلات والأشخاص وغير ذلك من الوسائل أثناء عمله" قدرت بـ (0.440) وهذا دال على وجود ارتباط طردي ضعيف بالمجموع الكلي للمحور،أما فيما يخص مستوى المعنوية (SIG) لكل عبارات المحور يساوي (0.000)، وهذا يدل على أن العبارات دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05 (5%)،وهذا يدل على أن عبارات المحور صادقة لما صممت من أجله.

2- صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني:

تم حساب قيمة الارتباط بيرسون (Corrélation de pearson) لعبارات كل فقرة من فقرات المحور الثاني (دور التدقيق المالي والمحاسبي في إرساء مبادئ الحوكمة)،والذي يتكون من ستة فقرات حسب المبادئ المتعارف عليها للحوكمة.

أ- صدق الاتساق الداخلي للفقرة الأولى: توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة

سوف نقوم بتوضيح الاتساق الداخلي لفقرة "توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة" من خلال الجدول التالي:

الجدول 4- 3: الاتساق الداخلي لعبارات الفقرة الأولى :توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية SIG
01	مراقبة مختلف المسؤوليات التي تم توزيعها على العمال وفق القانون الداخلي للمؤسسة	0.737	0.000
02	الحد من الفساد المالي والإداري داخل المؤسسة	0.436	0.000
03	التأثير على المردودية الاقتصادية للمؤسسة	0.692	0.000
04	إعطاء السلطة للمسؤولين للقيام بواجباتهم	0.779	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم(4-3) نلاحظ بأن معامل الارتباط بيرسون تنحصر قيمته ما بين (0.779 و0.436)، وهذا يدل على وجود ارتباط من ضعيف إلى فوق المتوسط عموما، بحيث أن العبارة رقم(04) "إعطاء السلطة للمسؤولين للقيام بواجباتهم" نالت على أعلى نسبة وهي(0.779) وهذا دال على وجود ارتباط طردي متوسط بالنسبة للمجموع الكلي للفقرة، بينما العبارة رقم(02) "الحد من الفساد المالي

والإداري داخل المؤسسة" فقد سجلت أدنى نسبة بـ (0.436)والتي تدل على وجود ارتباط طردي ضعيف بالمجموع الكلي للفقرة، أما فيما يخص مستوى المعنوية(SIG) لكل عبارة من عبارات الفقرة فكان يساوي 0.000، بمعنى أن العبارات دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05 (5%)، أي أن عبارات الاستبيان صادقة لما صممت من أجله.

ب-صدق الاتساق الداخلي للفقرة الثانية: حماية حقوق المساهمين

من أجل توضيح الاتساق الداخلي للفقرة الثانية :حماية حقوق المساهمين ،كان الجدول التالي:

الجدول 4- 4: الاتساق الداخلي لعبارات الفقرة الثانية « حماية حقوق المساهمين »

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية SIG
01	الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبشكل منتظم لأصحاب المصالح	0.447	0.000
02	ضمان حق المساهمين في المشاركة بفعالية في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين	0.785	0.000
03	إبراز حقوق المساهمين في انتخابات مجلس الإدارة حضوريا وغيابيا	0.779	0.000
04	الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على حقهم الذي يضمن لهم المشاركة في تحديد السياسة وإستراتيجية المؤسسة والتأثير فيها	0.703	0.000
05	إعطاء نظرة عادلة للمساهمين فيما يتعلق بنقل أو تحويل ملكية الأسهم	0.710	0.000
06	إبراز حقوق المساهمين في الحصول على التعويض القانوني في حالة الانتهاك أو التعرض للمخاطر مع محاسبة المتسببين في ذلك	0.768	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم(4-4) نلاحظ بأن معامل الارتباط بيرسون تنحصر قيمته ما بين (0.447 و0.785)، وهذا يدل على وجود ارتباط طردي من ضعيف إلى متوسط ما بين العبارات، بحيث نلاحظ أن العبارة رقم (02) "ضمان حق المساهمين في المشاركة بفعالية في اجتماعات الجمعية العامة

للمساهمين" تحصلت على أكبر قيمة ارتباط والتي تقدر بـ (0.785) و هذا يدل على وجود ارتباط طردي متوسط بالمجموع الكلي للفقرة، بينما تحصلت العبارة(01) " الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبشكل منتظم لأصحاب المصالح" على أقل نسبة ارتباط والتي قدرت بـ(0.447) وهذا دال على وجود ارتباط طردي ضعيف بالمجموع الكلي للفقرة، ونلاحظ أيضا بأن مستوى المعنوية (SIG) لكل عبارة من عبارات الفقرة فكان يساوي 0.000، بمعنى أن العبارات دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05 (5%)، أي أن عبارات الاستبيان صادقة لما صممت من أجله.

ت-صدق الاتساق الداخلي للفقرة الثالثة: المعاملة المتساوية للمساهمين

لغرض توضيح الاتساق الداخلي للفقرة الثالثة "المعاملة المتساوية للمساهمين"، نعرض الجدول التالي:

الجدول 4- 5: الاتساق الداخلي للفقرة الثالث« المعاملة المتساوية للمساهمين»

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية SIG
01	إعطاء نظرة مفصلة عن التقسيم العادل للأرباح على المساهمين	0.623	0.000
02	الإفصاح عن التعاملات الخاصة بالصفقات أو الأمور ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة على أداء المؤسسة	0.648	0.000
03	التكفل بمختلف العمليات و الإجراءات العملية والقانونية ذات الصلة بالاجتماعات مع ضرورة المعاملة المتكافئة للمساهمين فيما يخص جانب الإبلاغ	0.755	0.000
04	ضرورة اعتماد مبدأ الإفصاح و الشفافية في جميع المعاملات	0.550	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم(4-5) نلاحظ بأن معامل بيرسون تتراوح قيمته ما بين (0.550 و0.755)، وهذا يدل على وجود ارتباط متوسط عموما، حيث حصلت العبارة رقم (03) " التكفل بمختلف العمليات و الإجراءات العملية والقانونية ذات الصلة بالاجتماعات مع ضرورة المعاملة المتكافئة للمساهمين فيما يخص جانب الإبلاغ" على أعلى نسبة والتي قدرت بـ(0.755) وهذا يدل على وجود ارتباط طردي متوسط بالمجموع الكلي للفقرة، بينما تحصلت العبارة رقم(04) " ضرورة اعتماد مبدأ الإفصاح و الشفافية في جميع المعاملات" على أدنى قيمة والتي قدرت بـ(0.550) وهذا يدل على وجود ارتباط ضعيف نوعا ما بالمجموع الكلي للفقرة أي أن ليس هناك تأثير كبير لهذه العبارة، بينما نلاحظ أيضا بأن مستوى

المعنوية (SIG) لكل عبارة من عبارات الفقرة فكان يساوي 0.000، بمعنى أن العبارات دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05 (5%)، أي أن عبارات الاستبيان صادقة لما صممت من أجله.

ث-صدق الاتساق الداخلي للفقرة الرابعة: الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح

لغرض توضيح الاتساق الداخلي للفقرة الرابعة "الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح"، سوف نعرض الجدول الآتي :

الجدول 4- 6: الاتساق الداخلي للفقرة الرابعة « الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح »

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية SIG
01	إبراز حق أصحاب المصالح بما فيهم العاملين في الحصول على تعويضات مناسبة في حال انتهاك حقوقهم	0.894	0.000
02	ضمان حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون	0.875	0.000
03	السماح بمشاركة أصحاب المصالح في سياسات تحسين مستوى الأداء في المؤسسة	0.876	0.000
04	إعطاء نظرة لأصحاب المصالح بحقهم في الحصول على معلومات بصفة دورية عن أداء المؤسسة و في الوقت المناسب	0.897	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم(4-6) نلاحظ أن معامل بيرسون تتراوح قيمته ما بين(0.897 و0.875)، وهذا يدل على وجود ارتباط قوي، حيث تحصلت العبارة رقم(04) " إعطاء نظرة لأصحاب المصالح بحقهم في الحصول على معلومات بصفة دورية عن أداء المؤسسة و في الوقت المناسب" على أكبر قيمة مقدرة بـ(0.897) وهذا يدل على وجود ارتباط طردي قوي بالمجموع الكلي للفقرة، بينما تحصلت العبارة رقم(02) " ضمان حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون"على قيمة أصغر قدرت بـ(0.875) والتي تدل على وجود ارتباط قوي أيضا ولكن أصغر بالمجموع الكلي للفقرة، كما نلاحظ أيضا بأن مستوى المعنوية (SIG) لكل عبارة من عبارات الفقرة فكان يساوي 0.000، بمعنى أن العبارات دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05 (5%)، أي أن عبارات الاستبيان صادقة لما صممت من أجله.

ج-صدق الاتساق الداخلي للفقرة الخامسة: الإفصاح والشفافية

لغرض توضيح الاتساق الداخلي للفقرة الخامسة "الإفصاح والشفافية"، سوف نعرض الجدول التالي:

الجدول 4- 7: الاتساق الداخلي للفقرة الخامسة « الإفصاح والشفافية »

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية SIG
01	ضرورة الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للمؤسسة	0.461	0.000
02	وجوب اعتماد مبدأ الإفصاح عن أهداف المؤسسة	0.631	0.000
03	التعريف أكثر بسياسات التحفيز والمكافآت الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الأساسيين	0.651	0.000
04	التعريف بالمخاطر المالية المتوقعة عن أداء المؤسسة	0.573	0.000
05	تقديم صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة التي تعكس أداء مجلس الإدارة	0.391	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

من الجدول رقم(4-7) نلاحظ أن معامل بيرسون تتراوح قيمته ما بين (0.391 و0.651)، وهذا يدل على وجود ارتباط طردي من ضعيف إلا متوسط، يحث نالت العبارة رقم(03)" التعريف أكثر بسياسات التحفيز والمكافآت الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الأساسيين" أعلى قيمة قدرت بـ(0.651) وهذا يدل على وجود ارتباط طردي متوسط بالمجموع الكلي للفقرة، بينما تحصلت العبارة رقم(05)" تقديم صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة التي تعكس أداء مجلس الإدارة" على أدنى قيمة قدرت بـ(0.391) وهذا يدل على وجود ارتباط طردي ضعيف بالمجموع الكلي للفقرة أي أن هذا البند لا يمكن للمؤسسة أن تحققه بصورة المطلوبة لصعوبة تقدير الوضعية المالية الصحيحة للمؤسسة، بينما نلاحظ أيضا بأن مستوى المعنوية (SIG) لكل عبارة من عبارات الفقرة فكان يساوي 0.000، بمعنى أن العبارات دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05 (5%)، أي أن عبارات الاستبيان صادقة لما صممت من أجله.

ح- صدق الاتساق الداخلي للفقرة السادسة :تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة

الجدول التالي يوضح لنا صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفقرة السادسة:

الجدول 4- 8: الاتساق الداخلي للفقرة السادسة« تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة»

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية SIG
01	الحرص على عمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس تغليب المصلحة العامة بما يخدم صالح الشركة والمساهمين	0.693	0.000
02	وضع استراتيجية للمؤسسة(سياسة الخطر ،الميزانيات،خطط العمل ،...الخ)بما يضمن استمراراريتها	0.723	0.000
03	تمكين مجلس الإدارة من الحكم بموضوعية على شؤون المؤسسة	0.583	0.000
04	الحكم الموضوعي والمستقل مع تحديد الوقت المناسب لإتاحة المعلومات للأطراف ذات المصلحة	0.517	0.000
05	توفير لأعضاء مجلس الإدارة سهولة الوصول إلى المعلومات الضرورية في الوقت المناسب حتى يتسنى لهم القيام بمهامهم بصورة صحيحة	0.225	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم(4-8) نلاحظ أن معامل بيرسون كانت تتراوح قيمته ما بين(0.225 و0.723)، وهذا يدل على وجود ارتباط من ضعيف إلى قوي، حيث نالت العبارة رقم(02)" وضع استراتيجية للمؤسسة(سياسة الخطر ،الميزانيات،خطط العمل ،...الخ) بما يضمن استمراراريتها" على أعلى قيمة قدرت بـ(0.723) وهذا يدل على وجود ارتباط طردي قوي بالمجموع الكلي للفقرة، بينما تحصلت العبارة رقم(05)" توفير لأعضاء مجلس الإدارة سهولة الوصول إلى المعلومات الضرورية في الوقت المناسب حتى يتسنى لهم القيام بمهامهم بصورة صحيحة" على أدنى قيمة قدرت بـ(0.225)، وهذا يدل على وجود ارتباط طردي ضعيف بالمجموع الكلي للفقرة وهو يدل على أن هذه العبارة لا تؤثر بشكل كافي عن الفقرة وبالتالي عن المحور العام، بينما نلاحظ أيضا بأن مستوى المعنوية (SIG) لكل عبارة من عبارات الفقرة فكان يساوي 0.000، بمعنى أن العبارات دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05 (5%)،أي أن عبارات الاستبيان صادقة لما صممت من أجله.

خ-صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني:

من أجل ضمان اتساق المحور الثاني مع فقراته، قمنا بحساب الاتساق الداخلي من خلال حساب قيمة بيرسون بين كل فقرة والقيمة الكلية للمحور الثاني، ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول 4- 9: الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية SIG
01	توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة	0.485	0.000
02	حماية حقوق المساهمين	0.548	0.000
03	المعاملة المتساوية للمساهمين	0.509	0.000
04	الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح	0.750	0.000
05	الإفصاح والشفافية	0.331	0.000
06	تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	0.375	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم(4-9) لاحظنا بأن معامل بيرسون تتراوح قيمته ما بين (0.331 و0.750)، وهذا يدل على وجود ارتباط طردي من ضعيف إلى قوي ما بين الفقرات الستة، بحيث كانت أعلى نسبة للفقرة الرابعة " الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح" بقيمة (0.750) وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بالمجموع كلي للمحور ،بينما كانت أدنى قيمة للفقرة الخامسة" الإفصاح والشفافية"بقيمة (0.331) أي أن تأثير هذا المبدأ ضعيف مقارنة مع باقي المبادئ، ونلاحظ أيضا بأن مستوى المعنوية (SIG) لكل عبارة من عبارات الفقرة فكان يساوي 0.000، بمعنى أن العبارات دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05 (5%)، أي أن عبارات الاستبيان صادقة لما صممت من أجله.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لمحاور الدراسة

سنحاول من خلال هذا المبحث دراسة مختلف المتغيرات الديمغرافية للدراسة، مع تحليل جميع محاور الاستبيان.

المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص العينة

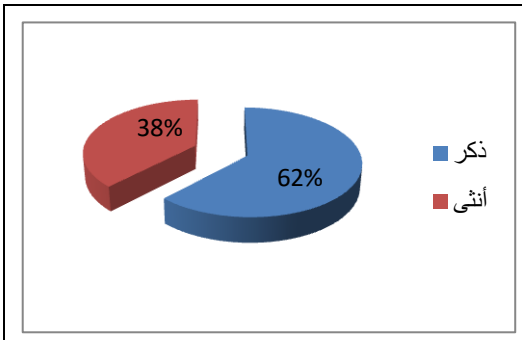
سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل مختلف الخصائص الديمغرافية للعينة وهذا من خلال :

أولا : توزيع العينة حسب متغير الجنس

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجدول 4- 10: توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	64	%62.1
أنثى	39	%37.9
المجموع	103	%100



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS)

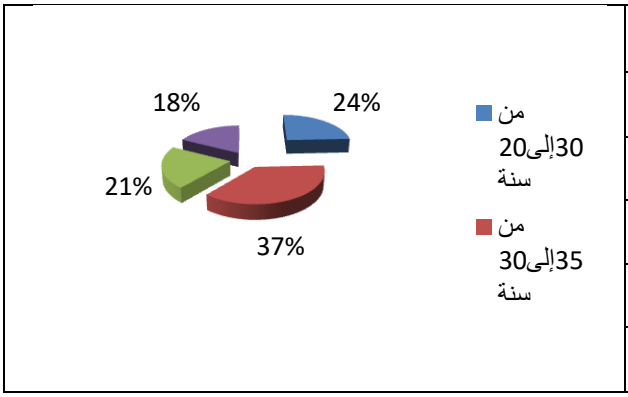
من خلال الجدول رقم(4-10) نلاحظ أن نسبة الذكور كانت هي الأعلى بـ 62.1% مقابل تكرار بـ64% موظف أو عامل، بينما قدرت نسبة الإناث بـ37.9 أي ما يعادل تكرار 39 موظفة، ويمكن تفسير ذلك لخصوصية الناطق محل الدراسة من جهة، هذا من جهة ومن جهة أخرى مميزات، خصوصيات القطاع الاقتصادي الذي يضم عدد أكبر من الذكور مقارنة بالإناث، ثم إن المسمى الوظيفي المشار إليه لاحقا ستوجب في غالب الأحيان الذكور بدلا من الإناث.

ثانيا :توزيع العينة حسب متغير العمر

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

الجدول 4- 11: توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
من 20 إلى 30 سنة	25	24.3
من 30 إلى 35 سنة	38	36.9
من 35 إلى 40 سنة	22	21.4
أكبر من 40 سنة	18	17.5
المجموع	103	100



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS)

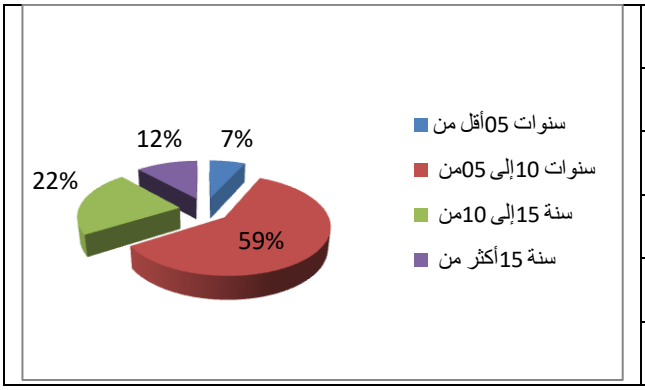
من خلال الجدول رقم(4-11) نلاحظ أن النسبة الأعلى للفئة التي تتراوح أعمارهم مابين 30إلى35 سنة والمقدرة بـ36.9%، بينما أدنى نسبة فهي للفئة التي هي أكبر من 40سنة بنسبة17.5% مقابل تكرار بـ 18 موظف ، ويمكن تفسير ذلك بأن المؤسسات الاقتصادية عامة تعد مؤسسات فتية من جهة، و من جهة أخرى تعد هذه الفئة الأكبر المتوفرة في سوق العمل، ثم تأتي الأصغر من الفئة السابقة والتي تتراوح أعمارهم ما بين 20إلى 30سنة والمقدرة بنسبة 24.3% أي بتكرار 25 موظف، ويرجع ذلك تقربا إلى ما فسرناه سابقا بمعنى أن هذه الفئة التي تعد أكثر حماسا ورغبة في اكتساب الخبرات المهنية، تليها الفئة التي تتراوح أعمارهم ما بين 35إلى 40سنة بنسبة 21.4% وبتكرار22، تليها الفئة ما الأكبر من 40سنة بنسبة% 17.5 وبتكرار18، والتي يمكن القول عن هذه الفئة أنها الأكثر تمركزا على قمة الهرم الوظيفي باعتبارها الفئة الأكثر خبرة ومهارة في التسيير.

ثالثا: توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

الجدول 4- 12: توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

سنوات الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 05سنة	7	6.8
من 05 إلى 10سنوات	61	59.2
من 10إلى 15 سنة	23	22.23
أكثر من 15 سنة	12	11.7
المجموع	103	100



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS)

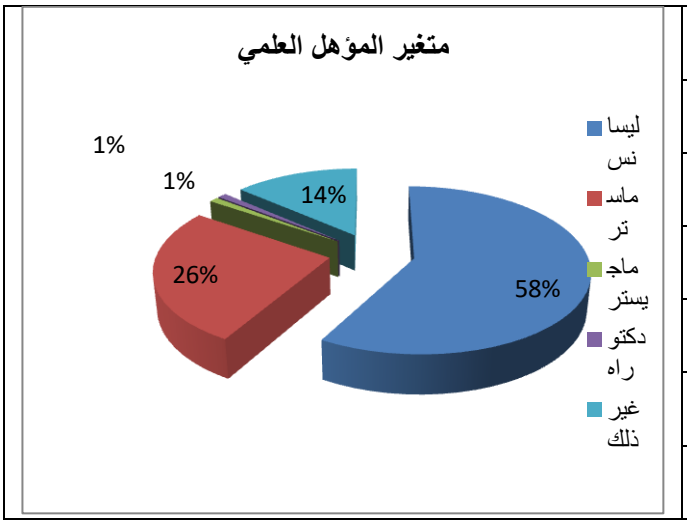
من خلال الجدول رقم(4-12) نلاحظ أن الفئة التي تتراوح خبرتهم المهنية ما بين 05إلى 10سنوات هي الأعلى نسبة مقدرة بـ59.2% بتكرار 61 موظف، وهذا ما يفسر ماقلناه سابقا بأن معظم المؤسسات الاقتصادية فتية من حيث تركيبة العمال وحتى في بعض الأحيان حتى من تاريخ إنشائها إذا ما تمت المقارنة بين عدد سنوات خبرة العمال بتاريخ مزاولتها لنشاطها الاقتصادي، تليها فئة ما بين 10إلى 15سنة بنسبة22.23% أي بتكرار23 موظف، وهو ما يتم ربطه مع المؤسسات الاقتصادية الكبيرة كشركات ذات الأسهم باعتبارها ضمن مجتمع الدراسة، لأن هذه الأخيرة تستلزم وجود إطارات ذات خبرات مهنية طويلة، ثم فئة الأكثر من 15سنة وفئة الأقل من05 سنوات بنسبة 11.7% وتكرار12 موظف ونسبة 6.8% بتكرار7 موظفين على التوالي.

رابعا: توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

الجدول 4- 13: توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	60	58.3
ماستر	27	26.2
ماجستير	1	1
دكتوراه	1	1
غير ذلك	14	13.6
المجموع	103	100



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS)

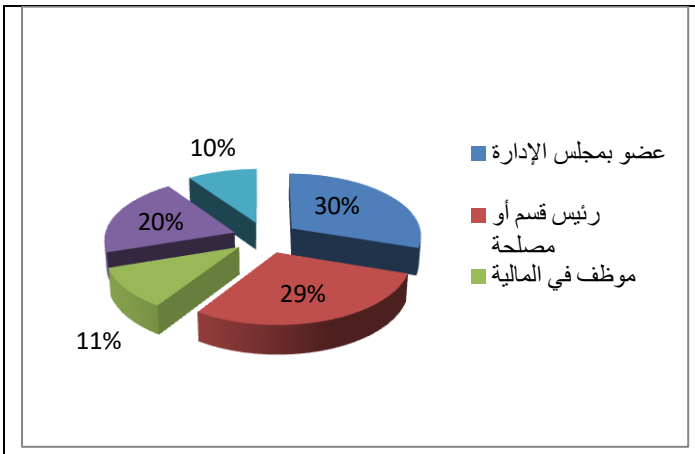
نلاحظ من خلال الجدول رقم(4-13) بأن نسبة الحائزين على شهادة ليسانس قدرت بـ58.3% وهي أعلى نسبة بتكرار 60 موظف، بحيث يمكن ربط ذلك بنوع الوظيفة التي يشغلها هذا العامل والتي غالبا لا تستدعي توفر مؤهل عالي وعموما هي الوظائف المتوفرة في المؤسسات الاقتصادية، تليها رتبة ماستر بنسبة 26.2% وبتكرار 27، والتي غالبا يكون تفسيرها مثل رتبة ليسانس داخل أغلب المؤسسات الاقتصادية، تليها فئة (غير ذلك)بنسبة 13.6% وبتكرار 14 ويدخل ضمن هذه الخانة كل من أصحاب الماستر الأكاديمي وتقني سامي وديبلوم مهني ...إلخ، ثم ما نسبته1% وبتكرار 1، ثم ما نسبته1% وبتكرار 1 لكل من حاملي شهادة ماجستير وشهادة دكتوراه، وتفسيره هو أن الحاملين لمثل هذه الشهادات يمكن القول عنهم أن مجال عملهم محدد فقط بالتدريس والبحث العلمي.

خامسا: توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي

الجدول 4- 14: توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي

الوظيفة	التكرار	النسبة
عضو مجلس الإدارة	31	30.1
رئيس قسم أو مصلحة	30	29.1
موظف في المالية	11	10.7
محاسب	21	20.4
مدقق حسابات	10	9.7
المجموع	103	100



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS)

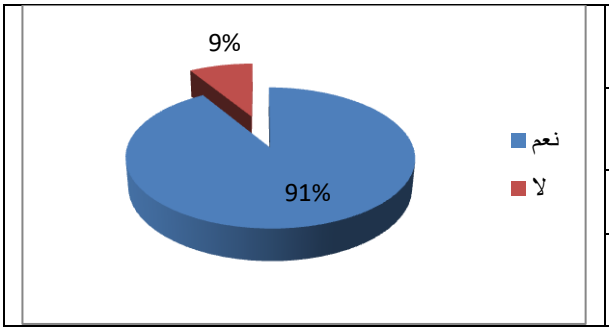
نلاحظ من خلال الجدول رقم(4-14) أن وظيفة عضو في مجلس الإدارة هي أعلى نسبة مقدرة بـ30.1% وبتكرار 31 وهذا يدل على موضوع الحوكمة يهم وبكثرة مجلس الإدارة لأنها مصدر اتخاذ القرارات المصيرية في ما يخص مستقبل المؤسسة، تليها وظيفة رئيس قسم أو مصلحة بنسبة 29.1% وبتكرار 30 وهو ما يفسر مدى إدراك هذه الفئة بما يربط مهنة التدقيق مع مصطلح الحوكمة في مختلف مستويات المؤسسة ومصالحها، ثم ما نسبته 20.4% بتكرار 21 فيما يخص وظيفة محاسب والذي يكون في غالب الأحيان على دراية تامة بما توفره الحوكمة من مصداقية وشفافية في تسيير شؤون المؤسسة خصوصا إذا كانت مقرونة مع التدقيق المالي والمحاسبي، ثم تأتي وظيفة موظف مالية بنسبة 10.7% وبتكرار 11، ثم وظيفة مدقق حسابات بنسبة9.7% وبتكرار 10.

سادسا: توزيع أفراد العينة حسب متغير ثقافة حول مصطلح الحوكمة

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب ثقافتهم حول مصطلح الحوكمة

الجدول 4- 15: توزيع أفراد العينة حسب ثقافتهم حول مصطلح الحوكمة

الإجابة بـ	التكرار	النسبة
نعم	94	91.3
لا	9	8.7
المجموع	103	100



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم(4-15)، بأن ما نسبته 91.3 بتكرار 94 موظف كانت إجابتهم بـ "نعم" وهذا يدل على وجود وعي ودراية تامة بمفهوم الحوكمة وما يمكن أن يحدث من تغيير داخل مختلف مستويات المؤسسة، وبالتالي فهو يساهم في زيادة مردودية المؤسسة وتعزيز مكانتها في مجال تخصصها، أما الفئة التي كانت إجابتها بـ"لا" فهي 8.7 وبتكرار 9 موظفين فقط وهي نسبة ضئيلة جدا مقارنة بالفئة الداعمة أو المدركة لمفهوم الحوكمة المؤسسية.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمحاور الدراسة

سيتم من خلال المطلب تحليل وصفي لمحاور الدراسة من أجل معرفة العلاقة الموجودة ما بين التدقيق المالي والمحاسبي حوكمة المؤسسات الملخصة في مبائها، وكان التحليل على النحو التالي:

أولا: تحليل الوصفي لمحور خصائص مدقق الحسابات

فيما يلي يوضح الجدول رقم(4-17) نتائج تحليل العبارات المحور الأول لأداة الدراسة من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، ودرجة الاختلاف لكل عبارة من عبارات المحور، وذلك بهدف معرفة مساهمة توفر خصائص مدقق الحسابات في المؤسسات في تفعيل الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة.

الجدول 4- 16: تحليل نتائج خصائص مدقق الحسابات

	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الرتبة
01	التدريب و التكوين المستمر لمدقق الحسابات	4.28	0.678	15.84	05
02	توفير نطاق يسمح للمدقق القيام بعمله و يمكنه من الوصول إلى السجلات والأشخاص وغير ذلك من الوسائل أثناء عمله	4.44	0.572	12.88	02
03	كفاءة و فعالية الانسجام بين مختلف وظائف المؤسسة	4.38	0.612	13.97	03
04	تجنب مختلف أشكال الضغوطات التي تؤدي إلى انحراف مسار المدقق أثناء تأديته لمهامه	4.50	0.502	11.15	01
05	عدم تحيز مدقق الحسابات و تجنبه لتضارب المصالح	4.34	0.835	19.23	04

المصدر:من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS

من خلال الجدول رقم(4-16) نلاحظ أن المتوسط الحسابي لمحور صفات أو مؤهلات مدقق الحسابات يتراوح ما بين (4.34 و4.50)، مع انحراف معياري ما بين (0.502 و0.835)، كما تراوح معامل الاختلاف ما بين (11.15 و19.23) وهو اختلاف ضعيف نوعا ما بين إجابات العينة.

ويدل الجدول على أن جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعترف بأن هذه الصفات تعتبر أساسية ، وواجبة التوفر في شخص المدقق لما لها من انعكاس على جودة تقريره وبالتالي رسم صورة ذات مصداقية وشفافية عن وضعية المؤسسة، الأمر الذي يعزز مكانتها لدى أصحاب المصالح.

فعبارة "التدريب والتكوين المستمر لمدقق الحسابات" احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي(4.28)، وهذا دال على أن أفراد العينة توافق بشدة على أن هذا العنصر هو الأهم في شخص المدقق، ويعتبر هذا العنصر أساسي نظرا لدور الذي ينعكس في جودة تقريره؛

العبارة "عدم تحيز مدقق الحسابات وتجنبه لتضارب المصالح" وهي الثانية حسب الترتيب اعتمادا على المتوسط الحسابي الذي بلغ(4.34)، وهذا دال على أن أفراد العينة توافق وبشدة على أن هذا العنصر يعمل على رسم صورة ذات موثوقية لدى أصحاب المصالح في حالة عدم تحيزه لأي جهة كانت؛

العبارة "كفاءة وفعالية الانسجام بين مختلف وظائف المؤسسة" وهي العبارة الثالثة حسب الترتيب بمتوسط حسابي(4.38)، أي أن أفراد العينة توافق وبشدة على أن هذا العنصر يساهم في زيادة مردودية المؤسسة وذلك من تحقيق الكفاءة والانسجام؛

العبارة "توفير نطاق يسمح للمدقق القيام بعمله ويمكنه من الوصول إلى السجلات والأشخاص وغير ذلك من الوسائل أثناء عمله" و هي العبارة الرابعة من حيث الترتيب، بحيث بلغ المتوسط الحسابي(4.44)، وهذا دال على أن أفراد العينة توافق وبشدة على هذه الميزة من حيث فتح المجال لمدقق الحسابات للقيام بعمله على أحسن وجه.

ثانيا: التحليل الوصفي لمحور مبادئ الحوكمة

أ- التحليل الوصفي لفقرة: "توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة"

فيما يلي يوضح الجدول رقم(4-17) نتائج تحليل العبارات المحور الثاني لأداة الدراسة من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، ودرجة الاختلاف لكل عبارة من عبارات المحور، وذلك بهدف معرفة مساهمة توفر مبدأ فعال لحوكمة المؤسسة في المؤسسات محل الدراسة.

الجدول 4- 17: تحليل نتائج الفقرة الأولى الخاص بتوفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة

	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الرتبة
01	مراقبة مختلف المسؤوليات التي تم توزيعها على العمال وفق	4.15	1.061	25.56	02

	القانون الداخلي للمؤسسة أو الشركة				
02	الحد من الفساد المالي والإداري داخل المؤسسة	4.59	0.585	12.74	01
03	التأثر ومراقبة المردودية الاقتصادية للمؤسسة	4.04	1.019	25.22	03
04	إعطاء السلطة للمسئولين للقيام بواجباتهم بنزاهة	3.88	1.247	32.13	04

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم(4-17) نلاحظ أن المتوسط الحسابي لعبارات الفقرة الأول "توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسات"، انحصر مابين (3.88 و4.59)، هذا ما يفسر أن درجة الموافقة كانت في مجال "موافق"إلى "موافق تماما"، بحيث نالت عبارة "الحد من الفساد المالي والإداري داخل المؤسسة" على أعلى متوسط حسابي بـ(4.59) مقابل انحراف معياري بـ(0.585) و هذا دال على أن أفراد العينة يتفقون بشدة على أن المبدأ الأول لمبادئ الحوكمة يتحقق من خلال مراقبة كافة العمليات المالية من أجل مواجهة أي فساد قد يطال المؤسسة مما يفقد مصداقيتها في السوق، وبالتالي تراجع مكانتها الاقتصادية والمالية، تليها باقي العبارات بدرجة تفاوت في الموافقة من طرف أفراد العينة، ولكنها تتفق على أن عملية التدقيق تضمن تطبيق بنود مبدأ "توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة" وبالتالي المساهمة في مراقبة مختلف المسؤوليات الموزعة على العمال، والحد من الفساد المالي والإداري، ثم التأثير على المردودية الاقتصادية.

أما فيما يخص معامل الاختلاف فقد انحصرت قيمته ما بين (12.74و32.13) وهذا دال على وجود اختلاف ضعيف.

ب-التحليل الوصفي لفقرة: "حماية حقوق المساهمين"

فيما يلي يوضح الجدول رقم(4-18) نتائج تحليل العبارات المحور الثاني لأداة الدراسة من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، ودرجة الاختلاف لكل عبارة من عبارات المحور، وذلك بهدف معرفة مدى إسهام مبدأ حماية حقوق المساهمين في المؤسسات محل الدراسة.

الجدول 4- 18: تحليل نتائج الفقرة الثانية الخاص بحماية حقوق المساهمين

	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الرتبة
01	الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبشكل منتظم لأصحاب المصالح	4.42	0.735	16.62	01
02	ضمان حق المساهمين في المشاركة بفعالية في اجتماعات	4.30	1.008	23.44	02

	الجمعية العامة للمساهمين				
03	إبراز حقوق المساهمين في انتخابات مجلس الإدارة حضوريا وغيابيا	3.90	1.062	27.23	06
04	الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على حقهم الذي يضمن لهم المشاركة في تحديد السياسة وإستراتيجية المؤسسة والتأثير فيها	4.15	1.070	25.78	04
05	إعطاء نظرة عادلة للمساهمين فيما يتعلق بنقل أو تحويل ملكية الأسهم	4.21	1.035	24.58	03
06	إبراز حقوق المساهمين في الحصول على التعويض القانوني في حالة الانتهاك أو التعرض للمخاطر مع محاسبة المتسببين في ذلك	3.96	1.038	26.21	05

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم(4-18) أن المتوسط الحسابي للعبارات كان محصورا ما بين (3.90 و4.42) مقابل انحراف معياري مقدر ما بين (0.735و1.070)، بمعنى أن إجابات أفراد العينة كانت من موافق إلى موافق تماما، وسنوضح ذلك كالتالي:

كانت العبارة " الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبشكل منتظم لأصحاب المصالح" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي(4.42) وانحراف معياري (0.735)، وهذا يدل على أن أفراد العينة يتفقون بشدة على أن التدقيق المالي والمحاسبي يوفر لأصحاب المصالح معلومات ذات الصلة بالمؤسسة في الوقت المناسب، وكان معامل الاختلاف بنسبة(16.62) وهو يدل على وجود اختلاف بسيط بين إجابات أفراد العينة؛

العبارة " ضمان حق المساهمين في المشاركة بفعالية في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين" بالإضافة إلى العبارة " إعطاء نظرة عادلة للمساهمين فيما يتعلق بنقل أو تحويل ملكية الأسهم" كانتا في المرتبة الثانية والثالثة على التوالي بمتوسط حسابي(4.30 و4.21) وانحراف معياري (1.008 و1.035)، وهو ما يدل على أفراد العينة يتفقون بشدة على أن عملية التدقيق تساهم في ضمان حق المساهمين فيما يخص المشاركة في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، بالإضافة إلى إسهامه في إعطاء نظرة عادلة للمساهمين حول طرق نقل ملكية الأسهم، كما كانت نسبة معامل الاختلاف (23.44 و24.58) وهو ما يدل على وجود اختلاف متوسط نوعا ما بين إجابات أفراد العينة.

ت- التحليل الوصفي لفقرة المعاملة المتساوية للمساهمين

فيما يلي يوضح الجدول رقم(4-19) نتائج تحليل العبارات المحور الثاني لأداة الدراسة من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، ودرجة الاختلاف لكل عبارة من عبارات المحور، وذلك بهدف معرفة مساهمة توفر مبدأ المعاملة المتساوية في المؤسسات محل الدراسة.

الجدول 4- 19: تحليل نتائج الفقرة الثالثة الخاص" بالمعاملة المتساوية للمساهمين"

	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الرتبة
01	إعطاء نظرة مفصلة عن التقسيم العادل للأرباح على المساهمين	4.32	0.952	22.03	02
02	الإفصاح عن التعاملات الخاصة بالصفقات أو الأمور ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة على أداء المؤسسة	4.26	0.863	20.25	03
03	التكفل بمختلف العمليات و الإجراءات العملية والقانونية ذات الصلة بالاجتماعات مع ضرورة المعاملة المتكافئة للمساهمين فيما يخص جانب الإبلاغ	3.93	1.165	29.64	04
04	ضرورة اعتماد مبدأ الإفصاح و الشفافية في جميع المعاملات	4.49	0.850	18.93	01

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم(4-19) أن المتوسط الحسابي للعبارات كان محصورا ما بين (3.93 و4.49) مقابل انحراف معياري مقدر ما بين (0.850و1.165) ، بمعنى أن إجابات أفراد العينة كانت من موافق إلى موافق تماما، وسنوضح ذلك كالتالي:

العبارة "ضرورة اعتماد الإفصاح والشفافية في جميع المعاملات" كانت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي(4.49) وانحراف معياري(0.850)، وهذا دال على أفراد العينة يتفقون بشدة على أن عملية التدقيق المالي والمحاسبي تحرص على اعتمد مبدأ الإفصاح في كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أحل رسم صورة تتصف بالشفافية والمصداقية عند جميع أصحاب المصالح، وكان معمل الاختلاف(18.93)أي وجود اختلاف بسيط بين إجابات أفراد العينة؛

العبارات "الإفصاح عن التعاملات الخاصة بالصفقات أو الأمور ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة على دواء المؤسسة" و" إعطاء نظرة مفصلة عن التقسيم العادل للأرباح على المساهمين" قدر المتوسط الحسابي لهما بـ(4.26و4.32) على التوالي، وهذا يدل على أن أفراد العينة كانت إجاباتهم موافقة بشدة على أن عملية التدقيق تساهم في إعطاء نظرة مفصلة عن التقسيم العادل للأرباح على المساهمين، كما تساهم في الإفصاح

عن مختلف التعاملات الخاصة بالصفقات المباشرة أو غير مباشرة للمؤسسة، ولقد قدر معامل الاختلاف بـ(20.25 و22.03) وهذا دال على وجود اختلاف متوسط نوعا ما بين إجابات أفراد العينة؛

العبارة "التكفل بمختلف العمليات و الإجراءات العملية والقانونية ذات الصلة بالاجتماعات مع ضرورة المعاملة المتكافئة للمساهمين فيما يخص جانب الإبلاغ" نالت أدنى متوسط حسابي (3.93) أي أن أفراد العينة تتفق على أن عملية التدقيق تعمل تنظيم مختلف العمليات والإجراءات القانونية للاجتماعات مع ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين من حيث جانب الإبلاغ، وكان معامل الاختلاف (29.64) وهذا دال على وجود اختلاف متوسط نوعا ما بالنسبة لإجابات أفراد العينة.

ث- التحليل الوصفي لفقرة:"الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح"

فيما يلي يوضح الجدول رقم(4-21) نتائج تحليل العبارات المحور الثاني لأداة الدراسة من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، ودرجة الاختلاف لكل عبارة من عبارات المحور، وذلك بهدف معرفة مساهمة توفر مبدأ الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح في المؤسسات محل الدراسة.

الجدول 4- 20: تحليل نتائج الفقرة الرابعة الخاص بالاعتراف بحقوق أصحاب المصالح

	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الرتبة
01	إبراز حق أصحاب المصالح بما فيهم العاملين في الحصول على تعويضات مناسبة في حال انتهاك حقوقهم	3.85	1.200	31.16	02
02	ضمان حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون	4.06	1.153	28.39	01
03	السماح بمشاركة أصحاب المصالح في سياسات تحسين مستوى الأداء في المؤسسة	3.72	1.248	33.54	03
04	إعطاء نظرة لأصحاب المصالح بحقهم في الحصول على معلومات بصفة دورية عن أداء المؤسسة و في الوقت المناسب	3.71	1.152	31.05	04

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم(4-20) نلاحظ أن المتوسط الحسابي انحصر ما بين (3.71و4.06)، والانحراف المعياري ما بين (1.152و1.248)، والذي يفسر أن درجة الموافقة لعبارات الفقرة الرابعة كانت "موافق"، وسنفسر ذلك كالآتي:

العبارة "ضمان حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون"، كانت في المرتبة الأولى متوسط حسابي(4.06) وانحراف معياري(1.153)، وهذا يدل على أن أفراد العينة يتفقون على أن عملية التدقيق

تحرص على ضمان حقوق جميع أصحاب المصالح الذين تربطهم علاقة مع المؤسسة بصفة مباشرة أو غير مباشرة وكان معامل الاختلاف (28.39)، وهو يدل على وجود اختلاف ما بين إجابات أفراد العينة؛

العبارة "إبراز حق أصحاب المصالح بما فيهم العاملين في الحصول على تعويضات مناسبة في حال انتهاك حقوقهم" كانت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.85)، وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن عملية التدقيق تساهم في ضمان الحصول على تعويضات لأصحاب المصالح في حال انتهاك حقوقهم من خلال التذكير بمختلف القوانين والتشريعات التي يجب أن يذكر بها مدقق الحسابات لمختلف الجهات داخل المؤسسة؛

العبارة "السماح بمشاركة أصحاب المصالح في سياسات تحسين مستوى الأداء في المؤسسة" جاءت في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.72) وانحراف معياري (1.248)، و هذا يدل على أن أفراد العينة توافق على أن عملية التدقيق تسمح لأصحاب المصالح بالمشاركة في سياسات تحسين مستوى الأداء داخل المؤسسة، من خلال إطلاعهم على تقرير الذي يعده مدققا لحسابات والذي يستلزم أن يكون مفصل عن مختلف عمليات المؤسسة، كما كان معامل الاختلاف (33.54)، مما يدل على وجود اختلاف ضعيف ما بين آراء أفراد العينة المستجوبة؛

العبارة" إعطاء نظرة لأصحاب المصالح بحقهم في الحصول على معلومات بصفة دورية عن أداء المؤسسة و في الوقت المناسب" احتلت المرتبة الأدنى بمتوسط حسابي (3.71) وانحراف معياري (1.152)، وهذا يدل على درجة "موافق"، بمعنى أن أفراد العينة يرون أن عملية التدقيق لها تأثير أو دخل فيما يخص إعطاء نظرة عن المعلومات الخاصة بأداء المؤسسة لأصحاب المصالح ، في حين بلغ معامل الاختلاف (31.05)، وهذا يدل على وجود اختلاف متوسط نوعا لآراء أفراد العينة.

ج- التحليل الوصفي لفقرة الإفصاح والشفافية

فيما يلي يوضح الجدول رقم(4-21) نتائج تحليل العبارات المحور الثاني لأداة الدراسة من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، ودرجة الاختلاف لكل عبارة من عبارات المحور، وذلك بهدف معرفة مساهمة توفر مبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسات محل الدراسة.

الجدول 4- 21: تحليل نتائج الفقرة الخامسة الخاص بالإفصاح والشفافية

	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الرتبة
01	ضرورة الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للمؤسسة	4.59	0.663	14.44	01

02	وجوب اعتماد مبدأ الإفصاح عن أهداف المؤسسة	4.16	1.091	26.22	04
03	التعريف أكثر بسياسات التحفيز والمكافآت الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الأساسيين	3.97	1.004	25.28	05
04	التعريف بالمخاطر المالية المتوقعة عن أداء المؤسسة	4.39	0.866	19.72	03
05	تقديم صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة التي تعكس أداء مجلس الإدارة	4.50	0.670	14.88	02

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم(4-21) أن المتوسط الحسابي كان محصورا ما بين (3.97و4.59) مقابل انحراف معياري ما بين (0.663و1.091) و الذي يفسر أن درجة الموافقة لعبارات الفقرة الخامسة ما بين موافق إلى موافق تماما وسيتم إيضاح ذلك على النحو التالي:

فيم يخص العبارة "ضرورة الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للمؤسسة" كانت هي الأولى متوسط حسابي(4.59) وانحراف معياري(0.663)، وهذا دال على أن عملية التدقيق تعمل على عرض كافة المعلومات التي تتعلق بالوضعية المالية التي تمر بها المؤسسة من أجل تفادي أي انزلاقات مالية قد تكلف المؤسسة خسارة مكانتها في السوق، كان معامل الاختلاف (14.44) وهو يدل على اختلاف في إجابات أفراد العينة؛

أما عن العبارات "وجوب اعتماد مبدأ الإفصاح عن أهداف المؤسسة" و"التعريف بالمخاطر المالية المتوقعة عن أداء المؤسسة" و"تقديم صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة التي تعكس أداء مجلس الإدارة"، كانت بمتوسط حسابي على التوالي (4.16 و4.39 و4.50) وهذا دال على وجود موافقة على أن عملية التدقيق تعمل على مبدأ الإفصاح عن أهداف المؤسسة، بالإضافة إلى مساهمته في التعريف بالمخاطر المالية التي قد تقع فيها المؤسسة، ثم المساهمة في تقديم صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال التقرير الذي يضم نقاط القوة والضعف لمستوى المؤسسة؛

في حين نالت العبارة " التعريف أكثر بسياسات التحفيز والمكافآت الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الأساسيين" المرتبة الأدنى بمتوسط حسابي (3.97) وانحراف معياري (1.004) وهذا دال على أن أفراد العينة يوافقون على أن عملية التدقيق تعرف بمختلف سياسات التحفيز والمكافآت داخل المؤسسة والخاصة بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.

ح- التحليل الوصفي لفقرة مسؤوليات الإدارة

فيما يلي يوضح الجدول رقم(4-22) نتائج تحليل العبارات المحور الثاني لأداة الدراسة من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، ودرجة الاختلاف لكل عبارة من عبارات المحور، وذلك بهدف معرفة مساهمة توفر مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في المؤسسات محل الدراسة.

الجدول 4- 22: تحليل نتائج الفقرة السادسة الخاص بتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة

	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الرتبة
01	الحرص على عمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس تغليب المصلحة العامة بما يخدم صالح الشركة والمساهمين	4.17	1.030	24.70	05
02	وضع استراتيجية للمؤسسة(سياسة الخطر،الميزانيات،خطط العمل ،...الخ)بما يضمن استمراراتيها	4.28	1.124	26.26	03
03	تمكين مجلس الإدارة من الحكم بموضوعية على شؤون المؤسسة	4.41	0.834	18.91	02
04	الحكم الموضوعي والمستقل مع تحديد الوقت المناسب لإتاحة المعلومات للأطراف ذات المصلحة	4.24	0.810	19.10	04
05	توفير لأعضاء مجلس الإدارة سهولة الوصول إلى المعلومات الضرورية في الوقت المناسب حتى يتسنى لهم القيام بمهامهم بصورة صحيحة	4.42	0.619	14.04	01

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم(4-22) أن المتوسط الحسابي ينحصر ما بين (4.17و4.42) وبانحراف معياري ما بين (0.619و1.124) والذي يفسر أن درجة الموافقة لعبارات الفقرة السادسة من موافق إلى موافق تماما، بحيث أن أفراد العينة يرون أن عملية التدقيق تعمل على توفير السهولة في الوسائل إلى المعلومات الضرورية في الوقت المناسب ن طرف أعضاء مجلس الإدارة عن طريق دراسة تقرير المدقق الذي يفسر بالتفصيل جميع عمليات المؤسسة، بالإضافة إلا أن عملية التدقيق تساهم في وضع استراتيجيات حمائية للمؤسسة من خلال سياسة الخطر،ميزانيات إضافية ،خطط عمل من أجل مواجهة أي طارئ قد يواجهها مستقبلا، كما تساعد على تمكين مجلس الإدارة من الحكم بموضوعية على شؤون المؤسسة، حيث ترتيب العبارات كان كالآتي:

العبارة " توفير لأعضاء مجلس الإدارة سهولة الوصول إلى المعلومات الضرورية في الوقت المناسب حتى يتسنى لهم القيام بمهامهم بصورة صحيحة " كانت هي الأولى بمتوسط حسابي(4.42) ومتوسط حسابي(0.619)، وهذا يدل على أن أفراد العينة يتفقون على أن عملية التدقيق المالي والمحاسبي تعمل على مساعدة أعضاء مجلس الإدارة من خلال توفير لهم السهولة في الوصول إلى المعلومات وفي الوقت المناسب من أجل القيام بمهامهم على وجه صحيح وفي الوقت المناسب، كما كان معامل الاختلاف (14.14) وهذا دال على وجود اختلاف ضعيف ما بين إجابات أفراد العينة؛

العبارة " تمكين مجلس الإدارة من الحكم بموضوعية على شؤون المؤسسة" كانت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي(4.41) وانحراف معياري(0.834)، وهذا دال على أن أفراد العينة تتفق وبشدة على أن عملية التدقيق تعمل على توفير مبدأ تحديد مسؤوليات الإدارة من خلال تمكين مجلس الإدارة بالحكم بموضوعية حول الشؤون العامة للمؤسسة ، وكان معامل الاختلاف(18.91) وهو يدل على وجود اختلاف ضعيف على العموم فيما يخص إجابات أفراد العينة؛

العبارة " وضع استراتيجية للمؤسسة(سياسة الخطر،الميزانيات،خطط العمل ،...الخ)بما يضمن استمراراريتها" احتلت المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي(4.28) وانحراف معياري(1.124)، وهذا دال على أن أفراد العينة يتفقون وبشدة على أن عملية التدقيق المحاسبي والمالي تساهم في وضع استراتيجيات للمؤسسة من خلال تأطير سياسات الأخطار ووضع ميزانيات تقديرية للمؤسسة، وكان معامل الاختلاف (26.26) وهذا دال على وجود اختلاف متوسط مابين إجابات أفراد العينة؛

العبارة " الحكم الموضوعي والمستقل مع تحديد الوقت المناسب لإتاحة المعلومات للأطراف ذات المصلحة" كانت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي(4.24) وانحراف معياري(0.810)، وهذا دال على أن أفراد العينة يتفقون وبشدة على أن عملية التدقيق تحرص على تحديد الوقت المناسب من أجل إتاحة المعلومات الضرورية لأصحاب المصالح، وكان معامل الاختلاف (19.10) أي وجود اختلاف مابين إجابات أفراد العينة؛

العبارة " الحرص على عمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس تغليب المصلحة العامة بما يخدم صالح الشركة والمساهمين" كانت في الرتبة الأدنى بمتوسط حسابي(4.17) وانحراف معياري(1.030)،وهذا دال على أن أفراد العينة يتفقون على أن عملية التدقيق المحاسبي والمالي تعمل على تطبيق مبدأ تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة وذلك من خلال حرصه على تغليب المصلحة العامة للمؤسسات محل الدراسة على المصلحة الخاصة وهذا بما يخدم صالح الشركة والمساهمين، وكان معامل الاختلاف (24.70) وهو يدل على وجود اختلاف مابين إجابات أفراد العينة .

المطلب الثالث: التحليل العاملي لبيانات الدراسة

لاختبار صدق المقياس قمنا بإجراء التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي للمقاييس المستخدمة في الدراسة.

أولا: الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي الاستكشافي

تم إجراء التحليل العاملي الاستكشافي مستخدمين أسلوب المكونات الأساسية ذات التدوير المتعامد على بيانات متغيرات الدراسة فيما يخص مبادئ حوكمة الشركات لاستخراج المتغيرات الكامنة ذات الصلة. تم العثور على تحليل عاملي مناسب مع قياس الدقة للعينة لكيسر مييز أولكين KMO بقيمة 0,796. و قيمة اختبار بارتليت دالة إحصائيا عند (0,05)، حيث يتحدد عدد هذه العوامل بتلك التي تحمل قيمة الجذر الكامن (Eigen Value) أكبر أو تساوي الواحد لاختيار العوامل المستخرجة.

كشفت النتائج ستة عوامل لمبادئ حوكمة الشركات بنسبة 70,932 من التباين ، شمل العامل 5 (توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسات) 4 بنود بقيمة تحميل من 0,586 إلى 0,781 . شمل العامل 4 (حماية حقوق المساهمين) 5 بنود بقيمة تحميل من 0,515 إلى 0,836 . شمل العامل 3 (المعاملة المتساوية للمساهمين) 4 بنود بقيمة تحميل من 0,737 إلى 0,864 . شمل العامل 2 (الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح) 3 بنود بقيمة تحميل من 0,656 إلى 0,764 . شمل العامل 6 (الإفصاح و الشفافية) 3 بنود بقيمة تحميل من 0,607 إلى 0,804 . شمل العامل 1 (تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة) 4 بنود بقيمة تحميل من 0,820 إلى 0,912 .من خلال هذه النتائج تم حذف 5 بنود. (لاحظ الجدول رقم(4-23)).

الجدول 4- 23: التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير مبادئ حوكمة المؤسسات

العبارات	العوامل المشتقة بعد التدوير					
	6	5	4	3	2	1
Q12 مراقبة مختلف المسؤوليات التي تم توزيعها على العمال وفق القانون الداخلي للمؤسسة		,586				
Q13 الحد من الفساد المالي والإداري داخل المؤسسة		,751				
Q14 التأثير على المردودية الاقتصادية للمؤسسة		,781				
Q15 إعطاء السلطة للمسؤولين للقيام		,686				

بواجباتهم بنزاهة						
Q17 الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت الناسب وبشكل منتظم لأصحاب المصالح			,836			
Q18 ضمان حق المساهمين في المشاركة بفعالية في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين			,799			
Q19 إبراز حقوق المساهمين في انتخابات مجلس الإدارة حضوريا وغيابيا			,607			
Q20 الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على حقهم الذي يضمن لهم المشاركة في تحديد السياسة وإستراتيجية المؤسسة والتأثير فيها			,515			
Q21 إعطاء نظرة عادلة للمساهمين فيما يتعلق بنقل أو تحويل ملكية الأسهم			,687			
Q22 إبراز حقوق المساهمين في الحصول على التعويض القانوني في حالة الانتهاك أو التعرض للمخاطر مع محاسبة المتسببين في ذلك				,864		
Q23 إعطاء نظرة مفصلة عن التقسيم العادل للأرباح على المساهمين				,737		
Q24 الإفصاح عن التعاملات الخاصة بالصفقات أو الأمور ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة على أداء المؤسسة				,838		
Q25 التكفل بمختلف العمليات و الإجراءات العملية والقانونية ذات الصلة بالاجتماعات مع ضرورة المعاملة المتكافئة للمساهمين فيما يخص جانب الإبلاغ				,782		

Q26 ضرورة اعتماد مبدأ الافصاح و الشفافية في جميع المعاملات					,656	
Q28 ضمان حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون					,699	
Q29 السماح بمشاركة أصحاب المصالح في سياسات تحسين مستوى الأداء في المؤسسة					,764	
Q32 وجوب اعتماد مبدأ الإفصاح عن أهداف المؤسسة	,804					
Q33 التعريف أكثر بسياسات التحفيز والمكافآت الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الأساسيين	,700					
Q34 التعريف بالمخاطر المالية المتوقعة عن أداء المؤسسة	,607					
Q35 تقديم صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة التي تعكس أداء مجلس الإدارة						,873
Q36 الحرص على عمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس تغليب المصلحة العامة بما يخدم صالح الشركة والمساهمين						,912
Q37 وضع استراتيجية للمؤسسة(سياسة الخطر،الميزانيات،خطط العمل ،...الخ)بما يضمن استمراراريتها						,837
Q38 تمكين مجلس الإدارة من الحكم بموضوعية على شؤون المؤسسة						,820
مجموع نسبة التباين المفسر%	70,932					
Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin, (KMO)	,796					
اختبار ملائمة	**كا2 التقريبية**	1898,637				

المعاينة		
	درجة الحرية	253
اختبار Bartlett	**معنوية Bartlett**	,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

ثانيا: الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي التوكيدي

تم الاعتماد في تطبيق هذا الأسلوب على البرنامج الإحصائيAmos.v21 ، وفي ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التغاير للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج ، تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه و التي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة، و التي يتم عرضها على النحو الآتي:

أ- التوافق العام لنموذج القياس

تم تقييم التوافق العام لنموذج القياس من خلال ستة مؤشرات لحسن المطابقة (مربع كاي، مربع كاي/نسبة درجة الحرية، مؤشر الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب، متوسط مربعات البواقي المعيارية، مؤشر جودة المطابقة، مؤشر جودة المطابقة المعدل لدرجة الحرية) و كذلك من خلال مؤشرات أخرى. وتظهر نتائج الاختبار في الجدول رقم(4-24) .

الجدول 4- 24: مؤشرات حسن المطابقة للنموذج

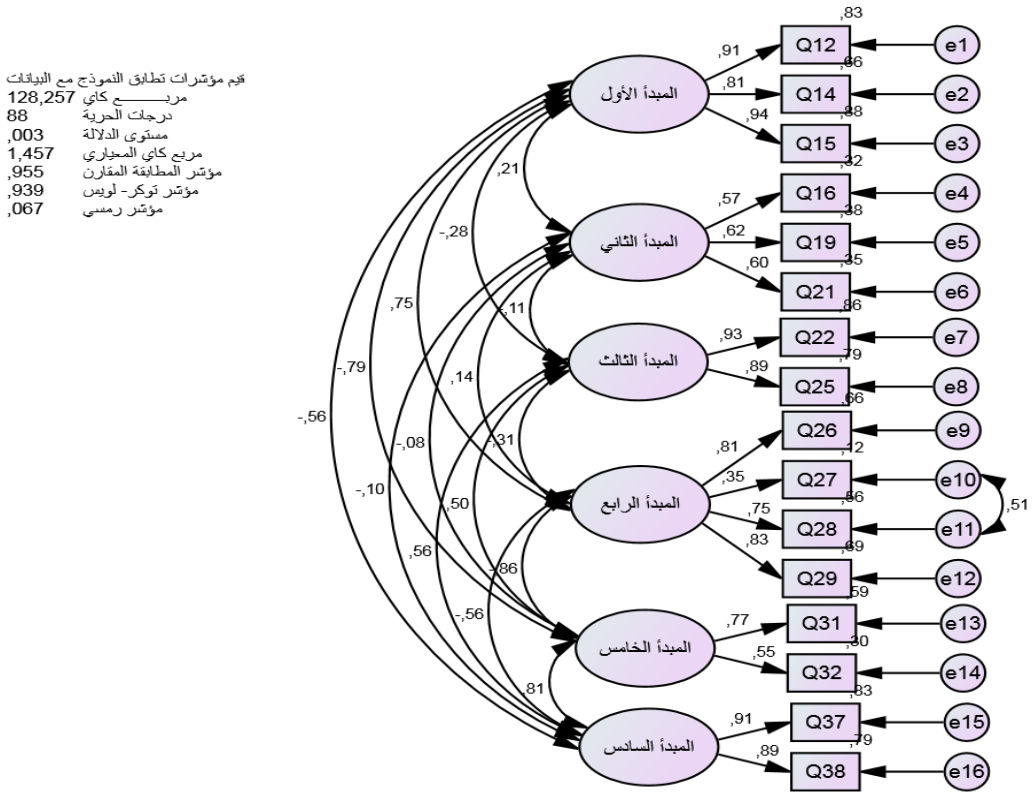
مؤشرات حسن المطابقة	قيمة المؤشر	المدى المثالي للمؤشر
مؤشرات المطابقة المطلقة (AFI)		
نسبة الاحتمال لمربع كاي تربيع	مربع كاي تربيع = 128.257 درجات الحرية= 88 الاحتمال P=0.003	اصغر ما يمكن و يفضل تساوي الصفر
نسبة (Chi-square) إلى درجات الحرية مربع كاي المعياري أو النسبي (NC أو RC)	1.457	1 < NC <5 و يفضل 1 < NC <3
جودة المطابقة (GFI)	0.875	0 < GFI<1

		و يفضل الأكبر من 0,95
جودة المطابقة المعدل(AGFI)	0.806	0 < AGFI <1 و يفضل الأكبر من 0,90
جذر متوسط مربع خطا التقريبي(RMSEA)	0.067	0,05 ≤ RMSEA<0,08 و يفضل أقل أو يساوي 0,05
مؤشرات المطابقة المتزايدة (IFI)	0.957	0 < IFI <1 و يفضل الأكبر من 0,90
المطابقة المعياريNFI	0.874	0 < NFI <1 و يفضل الأكبر من 0,90
المطابقة المقارنCFI	0.955	0 < CFI <1 و يفضل الأكبر من 0,95
مؤشر توكر لويس (TLI)	0.939	0 < TLI <1 و يفضل الأكبر من 0,95
محك المعلومات لأيكيك AIC	224.257	أصغر ما يمكن بالمقارنة مع نموذج سابق
ECVI	2.199	أصغر ما يمكن بالمقارنة مع نموذج سابق
مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية SRMR	0.067	يفضل الأصغر من 0,08

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج Amos.v21

يتضح من الجدول رقم(4-24) أن مؤشرات جودة المطابقة المستخرجة كلها تقع تقريبا ضمن المدى المثالي لكل مؤشر، وبالتالي فإن النموذج جيد نوعا ما، ويوضح الشكل رقم(4-1) النموذج التخطيطي لمسارات النموذج العاملي بعد التعديل الأول الذي تم الحصول عليه من نتائج الحزمة الإحصائية: **Amos .21**

الشكل 4- 1: النموذج التخطيطي لمسارات النموذج العاملي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج Amos.v21

المبحث الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

من خلال هذا المبحث حولنا تأكيد صحة الفرضيات المعدة للدراسة أو نفيها من خلال مجموعة من الأدوات والأساليب الإحصائية.

المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

من خلال هذا المطلب قمنا باختبار الفرضية الأولى بالاعتماد على اختبار تحليل التباين عن طريق اختبار (TEST ANOVA)، من خلال اختبار الفروق في إجابات أفراد العينة، وكانت معالجة الفرضية الرئيسية من خلال مجموعة من الفرضيات الفرعية وهي:

أولا: الفرضية الفرعية الأولى

" لا توجد فروقات معنوية في إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعود إلى متغير الجنس عند مستوى الدلالة 0.05".

❖ **الفرضية العدمية:** " لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في

تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغيرالجنس عند مستوى المعنوية 0.05".

❖ **الفرضية البديلة:**" توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير الجنس عند مستوى المعنوية 0.05"

1- اختبار تجانس التباين:

من خلال الجدول التالي سنقوم باختبار تجانس التباين في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة حسب متغير الجنس

الجدول 4- 25: اختبار تجانس التباين للفرضية الفرعية الأولى

اختبار ليفين لتجانس التباين Test de Levene	درجة الحرية 1	درجة الحرية 2	القيمة الاحتماليةSIG
3.123	1	101	0.257

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS

بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار التجانس**SIG=0.257** وهي أكبر من مستوى المعنوية المستخدم لتحليل البيانات 0.05، وهذا دال على أن المجموعات متجانسة.

2- اختبار الفروق في إجابات مفردات الدراسة تعزى لمتغير الخبرة المهنية

من خلال الجدول الموالي تم حساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري فيما يخص إسهام عملية التدقيق المالي المحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة.

الجدول 4- 26: اختبار الفروق في إجابات مفردات الدراسة التي تعزي لمتغير الجنس

المبدأ	ذكر		أنثى	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة	4.12	1.057	4.24	0.819
حماية حقوق المساهمين	4.05	1.100	4.32	0.742
المعاملة المتساوية للمساهمين	4.145	1.062	4.425	0.671
الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح	3.62	1.301	4.185	0.872
الإفصاح والشفافية	4.288	1.145	4.11	0.923
تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	4.20	1.220	4.45	0.831
المجموع	4.070	1.147	4.288	0.809

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي انحصر ما بين (3.62 و4.20) مقابل انحراف معياري محصور ما بين (1.057 و1.301) بالنسبة للذكور، أما بالنسبة للإناث فقد انحصر المتوسط الحسابي ما بين (4.11و4.45) وبانحراف معياري ما بين (0.671 و0.923)، وهو ما يشير إلى تجانس إجابات أفراد العينة، ومن خلال هذه النتائج يمكن استنتاج أن أفراد العينة على اختلاف جنسهم استقرت درجة إجاباتهم من موافق إلى موافق تماما على أن التدقيق المالي والمحاسبي يعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة.

3- اختبار تحليل الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير الجنس

من خلال الجدول أدناه قمنا باختبار الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير الجنس كالآتي :

الجدول 4- 27: نتائج اختبار تحليل الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير الجنس

البيان / المبدأ	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة	داخل المجموعات	0.624	1	0.624	1.080	0.301
	بين المجموعات	58.35	101	0.578		
الكلي		**58.974**	**102**			
حماية حقوق المساهمين	داخل المجموعات	1.330	1	1.330	2.427	0.122
	بين المجموعات	55.32	101	0.548		
الكلي		**56.65**	**102**			
المعاملة المتساوية للمساهمين	داخل المجموعات	1.987	1	1.987	5.229	0.024
	بين المجموعات	38.385	101	0.380		
الكلي		**40.372**	**102**			
الاعتراف بحقوق أصحاب	داخل	7.730	1	7.730	7.430	0.008

المصالح	المجموعات					
	بين المجموعات	105.08	101	1.040		
الكلي		**112.81**	**102**			
الإفصاح والشفافية	داخل المجموعات	0.412	1	0.412	1.518	0.221
	بين المجموعات	27.410	101	0.271		
الكلي		**22.822**	**102**			
تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	داخل المجموعات	0.926	1	0.926	3.541	0.63
	بين المجموعات	26.424	101	0.262		
الكلي		**27.35**	**102**			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS

من خلال الجدول رقم(4-27) وباستخدام اختبار (ANOVA) نلاحظ أنه بلغت قيمة (F) (1.080) بدرجة حرية للبسط (1) ودرجة حرية المقام (101)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.301) وهي قيمة أكبر من القيمة الاحتمالية (0.05)، وهذا دال على قبول الفرضية التي تشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعتين، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة معنوية تعود إلى تطبيق عملية التدقيق على مبدأ الأول للحوكمة وهو توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة؛

أما بالنسبة للمبدأ الثاني فقد كانت F=2.427 بدرجة حرية للبسط (1) ودرجة حرية للمقام (101)، في حين بلغت القيمة الاحتمالية (0.122) وهي قيمة أكبر من القيمة الاحتمالية (0.05)، وهذا دال على قبول الفرضية التي تشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعتين، وهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة معنوية حول متغير الجنس في مساهمة عملية التدقيق في تحقيق المبدأ الثاني للحوكمة "حماية حقوق المساهمين"

بينما المبدأ الثالث فقد كانت F=5.229 بدرجة حرية للبسط (1) ودرجة حرية للمقام (101)، في حين بلغت القيمة الاحتمالية (0.024) وهي قيمة أصغر من القيمة الاحتمالية (0.05)، وهذا يدل على عدم قبول الفرضية التي تشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعتين، وهذا يعني وجود

فروق ذات دلالة معنوية حول متغير الجنس التي تشير في عدم مساهمة التدقيق في تفعيل المبدأ الثالث للحوكمة "المعاملة المتساوية للمساهمين"

في حين أن المبدأ الرابع فقد كانت F=7.430 بدرجة حرية للبسط (1) ودرجة حرية للمقام(101)، في حين بلغت القيمة الاحتمالية (0.008) وهي قيمة أصغر من القيمة الاحتمالية (0.05)، وهذا يدل على عدم قبول الفرضية التي تشير إلى لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعتين، وهذا يعني وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول متغير الجنس تشير إلى عدم مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الرابع للحوكمة "الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح"

أما بالنسبة للمبدأ الخامس فقد كانت F=1.518 بدرجة حرية للبسط (1) ودرجة حرية للمقام (101)، في حين بلغت القيمة الاحتمالية (0.221) وهي قيمة أكبر من القيمة الاحتمالية (0.05)، وهذا دال على قبول الفرضية التي تشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعتين، وهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة معنوية حول متغير الجنس في مساهمة عملية التدقيق في تحقيق المبدأ الخامس للحوكمة "الإفصاح والشفافية"

أما بالنسبة للمبدأ السادس فقد كانت F=3.541 بدرجة حرية للبسط (1) ودرجة حرية للمقام (101)، في حين بلغت القيمة الاحتمالية (0.63) وهي قيمة أكبر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية التي تشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعتين، وهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة معنوية حول متغير الجنس في مساهمة عملية التدقيق في تحقيق المبدأ السادس للحوكمة "تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة"

ثانيا: الفرضية الفرعية الثانية

" لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير الخبرة المهنية"

- **الفرضية العدمية** :" لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير الخبرة المهنية عند مستوى المعنوية 0.05"
- **الفرضية البديلة** :"توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير الخبرة المهنية عند مستوى المعنوية 0.05"

1- اختبار تجانس التباين

من خلال الجدول التالي سنقوم باختبار تجانس التباين في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة حسب متغير الخبرة المهنية

الجدول 4- 28: اختبار التجانس للفرضية الفرعية الثانية

اختبار ليفين لتجانس التباين Test de Levene	درجة الحرية 1	درجة الحرية 2	القيمة الاحتماليةSIG
2.389	3	99	0.354

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS

بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار التجانس0.354=SIG وهي أكبر من مستوى المعنوية المستخدم لتحليل البيانات 0.05،وهذا دال على أن المجموعات متجانسة.

2- اختبار الفروق في إجابات مفردات الدراسة تعزى لمتغير الخبرة المهنية

من خلال الجدول أدناه قمنا بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري فيما يخص إسهام عملية التدقيق المالي المحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة.

الجدول 4- 29: نتائج اختبار الفروق في إجابات مفردات الدراسة تعزى لمتغير الخبرة المهنية

سنوات الخبرة		توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة	حماية حقوق المساهمين	المعاملة المتساوية للمساهمين	الإعتراف بحقوق أصحاب المصالح	الإفصاح والشفافية	تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة
أقل من 05 سنوات	المتوسط الحسابي	4.214	4.261	4.107	4.035	4.114	4.142
	الانحراف المعياري	0.619	0.599	0.429	0.602	0.459	0.411
من 05 إلي 10 سنوات	المتوسط الحسابي	4.196	4.161	4.282	3.676	4.236	4.259
	الانحراف المعياري	0.754	0.811	0.621	1.215	0.556	0.557
من 10 إلى	المتوسط الحسابي	3.902	4.152	4.239	4.206	4.513	4.373
	الانحراف المعياري	0.725	0.611	0.556	0.638	0.345	0.479

15سنة							
أكثر من	المتوسط الحسابي	4.479	4.083	4.187	3.812	4.516	4.483
15 سنة	الانحراف المعياري	0.310	0.633	0.812	0.853	0.438	0.312

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS

من خلال الجدول رقم(4-29) نلاحظ أن المتوسط الحسابي محصورا ما بين (3.676و4.483) وانحراف معياري ما بين (0.310و1.215) مما يدل على وجود تجانس في إجابات الأفراد، كما يمكن استنتاج من خلال هذه النتائج أن أفراد العينة على اختلاف سنوات خبراتهم يتفقون على أن عملية التدقيق تساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة داخل مؤسساتهم الذين ينشطون بها.

3- اختبار تحليل الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير الخبرة المهنية

من خلال الجدول أدناه قمنا باختبار الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير الخبرة المهنية كالآتي:

الجدول 4- 30: نتائج اختبار تحليل الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير الخبرة المهنية

البيان / المبدأ	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة	داخل المجموعات	2.852	3	0.951	1.917	0.132
	بين المجموعات	49.093	99	0.496		
الكلي		**51.944**	**102**			
حماية حقوق المساهمين	داخل المجموعات	0.144	3	0.048	0.087	0.967
	بين المجموعات	54.347	99	0.549		
الكلي		**54.490**	**102**			
المعاملة المتساوية للمساهمين	داخل المجموعات	0.258	3	0.086	0.222	0.881
	بين	38.367	99	0.388		

	المجموعات					
الكلي		**38.625**	**102**			
الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح	داخل المجموعات	5	3	1.667	1.530	0.211
	بين المجموعات	107.819	99	1.089		
الكلي		**112.819**	**102**			
الإفصاح والشفافية	داخل المجموعات	2.047	3	0.682	2.744	0.047
	بين المجموعات	24.612	99	0.249		
الكلي		**26.659**	**102**			
تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	داخل المجموعات	0.803	3	0.268	1.027	0.384
	بين المجموعات	25.826	99	0.261		
الكلي		**26.629**	**102**			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS

من خلال الجدول رقم(4-30) وباستخدام اختبار (ANOVA) نلاحظ أنه بلغت قيمة F=1.917 بدرجة حرية للبسط (3) ودرجة حرية المقام (99)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.132) وهي قيمة أكبر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية العدمية، أي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الأول للحوكمة يغزى إلى متغير الخبرة المهنية؛

بينما المبدأ الثاني، نلاحظ أنه بلغت قيمة F=0.087 بدرجة حرية للبسط (3) ودرجة حرية المقام (99)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.967) وهي قيمة أكبر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية العدمية، أي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الثاني للحوكمة يغزى إلى متغير الخبرة المهنية؛

في حين أن المبدأ الثالث، فنلاحظ أنه بلغت قيمة F=0.222 بدرجة حرية للبسط (3) ودرجة حرية المقام (99)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.881) وهي قيمة أكبر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية العدمية، أي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الثالث للحوكمة يغزي إلى متغير الخبرة المهنية؛

بينما المبدأ الرابع، فنلاحظ أنه بلغت قيمة F=1.530بدرجة حرية للبسط (3) ودرجة حرية المقام (99)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.211) وهي قيمة أكبر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية العدمية، أي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الرابع للحوكمة يغزي إلى متغير الخبرة المهنية؛

ثم المبدأ الخامس، فنلاحظ أنه بلغت قيمة F=2.744 بدرجة حرية للبسط (3) ودرجة حرية المقام (99)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.047) وهي قيمة أصغر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية البديلة، أي يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي ليس هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الخامس للحوكمة يغزى إلى متغير الخبرة المهنية؛

أما المبدأ السادس، فنلاحظ أنه بلغت قيمة F=1.027 بدرجة حرية للبسط (3) ودرجة حرية المقام (99)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.384) وهي قيمة أكبر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية العدمية، أي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ السادس للحوكمة يغزى إلى متغير الخبرة المهنية.

ثالثا : الفرضية الفرعية الثالثة

" لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي"

- **الفرضية العدمية** : " لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي عند مستوى المعنوية 0.05"

- **الفرضية البديلة :** " توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى المعنوية 0.05"

1- اختبار تجانس التباين

من خلال الجدول التالي سنقوم باختبار تجانس التباين في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة حسب متغير المؤهل العلمي

الجدول 4- 31: اختبار التجانس للفرضية الفرعية الثالثة

اختبار ليفين لتجانس التباين Test de Levene	درجة الحرية 1	درجة الحرية 2	القيمة الاحتماليةSIG
2.910	2	98	0.104

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS

بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار التجانس0.104=SIG وهي أكبر من مستوى المعنوية المستخدم لتحليل البيانات 0.05،وهذا دال على أن المجموعات متجانسة.

2- اختبار الفروق في إجابات مفردات الدراسة تعزى لمتغير المؤهل العلمي

من خلال الجدول أدناه قمنا بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري فيما يخص إسهام عملية التدقيق المالي المحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة.

الجدول 4- 32: نتائج اختبار الفروق في إجابات مفردات الدراسة تعزى لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي		توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة	حماية حقوق المساهمين	المعاملة المتساوية للمساهمين	الإعتراف بحقوق أصحاب المصالح	الإفصاح والشفافية	تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة
ليسانس	المتوسط الحسابي	4.391	4.23	4.283	4.041	4.343	4.316
	الانحراف المعياري	0.458	0.555	0.558	0.853	0.483	0.437
ماستر	المتوسط الحسابي	3.907	3.975	4.268	3.324	4.303	4.251
	الانحراف المعياري	0.928	1.009	0.682	1.337	0.608	0.660

ماجيستير	المتوسط الحسابي	3.250	4.333	3.5	3.25	3.8	3.8
	الانحراف المعياري	–	–	–	–	–	–
دكتوراه	المتوسط الحسابي	2.000	1.833	3	1	3.4	3
	الانحراف المعياري	–	–	–	–	–	–
غير ذلك	المتوسط الحسابي	3.910	4.345	4.214	4.178	4.371	4.471
	الانحراف المعياري	0.669	0.450	0.671	0.531	0.398	0.347

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS

يتضح لنا من خلال الجدول رقم(4-32) أن جميع المتوسطات الحسابية لعوامل الدراسة الخاصة بالموظفين المحصلين على شهادة ليسانس تتصف بدرجة عالية مقارنة بشهادات أخرى، لأنه من الملاحظ أن موظفي شهادة ليسانس حسب إجاباتهم يتفقون وبشدة على دور التدقيق في تفعيل مبادئ الحوكمة بأعلى متوسط حسابي (4.391)، تليها موظفين الحاصلين على شهادات غير أكاديمية مثل شهادات تكوين مهني وغيرها من الشهادات ذات الدورات التكوينية، ثم الموظفين ذو شهادة ماستر والذين يتفقون فقط على مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في مؤسساتهم ، أما بالنسبة لموظفي شهادة دكتوراه فكانت إجاباتهم ضعيفة جدا إلى متوسطة ،أي أنهم لا يتفقون في غالب الأحيان أو ينفون وجود علاقة ما بين التدقيق والحوكمة.

3- اختبار تحليل الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

من خلال الجدول أدناه قمنا باختبار الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير الخبرة المهنية كالآتي:

الجدول 4- 33: نتائج اختبار تحليل الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

البيان / المبدأ	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة	داخل المجموعات	11.304	4	2.826	6.815	0.000
	بين المجموعات	40.640	98	0.415		
الكلي		**51.944**	**102**			
حماية حقوق المساهمين	داخل	7.143	4	1.786	3.696	0.008

	المجموعات					
	بين المجموعات	47.348	98			
الكلي		**54.490**	**102**			
المعاملة المتساوية للمساهمين	داخل المجموعات	2.219	4	0.555	1.493	0.210
	بين المجموعات	36.406	98	0.371		
الكلي		**38.625**	**102**			
الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح	داخل المجموعات	19.643	4	4.911	5.165	0.001
	بين المجموعات	93.176	98	0.951		
الكلي		**112.819**	**102**			
الإفصاح والشفافية	داخل المجموعات	1.193	4	0.298	1.148	0.339
	بين المجموعات	25.466	98	0.260		
الكلي		**26.659**	**102**			
تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	داخل المجموعات	2.430	4	0.607	2.460	0.50
	بين المجموعات	24.199	98	0.247		
الكلي		**26.629**	**102**			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS

من خلال الجدول رقم(4-33) وباستخدام اختبار (ANOVA) نلاحظ أنه بلغت قيمة F=6.815 بدرجة حرية للبسط (4) ودرجة حرية المقام (98)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.000) وهي قيمة أصغر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية البديلة، أي يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين

المجموعات، وبالتالي ليس هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الأول للحوكمة يغزى إلى متغير المؤهل العلمي؛

بينما المبدأ الثاني، نلاحظ أنه بلغت قيمة F=3.696بدرجة حرية للبسط (4) ودرجة حرية المقام (98)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.008) وهي قيمة أصغر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية البديلة، أي يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي ليس هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الثاني للحوكمة يغزى إلى متغير المؤهل العلمي؛

في حين أن المبدأ الثالث، فنلاحظ أنه بلغت قيمة F=1.493 بدرجة حرية للبسط (4) ودرجة حرية المقام (98)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.210) وهي قيمة أكبر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية العدمية، أي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الثالث للحوكمة يغزى إلى متغير المؤهل العلمي؛

بينما المبدأ الرابع، فنلاحظ أنه بلغت قيمة F=5.165 بدرجة حرية للبسط (4) ودرجة حرية المقام (98)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.001) وهي قيمة أصغر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية البديلة، أي يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي ليس هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الرابع للحوكمة يغزى إلى متغير المؤهل العلمي؛

ثم المبدأ الخامس، فنلاحظ أنه بلغت قيمة F=1.148 بدرجة حرية للبسط (4) ودرجة حرية المقام (98)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.339) وهي قيمة أكبر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية العدمية، أي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الخامس للحوكمة يغزي إلى متغير المؤهل العلمي؛

أما المبدأ السادس، فنلاحظ أنه بلغت قيمة F=2.460بدرجة حرية للبسط (4) ودرجة حرية المقام (98)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.50) وهي قيمة أكبر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية العدمية، أي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ السادس للحوكمة يغزى إلى متغير المؤهل العلمي.

رابعا: الفرضية الفرعية الرابعة

"لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير الوظيفة"

- **الفرضية العدمية:**"لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير الوظيفة عند مستوى المعنوية 0.05"
- **الفرضية البديلة** :" توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير الوظيفة عند مستوى المعنوية 0.05"

1- اختبار تجانس التباين

من خلال الجدول التالي سنقوم باختبار تجانس التباين في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة حسب متغير الوظيفة

الجدول 4- 34: اختبار التجانس للفرضية الفرعية الرابعة

اختبار ليفين لتجانس التباين Test de Levene	درجة الحرية 1	درجة الحرية 2	القيمة الاحتماليةSIG
6.077	4	98	0.0647

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS

بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار التجانس0.0647=SIG وهي أكبر من مستوى المعنوية المستخدم لتحليل البيانات 0.05،وهذا دال على أن المجموعات متجانسة.

2- اختبار الفروق في إجابات مفردات الدراسة تعزى لمتغير الوظيفة

من خلال الجدول أدناه قمنا بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري فيما يخص إسهام عملية التدقيق المالي المحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة.

الجدول 4- 35: نتائج اختبار الفروق في إجابات مفردات الدراسة تعزى لمتغير الوظيفة

الوظيفة		توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة	حماية حقوق المساهمين	المعاملة المتساوية للمساهمين	الإعتراف بحقوق أصحاب المصالح	الإفصاح والشفافية	تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة
عضو بمجلس الإدارة	المتوسط الحسابي	4.258	4.155	4.217	3.991	4.458	4.412
	الانحراف المعياري	0.659	0.438	0.697	0.902	0.339	0.389
رئيس قسم أو مصلحة	المتوسط الحسابي	4.258	4.361	4.458	4.316	4.413	4.493
	الانحراف المعياري	0.543	0.558	0.513	0.586	0.540	0.370
موظف في المالية	المتوسط الحسابي	4.068	4	4.250	3.522	4.418	4.363
	الانحراف المعياري	0.888	1.064	0.689	1.286	0.622	0.612
محاسب	المتوسط الحسابي	4.238	4.341	4.285	3.928	4.2	4.171
	الانحراف المعياري	0.502	0.457	0.397	0.814	0.521	0.507
مدقق حسابات	المتوسط الحسابي	3.55	3.333	3.65	2.05	3.78	3.6
	الانحراف المعياري	1.194	1.295	0.625	0.926	0.370	0.516

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم(4-35) أن جميع المتوسطات الحسابية بالنسبة لوظيفة رئيس قسم أومصلحة كانت عالية، وهي دالة على أن هذه الفئة توافق وبشدة على أن عملية التدقيق تساهم في تفعيل الحوكمة في مؤسساتهم نظرا للدور الذي تلعبه في تقسيم المهام وفرض الرقابة على مختلف الوظائف،

تليها الفئة التي تمتهن المحاسبة ثم أعضاء مجلس الإدارة وموظيفي المالية ومدققي الحسابات على التوالي، والذين يتفقون أيضا على مساهمة مهنة التدقيق في إرساء مبادئ الحوكمة داخل مؤسساتهم ويظهر ذلك من خلال التقارير التي يحصلونا عليها والتي بناءا عليها يتم اتخاذ قرارات حاسمة للمؤسسة.

3- اختبار تحليل الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير الوظيفة

من خلال الجدول أدناه قمنا باختبار الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير الوظيفة كالآتي:

الجدول 4- 36: نتائج اختبار تحليل الفروق لعوامل الدراسة التي تعزى لمتغير الوظيفة

البيان / المبدأ	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة	داخل المجموعات	4.527	4	1.132	2.339	0.60
	بين المجموعات	47.417	98	0.484		
الكلي		**51.944**	**102**			
حماية حقوق المساهمين	داخل المجموعات	9.018	4	2.255	4.856	0.01
	بين المجموعات	45.472	98	0.464		
الكلي		**54.490**	**102**			
المعاملة المتساوية للمساهمين	داخل المجموعات	4.961	4	1.240	3.611	0.09
	بين المجموعات	33.664	98	0.344		
الكلي		**38.625**	**102**			
الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح	داخل المجموعات	40.842	4	1.211	3.902	0.000
	بين	71.977	98	0.734		

	المجموعات					
الكلي		**112.819**	**102**			
الإفصاح والشفافية	داخل المجموعات	4.176	4	1.044	4.551	0.002
	بين المجموعات	22.483	98	0.229		
الكلي		**26.659**	**102**			
تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	داخل المجموعات	6.807	4	1.702	8.414	0.000
	بين المجموعات	19.822	98	0.202		
الكلي		**26.629**	**102**			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS

من خلال الجدول رقم(4-36) وباستخدام اختبار (ANOVA) نلاحظ أنه بلغت قيمة F=2.339 بدرجة حرية للبسط (4) ودرجة حرية المقام (98)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.60) وهي قيمة أكبر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية العدمية، أي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الأول للحوكمة يغزى إلى متغير الوظيفة؛

بينما المبدأ الثاني، نلاحظ أنه بلغت قيمة F=4.856 بدرجة حرية للبسط (4) ودرجة حرية المقام (98)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.01) وهي قيمة أصغر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية البديلة، أي يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي ليس هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الثاني للحوكمة يغزى إلى متغير الوظيفة ؛

في حين أن المبدأ الثالث، فنلاحظ أنه بلغت قيمة F=3.611 بدرجة حرية للبسط (4) ودرجة حرية المقام (98)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.09) وهي قيمة أكبر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية العدمية، أي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الثالث للحوكمة يغزى إلى متغير الوظيفة؛

بينما المبدأ الرابع، فنلاحظ أنه بلغت قيمة F=3.902 بدرجة حرية للبسط (4) ودرجة حرية المقام (98)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.000) وهي قيمة أصغر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية البديلة، أي يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي ليس هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الرابع للحوكمة يغزي إلى متغير الوظيفة؛

ثم المبدأ الخامس، فنلاحظ أنه بلغت قيمة F=4.551 بدرجة حرية للبسط (4) ودرجة حرية المقام (98)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.002) وهي قيمة أصغر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية البديلة، أي يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي لا يوجد تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ الخامس للحوكمة يغزى إلى متغير الوظيفة ؛

أما المبدأ السادس، فنلاحظ أنه بلغت قيمة F=8.414 بدرجة حرية للبسط (4) ودرجة حرية المقام (98)، بينما بلغت القيمة الاحتمالية (0.000) وهي قيمة أصغر من القيمة الاحتمالية (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية البديلة، أي يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات، وبالتالي لا يوجد تجانس بين إجابات أفراد العينة في مساهمة عملية التدقيق في تفعيل المبدأ السادس للحوكمة يغزى إلى متغير الوظيفة.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

من خلال هذا المطلب حاولنا اختبار الفرضية الرئيسية الثانية باستخدام المعادلات البنائية وفق الخطوات التالية:

أولا: تقييم نموذج البناء

نموذج البناء هو النموذج الذي يُظهر مجموعة من العلاقات السببية بين مجموعة من المتغيرات الكامنة والمتغيرات المشاهدة الخاصة بكل متغير كامن و من خلال دراستنا سنحاول دراسة تأثير أهلية واستقلالية وجودة تقرير مدقق الحسابات على حوكمة المؤسسات. وقبل دراسة تأثير هذه البنود سيتم تقييم النموذج العام أوالبنيوي من خلال مؤشرات جودة المطابقة التي تسمح بتقييم نموذج البناء لتأثير عملية التدقيق المالي والمحاسبي على مبادئ حوكمة المؤسسات وفق ما يبينه الجدول رقم(4-38) الموضح أدناه :

1- تقييم نموذج البناء لتأثير عملية التدقيق المالي والمحاسبي على مبادئ حوكمة الشركات للمؤسسة الجزائرية

يتضح من الجدول رقم(4-37) الخاص بمؤشرات جودة المطابقة بأن النموذج قد احتوى على قيم جيدة للمؤشرات، وهو ما يوضح في الشكل التالي:

الجدول 4- 37: مؤشرات جودة المطابقة للنموذج الهيكلي لتأثير عملية التدقيق المالي والمحاسبي على مبادئ حوكمة الشركات للمؤسسة الجزائرية

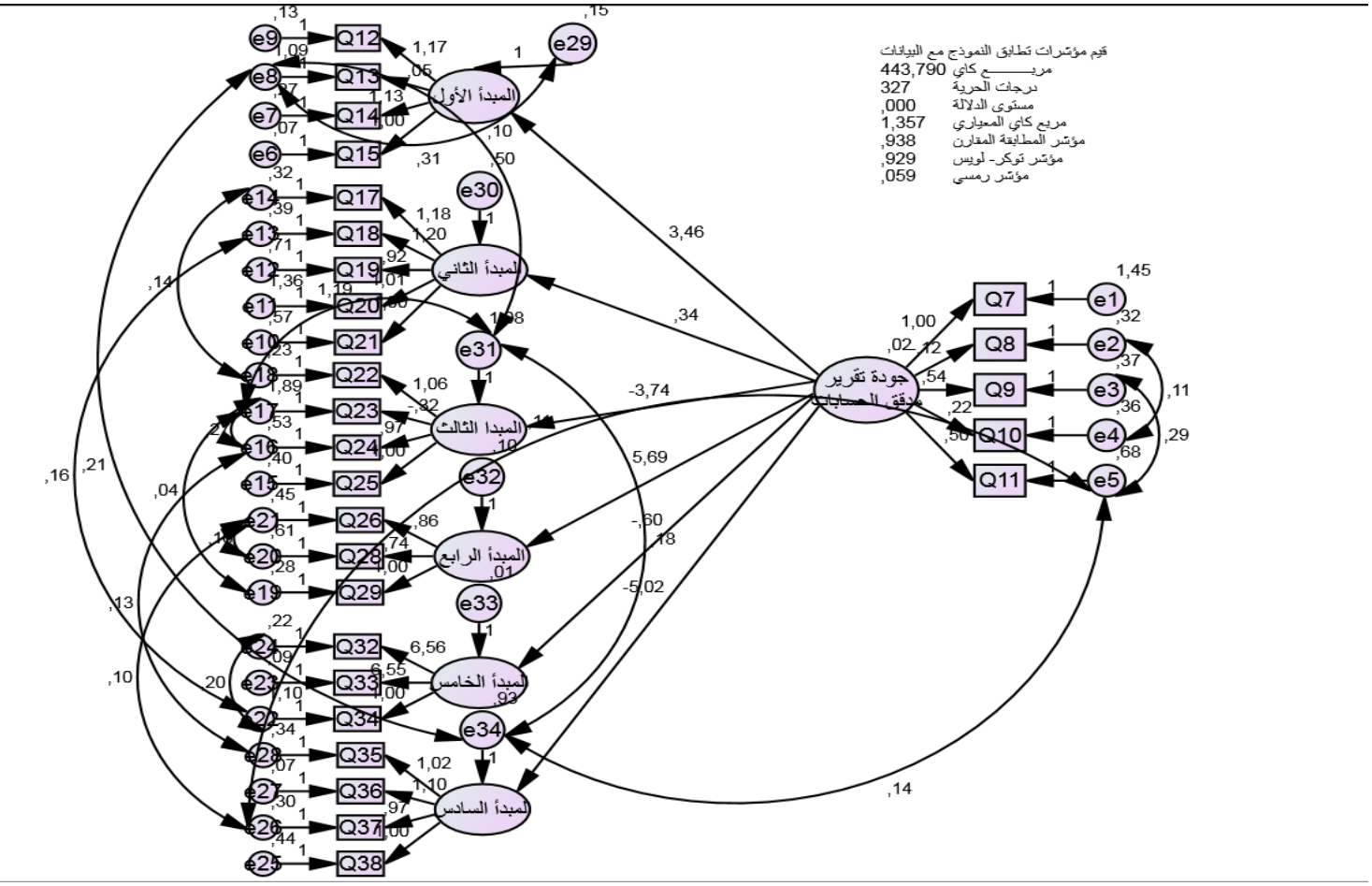
مؤشرات جودة المطابقة	قيمة المؤشر	المدى المثالي للمؤشر
مؤشرات المطابقة المطلقة (AFI)	**لا يوجد قيمة للمؤشر**	**لا يوجد قيمة للمؤشر**
النسبة الاحتمال لمربع كاي تربيع	مربع كاي تربيع = 443.790 درجات الحرية= 327 الاحتمال P= 0.000	أصغر ما يمكن و يفضل تساوي الصفر
نسبة (Chi-square) إلى درجات الحرية مربع كاي المعياري أو النسبي (NC أو RC)	1.357	1 < NC <5 و يفضل 1 < NC <3
جودة المطابقة (GFI)	0.787	0 < GFI<1 و يفضل الأكبر من 0,95
جودة المطابقة المعدل(AGFI)	0.736	0 < AGFI <1 و يفضل الأكبر من 0,90
جذر متوسط مربع خطا التقريبي(RMSEA)	0.059	≤ RMSEA<0,08 0,05 و يفضل أقل أو يساوي 0,05
مؤشرات المطابقة المتزايدة (IFI)	0.940	0 < IFI <1 و يفضل الأكبر من 0,90
المطابقة المعياريNFI	0.805	0 < NFI <1

		و يفضل الأكبر من 0,90
المطابقة المقارنCFI	0.938	0 < CFI <1 و يفضل الأكبر من 0,95
مؤشر توكر لويس (TLI)	0.929	0 < TLI <1 و يفضل الأكبر من 0,95
محك المعلومات لأيكيك AIC	601.790	أصغر ما يمكن بالمقارنة مع نموذج سابق
ECVI	5.900	أصغر ما يمكن بالمقارنة مع نموذج سابق
مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية SRMR	0.096	يفضل الأصغر من 0,08

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج Amos.v21

ويوضح الشكل رقم(4-2) أدناه النموذج التخطيطي لمسارات النموذج العاملي بعد التعديل الأول والثاني والثالث الذي أخذناه من نتائج الحزمة الإحصائية Amos 21.

الشكل 4- 2: النموذج التخطيطي لمسارات النموذج العاملي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج Amos.v21

ثانيا: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

« تساهم عملية التدقيق المالي والمحاسبي إيجابا على مبادئ حوكمة الشركات »

تم اختبار الفرضية باستخدام نمذجة المعادلات الهيكلية (SEM) والبيانات المعدلة وفقا لتحليل العوامل. النمذجة بالمعادلة الهيكلية تسمح في وقت واحد اختبار آثار البنيات الخارجية على البنيات الذاتية (الداخلية) والبنيات الذاتية على بعضها البعض، فضلا عن العلاقات بين البنى الخارجية.

شملت الدراسة متغير واحد خارجي فيما يخص عملية التدقيق المالي والمحاسبي من خلال جودة تقرير مدقق الحسابات، و ستة متغيرات داخلية بالنسبة لمبادئ حوكمة الشركات (توفر اطار فعال لحوكمة المؤسسات، حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، الإفصاح و الشفافية، تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة).

الجدول رقم(4-38) التالي يبين نتائج تقدير نمذجة المعادلة الهيكلية (SEM) لاختبار الفرضية.

الجدول 4- 38: نتائج تقدير SEM لاختبار الفرضيات

	الفرضيات الفرعية			Estimate	Standard error	Critical ratio	p value
مقبولة	1F:عملية التدقيق من خلال جودة تقرير مدقق الحسابات	<---	F1: توفر اطار فعال لحوكمة المؤسسات	-2,828	,942	-3,003	**,003**
مرفوضة	1F : عملية التدقيق من خلال جودة تقرير مدقق الحسابات	<---	F2 : حماية حقوق المساهمين	-,390	,390	-1,002	,317
مقبولة	1F :عملية التدقيق من خلال جودة تقرير مدقق الحسابات	<---	F3 : المعاملة المتساوية للمساهمين	3,374	1,194	2,825	**,005**
مقبولة	1F : عملية التدقيق من خلال جودة تقرير مدقق الحسابات	<---	F4 : الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح	-3,381	1,129	-2,995	**,003**
مقبولة	1F : عملية التدقيق من خلال جودة تقرير مدقق الحسابات	<---	F5 : الإفصاح و الشفافية	2,753	,956	2,878	**,004**
مقبولة	1F : عملية التدقيق من خلال جودة تقرير مدقق الحسابات	<---	F6 : تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	4,288	1,440	2,979	**,003**

*Significant at p < .005

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج Amos.v21

كما هو مبين في الجدول رقم(4-38) والشكل(4-2)، ومن خلال استخدام نمذجة المعادلات الهيكلية SEM وهذا بالاستعانة ببرنامج Amos.v21 نجد أن:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** "يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل توفير مبدأ إطار فعال لحوكمة المؤسسة"

نجد أن هذه الفرضية مقبولة، إذ يوجد أثر موجب لعملية التدقيق المالي والمحاسبي من خلال جودة تقرير مدقق الحسابات على المبدأ الأول من مبادئ الحوكمة و هو "توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسات" عند مستوى الدلالة 005. > p، بحيث أن 0.003<0.05 هذا ما ستدعي قبول الفرضية الفرعية الأولى؛

- **الفرضية الفرعية الثانية:** "يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل مبدأ حماية حقوق المساهمين"

يمكن ملاحظة أن هذه الفرضية مرفوضة إذ لا يوجد أثر لعملية التدقيق المالي والمحاسبي من خلال جودة تقرير مدقق الحسابات على المبدأ الثاني من مبادئ الحوكمة و هو "حماية حقوق المساهمين" عند مستوى الدلالة 005. > p، بحيث أن 0.317>0.005 بمعنى رفض الفرضية الفرعية الثانية؛

- **الفرضية الفرعية الثالثة:** "يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق المعاملة المتساوية للمساهمين"

نجد أن هذه الفرضية مقبولة، إذ يوجد أثر موجب لعملية التدقيق المالي والمحاسبي من خلال جودة تقرير مدقق الحسابات على المبدأ الثالث من مبادئ الحوكمة متمثلاً في "المعاملة المتساوية للمساهمين" عند مستوى الدلالة 005. > p، بحيث أن 0.005≤0.005 هذا ما ستدعي قبول الفرضية الفرعية الثالثة؛

- **الفرضية الفرعية الرابعة:** "يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل مبدأ الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح"

نجد أن هذه الفرضية مقبولة، إذ يوجد أثر موجب لعملية التدقيق المالي والمحاسبي من خلال جودة تقرير مدقق الحسابات على المبدأ الرابع من مبادئ الحوكمة "الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح" عند مستوى الدلالة 005. > p، بحيث أن 0.003<0.005 هذا ما ستدعي قبول الفرضية الفرعية الرابعة؛

- **الفرضية الفرعية الخامسة:** "يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية"

يمكن اعتبار هذه الفرضية مقبولة إذ يوجد أثر موجب لعملية التدقيق المالي والمحاسبي من خلال جودة تقرير مدقق الحسابات على المبدأ الأول من مبادئ الحوكمة "توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسات" عند مستوى الدلالة 005. > p، بحيث أن 0.004<0.05 هذا ما ستدعي قبول الفرضية الفرعية الخامسة؛

- **الفرضية الفرعية السادسة:** "يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة"

نجد أن هذه الفرضية مقبولة إذ يوجد أثر موجب لعملية التدقيق المالي والمحاسبي من خلال جودة تقرير مدقق الحسابات على المبدأ السادس من مبادئ الحوكمة "تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة" عند مستوى الدلالة 005. > p، بحيث أن 0.05>0.03 هذا ما ستدعي قبول الفرضية الفرعية السادسة؛

ثالثا: مناقشة النتائج

قد دعمت نتائج نمذجة المعادلة الهيكلية الفرضية التي تقول أن هناك تأثيراً معنويا لإسهام التدقيق المالي والمحاسبي من بنود جودة تقرير مدقق الحسابات على مبادئ حوكمة الشركات للمؤسسات الجزائرية قيد الدراسة، حيث كان معامل المسار لكل بنود جودة تقرير مدقق الحسابات بالنسبة لمبادئ حوكمة الشركات في معادلة الانحدار المتعدد (2,828−)، (3,374)، (3,381−)، (2,753)، (4,288) على التوالي، إلا تأثير عملية التدقيق من خلال جودة تقرير مدقق الحسابات على حماية حقوق المساهمين و هذا ما يؤكد على الآتي ذكره:

- تعمل الحوكمة على رفع مستوى الكفاءة بالنسبة للمؤسسة، وهذا ما تعمل عملية التدقيق المالي والمحاسبي على تحقيقه، فهي تدعم فكرة تطوير هيكل حوكمة الشركات، من خلال النزاهة في السوق والحوافز التي تخلقها للمشاركين معها، كما يعمل التدقيق المالي والمحاسبي على الشفافية في ذلك من خلال مراقبة المتطلبات القانونية والرقابية التي تساعد في التأثير على ممارسة حوكمة المؤسسات بما يوافق مع قواعد القانون؛ ومن عملية التدقيق والتي يرافقها عموما تقرير مدقق الحسابات فهي من لها الحق في أن تبين مختلف المراسيم والتشريعات فيما يخص تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة بما يضمن تحقيق المصالح العامة. ونتيجة لذلك فإن عملية التدقيق المالي والمحاسبي تحرص على مراقبة أداء الهيئات الإشرافية والرقابية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة للقيام بواجباتها بنزاهة وموضوعية؛

- أما بالنسبة لمبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين ،فيتجلى دور التدقيق المالي والمحاسبي في إعطاء للمساهمين نفس الفرصة في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على وتيرة الاستثمار، ويكون ذلك من خلال توفير حقوق التصويت المتساوية لحملة الأسهم بما في ذلك من تذليل للصعوبات الخاصة بعملية التصويت؛ كما يجب لعملية التدقيق والتي يدعمها تقرير مدقق الحسابات تنظيم الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بالمعاملة المتساوية لهم؛

- الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، ويتجلى سبل توفير هذا المبدأ من خلال إقرار إطار لقواعد الحوكمة في احترام حقوق أصحاب المصالح، وهنا يأتي دور عملية التدقيق التي تفصل وتحدد

جميع أطراف أصحاب المصالح وهم كالآتي: حملة السندات وهذه الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ثم مجموعة الموظفين واتحادات العمال والذين يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقدير الربحية والأجور، بالإضافة إلى معرفة اتفاقيات الأرباح، ثم الاقتصاديون والذين يحاولون الحصول على المعلومات التي تساعدهم في تقييم الأوضاع الاقتصادية للمؤسسة من جانب قرارات السياسة العامة، ثم مؤسسات حماية البيئة والمحيط الذين يهتمون بالمعلومات ذات العلاقة البيئة الناجمة عن نشاط المؤسسة إن وجدت، الجهات الحكومية والتي تسعى لحصول على معلومات تمكنها من رسم سياسات الدولة المالية وكذا طرق فرض الضرائب وتحصيلها، ثم الدائنون والبنوك والذين تهمهم التقارير المحصلة من طرف المدقق الخارجي و التي تساعدهم في تحديد طرق منح القروض وإجراءات القرض وشروطه؛

- يقتصر دور عملية التدقيق لمالي والمحاسبي في مبدأ الإفصاح والشفافية على تحصيل المعلومات الجوهرية الخاصة بـ: 1-النتائج المالية للشركة،2-أهداف الشركة،3-ملكية الأسهم وحقوق التصويت،4-مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكافة المعلومات ذات الصلة بمؤهلاتهم وكيفيات اختيارهم، بالإضافة إلى المراجعة السنوية لحسابات الشركة من خلال مدقق الحسابات والذي يحرص على ضمان وصول معلومات سليمة للمجلس والمساهمين والتي مفادها أن القوائم المالية تمثل بالفعل المركز المالي للشركة وأدائها كما تظهر مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي من خلال توفير قنوات لنشر المعلومات التي تسمح للمستخدمين الحصول على معلومات كافية وفي الوقت المناسب وبصفة دورية و منتظمة؛

- تتمثل مساهمة عمليو التدقيق المالي والمحاسبي ي تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة من خلال مراقبة مهام مجلس الإدارة والتعليق عليها، وتتمثل هذه المهام في: استراتجية الشركات لسياسة الخطر، والميزانيات، إضافة إلى خطط العمل، كل هذه العمليات يتم مراقبتها من قبل مدقق الحسابات ضمن نطاق اتصالاته الأولية بالمؤسسة، بغية قياس مدى كفاءة ممارسة الشركة لقواعد الحوكمة، ويتم ذكر ذلك في تقريره كالإفصاح عن مكافآت المديرين وأعضاء مجلس الإدارة، ثم التطرق إلى النظام الذي يتم بناءا عليه ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، ثم التأكد من سلامة التقارير والنظم المحاسبية للشركة وخاصة أنظمة إدارة الخطر والرقابة المالية و التشغيلية.

خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل التطرق إلى الدراسة التطبيقية باستعمال النمذجة بالمعادلات الهيكلية، بحيث استخدمنا مجموعة من المؤشرات من أجل التوصل إلى نتائج تدعم صحة الفرضيات المبنية، مرورا بالتحليل الاستكشافي من أجل معرفة دقة العوامل المؤثرة، ثم تعديلها من خلال حذف العناصر التي تؤثر في النتائج النهائية، ثم التوجه إلى التحليل العاملي التوكيدي ودراسة بعض مؤشرات جودة التطابق والتي بينت مدى ملائمة النموذج لتحليل المسار ودراسة الفرضيات التي كانت جميعها ايجابية، مما يدل على أن التدقيق المالي والمحاسبي يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة وذلك من خلال ما يوفره من مراقبة لمختلف العمليات المسؤوليات الموزعة ما بين الموظفين، بالإضافة إلى ما يقدمه من خدمات للمساهمين خاصة ولجميع أصحاب المصالح عامة من معلومات تخص الوضع المالي والاقتصادي للمؤسسة، إضافة إلى الإفصاح عن هيكل رأسمال المؤسسة والترتيبات التي تمكن المساهمين من الحصول على حقهم الذي يضمن لهم المشاركة في تحديد سياسة و إستراتيجية المؤسسة.

خاتمة

من خلال هذه الأطروحة تمت محاولة معالجة إشكالية مدى إسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية من خلال عينة من المؤسسات، بحيث يعتبر مصطلح الحوكمة مصطلح هام جدا في اقتصاديات الدول باعتباره هو بحد ذاته نظام رقابي متكامل يعمل على التنبؤ بالمخاطر ومعالجتها من خلال مجموعة من المبادئ.

حيث يلعب الإفصاح والشفافية دورا هاما في إعطاء صورة صادقة عن المؤسسة بالنسبة لنظيرتها في السوق وهو ما يعزز مكانتها لدى جميع أطراف أصحاب المصالح، بالإضافة إلى خصائص الشفافية والمساءلة والمصداقية التي من خلالها تسعى المؤسسة إلى ضمان حقوق جميع من لديه علاقة معها، ولا يمكن اعتبار حصول هذه الأمور إلا إذا توفرت عملية التدقيق المالي والمحاسبي، وذلك من خلال تقرير مدقق الحسابات الذي يعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة ويوفر الشفافية ضمن جميع المعاملات الخاصة بالمؤسسة، ليخرج في الأخير بتقرير نظيف يتصف بالموثوقية والمصداقية لدى جميع مستخدميه من أصحاب المصالح، وبالتالي يساهم في الرفع من قدرات المؤسسة وإمكانية استمراريتها.

- **النتائج**

من خلال الدراسة النظرية والميدانية، يمكن استخلاص أهم النتائج النظرية والتطبيقية على نحو ما يأتي:

أ- النتائج التطبيقية:

- لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير الجنس فيما يخص الفرضية الفرعية الأولى، بمعنى هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة حول أن عملية التدقيق المالي والمحاسبي تساهم في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية؛
- لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير الخبرة المهنية، بمعنى هناك تجانس بين إجابات أفراد العينة على أن عملية التدقيق المالي والمحاسبي تعمل على تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية؛
- لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي، بمعنى أنه لا يوجد اختلاف بين إجابات أفراد العينة تعود مساهمة عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية؛
- لا توجد فروقات معنوية في إسهام عملية التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق مبادئ الحوكمة تعزى إلى متغير الوظيفة، بمعنى أنه يوجد تجانس في إجابات أفراد العينة حول إسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية؛

- يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في توفير إطار فعال لحوكمة المؤسسة، وذلك من خلال تأطير مختلف القوانين والمراسيم الخاصة بالحوكمة، كما يعمل تقرير مدقق الحسابات على تقسيم مختلف المسؤوليات بين الهيئات المختلفة بما يضمن تحقيق المصلحة العامة للمؤسسة؛
- لا يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل حماية حقوق المساهمين،ولكن هذا في بعض الحالات الاستثنائية عندما يكون هناك غياب للإفصاح من بعض المساهمين مما يعسر على مدقق الحسابات تحقيق هذا المبدأ؛
- يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق المعاملة المتساوية بين المساهمين، وذلك من خلال إعطاء للمساهمين نفس الفرصة في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من المساءلة واتخاذ القرارات المناسبة التي تخدم صالح المؤسسة؛
- يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، بمعنى أنه يساعد تحديد وتفصيل لجميع أطراف أصحاب المصالح من معلومات ذات الصلة بالإنتاجية أوالمردودية الاقتصادية للمؤسسة، بمعنى تحديد حقوق جميع أطراف أصحاب المصالح؛
- يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الإفصاح والشفافية، وهذا من خلال ضمان وصول معلومات ذات مصداقية وموثوقية لمجلس الإدارة والمساهمين والتي تمثل بالفعل المركز المالي للمؤسسة؛
- يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تحديد مسؤوليات الإدارة، وهذا من خلال مراقبة مختلف المهام التي لها علاقة بواجبات الإدارة من وخطط عمل وموزانات وغيرها من الأمور ذات الصلة.

ب- النتائج النظرية:

لقد تم التوصل من خلال الدراسة إلى مجموعة من النتائج يأتي تفصيلها على النحو الأتي:

- لا يزال مصطلح الحوكمة ينال اهتمام المحاسبيين والاقتصاديين، نظرا لارتباطه بمجموعة من المفاهيم الأساسية والأطر النظرية العامة التي تنظم الرقابة على المؤسسات وتنظم العلاقة ما بين الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح؛
- تقوم حوكمة المؤسسات على مجموعة من المبادئ التي تحدد العلاقة بين الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح وغيرهم...
- تتأثر حوكمة المؤسسات بالظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، مما يؤكد عن استحالة وجود نموذج موحد للحوكمة يمكن تطبيقه على كافة البلدان؛

- يعتبر تبني حوكمة المؤسسات كمؤشر عم مدى موثوقية ومصداقية المؤسسة في معاملاتها مع الأطراف ذوي المصالح؛
- يساهم تطبيق مبادئ الحوكمة في إعطاء نظرة مفصلة عن الواقع المالي للمؤسسة لأصحاب المصالح في حال ما إذا كانت هناك نية في الاستثمار فيها؛
- تساعد حوكمة المؤسسات في تحديد الكيفية التي تدار بها المؤسسات، كما تتيح مراقبة جميع الأطراف ذات المصلحة بها؛
- يعتبر التدقيق المالي والمحاسبي من أهم مكونات عناصر تطبيق الحوكمة في المؤسسات، نظرا لحرصه على تطبيق مبادئها من جهة، ورسم صورة ذات مصداقية وشفافية عن صورة المؤسسة؛
- تعد عملية التدقيق المالي والمحاسبي وسيلة فعالة في إبراز حقوق أصحاب المصالح، نظرا لما يقدمه من تفاصيل وتوضيحات عن وضعية المؤسسة من خلال تقرير مدقق الحسابات؛
- تساعد عملية التدقيق في تفعيل مبادئ الحوكمة التي توفر إشراف من قبل أصحاب المصالح على المخاطر بغية إدارتها ومراقبتها؛
- تساعد عملية التدقيق المالي والمحاسبي في اختيار السياسات المحاسبية اللازمة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة بأعلى كفاءة ممكنة؛
- يوفر التدقيق المالي والمحاسبي الحكم الموضوعي والمستقل، مع تحديد الوقت المناسب لإتاحة المعلومات لأصحاب المصالح؛
- يساهم تطبيق الحوكمة في تحسين إدارة الشركة من خلال مساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تطوير إستراتيجية فعالة للمؤسسة تساعد في استمراريتها؛
- يعمل تقرير مدقق الحسابات على مساعدة المؤسسة في اتخاذ القرارات المصيرية في الظروف الاقتصادية أو القانونية الحرجة التي قد تواجهها في بعض الأوقات؛
- تبني مبدأ الشفافية في التعامل مع مختلف أصحاب المصالح مع المؤسسة، يوفر عليها جهد كبير في محاربة بعض الخروقات المرتكبة في بعض الحالات الاستثنائية.
- **توصيات الدراسة**

من خلال النتائج المتوصل إليها، يمكن اقتراح بعض التوصيات نذكر منها :

✓ العمل على نشر ثقافة الحوكمة في الاقتصاد الوطني باعتبارها خط الدفاع الأول ضد أنواع الفساد التي تؤثر سلبا على المؤسسات؛

- ✓ ضرورة تعزيز دور تقرير مدقق الحسابات الخارجي من خلال وضع معايير مهنية تسهل العملية من جهة وتعطي للمدققين الحرية في التصرف وإبداء الرأي من جهة أخرى؛
- ✓ العمل على وضع مجموعة من القوانين والمراسيم التي من شأنها تعزيز آليات الحوكمة ومبادئها؛
- ✓ تنظيم دورات تدريبية في المؤسسات الاقتصادية، حتى يتسنى للموظفين ومجالس الإدارة وغيرهم من الأطراف ذات المصلحة معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق المالي والمحاسبي في إرساء مبادئ الحوكمة داخل مؤسساتهم؛
- ✓ وضع آليات لمراقبة وتفعيل أكثر لإجراءات عمل مدقق الحسابات في الجزائر؛
- ✓ ضرورة تشكيل لجان خاصة بمراقبة مدى امتثال المؤسسات الاقتصادية لمبادئ حوكمة المؤسسات بغية المحافظة على صيرورة المؤسسات وبالتالي تحقيق كفاءة للاقتصاد الوطني.

- **آفاق الدراسة**

حاولة الدراسة توضيح أكثر لأهمية التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال التطرق إلى الأثر الذي يمارسه مبادئها، وما ينجر عنه من نتائج تصب في صالح المؤسسة وتعطيها دفعة نوعية في مجال تخصصها، وهذا ما تمت محاولة إبرازه في دراستنا، كما يمكن للباحثين التطرق إلى مواضيع ذات الصلة منها :

- دور التدقيق المحاسبي في تفعيل آليات الحوكمة؛
- دور ممارسي مهنة المحاسبة في إرساء مبادئ الحوكمة.

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية:

1. إبراهيم سيد أحمد، **حوكمة الشركات و مسؤولية الشركات عبر الوطنية و غسيل الأموال**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2010.
2. أحمد الطميزي، **تدقيق الحسابات**، دار التقدم العلمي، بيروت ،2009.
3. أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، دار الصفاء، عمان ،2009.
4. أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى تدقيق الحديث**، دار الصفاء، عمان، الطبعة الثانية،2005 .
5. أحمد خيضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2012.
6. أحمد قايد نورالدين، **تدقيق المحاسبي**، دار الإعصار العلمي، عمان، طبعة الأولى، 2017.
7. أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والتطبيقية**، مطبعة الانتصار، الاسكندرية، طبعة 2007.
8. ألفين أرنيز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، السعودية،2002.
9. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2010.
10. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة في ضوء المعايير الدولية**، دار النهضة العربية، القاهرة،1998.
11. بن عيشي بشير، يزيد تقرارت ، حوكمة الشركات من منظور محاسبي ، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، 2018.
12. بوحنية قوي ، **حوكمة التنمية المستدامة في النظرية والتطبيق –دراسة لبعض النماذج والمؤشرات**، دار الكتاب، الجزائر،2016.
13. توفيق مصطفى بورقبة،عبد الهادي أسحق المصري ،**تدقيق ومراجعة الحسابات** ،دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى،2014.
14. جون سولفيان و آخرون ،**حوكمة الشركات في القرن الواحد و عشرون**، ترجمة سمير كرم، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003.
15. حسن صالح، **أساليب الممارسة وإدارة السلطة في شركات وقضايا عامة**، إدارة المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2005.
16. خالد أمين عبد الله ،التدقيق والرقابة على البنوك ،دار وائل للنشر ،عمان ،1997.

17. خالد أمين عبد الله ،تدقيق الحسابات، **الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات**، القاهرة، الطبعة الأولى،2014.

18. خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعملية– داروائل للنشر ،عمان،2007.

19. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات–الناحية العلمية**–، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى،1999.

20. خالد راغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر والتوزيع ،الأردن ،1998.

21. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العملية والعلمية لتدقيق الحسابات"نظري وعلمي"**، دار المستقبل للنشروالتوزيع، عمان،1998.

22. خليل عطا الله وارد، وآخرون، **حوكمة المؤسسة مدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة**، دون طبعة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

23. خولة فريز النوباني ،عبد الله صديقي، **حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية**، سابك لدراسات الأسواق المالية الإسلامية، السعودية،2016.

24. رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى،2011.

25. رأفت سلامة محمود،أحمد يوسف كلبونة واخرون،**علم تدقيق الحسابات**، دار المسيرة للنش، عمان،2011.

26. رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى،2015.

27. زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

28. زهير الحدرب،علم تدقيق الحسابات ،دار البداية ناشرون و موزعون،الطبعة الأولى ،2010 .

29. سامي محمد الوقاد ، لؤي محمد وديان، **تدقيق حسابات**، الجزءالأول ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع،عمان،الطبعة الأولى،2010.

30. سامي محمد الوقاد،لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات**، مكتبة المجتمع العربي ، الطبعة الأولى،2010.

31. سهير إبراهيم الشوملي، **حوكمة الشركات**، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2016.

32. صلاح حسن ، **تحليل وإدارة حوكمة المخاطر المصرفية والإلكترونية**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2010.

33. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات "المفاهيم-المبادئ-التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

34. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات و الأزمات المالية العالمية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

35. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات و الأزمة المالية العالمية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2009.

36. عبد الفتاح الصحن ،محمد سمير الصبان، **أسس المراجعة –الأسس العلمية والعملية-**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

37. عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية.

38. عبد اللطيف بن اشنهو، **التجربة الجزائرية في التنمية والتخطيط(1962-1980)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1982.

39. عبد الله جوهر، **الإدارة في الشركات و المؤسسات (القيادة-التسويق-العمل المؤسسي-تخطيط و إدارة القوة العاملة-الحوكمة)**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،2014.

40. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006 .

41. عبد الوهاب نصرالله، **خدمات مراقبة الحسابات لسوق المال"المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معاييرالمراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2001.

42. عبد الوهاب نصرعلي،شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية**، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2004.

43. عبدالوهاب نصر على، **المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير العربية والدولية والأمريكية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2009.

44. عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة ،اتحاد المصارف العربية**،2007، بيروت.

45. عطا الله خليل ،محمد عبد الفتاح العشماوي، **الحوكمة المؤسسية**، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع،2008.

46. علاء فرحان طالب، إيمان شيخان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار الصفاء للنشر والتوزيع الأردن،2011.

47. عمار حبيب جهلول ،**النظام القانوني لحوكمة الشركات**، منشورات زين الحقوقية،2011.

48. عوض فتح الله الديب، شحاته السيد شحاته، **أصول المراجعة الخارجية**، دارالتعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013.

49. غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر–الناحية النظرية–**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى ،2006.

50. محمد إبراهيم موسى، **حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010.

51. محمد أبو العلا الطحان، محمد هشام الحموي، منصور حامد محمود، **أساسيات المراجعة**،مركز جامعة القاهرة،2003.

52. محمد السيد السرايا، **أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث،2007.

53. محمد الفيومي ،عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية ،1998.

54. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية على التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، مصر ،2004.

55. محمد حلمي الجيلاني، **الحوكمة في الشركات**، دار الإعصار العلمي، الأردن، الطبعة الأولى،2015.

56. محمد سليمان، **حوكمة الشركات وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008.

57. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال ،الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ،الدار الجامعية ،الاسكندرية،1998.

58. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، شريفة على حسن، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الاسكندرية،2002 .

59. محمد سمير الصبان، عبدالله هلال ، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002.

60. محمد فضل مسعد،خالد راغب الخطيب،**دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**، داركنوزالمعرفة العلمية للنشر والتوزيع،عمان،الطبعة الأولى ،2009،

61. محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014.

62. محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة و الرقبة الداخلية**، جامعة عين الشمس، الأردن ،1999.

63. محي الدين شعبان توق، **الحوكمة الرشيدة و مكافحة الفساد**، منظور اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، دار الشروق، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014.

64. مصطفى يوسف الكافي، **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة**، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الطبعة الأولى،2012.

65. مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى، إيمان بو ربيع،**الحوكمة المؤسسية**، منشورات آلفا للوثائق، الطبعة الأولى، 2018.

66. مصطفى يوسف كولار كافي، **الإدارة المالية المعاصرة**، دار المجتمع العربي، دار الإعصار، عمان، الأردن،2013.

67. منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، **حوكمة الشركات و أسواق المال العربية**، القاهرة، مصر، 2007.

68. منصور أحمد البديوي،شحاته السيد الشحاته، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**،الدار الجامعية ،الاسكندرية،2003.

69. مهيب الساعي، وهبي عمرو،**علم تدقيق الحسابات**، دار الفكر للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،1991.

70. نوال علي ثعالبي، **الحوكمة البيئية العالمية و دور الفواعل غير الدولاتية فيها**، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، الطبعة الأولى،2014.

71. نيكولاس بيرجوين و ناثان جار ديلز، ترجمة أحمد المغربي، **الحوكمة الذكية في القرن الحادي والعشرين**، دار الفجر، 2014.

72. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** ،دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ،الطبعة الثالثة ،2006.

73. يوسف القاضي وحسين أحمد دحدوح وعصام نعمة قريط ،**أصول المراجعة**،منشورات جامعة دمشق ،كلية الاقتصاد ،الجزء الأول ،2014.

74. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

75. يونس محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن،2000.

المجلات والدوريات:

76. أحمد بوراس، محمد بوطلاعة، **مساهمة النظام المالي المحاسبي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الثالث، جوان 2015.

77. أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول حول: التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، يومي 24و25 سبتمبر 2005، القاهرة، مصر.

78. أماني خالد بورسلي، **أهمية تطبيق معايير الحوكمة في السوق الكويتي في ضوء تداعيات الأزمة المالية العالمية و تحليل نصوص الحوكمة الواردة في القرار رقم 2013/25 الصادر عن هيئة أسواق المال**، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، المجلد الخامس، العدد العاشر، 2013.

79. أيمن محمد نمر الشنطي، **دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011.

80. بلعور سليمان، **دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مجلة رؤى اقتصادية، العدد السادس، جوان2014.

81. بن دبيش نعيمة، بوطلاعة محمد، **دور الحوكمة و البيئة المؤسسية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر إلى الجزائر–دراسة قياسية للفترة (1996–2015)**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية و الإدارية، العدد السابع، جوان2017.

82. بن عنتر عبد الرحمان، **مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وآفاقها المستقبلية**، مجلة العلوم الانسانية، جامعة بسكرة ،العدد02،جوان2002.

83. بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد، **لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد03، أفريل2015.

84. حمادي نبيل،**أثر تبني المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لميثاق الحكم الراشد على جودة المراجعة المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة المدية، العدد11، جوان2012.

85. حميدي أحمد سعيد، **مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد09، أفريل2018.

86. حنان سبع ، سميرة فرحات، **واقع تبني حوكمة الشركات على مستوى الشركات العربية**، مجلة أبحاث و دراسات التنمية ،العدد السادس، جوان 2017.

87. خيري عبد الكريم، شينون بن الطيب، **الجهود الدولية و المحلية المبذولة لإرساء مبادئ المحاسبية الدولية "دراسة حالة الجزائر"**، مجلة البديل الاقتصادي، العدد الثالث، جوان2016.

88. رشام كهينة، شدري معمر سعاد، **انعكاسات حوكمة الشركات على الأسواق المالية**، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد 03، جوان 2016.

89. سبتي اسماعيل، **تقييم الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد34، المجلد الأول، افريل2018.

90. سعيدي يحي، بن موفقي علي، **اثر الإصلاحات المحاسبية على جودة أنظمة المعلومات وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي /المجلد الثاني، العدد23، أوت 2015.

91. سهايلية يمينة، بريش عبد القادر، **حوكمة الشركات و الأزمة المالية العالمية 2000-2015**، المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية، المجلد الثاني، العدد السابع، أفريل 2017.

92. صادق الحسني ،"**استقلال المدقق"دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهن**، مجلة دراسات العلوم الإدارية ،المجلد26،العدد (01)،1999،عمان،2000 .

93. عبد المجيد كموش، **دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات** –الآليات ونظام التشغيل–، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 02، العدد02، 2018.

94. عطية عز الدين، **المبادئ الدولية في مجال الحوكمة**، المجلة الجزائرية للدراسات السياسية، المجلد الخامس، العدد الأول، جوان2018.

95. عناني عبد الله، **دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد السابع، جوان2017.

96. عيادي عبد القادر، **مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية**،REVUE D'économie et de Statistique appliqué، المجلد 10، العدد02، سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2015.

97. فيصل محمود الشواورة، **قواعد الحوكمة و تقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد و الوقاية منه في شركات المساهمة العامة الأردنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، العدد الثاني، المجلد الخامس وعشرون،2009.

98. كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس، جوان2014.

99. م.م ثابت حسان ثابت ، سيد أحمد حاج عيسى، **دور الحوكمة في تعزيز أداء المؤسسات المالية –دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات المالية**، مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية، العدد السادس.

100. مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجديد واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية جامعة بسكرة، ديسمبر2008،العدد 04.

101. مظفر جابر الراوي، تطبيق معايير الحوكمة وأثرها القانوني في ضمان حقوق أقلية المساهمين في الشركات المساهمة "المملكة الأردنية الهاشمية نموذجا"، مجلة دفاتر السياسة والقانون،العدد11، جوان2014.

102. منبر إبراهيم هندي، **الفكر الحديث في التحليل المالي و تقييم الأداء** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، 2009.

103. مهدي عيسى بن صالح، **ملامح هيكلة المؤسسة الشبكية**، مجلة الباحث، المجلد03، العدد03، جامعة ورقلة،2004.

104. نوارة محمد، مليكة حفيظة شبايكي، **حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية**، مجلة جديد الاقتصاد، العدد12، ديسمبر2017.

105. هيري آسيا، بن الشريف مبروكة، ساوس الشيخ، **دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب–دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر–**، مقال، مجلة الحقيقة، العدد39، 2017.

الرسائل والأطروحات الجامعية

106. آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبية بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي "خلال الفترة 2010–2013"**، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2014.

107. براهمة كنزة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات –دراسة حالة مؤسسة المحركات الخروب ولاية قسنطينة–**، مذكرة ماجيستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 02،2014.

108. حسياني عبد المجيد، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات**، مذكرة ماجيستير، جامعة الجزائر03، 2010.

109. ديالا جميل الرزي، **مدى إمكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية و المالية وحاجتها للأنظمة و القوانين (دراسة حالة الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)**، أطروحة دكتوراه،جامعة تلمسان،2012–2013.

110. سعود وسيلة، **حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة دكتوراه تخصص إستراتيجية المنظمات، جامعة المسيلة،2016.

111. شريفي جلول، **واقع إدارة العلاقة بين الزبون في المؤسسات الخدمية وتأثيرها على ولائه**، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان،2015/2014.

112. صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة،جامعة الجزائر03، 2008.

113. صلواتشي هشام سفيان، **حوكمة المؤسسات:دور علاقة الوكالة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-**، أطروحة دكتوراه،جامعة الجزائر03،2013.

114. العايدي الدلال، **حوكمة الشركات و دورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية – دراسة حالة أليانس للتأمينات الجزائرية-**، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة،2016/2015.

115. عمر علي عبد الصمد، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية-دراسة نظرية تطبيقية-**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر2013،03.

116. عمر علي عبد الصمد، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائرعلى ضوء التجارب الدولية-دراسة نظرية تطبيقية-**، أطروحة دكتوراه،جامعة الجزائر 03،2013 .

117. غلاي نسيمة، **فعالية حوكمة الشركات-دراسة ميدانية لمؤسسات تلمسان-**، مذكرة ماجيستير في علوم التسيير، جامعة تلمسان،2011.

118. فرحات غول، **مؤشرات تنافسية المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة- حالة المؤسسات الجزائرية-**، أطروحة دكتوراه،جامعة الجزائر03، 2006.

119. لقيطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر-دراسة حالة من خلال الاستبيان-**، مذكرة ماجيستير،جامعة باتنة،2009.

120. محمد أمين لونيسة، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية-دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-**، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، 2017.

121. مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر03، 2004.

122. نبيل قبلي، **دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين -دراسة حالة- جامعة شلف**، نوقشت في 2017/10/12.

123. ولد بلحمو سمير، **دور التدقيق البيئي في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة-حالة القطاع الصناعي بولاية أدرار-أطروحة دكتوراه**، جامعة أدرار،2018.

التظاهرات والملتقيات العلمية:

124. أوكيل نسيمة، حمزة العرابي، **النظام المحاسبي المالي لسنة 2007: بين مزايا التطبيق و تحدياته من وجهة نظر الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر**، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد09، سبتمبر2013.

125. براق محمد، قمان عمر، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، مداخلة، ملتقى دولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29و30 نوفمبر2011.

126. بلقط أميرة، بوخناف وردة، **حوكمة الشركات الصناعية الجزائرية كآلية لترقية أدائها المالي وتحقيق التنمية الاقتصادية**، ملتقى وطني حول:دور الحوكمة الاقتصادية في تطوير القطاع الصناعي بالجزائر، جامعة برج بوعريريج، يوم24أكتوبر2018.

127. بن عدة عبد القادر، طهراوي دومة علي، **تطبيقات حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية وواقع تطبيقها في الجزائر**، ملتقى وطني حول:حوكمة الشركات العائلية والتنمية المستدامة في الجزائر، يومي 13-14نوفمبر2018، المركز الجامعي غليزان.

128. حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، **تطبيق المؤسسات الجزائرية لحوكمة الشركات في إطار ميثاق الحكم الراشد**، مداخلة، ملتقى وطني حول:دور الحوكمة الاقتصادية في تطوير القطاع الصناعي في الجزائر، 24أكتوبر2018،جامعة برج بوعريريج.

129. حميد قرومي، سعاد دعبوز، **تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر**، مداخلة، ملتقى وطني حول:واقع مهنة التدقيق في الجزائرفي ظل معاييرالتدقيق الدولية، يومي 11-12أفريل2018،جامعة بومرداس.

130. حميداتو صالح، بوقفة علاء، **واقع البيئة المحاسبية في ظل إصلاح النظام المحاسبي**، مداخلة، ملتقى وطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05-06ماي 2013، جامعة الوادي.

131. دليلة بوقرن، محمد الصالح بلول، حمزة كبلوني، **توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية** للتدقيق، مداخلة، ملتقى وطني حول:واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية،يومي11-12أفريل2018، جامعة بومرداس.

132. زرزار العياشي، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات**، مداخلة، ملتقى دولي الثامن حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة أم البواقي، يومي 07 و08 ديسمبر،2010.

133. زوينة ريال، سهيلة مداني، أمال بوقاسي، **معايير التدقيق الدولية الواقع المهني للتدقيق في الجزائر**، مداخلة، ملتقى وطني حول:واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، يومي 11-12افريل2018.

134. سفير محمد، مولاي بوعلام، **أهمية حوكمة الشركات في استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مداخلة،ملتقى وطني حول:إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،يومي06-07ديسمبر2017،جامعة الوادي.

135. شريقي عمر، **دور وأهمية الحوكمة في استقرار النظام المصرفي**، مداخلة، ملتقى دولي حول:الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمةالعالمية،يومي 20-21أكتوبر2009، جامعة سطيف.

136. صباح غربي، اسماعيل رومي، دياب زقاي، **نموذج مقترح لحوكمة الشركات باستخدام نظم المعلومات**، مداخلة، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول: الاتجاهات الحديثة في الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، يومي 5و6 أفريل2016.

137. صبايحي نوال، **واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، يومي 19-20نوفمبر2013، جامعة شلف.

138. فاتح لواضح، محمد مغنم، حمزة غربي، **دراسة مقارنة لبعض معايير المراجعة الدولية مع واقع مهنة المراجعة في الجزائر**، مداخلة،، ملتقى وطني حول:واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، 11-12 أفريل2018، جامعة بومرداس.

139. فاطمة الزهراء عراب، **المناولة الصناعية أو التعاقد من الباطن نشاط استراتيجي ناجح في تنمية المقاولة مع ضرورة تطوير ذلك في الجزائر**، مداخلة، ملتقى دولي حول:آليات دعم ومساعدة إنشاء المؤسسات في الجزائر، أيام3-4-5 ماي2011، جامعة بسكرة.

140. مداني بن بلغيث، فريد عوينات، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر-دراسة تحليلية تقييمية-**، الملتقى الدولي حول :الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 29-30نوفمبر2011.

141. مريم ظريف، أيمن الحائك، **تخطيط تدقيق الكشوف المالية وفق المعيار الجزائري للتدقيق 300و المعايير الدولية للتدقيق**، مداخلة، ملتقى وطني حول:واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، 11-12 أفريل2018، جامعة بومرداس.

142. هشام صالح، العارف خديجة ناريمان بن عبد الرحمان،سارة بن الشيخ، **واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية**، مداخلة، ملتقى دولي حول:آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، يومي25-26نوفمبر 2013، جامعة ورقلة.

143. ناصر مراد، عجيلة محمد، بن نوي مصطفى، **مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري-رؤية استشرافية-**، مداخلة، ملتقى وطني حول: تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، يومي20-21نوفمبر 2013.

144. ، بن ياني مراد، **التحديات التي تواجه حوكمة الشركات في الجزائر**، مداخلة ،ملتقى وطني حول:حوكمة الشركات العائلية والتنمية المستدامة في الجزائر، يومي13-14نوفمبر 2018،جامعة غليزان.

<u>الجرائد الرسمية والمراسيم:</u>

145. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقاطية الشعبية**، العدد107، السنة08، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1971.

146. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد110 ،السنة 06، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1969.

147. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، الصادرة بتاريخ 02-02-2011.

148. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد11، السنة11، الصادرة بتاريخ20نوفمبر 2011.

149. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد14، السنة27، الصادرة بتاريخ04أفريل1990 .

150. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد24، السنة33، الصادرة بتاريخ17أفريل1996 .

151. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد37، الصادرة بتاريخ1975/05/09.

152. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد42، السنة10، الصادرة بتاريخ 11جوان2010.

153. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد60، السنة33، الصادرة بتاريخ13أكتوبر 1996.

154. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد69، السنة30، الصادرة بتاريخ27أكتوبر 1993 .

155. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، العدد74، السنة44، الصادرة بتاريخ 25نوفمبر 2007 .

156. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، المادة الثالثة، العدد74، الصادرة بتاريخ 25نوفمبر 2007.

157. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، المادة04-05، العدد42، السنة10، الصادرة بتاريخ11جوان2010 .

158. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، المادة14، العدد42، السنة10، الصادرة بتاريخ11جوان2010 .

159. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، النظام رقم09-04 ورقم09-05، العدد76، السنة09، المؤرخ في29ديسمبر 2009.

160. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، قانون المالية للجمهورية الجزائرية لسنة 1970 .

161. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية الديمقراطية الشعبية**، مرسوم تنفيذي من11-24 إلى 11-32، العدد07، السنة11، الصادرة بتاريخ02-02-2011.

162. **المرسوم التنفيذي 11-25 من الجريدة الرسمية الجزائرية**، العدد07، السنة11،الصادرة بتاريخ 02-02-2011 .

163. **المرسوم التنفيذي رقم 11-26 من الجريدة الرسمية**، العدد07،السنة11،الصادرة بتاريخ02-02-2011.

164. **المرسوم التنفيذي رقم 11-27 من الجريدة الرسمية**، العدد07،السنة11،الصادرة بتاريخ02-02-2011.

المواثيق الوطنية:

165. **الميثاق الوطني لسنة1986**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،

166. منشورات وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**،2009.

167. وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**،2009.

الكتب باللغة الأجنبية:

168. Lionnel Collins, Gerard Valin, **Audit Et Contrôle Interne**:**Principes, Objectifs Et Pratiques**, Dalloz, 1986.

169. A.HAMINI, **L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER**, BERTI Editions, 2001.

170. A.HAMINI, **L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER** ALGER,1ER Editions ,2001.

171. Frédéric Peltier, **la carporate governance an secourse des conseils d'administration**, dunand, paris 2004.

172. Lionnel.G et Gerard.V ;**Audit et Control interne ;aspects finciers–opération**

المقالات والدوريات باللغة الأجنبية:

173. KHEDIM Amal, GRARI Yamina**, La gouvernance au sein de l'entreprise**, AL–Bashaer Economic journal, Numéro03, Mars2016

174. BELHADI Abdelkader, SAHNOUNE Samir, **Influence des facteurs environnementaux et socioculturels sur les modéles de gouvernance**, AL–Bashaer Economic journal, Numéro03, juin2016

175. Malika Amghar, **DE LA QUESTION DE GOUVERNANCE DES PME: ENTRE SPECIFICITES ET FACTEURS D'ENTRAVES EN ALGERIE**, Journal of Financial, Acconting and Managerial Studies, Numéro07, juin2017

176. BELABDELLI Abdallah, **Le rôle de la gouvernance d'entreprise a la Valoration de l'information afin d'adopter une stratégie, Revue de recherche et d'études juridiques et politiques**, numéro02, juin2017

الرسائل والأطروحات الجامعية باللغة الأجنبية:

177. Rachid Mira, **Economie Politique de l'industrialisation en Algerie–Analyse institutionnelle en longue période**, thése de doctorat en sciences économiques, paris13, 2015.

178. FLORENT LEDENTU, **SYSTEME DE GOUVERANCE D'ENTREPRISE ET PRESENCE D'ACTIONNAIRES DE CONTROLE:LE CAS SUISSE**, Thése présentée a la faculté des sciences économiques et sociales de l'université de fribourg (suisse), Fribourg, 2008

المواقع الالكترونية:

179. DOING BUSINESS,**WORD BANK GROUP**,document éléctronique disponible sur<http://www.doingbusiness.org/content/dam/doing business/country/algeria/DZA.pdf, date de consultation le02/01/2019

الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

جامعة أحمد دراية –أدرار–

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق

استبيان البحث

تحية طيبة و بعد :

يندرج هذا الاستبيان ضمن متطلبات تحضير أطروحة دكتوراه تحت عنوان"**إسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفقا للإجراءات المتبعة في الجزائر**"،و الذي حاولنا من خلالها إبراز مدى مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

يشرفنا أن نضع هذا الاستبيان بين أيديكم ،حيث أن حرصكم على محاولة الإجابة على مختلف محاوره بدقة و موضوعية سيؤدي إلى تقديم قيمة مضافة في هذا المجال ،و بالتالي الوصول إلى نتائج أكثر دقة .

لذا نلتمس منكم الإجابة على جميع فقرات هذا الاستبيان بوضع علامة (x) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة .

كما نؤكد لكم إن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة و لا تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي

تقبلوا مني فائق عبارات الاحترام والتقدير

شاكرين مسبقا حسن تعاونكم معنا

ط.حاج مختار محمد خيرالدين _0776289194

البيانات الشخصية

1- الجنس :

1-ذكر ☐ 2-أنثى ☐

2- العمر:

من20 إلى 30 سنة ☐ من 30 إلى 35سنة ☐

من 35 إلى 40 سنة ☐ أكبر من 40 سنة ☐

3- الخبرة المهنية:

أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلي 10 سنوات ☐

من 10 إلى 15سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

4- المؤهل العلمي :

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

غير ذلك ☐ وضح.....

5- المسمى الوظيفي :

عضو بمجلس الإدارة ☐ رئيس قسم أو مصلحة ☐ موظف في المالية ☐

محاسب ☐ مدقق حسابات ☐

6- هل لديكم ثقافة حول حوكمة المؤسسة و دورها في أداء المؤسسة ؟ نعم☐ لا ☐

المحور الأول: كعضو في المؤسسة (عضو من مجلس الإدارة،مساهم،محاسب،....الخ)

هل يمكن للعناصر التالية التأثير في أهلية واستقلالية و جودة تقرير مدقق الحسابات؟	موافق	موافق جدا	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
8-التدريب و التكوين المستمر لمدقق الحسابات					
9-توفير نطاق يسمح للمدقق القيام بعمله و يمكنه من الوصول إلى السجلات و الأشخاص و غير ذلك من الوسائل أثناء عمله					
10-كفاءة و فعالية الانسجام بين مختلف وظائف المؤسسة					
11-تجنب مختلف أشكال الضغوطات التي تؤدي إلى انحراف مسار المدقق أثناء تأديته لمهامه					
12-عدم تحيز مدقق الحسابات و تجنبه لتضارب المصالح					

المحور الثاني: هل تؤدي عملية التدقيق المالي والمحاسبي إلى تحقيق المبادئ التالية:

العبارات	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
المبدأ الأول : توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة					
13- مراقبة مختلف المسؤوليات التي تم توزيعها على العمال وفق القانون الداخلي للمؤسسة					
14- الحد من الفساد المالي والإداري داخل المؤسسة					

15-التأثير على المردودية الاقتصادية للمؤسسة					
16- إعطاء السلطة للمسؤولين للقيام بواجباتهم بنزاهة					
المبدأ الثاني : حماية حقوق المساهمين					
17- الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت الناسب وبشكل منتظم لأصحاب المصالح					
18- ضمان حق المساهمين في المشاركة بفعالية في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين					
19- إبراز حقوق المساهمين في انتخابات مجلس الإدارة حضوريا وغيابيا					
20- الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على حقهم الذي يضمن لهم المشاركة في تحديد السياسة وإستراتيجية المؤسسة والتأثير فيها					
21- إعطاء نظرة عادلة للمساهمين فيما يتعلق بنقل أو تحويل ملكية الأسهم					
22- إبراز حقوق المساهمين في الحصول على التعويض القانوني في حالة الانتهاك أو التعرض للمخاطر مع محاسبة المتسببين في ذلك					
المبدأ الثالث : المعاملة المتساوية للمساهمين					
23- إعطاء نظرة مفصلة عن					

التقسيم العادل للأرباح على المساهمين					
24- الإفصاح عن التعاملات الخاصة بالصفقات أو الأمور ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة على أداء المؤسسة					
25- التكفل بمختلف العمليات و الإجراءات العملية والقانونية ذات الصلة بالاجتماعات مع ضرورة المعاملة المتكافئة للمساهمين فيما يخص جانب الإبلاغ					
26- ضرورة اعتماد مبدأ الافصاح و الشفافية في جميع المعاملات					
المبدأ الرابع : الإعتراف بحقوق أصحاب المصالح					
27- إبراز حق أصحاب المصالح بما فيهم العاملين في الحصول على تعويضات مناسبة في حال انتهاك حقوقهم					
28- ضمان حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون					
29- السماح بمشاركة أصحاب المصالح في سياسات تحسين مستوى الأداء في المؤسسة					
30- إعطاء نظرة لأصحاب المصالح بحقهم في الحصول على معلومات بصفة دورية عن أداء المؤسسة و في الوقت المناسب					
المبدأ الخامس : الإفصاح والشفافية					
31- ضرورة الإفصاح في الوقت					

المناسب عن الوضع المالي للمؤسسة					
32- وجوب اعتماد مبدأ الإفصاح عن أهداف المؤسسة					
33- التعريف أكثر بسياسات التحفيز والمكافآت الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الأساسيين					
34- التعريف بالمخاطر المالية المتوقعة عن أداء المؤسسة					
35- تقديم صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة التي تعكس أداء مجلس الإدارة					
المبدأ السادس : تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة					
36- الحرص على عمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس تغليب المصلحة العامة بما يخدم صالح الشركة والمساهمين					
37- وضع استراتيجية للمؤسسة(سياسة الخطر ،الميزانيات،خطط العمل ،...الخ)بما يضمن استمراريتها					
38- تمكين مجلس الإدارة من الحكم بموضوعية على شؤون المؤسسة					
39- الحكم الموضوعي والمستقل مع تحديد الوقت المناسب لإتاحة المعلومات للأطراف ذات المصلحة					
40- توفير لأعضاء مجلس الإدارة					

سهولة الوصول إلى المعلومات الضرورية في الوقت المناسب حتى يتسنى لهم القيام بمهامهم بصورة صحيحة					

الملحق رقم(02): قائمة المحكمين للاستبيان

الرقم	اسم ولقب المحكم	الرتبة	الجامعة
01	بوعزة عبد القادر	أستاذ التعليم العالي	جامعة أدرار
02	كربوش محمد	أستاذ محاضر –أ– ومحافظ حسابات	جامعة معسكر
03	منصور بن عوف	أستاذ محاضر –أ– ومحافظ حسابات	جامعة معسكر
04	مجاهد سيدأحمد	أستاذ محاضر –أ–	جامعة أدرار
05	قالون الجيلالي	أستاذ محاضر –أ–	جامعة أدرار

الملحق رقم(03): التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول حسب برنامج (spss)

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	Variance
8-المستمرلمدقق والتكوين التدريب الحسابات	103	2	5	4,28	,678	,459
9-بعمله القيام للمدقق يسمح نطاق توفير و السجلات غلى الوصول من يمكنه و اثناء الوسائل من ذلك وغير الأشخاص عمله	103	3	5	4,44	,572	,327
10-مختلف بين الانسجام فعالية و كفاءة المؤسسة وظائف	103	3	5	4,38	,612	,375
11-الضغوطات أشكال مختلف تجنب المدقق مسار انحراف غلى تؤدي التي لمهامه تأديته أثناء	103	4	5	4,50	,502	,252
12-تجنبه و الحسابات مدقق تحيز عدم المصالح لتضارب	103	1	5	4,34	,835	,697
N valide (listwise)	103					

الملحق رقم(04): التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني حسب برنامج (spss)

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	Variance
13-تم التي المسؤوليات مختلف مراقبة القانون وفق العمال على توزيعها للمؤسسة الداخلي	103	1	5	4,15	1,061	1,126
14-والإداري المالي الفساد من الحد المؤسسة داخل	103	3	5	4,59	,585	,342
15-الاقتصادية المردودية على التأثير للمؤسسة	103	1	5	4,04	1,019	1,038
16-للقيام للمسؤولين السلطة إعطاء بنزاهة بواجباتهم	103	1	5	3,88	1,247	1,555
N valide (listwise)	103					

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
17-المتعلقة المعلومات على الحصول وبشكل المناسب الوقت في بالمؤسسة المصالح لأصحاب منتظم	103	4,42	,735
18-المشاركة في المساهمين حق ضمان العامة الجمعية اجتماعات في بفعالية للمساهمين	103	4,30	1,008
19-في المساهمين حقوق إبراز حضوريا الإدارة مجلس انتخابات وغيابيا	103	3,90	1,062
20-المال رأس هيكل عن الإفصاح المساهمين بعض تمكن التي والترتيبات حقهم على الحصول من	103	4,15	1,070
21-فيما للمساهمين عادلة نظرة إعطاء الأسهم ملكية تحويل أو بنقل يتعلق	103	4,21	1,035
22-في المساهمين حقوق إبراز في القانوني التعويض على الحصول للمخاطرمع التعرض أو انتهاك حالة ذلك في المتسببين محاسبة	103	3,96	1,038
N valide (listwise)	103		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
27-بما المصالح أصحاب حق إبراز على الحصول في العاملين فيهم انتهاك حال في مناسبة تعويضات حقوقهم	103	3,85	1,200
28-المصالح أصحاب حقوق ضمان القانون عليها ينص التي	103	4,06	1,153
29-المصالح أصحاب بمشاركة السماح في الأداء مستوى تحسين سياسات في المؤسسة	103	3,72	1,248
30-المصالح لأصحاب نظرة إعطاء بصفة معلومات على الحصول في بحقهم الوقت وفي المؤسسة أداء عن دورية المناسب	103	3,71	1,152
N valide (listwise)	103		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
31-الوقت في الإفصاح ضرورة للمؤسسة المالي الوضع عن المناسب	103	4,59	,663
32-عن الإفصاح مبدا اعتماد وجوب المؤسسة أهداف	103	4,16	1,091
33-و التحفيز بسياسات أكثر التعريف مجلس بأعضاء الخاصة المكافات التنفذيين المديرين و الإدارة	103	3,97	1,004
34-المتوقعة المالية بالمخاطر التعريف المؤسسة أداء عن	103	4,39	,866
35-المالية الوضعية عن صورة تقديم الإدارة مجلس أداء تعكس التي للمؤسسة	103	4,50	,670
N valide (listwise)	103		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
36-مجلس أعضاء عمل على الحرص المصلحة تغليب أساس على الإدارة و الشركة صالح يخدم بما العامة المساهمين	103	4,17	1,030
37-سياسة)للمؤسسة استرتيجية وضع (الخ..العمل، الخطر،الميزانيات،خطط استمراريتها يضمن بما	103	4,28	1,124
38-الحكم من الإدارة مجلس تمكين المؤسسة شؤون على بموضوعية	103	4,41	,834
39-مع المستقل و الموضوعي الحكم المعلومات لإتاحة المناسب الوقت تحديد المصلحة ذات للأطراف	103	4,24	,810
40-الإدارة مجلس لأعضاء توفير المعلومات إلى الوصول سهولة حتى المناسب الوقت في الضرورية بصورة بمهامهم القيام لهم يتسنى صحيحة	103	4,42	,619
N valide (listwise)	103		