الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد البشير الإبراهيمي- برج بوعريريج-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

أطروحة دكتوراه مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه، الطور الثالث
ميدان: علوم اقتصادية، والتسيير وعلوم تجارية
شعبة: العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

أثر التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق

دراسة استقصائية على عينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين

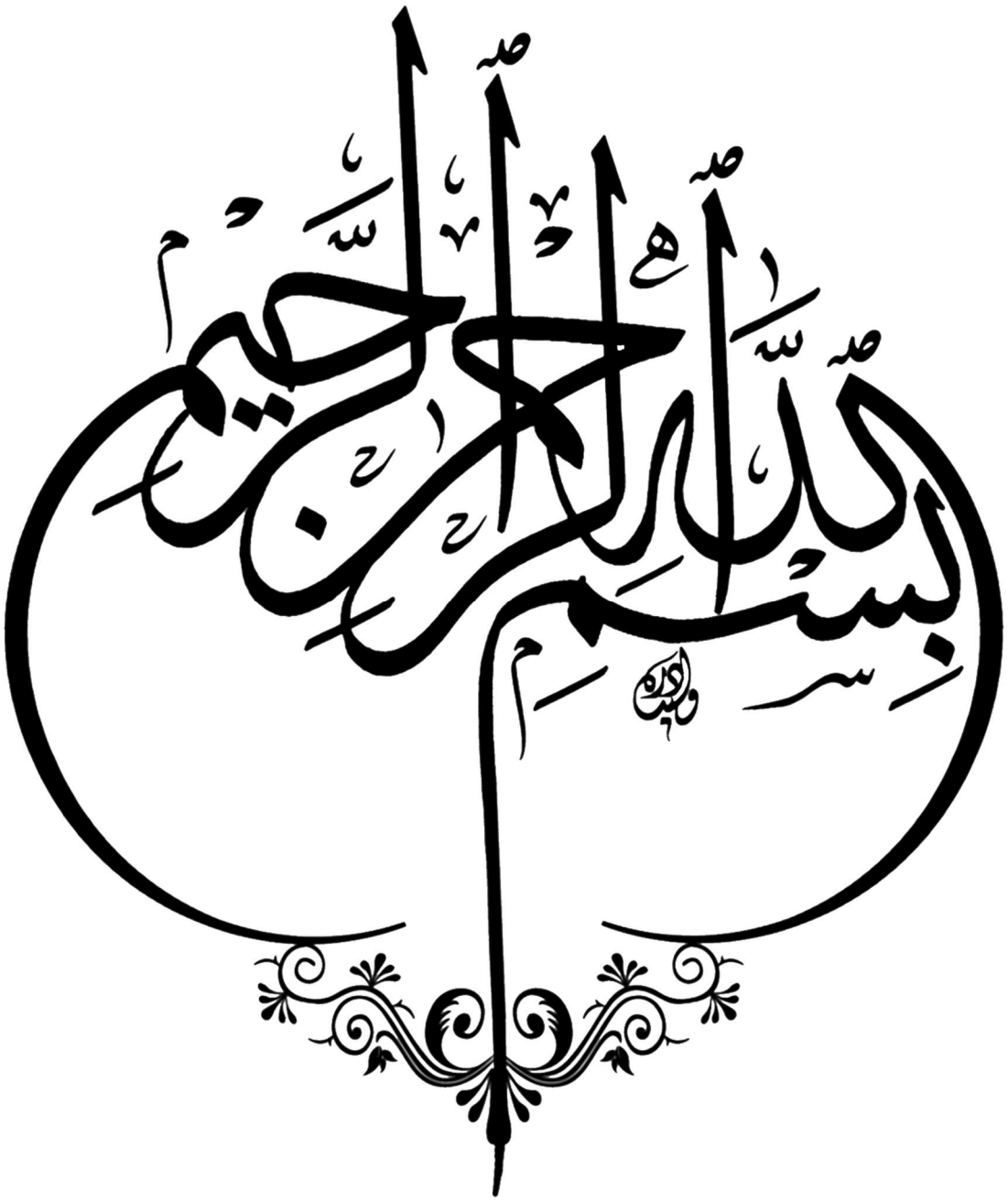
إعداد الطالب:
⊙ أمين عمارة

إشراف الدكتور:
⊙ عزالدين زريري

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب العائلي	الرتبة العلمية	مؤسسة الانتماء	الصفة
أ.د. زوينة بن فرج	أستاذ	جامعة برج بوعريريج	رئيسا
د. عزالدين زبيري	أستاذ محاضراً	جامعة برج بوعريريج	مشرفا ومقررا
د. ياسين لعكيكزة	أستاذ محاضراً	جامعة برج بوعريريج	ممتحنا
د. سمية فضيلي	أستاذ محاضراً	جامعة برج بوعريريج	ممتحنا
د. رشيد عريوة	أستاذ محاضراً	جامعة المسيلة	ممتحنا
د. عمر ديلمي	أستاذ محاضراً	جامعة سطيف 01	ممتحنا

السنة الجامعية: 2022/2021


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل.

أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساهم في تعليمنا وتربيتنا، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف على الأطروحة الدكتور زبيري عزالدين الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه التي كانت عونا لنا في إتمام هذا العمل.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى القائمين على تسيير وعمال جامعة محمد البشير الابراهيمي ومخبر دراسات اقتصادية حول المناطق الصناعية في ظل الدور الجديد للجامعة، اللذان فتحا لنا باب الالتحاق بالدكتوراه، بالإضافة إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجان التكوين في الدكتوراه.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرة: أ.د. زوينة بن فرج، د.ياسين لعكيكزة، د. سمية فضيلي، د. رشيد عريوة، د. عمر ديلمي، على كرمهم وتحملهم عناء قراءة ومناقشة هذا العمل

كما لا يفوتني أن أشكر الأساتذة المحكمين على قبولهم تحكيم استبانة الدراسة وإضفاء قيمة علمية للبحث، بالإضافة إلى كل من خصص جزء من وقته وأجاب على الاستبانة.

الإهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد العلمي إلى:

من سهرا على تعليمي وتربيتي

الوالدين الكريمين حفظهما الله وألبسهم تاج الصحة والعافية؛

إلى إخوتي الأعزاء؛

إلى كل فرد من أفراد عائلتي؛

إلى روح عمي "عمارة أرزقي" رحمه الله وأسكنه فسيح جناته؛

وإلى كل من شجعني في إعداد هذا العمل.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وتقدير I

الإهداء II

فهرس المحتويات III

قائمة الجداول VIII

قائمة الأشكال XII

قائمة الملاحق XIV

مقدمة ..... أ

الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات 1

تمهيد 2

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات 3

المطلب الأول: مفهوم وأهداف حوكمة الشركات 3

المطلب الثاني: محددات وركائز حوكمة الشركات 6

المطلب الثالث: آليات تفعيل حوكمة الشركات 9

المبحث الثاني: المبادئ والإسهامات الدولية في وضع قواعد حوكمة الشركات 21

المطلب الأول: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) في حوكمة الشركات 21

المطلب الثاني: إسهامات معهد المدققين الداخليين في وضع قواعد لحوكمة الشركات..... 26

المطلب الثالث: إسهامات منظمة التمويل الدولية في وضع مؤشرات لحوكمة الشركات 29

المبحث الثالث: نماذج حوكمة الشركات وتجارب بعض الدول في تطبيقها 34

المطلب الأول: نماذج حوكمة الشركات 34

المطلب الثاني: تجارب بعض الدول المتقدمة في تطبيق حوكمة الشركات 38

المطلب الثالث: تجارب بعض الدول النامية في تطبيق حوكمة الشركات..... 43

خلاصة الفصل 49

الفصل الثاني: التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات..... 51

تمهيد 52

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق..... 53

المطلب الأول: تعريف وخصائص التدقيق 53

المطلب الثاني: أهداف وأنواع التدقيق 55

المطلب الثالث: معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما..... 60

المبحث الثاني: منهجية التدقيق..... 67

المطلب الأول: مراحل عملية التدقيق..... 67

المطلب الثاني: وثائق التدقيق 69

المطلب الثالث: أدلة الاثبات..... 71

المبحث الثالث: دور التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات..... 73

المطلب الأول: علاقة المدقق الخارجي بالأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات..... 73

المطلب الثاني: دور المدقق الخارجي في حوكمة الشركات..... 80

المطلب الثالث: آليات دعم تأثير التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات 91

خلاصة الفصل 94

الفصل الثالث: معايير التدقيق كآلية لتحسين جودة عملية التدقيق 95

تمهيد 96

المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق..... 97

المطلب الأول: نشأة وتعريف معايير التدقيق 97

المطلب الثاني: أهداف وأهمية معايير التدقيق 100

المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الدولية..... 102

المبحث الثاني: الإطار العلمي لجودة التدقيق 110
المطلب الأول: تعريف وأهمية جودة التدقيق 110
المطلب الثاني: خصائص ومحددات جودة التدقيق 113
المطلب الثالث: وسائل تحسين جودة التدقيق 118

المبحث الثالث: تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق 123
المطلب الأول: متطلبات ومعوقات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الجزائرية 123
المطلب الثاني: عرض المعايير الجزائرية للتدقيق 125

خلاصة الفصل: 134

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية 135

تمهيد 136

المبحث الأول: واقع حوكمة الشركات ومهنة التدقيق في الجزائر 137
المطلب الأول: واقع حوكمة الشركات في الجزائر 137
المطلب الثاني: واقع مهنة التدقيق في الجزائر 149

المبحث الثاني: منهجية البحث والتعريف بميدان الدراسة الميدانية 170
المطلب الأول: منهجية الدراسة 170
المطلب الثاني: التعريف بمجتمع الدراسة 182

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية 184
المطلب الأول: تحليل الخصائص الوصفية لعينة الدراسة 184
المطلب الثاني: تحليل نتائج الاختبارات الوصفية لمحاور الدراسة الميدانية 187
المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات 201

خلاصة الفصل: 228

خاتمة 229

قائمة المراجع 239

الملاحق 254

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الجدول 1: نموذج ورقة تقييمية لحوكمة الشركات 32
الجدول 2: تنقيط حوكمة الشركات المدرجة ضمن المؤشر DAX لسنة 2019 33
الجدول 3: النموذج الأنجلو ساكسوني لحوكمة الشركات 34
الجدول 4: النموذج الألماني–الياباني لحوكمة الشركات 36
الجدول 5: النموذج الهجين لحوكمة الشركات..... 37
الجدول 6: تجربة الولايات المتحدة في تطبيق حوكمة الشركات..... 39
الجدول 7: تجربة فرنسا في تطبيق حوكمة الشركات 41
الجدول 8: تجربة جنوب افريقيا في تطبيق حوكمة الشركات..... 44
الجدول 9: تجربة نيجيريا في تطبيق حوكمة الشركات..... 46
الجدول 10: تجربة الامارات العربية المتحدة في تطبيق حوكمة الشركات 48
الجدول 11: التطور التاريخي لأهداف التدقيق..... 56
الجدول 12: مؤشرات قياس استمرارية الاستغلال 87
الجدول 13: قائمة المعايير الدولية للتدقيق ISA الصادرة عن IAASB..... 105
الجدول 14: تصنيفات معايير التدقيق الدولية حسب IAASB..... 108
الجدول 15: التجربة الجزائرية في حوكمة الشركات 141
الجدول 16: مقارنة قواعد حوكمة الشركات في الجزائر مع مبادئ OECD لسنة 2015..... 144
الجدول 17: قائمة مواد القانون التجاري ذات العلاقة بمهنة التدقيق في الجزائر 153
الجدول 18: حالات الموانع والتنافي لممارسة مهمة محافظ الحسابات 165
الجدول 19 : توزيع عبارات الاستبانة لمحاور الدراسة..... 171
الجدول 20: مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة 172
الجدول 21: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور 173
الجدول 22: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور 174
الجدول 23: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور 175
الجدول 24: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع مع الدرجة الكلية للمحور 176
الجدول 25: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس مع الدرجة الكلية للمحور 176
الجدول 26: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس مع الدرجة الكلية للمحور 177
الجدول 27: معامل الارتباط بين محاور الاستبانة والمحور الكلي للدراسة..... 178

الجدول 28: معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة 179
الجدول 29: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي 181
الجدول 30: عدد المدققين الخارجيين المسجلين بعنوان نشاط 2021 182
الجدول 31: توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا للجنس 184
الجدول 32: توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا للفئة العمرية 185
الجدول 33: توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية 185
الجدول 34: توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا للوظيفة 186
الجدول 35: توزيع أفراد عينة الدراسة إلى مهنيين وأكاديميين 186
الجدول 36: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية 187
الجدول 37: نتائج الاختبارات الوصفية الخاصة بالمحور الأول 188
الجدول 38: نتائج الاختبارات الوصفية الخاصة بالمحور الثاني 190
الجدول 39: نتائج الاختبارات الوصفية الخاصة بالمحور الثالث 192
الجدول 40: نتائج الاختبارات الوصفية الخاصة بالمحور الرابع 194
الجدول 41: نتائج الاختبارات الوصفية الخاصة بالمحور الخامس 196
الجدول 42: نتائج الاختبارات الوصفية الخاصة بالمحور السادس 199
الجدول 43: نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الأول 201
الجدول 44: نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الثاني 202
الجدول 45: نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الثالث 203
الجدول 46: نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الرابع 203
الجدول 47: نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الخامس 204
الجدول 48: نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور السادس 205
الجدول 49: الارتباط بين التدقيق الخارجي وركيزة العدالة لحوكمة الشركات 206
الجدول 50: الارتباط بين التدقيق الخارجي وركيزة المساءلة لحوكمة الشركات 206
الجدول 51: الارتباط بين التدقيق الخارجي وركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات 207
الجدول 52: الارتباط بين التدقيق الخارجي وركيزة الشفافية لحوكمة الشركات 207
الجدول 53: نتائج تحليل الانحدار بين التدقيق الخارجي وركيزة العدالة لحوكمة الشركات 208
الجدول 54: نتائج تحليل الانحدار بين التدقيق الخارجي وركيزة المساءلة لحوكمة الشركات 209
الجدول 55: نتائج تحليل الانحدار بين التدقيق الخارجي وركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات 210
الجدول 56: نتائج تحليل الانحدار بين التدقيق الخارجي وركيزة الشفافية لحوكمة الشركات 211

الجدول 57: ملخص نتائج اختبار مان ويتني حسب متغير الجنس لمحاور الاستبانة.....213
الجدول 58: ملخص نتائج اختبار مان ويتني حسب متغير الفئة الوظيفية لمحاور الاستبانة 215
الجدول 59: ملخص نتائج اختبار كروسكال والس حسب متغير العمر لمحاور الاستبانة 217
الجدول 60: ملخص نتائج اختبار كروسكال والس حسب متغير الدرجة العلمية لمحاور الاستبانة 221
الجدول 61: ملخص نتائج اختبار كروسكال والس حسب متغير الوظيفة لمحاور الاستبانة 222
الجدول 62: ملخص نتائج اختبار كروسكال والس حسب متغير الخبرة المهنية لمحاور الاستبانة.....225

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الشكل 1: تمثيل ركائز حوكمة الشركات 9
الشكل 2: معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما 61
الشكل 3: مخطط يبين مراحل عملية التدقيق 67
الشكل 4: دور المدقق الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات في حوكمة الشركات 76
الشكل 5: دور المدقق الخارجي في الحد من تضارب المصالح..... 84
الشكل 6: آلية صياغة وإصدار المعايير الدولية للتدقيق..... 104
الشكل 7: إطار جودة التدقيق المقترح من طرف IAASB..... 115
الشكل 8: المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات في الجزائر 143
الشكل 9: الجرائم المتعلقة بالقانون المشترك 166
الشكل 10: تصنيف العقوبات التأديبية للمدقق حسب درجة الأخطاء 169

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الملحق 1: استبانة الدراسة 255
الملحق 2: قائمة المحكمين 260
الملحق 3: التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة 261
الملحق 4: مخرجات برنامج SPSS لاختبار التوزيع الطبيعي 264
الملحق 5: مخرجات برنامج SPSS لاختبار آلفا كرونباخ..... 265
الملحق 6: مخرجات برنامج SPSS لاختبار SPEARMAN..... 266
الملحق 7: مخرجات برنامج SPSS لاختبار WILCOXON 267
الملحق 8: مخرجات برنامج SPSS لاختبار الانحدار الخطي 270
الملحق 9: مخرجات برنامج SPSS لاختبار MANN-WHITNEY 273
الملحق 10: مخرجات برنامج SPSS لاختبار KRUSKAL-WALLIS..... 274

مقدمة

تمهيد

تعتبر الشركات عصب الحياة الاقتصادية، وتعطي لها الدول أهمية كبيرة نظرا لدورها الاقتصادي والاجتماعي من خلال توفير السلع والخدمات، خلق مناصب العمل والارتقاء بمهارة القوة العاملة بالإضافة إلى نقل التكنولوجيا وتنويع مصادر الدخل الوطني؛ وللحفاظ على هذه الثروة تتبنى الدول مجموعة من الآليات ووسائل الاشراف والرقابة، وتعد حوكمة الشركات أحد أهم هذه الآليات إذ من شأنها ترسيخ النزاهة في المعاملات المالية بوضع محددات تخدم المصالح العامة مع ضمان الحقوق الخاصة للمساهمين.

ونظرا لأهمية حوكمة الشركات ظهرت الحاجة إلى ضرورة إيجاد آليات رقابية تسمح بالتطبيق السليم لقواعد هذه الأخيرة، ومن بين هذه الآليات نجد التدقيق الخارجي الذي يعتبر عملية تتم من طرف مهني كفء ومستقل، لإبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية للشركة الأمر الذي يعطي نوع من الضمان لأصحاب المصلحة، إلا أنه وبعد حالات إنهيار الشركات العالمية الكبرى على غرار شركتي "انرون" «Enron» و"وورد كوم" «Worldcom»، والتي وجهت فيها أصابع الاتهام إلى مكتب التدقيق الخارجي "آرثر أندرسون" «Arthur Andersen»، واجهت مهنة التدقيق الخارجي أزمة فقدان ثقة الجمهور بها، ما دفع بالعديد من الدول والمنظمات المهنية للتدقيق بإعادة النظر في كيفية رد الاعتبار لهذه الآلية لتلعب دورها في التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

وفي هذا السياق عرفت الجزائر كغيرها من الدول في السنوات الأخيرة مجموعة من التغيرات التي مست مهنة التدقيق الخارجي بداية من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، إضافة إلى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بداية من سنة 2016، والتي من شأنها الرفع من جودة عملية التدقيق الخارجي ودعم دوره كآلية لتفعيل حوكمة الشركات في الجزائر.

أولا: الإشكالية:

من خلال ما سبق وبهدف معالجة موضوع بحثنا قمنا بطرح السؤال الرئيسي التالي:

" كيف يمكن للتدقيق الخارجي أن يساهم في تفعيل حوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق؟"

ثانيا: الأسئلة الفرعية:

ولمعالجة الإشكالية الرئيسية للدراسة قمنا بتجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في الرفع من جودة عملية التدقيق الخارجي؟
- ما مدى فعالية النصوص التنظيمية لحوكمة الشركات في الجزائر؟
- هل يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة العدالة لحوكمة الشركات؟
- هل يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات؟
- هل يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات؟
- هل يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات؟

ثالثا: الفرضيات:

بناء على الأسئلة الفرعية السابقة، تم ادراج الفرضيات التالية:

- تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في الرفع من جودة عملية التدقيق الخارجي في الجزائر؛
- توجد نصوص تنظيمية تضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات في الجزائر؛
- يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة العدالة لحوكمة الشركات؛
- يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات؛
- يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات؛
- يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات.

رابعا: أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الدراسة من خلال:

- الدور الرقابي الذي يلعبه المدقق الخارجي خاصة في ظل صدور المعايير الجزائرية للتدقيق، لدعم مصداقية القوائم المالية للشركات؛
- معالجته الموضوع لحوكمة الشركات ودور التدقيق في تفعيلها، نظرا لاعتبارها من أهم العمليات الضرورية واللازمة لتحسين عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك لضمان تحقيق الشركة لأهدافها بشكل سليم.

خامسا: أهداف الدراسة:

نهدف من خلال هذا البحث الى:

- تحديد مفهوم حوكمة الشركات ومحدداتها؛
- التعرف على الدعائم الواجب تحققها في الإطار العملي لحوكمة الشركات من أجل تحقيق حوكمة جيدة للشركات؛
- ابراز دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل حوكمة الشركات؛
- التعرف على أثر المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى كفايتها للرفع من جودة التدقيق في الجزائر؛
- تحديد ما إذا كانت هناك اختلافات جوهرية بين وجهات نظر عينة الدراسة حول دور التدقيق في تفعيل ركائز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية تعزى للمتغيرات الديمغرافية (الجنس، الفئة الوظيفية، السن، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة).

سادسا: أسباب اختيار الموضوع:

تعتبر الرغبة الشخصية للبحث في هذا الموضوع من أهم الأسباب التي دفعتني لاختياره، إضافة إلى أسباب أخرى منها:

- أهمية حوكمة الشركات باعتبارها عامل أساسي للانفتاح على الأسواق العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين؛
- أهمية مهنة التدقيق الخارجي لدورها في إضفاء الثقة بالمعلومات المالية.

سابعا: حدود الدراسة:

هناك حدود موضوعية، مكانية وزمانية متعلقة بدراستنا ويمكن توضيحها كالآتي:

1- **الحدود الموضوعية:** حاولنا من خلال هذا البحث دراسة أثر التدقيق الخارجي في تفعيل ركائز حوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق.

2- **الحدود المكانية:** اهتمت دراستنا بدراسة البيئة الجزائرية من خلال البحث في آراء عينة من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين المختصين في التدقيق حول أثر التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق.

3- الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية لدراستنا في الفترة الممتدة من نهاية 2021 إلى غاية مارس 2022.

ثامنا: الدراسات السابقة:

لقى موضوع أثر التدقيق على فعالية حوكمة الشركات أهمية بالغة، حيث تمت دراسته من طرف العديد من الأكاديميين سواء على المستوى المحلي أو الدولي، ويمكننا انتقاء مجموعة من الدراسات ذات العلاقة بالموضوع كما يلي:

1- الدراسات باللغة العربية:

أ. دراسة **حمادي نبيل** تحت عنوان: "**التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات**"، تمثلت هذه الدراسة في رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير بجامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، سنة 2008.

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة موضوع دور التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات من خلال محاولة الإجابة على إشكالية البحث المتمثلة في: "كيف يمكن الاستفادة من التدقيق الخارجي كأداة لتطبيق حوكمة الشركات؟".

ولقد حاول الباحث تناول هذا الموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال تقسيم دراسته إلى أربعة فصول، تناول في الفصول الثلاثة الأولى الإطار النظري المتعلق بكل من التدقيق الخارجي، حوكمة الشركات ومهام المدقق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات في الفصول الثلاثة الأولى، ومن ثم دعم دراسته من خلال اجراء دراسة ميدانية بمجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة.

وفي الأخير توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

- التدقيق الخارجي هو أحد الأدوات الضرورية لقيام بيئة أعمال أكثر تنافسية؛
- تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات الصلة؛
- يمثل التدقيق الخارجي أحد أهم آليات تطبيق حوكمة الشركات، لكن حتى يتحقق ذلك لابد من الاهتمام بالتكوين الشخصي للمدقق نفسه.

ب. دراسة **عمر اقبال توفيق المشهداني** تحت عنوان: "**تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها**"، تمثلت هذه الدراسة في مقال منشور بمجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2013/02.

هدفت هذه الدراسة إلى ابراز دور حوكمة المؤسسات، من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة المؤسسات، مع بيان الاتجاهات الحديثة للتدقيق خاصة ما يتعلق بوضع معايير لتدقيق حوكمة الشركات استنادا إلى معايير التدقيق المتعارف عليها.

وفي الأخير توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

- حوكمة الشركات عبارة عن الكيفية التي تدار بها المؤسسات وتراقب من جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، فهي عبارة عن الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة؛
- تحمل المسؤولية وقبول المساءلة تجاه المساهمين وأصحاب المصلحة لا يقتصر على تحسين سمعة الشركة وجذب الاستثمارات فقط، بل يعطيها ميزة تنافسية.

ج. دراسة **بن شهيدة فضيلة** تحت عنوان: "**دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**"، تمثلت هذه الدراسة في أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة بجامعة عبد الحميد ابن باديس–مستغانم، سنة 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال محاولة الإجابة على إشكالية البحث المتمثلة في: "إلى أي مدى يمكن أن يؤثر التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في ظل حتمية تبنيها من قبل الشركات الجزائرية؟".

ولقد حاولت الباحثة تناول هذا الموضوع من خلال تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول نظرية تناولت الإطار النظري لحوكمة الشركات، الإطار العام للتدقيق الخارجي والتدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات، وعززت الدراسة بفصل تطبيقي تم فيه صياغة استبانة بالاعتماد على مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وتوزيعه على عينة من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين.

وفي الأخير توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

- هناك ارتباط ضعيف بين التدقيق الخارجي ومبدأ وجود أساس فعال لإطار حوكمة الشركات، وذلك لأن تقرير المدقق الخارجي لا يتضمن فقرة توضح مدى التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات؛

- هناك ارتباط قوي بين التدقيق الخارجي ومبدأ الحفاظ على حقوق المساهمين، وذلك لأن المدقق الخارجي يسعى أثناء أداء مهامه الحفاظ على حقوق المساهمين؛
- هناك ارتباط متوسط بين التدقيق الخارجي ومبدأ تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، وذلك لأن المدقق الخارجي يقوم بإبداء رأيه الفني المحايد على مدى التزام الشركة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والنظام المحاسبي المالي ومدى تمثيلها للوضع الحقيقي للشركة وذلك لإضفاء الشفافية على القوائم المالية.

د. دراسة **قواسمية هيبة** تحت عنوان: "**دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة البنوك**"، تمثلت هذه الدراسة في أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم المالية بجامعة باجي مختار–عنابة، سنة 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع التدقيق الداخلي وقياس مدى مساهمته في تفعيل الحوكمة في البنوك الجزائرية، وهذا من خلال محاولة الإجابة على إشكالية البحث المتمثلة في: "ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة البنوك الجزائرية؟".

ولقد حاولت الباحثة تناول هذا الموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول نظرية تناولت الإطار النظري والمفاهيمي للتدقيق الداخلي في البنوك، النظام البنكي الجزائري ومساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة البنوك، ومن ثم دراسة ميدانية في الفصل الرابع تم فيه توزيع استبانة على عينة من المدققين الداخليين بالبنوك الجزائرية تمحورت حول دور التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة البنوك الجزائرية.

وفي الأخير توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

- التدقيق الداخلي يساهم في تفعيل الحوكمة في البنوك الجزائرية محل الدراسة، وذلك من خلال ضوابط كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي المتمثلة في الاستقلالية، الموضوعية، المهارة والعناية المهنية؛
- يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة البنوك الجزائرية من خلال مهمته المتمثلة في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة البنوك الجزائرية من خلال دوره المهم في تقييم وتحسين إدارة المخاطر.

هـ. دراسة **صالحي بوعلام** تحت عنوان: "**دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها**"، تمثلت هذه الدراسة في أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر 3، سنة 2018.

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة موضوع دور وظيفة التدقيق في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية وقيمة المنظمة. من خلال محاولة الإجابة على إشكالية البحث المتمثلة في: "كيف تنعكس مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة وإدارة المخاطر على قيمة واستمرارية المنظمة؟ وما هو واقع هذه المساهمة في الجزائر؟".

ولقد حاول الباحث معالجة هذا الموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال تناول الجوانب النظرية للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات من حيث المفهوم الأهمية والمبادئ ودور وظيفة التدقيق الداخلي في هيكل حوكمة الشركات، بالإضافة إلى الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. ومن ثم دعم دراسته بدراسة ميدانية على عينة من العاملين في مجال التدقيق الداخلي في بعض المنظمات الجزائرية.

وفي الأخير توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- التدقيق الداخلي والحوكمة يلقيان اهتماما متزايدا في الجزائر؛
- لحوكمة الشركات أهمية بالغة في نجاح المنظمات وتفادي الوقوع في الأزمات؛
- قيام التدقيق الداخلي بدوره التأكيدي والاستشاري يهدف بالأساس إلى إضافة قيمة للمنظمة؛
- ممارسة التدقيق الداخلي في المنظمات الجزائرية مازالت بعيدة عن الممارسات الدولية ولا تتناسب مع ما تقتضيه المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

2- الدراسات باللغة الأجنبية:

a. **Eustache Ebondo Wa Mandzila**, « la contribution du control interne et de de l'audit au gouvernement d'entreprise ».

تمثلت هذه الدراسة في أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير بجامعة باريس«Université Paris XII VAL de Marine» ، سنة 2004.

الهدف من هذه الدراسة هو ابراز مساهمة الرقابة الداخلية والتدقيق في تحسين حوكمة الشركات، من خلال الدراسة النظرية في الجزء الأول من البحث لآلياتي الرقابة الداخلية والتدقيق باعتبارهما آليات توجه علاقة أصحاب المصلحة بالشركة إضافة إلى دراسة مساهمة نظام الرقابة الداخلية والتدقيق في حوكمة الشركات في ظل نظرية الوكالة، وفي الجزء الثاني التطبيقي تم تحليل البيانات المجمعة من الدراسة الميدانية.

وفي الأخير توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة مفادها أن الرقابة الداخلية والتدقيق يساهمان في الحد من مشكل تضارب المصالح في حوكمة الشركات.

b. Abdeslam Bendiabdel, Ziani Abdelhak, « Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprises »

تمثلت هذه الدراسة في مقال منشور بمجلة تنمية الموارد البشرية، العدد 2015/01.

الهدف من هذه الدراسة هو التحقق من مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات الجزائرية، وهذا من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وقدرته على تسيير المخاطر والتحكم بها والحد من عدم تماثل المعلومات وكذا ضمان حماية حقوق أصحاب المصلحة، باستخدام استبيان معتمدا على المنهج الوصفي في البحث، وذلك على مجموعة من الشركات الجزائرية.

وفي الأخير توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

- التدقيق الداخلي يمكن أن يساهم في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- يعتبر التدقيق الداخلي وسيلة مهمة لإدارة المخاطر وبالتالي تحسين حوكمة الشركات؛
- التدقيق الداخلي يمكن أن يساهم في الحد من مشكل تباين المعلومات الأمر الذي يعتبر ضروري لتحقيق حوكمة شركات جيدة.

3- الاسهامات العلمية للدراسة:

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة التي تناولت موضوع دور التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات، يبين لنا أن دراستنا تختلف عن تلك الدراسات في النقاط التالية:

- قمنا بدراسة دور التدقيق الخارجي في تفعيل ركائز حوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- قمنا بتقديم نموذج عن ورقة تقييمية لقياس التطبيق السليم لحوكمة الشركات؛
- حاولنا الخروج في نهاية البحث بمعادلات انحدار خطي تبين العلاقة بين التدقيق الخارجي وتفعيله لركائز حوكمة الشركات.

تاسعا: منهج الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة والوصول إلى الأهداف المرجوة من هذا البحث اعتمدنا على مجموعة من المناهج المعتمدة في البحث العلمي وفقا لما تقتضيه طبيعة المادة العلمية لعناصر البحث، حيث تم استخدام المنهج التاريخي من خلال عرض نشأة وتطور معايير التدقيق وحوكمة الشركات بالإضافة إلى دراسة التطور

التاريخي لأهداف التدقيق، كما تم استخدام المنهج الوصفي، وذلك بهدف الوصول إلى نتائج منطقية تدعم اختبار الفرضيات الواردة في الدراسة.

عاشرا: هيكل الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة المطروحة تم تقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول، كما يلي:

- **الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات:** خصص لدراسة حوكمة الشركات من جانبها النظري، وذلك من خلال التطرق إلى مفاهيم متعلقة بحوكمة الشركات، وتوضيح بعض الإسهامات والتجارب الدولية في تطبيق حوكمة الشركات.
- **الفصل الثاني: التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات:** يشمل هذا الفصل على ثلاثة مباحث، حيث أن المبحث الأول عبارة عن مدخل مفاهيمي حول التدقيق بينما تناول المبحث الثاني عرض لمنهجية عمل المدقق الخارجي وأهم الوسائل المستخدمة في جمع أدلة الاثبات، وفي المبحث الثالث والأخير من الفصل حاولنا دراسة تأثير التدقيق على حوكمة الشركات من خلال: إضفاء الثقة على القوائم المالية للشركة، إضافة إلى تبيان دوره في الحد من مشاكل نظرية الوكالة.
- **الفصل الثالث: معايير التدقيق كآلية لتحسين جودة عملية التدقيق:** تناول هذا الفصل الجانب النظري لمعايير التدقيق ودورها في تحسين جودة التدقيق من خلال الاطلاع في المبحث الأول على ماهية معايير التدقيق وظهورها، ومن ثم الإحاطة بمفهوم جودة التدقيق ومحدداتها في المبحث الثاني. أما في المبحث الثالث تم اسقاط الضوء على التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق.
- **الفصل الرابع: الدراسة الميدانية:** تم تخصيصه للدراسة الميدانية اين قمنا في المبحث الأول بعرض لواقع حوكمة الشركات ومهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومعرفة أهم النصوص التشريعية المنظمة لهما، وأبرز المحطات التي عرفتها حوكمة الشركات. ومن ثم تم في المبحث الثاني التعريف بمنهجية الدراسة الميدانية وبميدان الدراسة، وفي المبحث الأخير من الفصل تم تحليل نتائج استجواب عينة من المدققين الخارجيين والأساتذة الجامعيين حول دور التدقيق في تفعيل ركائز حوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

تمهيد

عرف العالم خلال العشريتين الأخيرتين مجموعة من الفضائح المالية والتي تم ربطها مباشرة بحوكمة الشركات سواء من خلال فقدان المديرين للأخلاقيات المهنية واستقلاليتهم، أو من خلال تواطؤ مكاتب التدقيق. على غرار كل من شركات Enron وWorldCom بالولايات المتحدة الأمريكية، إضافة إلى شركة Parmalat الايطالية. الأمر الذي أدى إلى خسارة العديد من الموظفين لوظائفهم، بالإضافة إلى خسارة عدة مساهمين لاستثماراتهم بالإضافة إلى الخسائر الاجتماعية والاقتصادية الأخرى المنجرة عن هذه الأحداث.

ومن هنا ونظرا للمخلفات الاقتصادية والاجتماعية للانهيارات الأخيرة ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات نظرا لدورها في تحسين درجة الثقة والشفافية والإفصاح، بالإضافة إلى كونها تضمن التسيير الفعال للشركة وتحقيق أهدافها.

ومن أجل الالمام أكثر بهذا المفهوم ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

- المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات
- المبحث الثاني: المبادئ والاسهامات الدولية في وضع قواعد حوكمة الشركات
- المبحث الثالث: نماذج حوكمة الشركات وتجارب بعض الدول في تطبيقها

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

أدت الفضائح المالية في العقدين الأخيرين التي أصابت العديد من الشركات العالمية بصفة عامة والأمريكية بصفة خاصة، إلى إعطاء أهمية كبيرة لموضوع حوكمة الشركات سواء من قبل الأكاديميين أو المهنيين حيث أعتبر هذا الموضوع من أهم المواضيع الحديثة في المجال المحاسبي والمالي نظرا لأهميته سواء على مستوى الاقتصاد الجزئي أو الكلي. ومن أجل محاولة الالمام أكثر بمفهوم حوكمة الشركات سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم وأهداف حوكمة الشركات ثم إلى محددات وركائز حوكمة الشركات بالإضافة إلى آليات تفعيلها.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف حوكمة الشركات

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نتطرق لتعريف مفهوم حوكمة الشركات بالإضافة إلى الأهداف التي تسعى حوكمة الشركات لتحقيقها، كما يلي:

أولا: مفهوم حوكمة الشركات

كلمة حوكمة مستخلصة من الفعل الإغريقي (اليوناني) «kubernan» والذي يعني قيادة سفينة أو دبابة، تم استخدامه لأول مرة بشكل مجازي من طرف افلاطون «Platon» للتعبير عن فعل التحكم في الرجال.[1]

أما مصطلح حوكمة الشركات فهو الترجمة الأكثر شيوعا للمصطلح الإنجليزي «Corporate Governance» والذي تم استخدامه بداية 1992 من خلال تقرير أدريان كادبوري « Adrian Cadbury »، المعنون "الجوانب المالية لحوكمة الشركات" « The Financial Aspects of Corporate Goverance »، أين تم تعريف حوكمة الشركات بأنها: "النظام الذي من خلاله تدار الشركات وتراقب". [2]

وبالرغم من انتشار مفهوم حوكمة الشركات والسعي إلى تطبيقه على المستوى العالمي، إلا أنه لم يتم الاتفاق على تعريف موحد له بين المختصين والمهتمين بتطبيقه. وقد يرجع ذلك إلى تعدد أبعاد المفهوم وتأثره بالنواحي التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات،[3] ما أدى إلى صدور عدة تعاريف من عدة هيئات ومؤسسات دولية نذكر منها:

[1] Reda KHELASSI, **Le Contrôle Interne Des Organisations**, Editions Houma, Alger, Algerie, 2013, P 210.
[2] IBID, P210.
[3] عطاالله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، **الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة**، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008، ص27.

1- المنظمة الدولية للمعايير (International Organization for Standardization):

تم تعريف حوكمة الشركات من خلال المعيار ISO 26000 بأنها: "النظام الذي تتخذ من خلاله المنظمة قرارات وتنفذها لتحقيق أهدافها".[1]

2- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD):

حوكمة الشركات هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه ومراقبة الشركات. يحدد هيكل حوكمة الشركات توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في الشركة، مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصلحة، ويحدد القواعد والإجراءات لاتخاذ القرارات بشأن شؤون الشركة. من خلال القيام بذلك، فأنه يوفر أيضًا الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومراقبة الأداء.[2]

3- معهد المدققين الداخليين (The Institute of Internal Auditors):

عرفت حوكمة الشركات بأنها عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة، لمراقبة مخاطر المنظمة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنبها، ما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف الشركة وحفظ قيمتها.[3]

4- البنك الدولي (The World Bank):

يقصد بحوكمة الشركات من قبل البنك الدولي بإرساء قواعد العدالة والشفافية، والمحاسبة المسؤولية.[4]

كما عرفت حوكمة الشركات بأنها: " النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية".[5]

---

[1] David CROWTHER, Seifi SHAHLA, **Corporate Governance and International Business**, bookboon, 2011, P 10.

[2] Demise Nobuyuki & al, **Corporate Governance in Japan From the Viewpoints of Management, Accouniting, and the Market**, Springer, Tokyo, Japan, 2006, P109.

[3] مصطفى يوسف كافي، **الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات: جذورها – اسبابها – تداعياتها – افاقها**، دار المجتمع للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2013، ص 206.

[4] عطالله وارد خليل، مرجع سابق، ص 32.

[5] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007-2008، ص 4.

وعرفت أيضا بأنها: "نظام التوجيه والتحكم والرقابة على نشاط شركات المساهمة، مبني على عملية اتخاذ القرار في هذه الشركات وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات فيما بين الأطراف الرئيسية للشركة، وذلك لخدمة مصالح المساهمين بشكل عام"[1].

من خلال ما سبق من تعاريف يمكننا تعريف حوكمة الشركات بأنها النظام الذي تقوم الشركات من خلاله باتخاذ القرارات وتنفيذها لتحقيق الأهداف المسطرة، مع توفير هيكل يسمح بتحقيق:

- العدالة بين المساهمين؛
- المساءلة على جميع مستوى من المستويات الإدارية؛
- المسؤولية مع مراعات المسؤولية الاجتماعية للشركة؛
- الإفصاح عن كافة تعاملات الشركة.

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات

ترجع أهمية حوكمة الشركات إلى العمل على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية وعالمية للتوسع والنمو، وأيضا يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة، مع الحرص على تدعيم استقرار الأسواق المالية والأجهزة المصرفية، مما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية المطلوبة.[2] وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية لحوكمة الشركات:[3]

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

2- تحسين وتطوير إدارة الشركة، ومساعدة المديرين ومجلس الادارة على تبني استراتيجية سليمة؛

3- ضمان التعامل بطريقة عادلة للمساهمين والعاملين والدائنين والأطراف الأخرى أصحاب المصلحة خاصة حال تعرض الشركات للتصفية؛

4- تحسين كفاءة وفاعلية الشركات وضمان استمرارها ونموها؛

5- إيجاد الهيكل المناسب الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف، وتحسين الأداء؛

1 أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010، ص 132.

2 عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007، ص 31.

3 عطاالله وارد خليل، مرجع سابق، ص 25-28.

6- التوضيح وعدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات الأعضاء؛

7- تقييم أداء الإدارة العليا، وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة بقراراتهم؛

8- تمكين الشركات من الحصول على التمويل المرغوب من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب، وذلك من خلال بناء ورفع درجة الثقة في الشركات؛

9- إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين، وقيامهم بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات؛

10- تجنب حدوث الممارسات المالية والإدارية الخاطئة وتدعيم استقرار الشركات؛

11- رفع وتحسين الكفاءة الاقتصادية على المستويين الكلي والجزئي؛

12- إنشاء وتوليد الثقة بين أصحاب المصلحة والادارة بما يؤدي إلى تقليل المخاطر إلى أدنى حد ممكن؛

13- تحسين أداء أنشطة الشركة وضمان حصولها على الأموال بتكلفة معقولة، الأمر الذي يمكنها من تحقيق أفضل أداء تنافسي في نطاق بيئتها الاقتصادية؛

14- رفع مستوى التعاون التجاري بين الشركات على المستويين المحلي والدولي؛

15- الوصول إلى المستويات المطلوبة من الاستقرار والمصداقية للقطاعات المالية؛

16- تعزيز العلاقة بين منشآت الأعمال وأصحاب المصلحة بكافة فئاتهم.

المطلب الثاني: محددات وركائز حوكمة الشركات

سنتطرق في هذا المطلب إلى محددات حوكمة الشركات بالإضافة إلى ركائز حوكمة الشركات والتي تعتبر الدعائم الرئيسية الواجب توفرها لتحقيق حوكمة جيدة للشركات.

أولا: محددات حوكمة الشركات

إن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات مرتبط أساسا بتوفر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وفي حالة عدم توفر هذه المحددات أو نقص جودتها فإن الوصول إلى التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يصبح امرا صعبا. ويمكن تقسيم هذه المحددات إلى محددات خارجية ومحددات داخلية نذكرها كما يلي:

1- المحددات الخارجية لحوكمة الشركات:

تتمثل المحددات الخارجية لحوكمة الشركات عموما في بيئة عمل الشركات، حيث أن هذه البيئة تختلف من شركة إلى أخرى ومن دولة إلى دولة أخرى، حيث أن أهمية هذه المحددات تكمن أساسا في تقليص التعارض بين المصالح الخاصة للشركة مع مصالحها الاجتماعية، ويمكن تلخيص هذه المحددات كما يلي:[1]

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات، قوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس، وأيضا القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار؛
- وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية؛
- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية، مثل هيئات سوق المال والبورصات، وذلك عن طريق احكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها، وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات؛
- دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية، التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، مثل منظمات المحاسبين والمراجعين.

2- المحددات الداخلية لحوكمة الشركات:

تتمثل المحددات الداخلية لحوكمة الشركات في كافة الإجراءات والقواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركة، وتتضمن الهياكل التنظيمية والإدارية التي توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركة، وتوزيع السلطات والمسؤوليات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات، مثل: مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، المساهمين، أصحاب المصلحة، بالشكل الذي يسمح بتحقيق مصالح كل هذه الأطراف.[2]

[1] أمينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية –دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250**–، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في العلوم المالية، تحت اشراف: هوام جمعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013-2014، ص 57.

[2] محمد جلاب، **دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، تحت اشراف: مجيد شعباني، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014-2015، ص 10.

ثانيا: ركائز حوكمة الشركات

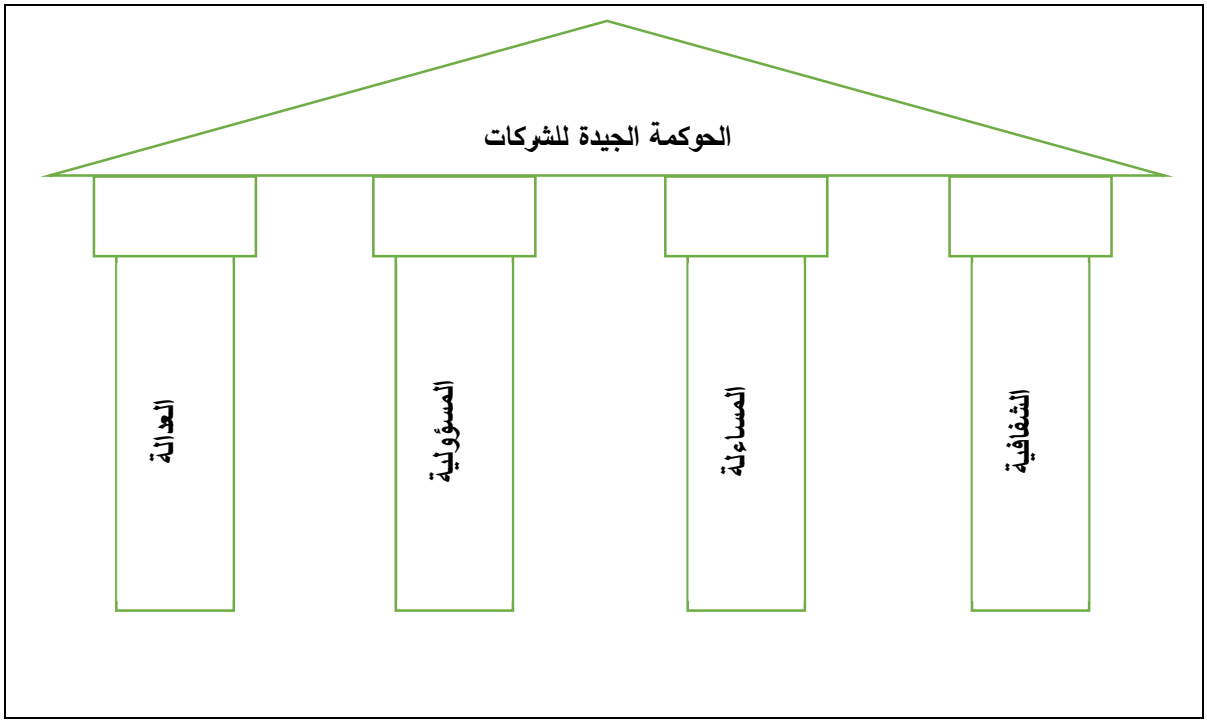
ركائز حوكمة الشركات هي عبارة عن الدعائم الأساسية التي يجب أن تتوفر في الإطار العملي لنظام الحوكمة في الشركة بهدف تحقيق حوكمة شركات جيدة من خلال إرساء مبادئ الحوكمة، وهذا بتدخل الآليات الداخلية والخارجية لتفعيل حوكمة الشركات، وتتمثل ركائز حوكمة الشركات في العناصر الأربعة الآتية:[1]

- **العدالة:** يجب أن يحمي إطار حوكمة الشركات حقوق المساهمين ويضمن المعاملة العادلة بينهم، بما فيهم حقوق الأقلية والمساهمين الأجانب. كما يجب أن يكون لدى جميع المساهمين فرصة للحصول على تعويض فعال حول انتهاكات حقوقهم.
- **المسؤولية:** يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصلحة، وتشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة وفرص العمل وضمان الاستمرارية.
- **المساءلة:** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات الاستراتيجية بتوجيه الشركة، والرصد الفعال للإدارة من قبل مجلس الإدارة.
- **الشفافية:** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن جميع الأمور المادية المتعلقة بالشركة.

ويمكننا التعبير عن الركائز الآنفة الذكر لحوكمة الشركات من خلال الشكل الآتي:

[1] State Securities Commission of Vietnam, International Finance Corporation, **VIETNAM CORPORATE GOVERNANCE CODE OF BEST PRACTICES**, Hanoi, Vietnam, 2019, P 11-12.

الشكل 1: تمثيل ركائز حوكمة الشركات



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق

المطلب الثالث: آليات تفعيل حوكمة الشركات

يقصد بآليات تفعيل حوكمة الشركات بالطرق والأساليب التي تستخدم بهدف الوصول إلى تحقيق حوكمة شركات جيدة من خلال إرساء مبادئ حوكمة الشركات وحماية وضمان حقوق المساهمين وكافة أصحاب المصلحة المرتبطين بالشركة، ويمكن تصنيف هذه الآليات إلى فئتين: آليات داخلية وآليات خارجية لتفعيل حوكمة الشركات، وفق الآتي:

أولا: الآليات الداخلية لتفعيل حوكمة الشركات

الآليات الداخلية لحوكمة الشركات تنصب للمساعدة على اتخاذ القرارات وتحقيق أهداف الشركة، ومن بين العديد من الآليات الداخلية يمكننا ذكر ما يلي:

1- مجلس الإدارة:

تعتبر مراقبة المسيرين، الحل الأول لحل مشكلة تضارب المصالح، إلا أن هذه الرقابة تعد عملية مكلفة سواء من حيث المال أو الوقت. وفي حالة كون المساهمين متشتتين،لا يصبح للمساهم الواحد أي منفعة من تحمل كل هذه التكاليف لوحده، وهذا ما يعرف بمشكلة الراكب المجاني (free-rider)، حيث أن المساهم القائم بعملية الرقابة يتحمل التكاليف لوحده بينما تعود فوائد هذه العملية على كافة المساهمين. وهذا ما يجعل تأسيس

مجلس إدارة الحل المناسب لهذه المشكلة، من خلال تفويض أشخاص معينين لقيامهم بهذه المهمة الرقابية. كما يتم الاعتراف بأعضاء هذا المجلس كسلطة رقابية متخذة قرارات، تمارس مهامها لحماية مصالح المساهمين. يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة عن طريق انتخاب المساهمين في الجمعية العامة، وبعد تعيينهم يقوم هؤلاء بانتخاب رئيس لهم، وتعيين مديرا للشركة. وفي حالة تحصل نفس الشخص على كلتا المسؤوليتان يصبح المدير التنفيذي للشركة Chief Executive Officer (CEO).[1]

لكن وبهدف السماح لمجلس الإدارة القيام بمهامه الرقابية على أحسن حال، فأنه يتوجب الأخذ بعين الاعتبار لما يلي من خصائص في تكوين مجلس الإدارة:

- ازدواجية المهام بين رئيس مجلس الإدارة ومدير الشركة: إن التراكم الوظيفي الناتج عن شغر وظيفتي رئيس مجلس الإدارة ومدير الشركة يحد من سلطات مجلس الإدارة. حيث أن معظم الأسواق المالية تنصح بالفصل بين الوظيفتين، وإن تعذر الأمر تطلب بتقديم توضيحات عن سبب التراكم الوظيفي.[2]
- حجم مجلس الإدارة: حيث أنه وبطريقة مثيرة للاهتمام فإن الشركات ذات مجلس الإدارة الأقل عددا تظهر أداء أفضل من غيرها. وهذا يمكننا شرحه من خلال بعض الدراسات في علم النفس التي اظهرت بصفة عامة، أن مجموعات الأفراد ذات العدد الصغير تتخذ قرارات أفضل من المجموعات الكبيرة؛[3]
- هيكلة مجلس الإدارة: وهذا يشير إلى وجود أو غياب اللجان المتخصصة، ونسب تكوين أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين والداخليين عن الشركة؛[4]
- أعضاء مجلس الإدارة: أي تكوين مجلس الإدارة من الأعضاء ذوي الكفاءة العلمية والعملية الملائمة، إضافة لتمتعهم بالنزاهة والخبرة وكذا امتلاكهم قدرات تواصل تساهم في تقوية العلاقات مع الأشخاص الداخليين والخارجيين عن الشركة، مع توفرهم على الوقت اللازم للعمل في المجلس.

وفيما يتعلق بمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة المرتبطة بحوكمة الشركات فإن المجلس يقوم بوضع نظام داخلي تتم مراجعته بشكل دوري يحدد فيه مهامه وواجباته ومسؤولياته بشكل مفصل من بينها ما يلي:[5]

[1] Jonathan BERK et Al, **Finance d'entreprise**, Nouveaux Horizons, Paris, France, 2008, P 932-933.

[2] Alain Finet et Al, **Gouvernance d'entreprise Nouveaux défis financiers et non financiers**, De Boeck, Bruxelles, Belgique, 2009, P 106.

[3] Jonathan BERK et Al, OP.CIT, P 937.

[4] Houria KHERRAF, **La Gouvernance des entreprises familiales : étude de cas algérien**, mémoire de magister en management, sous la direction de : Abdelhamid FEKIH, Ecole doctorale d'économie et de management, Université d'Oran, Oran, Algérie, 2013-2014, P 47.

[5] صابر بوالزليفة، **دور حوكمة الشركات الصناعية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة بعض المؤسسات الصناعية بولاية سطيف**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الاعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، تحت اشراف: بوخمخم عبد الفتاح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مدرسة الدكتوراه: إدارة الاعمال والتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012-2013، ص 39-40.

- وضع إجراءات وخطط عمل لتطبيق قواعد حوكمة الشركات ومراجعتها وتقييم مدى تطبيقها بشكل دوري؛
- وضع سياسات تنظم العلاقة مع الأطراف ذوي المصلحة بما يضمن تنفيذ التزامات الشركة تجاههم وحفظ حقوق وتوفير المعلومات اللازمة لهم وإقامة علاقة جيدة معهم؛
- وضع الاستراتيجيات والسياسات والخطط والإجراءات التي من شأنها تحقيق مصلحة الشركة وأهدافها وتعظيم حقوق مساهميها وخدمة المجتمع المحلي؛
- وضع سياسة الإفصاح والشفافية الخاصة بالشركة ومتابعة تطبيقها وفقا لمتطلبات الجهات الرقابية والتشريعات سارية المفعول؛
- اتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان التزام الشركة بأحكام القوانين والتشريعات سارية المفعول؛
- تنظيم المسائل المالية والمحاسبية والإدارية للشركة بموجب أنظمة رقابة داخلية ملائمة؛
- وضع سياسات لإدارة المخاطر التي تواجهها الشركة؛
- اعداد التقارير السنوية والمرحلية عن اعمال الشركة، متضمنة البيانات المالية عن كل فترة، وفقا لأحكام التشريعات المعمول بها؛
- وضع الإجراءات اللازمة لضمان حصول جميع المساهمين بمن فيهم الأجانب على حقوقهم ومعاملتهم بشكل عادل دون تمييز ؛
- وضع آلية لاستقبال الشكاوى والاقتراحات المقدمة من قبل المساهمين؛
- تعيين المدير العام للشركة وإنهاء مهامه؛
- تحديد مهام وصلاحيات الإدارة التنفيذية بالشركة؛
- مراجعة وتقييم أداء الإدارة التنفيذية للشركة ومدى تطبيقها للاستراتيجيات والسياسات والخطط والإجراءات الموضوعة؛
- اعتماد أسس لمنح الحوافز والمكافآت والمزايا الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، بما يساعد على تحقيق مصلحة الشركة وأهدافها؛
- وضع إجراءات تهدف إلى منع الأشخاص المطلعين في الشركة من استغلال معلومات داخلية سرية لتحقيق مكاسب مادية أو معنوية؛
- اتخاذ الخطوات اللازمة من أجل تحقيق الرقابة الداخلية على سير العمل في الشركة بما في ذلك إنشاء وحدة خاصة للرقابة والتدقيق الداخلي، تكون مهمتها التأكد من الالتزام بتطبيق أحكام التشريعات

ومتطلبات الجهات الرقابية والأنظمة الداخلية والسياسات والخطط والإجراءات التي يضعها مجلس الإدارة.

وبغية التخفيف على أعضاء مجلس الإدارة وللتحسين من جودة العملية الرقابية يتم إنشاء عدة لجان متخصصة تتمثل في ثلاثة لجان أساسا: لجنة التدقيق، لجنة المكافآت ولجنة التعيينات. ولقد أظهرت دراسة قامت بها شركة التدقيق Ernst & Young بالتعاون مع France Proxy سنة 2007 حول تكوين مجلس الإدارة على عينة مكونة من 57 شركة من الشركات المدرجة ببورصة Nyse-Euronext Paris أن لجنة التدقيق تتواجد في 93% من الحالات ولجنة المكافآت متواجدة في 90% من الحالات، بينما تتواجد لجنة التعيينات في 70% من الحالات.[1] ويمكننا تلخيص هذه اللجان كما يلي:

1-1- لجان التدقيق:

تعتبر لجان التدقيق امتداد لعمل مجلس الإدارة فيما يتعلق بالرقابة على نزاهة اعداد التقارير وجودة المعلومات المالية، ويتم تعريف لجنة التدقيق على أنها لجنة فرعية لمجلس الإدارة، مكونة من ثلاثة أعضاء اغلبهم أو جميعهم مستقلون عن الإدارة في الشركة ويمتلكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الرغبة في تخصيص الوقت اللازم لنشاطات اللجنة. ووضع لجنة تدقيق حيز التنفيذ تلبي ثلاث احتياجات رئيسية هي:[2]

- الرفع من مصداقية القوائم المالية المدققة؛
- مساعدة مجلس الإدارة في مسؤولياته المتعلقة بجودة المعلومات المالية، ما يسمح له بالإشراف بطريقة أفضل على السياسات المحاسبية وعملية التدقيق؛
- حماية استقلالية المدققين الداخليين والخارجيين عن طريق تشكيله كواقي ضد الضغوط الإدارية.

وبهدف التوصل إلى الغايات الرئيسية المذكورة أعلاه، توكل لجنة التدقيق بالمهام الرئيسية الثلاثة الآتية:[3]

- مراجعة ملائمة المعلومات المالية الدورية، إضافة إلى فحص الطرق المحاسبية المستخدمة، إضافة إلى التحقق من التعاملات التي يمكن أن تكون قد تأثرت بتضارب مصالح (عمليات مع شركات ذات صلة)؛
- الفحص الانتقادي والإشراف على نظام الرقابة الداخلية بالتعاون مع المدققين الداخليين والخارجيين؛
- متابعة العلاقة مع المدققين الخارجيين: الرقابة على استقلاليتهم، فعاليتهم، وفحص خلاصات أعمالهم.

[1] Jonathan BERK et al, Op.cit., P 936.
[2] Alain Finet et al, Op.cit., P 108.
[3] Ibid., P 108.

تعد لجان التدقيق من أهم آليات حوكمة الشركات، حيث أنه وبعد الفضائح المالية التي عرفها العالم، قامت الولايات المتحدة بإصدار قانون(SOX) Sarbanes-Oxley Act سنة 2002، والذي الزم جميع الشركات المدرجة بتكوين لجان للتدقيق.[1]

1-2- لجنة المكافآت:

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

ترتكز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا، ويمكن تحديد واجباتها كالآتي:[3]

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

1-3- لجنة التعيينات:

أصبحت لجنة التعيينات، شأنها شأن باقي لجان مجلس الإدارة الأخرى، حيث إنها تعد ضرورية ومتطلبا ضروريا مفروض بقوة القانون وذلك بالنسبة لكل الشركات المدرجة في البورصات والأسواق المالية. ويتمثل الدور الرئيسي لهذه اللجنة في اقتراح المرشحين لشغل مناصب مختلفة في مجلس الإدارة مع ضمان اتخاذ

[1] محمد جلاب، مرجع سابق، ص 22.

[2] بن شهيدة فضيلة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، تحت اشراف: رمضاني محمد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016-2017، ص 64.

[3] المرجع والموضع نفسه.

القرار بغية تحقيق مستوى جيد من حوكمة الشركات دون أن ينسى الطريقة التي تفي بها الإدارة العليا بالتزامها بالمساءلة. [1]

يقوم مجلس الإدارة بتعيين أعضاء هذه اللجنة، حيث يشترط فيهم الاستقلالية عن الإدارة التنفيذية ما يمنحها قوة وسلطة في ترشيح الأفراد الذين تراهم ذو كفاءة عالية لشغل مقعد في مجلس الإدارة، وذلك بعدما تقترحهم عليه للتعيين، كما تعقد اجتماعات هذه اللجنة بطلب من رئيسها وبناء على جدول أعمال، تقوم بدورها في عملية التقييم للمترشحين من أجل العضوية في مجلس الإدارة، وتكمن أهمية هذه اللجنة في الدور الأساسي الذي تلعبه في جلب الأفراد ذوي الخبرات والكفاءات الذين يساهمون بشكل فعال في الارتقاء بأداء الشركات وتحسين حوكمتها. [2]

حسب عدد من الباحثين فإن لجنة التعيينات والترشيحات تعد من أهم اللجان المتخصصة المنبثقة عن مجلس الإدارة للشركات، نظرا لمهامها المتمثلة في: [3]

- تحديد واقتراح الأعضاء الأكفاء والموهوبين لشغل مناصب في مجلس الإدارة؛
- التكفل بمهمة استخلاف المسيرين والمدراء التنفيذيين في الشركات؛
- التكفل برسم وتحديد مختلف الوظائف في الشركة كوظيفة المدراء التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة ورؤساء الأقسام، مع تحديد مختلف المؤهلات العلمية والخبرات المهنية المطلوبة لشغل هذه المناصب؛
- تكلف دوريا بتقييم أداء مختلف الموظفين والمسيرين في الشركة وذلك بغية التأكد من قيام الجميع بوظائفهم وأعمالهم المكلفون بها على أتم وجه وبكل كفاءة وفعالية للمساهمة في تطوير الشركة وتحسين أدائها التنافسي في الأسواق.

[1] بن قراش محمد نور الدين، **دور مجلس الادارة في تفعيل نظم حوكمة الشركات دراسة حالة مجالس الإدارة في الشركات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تحت اشراف: صحراوي بن شيحة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2018-2019، ص 186.

[2] المرجع والموضع نفسه.

[3] المرجع والموضع نفسه.

2- التدقيق الداخلي:

عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي بأنه: " وظيفة مستقلة ذات طابع استشاري وائتماني، مصممة لإضفاء قيمة مضافة وتحسين سير وتنظيم المنظمات. تساعد في تحقيق الأهداف من خلال طريقة منظمة لتقييم وتحسين فعالية نظام إدارة المخاطر، آليات الرقابة والتسيير، وعمليات الحوكمة".[1]

بعد الأزمات المالية التي عرفها العالم والتي كانت نتيجة لعدم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، أصدرت العديد من القوانين لمعالجة هذا الاشكال وضمان فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وضمان حقوق المساهمين، مثل قانون SOX عام 2002 بالولايات المتحدة الامريكية وقانون la Loi sur la sécurité Financière (LSF) عام 2003 بفرنسا، حيث جاءت هذه القوانين بإجراءات إضافية لتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، فعلى سبيل المثال نجد من بين اهداف LSF ما يلي:

- مساعدة المساهمين من خلال تحسين الشفافية، والمعرفة الحسنة بإجراءات نظام الرقابة الداخلية ومنهجية العمل وكذا توزيع السلطات على الهيئات المسيرة؛
- رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة مطالب في تقرير بتلخيص شروط تحضير وتنظيم المجلس وكذا إجراءات نظام الرقابة الداخلية الموضوعة من طرف الشركة.

من خلال ما تعكسه هذه القوانين يمكن القول إن لنظام الرقابة الداخلية دور أساسي في حوكمة الشركات. وبغية تحقيق الأهداف المسطرة للتدقيق الداخلي يتوجب عليه لعب دور هام في اعداد في عملية تحضير واعداد التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية، وهذا حسب ما هو منصوص في المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 2120 " يجب على التدقيق الداخلي أن يقيم مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات".[2]

كما تمت الإشارة في المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 2110 المعنون الحوكمة إلى أهمية التدقيق الداخلي لحوكمة الشركات، وهذا من خلال إلزام نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة في المؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في المؤسسات بما يكفل تحقيق الأهداف التالية:

- اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية؛
- الاشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة؛

[1] Eustache EBONDO WA MANDZILA, **Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques**, Euromed Marseille- Ecole de Management, N°17, 2007, Marseille, France, P 3.

[2] Abdeslam BENDIABDELLAH, **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de gouvernance d'entreprise : Cas des entreprises algériennes**, développement des ressources humaines, Volume 6, N°1, 2015, Algérie, P 175-176.

- تعزيز الاخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة؛
- ضمان فعالية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل؛
- تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين مجلس الإدارة المدققين الخارجيين والداخليين ومقدمي خدمات التأكيد الاخرين والإدارة.[1]

من خلال ما سبق نستنتج أن التدقيق الداخلي يلعب دورا هاما كآلية من آليات حوكمة الشركات، ولتقوم وظيفة التدقيق الداخلي بدورها كما ينبغي يجب أن تتحلى بمستوى ملائم من الجودة وهذا من خلال توفر فريق عمل كفئ ومستقل عن إدارة الشركة إضافة لاتباع مرجعية عمل ملائمة والمتمثلة في معايير التدقيق، والتي تلزم بدورها المدقق الداخلي بالاهتمام بهيكل حوكمة الشركات.

3- الجمعيات العامة:

الجمعية العامة عبارة عن تجمع يجمع مجمل أعضاء المنظمة بهدف الالتقاء بالمسيرين أو أعضاء مجلس الإدارة مع إمكانية اتخاذ قرارات فيها، تكون في الغالب سنوية. تسمح الجمعيات العامة للمديرين أن يزودوا المساهمين بمعلومات حول التغيرات التنظيمية وعلى هؤلاء أن ينتخبوها.

هدف الجمعية العامة هو الفحص والاطلاع على الحسابات المالية للسنة السابقة واتخاذ قرارات تتعلق بمجلس الإدارة، كما تقرر الجمعية العامة أيضا التوزيع المحتمل للأرباح.

- **الجمعية العامة مكان لاتخاذ القرارات:** الجمعية العامة ليست فقط اللحظة التي يقدم فيها أعضاء الإدارة الحسابات عن نشاط المؤسسة وكذا سير مجلس الإدارة والهيئات المختصة، لكنها أيضا تعتبر فرصة حوار حقيقي ومفتوح مع المساهمين ما يجعلها المكان الأنسب للمساءلة بحقوقهم بامتياز.
- **الجمعية العامة سيادية:** حيث يمكن للجمعية العامة أن تقرر سحب الثقة من مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة والذي تم تفويضه بعدد معين من السلطات.

ثانيا: الآليات الخارجية لتفعيل حوكمة الشركات

تعتبر الآليات الخارجية لتطبيق حوكمة في مجموعة العناصر القادمة من المحيط الخارجي للشركة والتي تساهم في الحد من التصرفات الانتهازية للمديرين، ويمكننا ذكر الآليات الآتية:

[1] The Institute of Internal Auditors, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards), 2016, USA, P 12-13.

1- التشريعات والقوانين:

تعيين إدارة مستقلة ووضع سياسة مرتبات محفزة تعتبر آليات داخلية لحوكمة الشركات، حيث أن هذه الآليات ظهرت آنيا للحد من مشكلة صراع الوكالة بين المساهمين والمسيرين. إلا أن هذه الأخيرة غير كافية دوما، ما يجعل السعي إلى التشريع القضائي الحل المناسب في بعض الأحيان خاصة للدفاع عن حقوق الأقلية من المساهمين، ولقد بدأت بوادر تحسين الإطار التشريعي لحوكمة الشركة منتصف سنوات 1990، والتي لخصت لإصدار العديد من التقارير حول "التطبيقات الجيدة للحوكمة" إلا أن هذه الأخيرة لم تكن كافية لمنع انتشار الفضائح الحاصلة سنوات 2000، ما أدى إلى تدخل الدول وقيامها بإصدار قوانين مشتركة تطبق على جميع الشركات.[1]

فعلى سبيل المثال فرض قانون SOX متطلبات جديدة على شركات المساهمة العامة تتمثل في: [2]

- زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين،
- تقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية،
- الطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية،
- وضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق،
- تحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصلحة الآخرين في الشركة.

كما نجد أن الإطار التشريعي يسعى إلى تأديب سلوك المديرين في الشركة من خلال وضع قوانين تحد من التصرفات الانتهازية وحثهم على التصرف بطرق أكثر عقلانية، من خلال ممارسة دور المراقب عليهم. الا أنه دوما ما يجد هؤلاء ثغرة من الثغرات للتملص من القانون.

2- التدقيق الخارجي:

إن الفصل بين الملكية والإدارة أدى إلى ظهور خطر احتمال انخفاض قيمة رؤوس الأموال المستثمرة والموكلة إلى المسيرين، وهذا من خلال قراراهم. وهذا ما توضحه نظرية الوكالة لـ JENSEN & MECKLING سنة 1976، والتي توضح احتمال تضارب المصالح بين الأصل (المساهم) والوكيل (المسير)، كما جاءت نظرية أصحاب المصلحة (Stakeholders Agency Theory) لـ HILL & JONES بإضافة مهمة اين اعتبرت

[1] Jonathan BERK et Al, op.cit., P 945.

[2] أمينة فداوي، مرجع سابق، ص 64.

كل الوكلاء الاقتصاديين الذين يمتلكون حق دين قانوني على الشركة أصحاب مصالح (الأطراف ذات الصلة)، لأنهم قد يتأثرون من طريقة التسيير غير الملائمة للشركة. [1]

ونظرا لإعطاء كل الأطراف أصحاب المصلحة أهمية بالغة للمعلومات المالية والمحاسبية، باعتبارها وسيلة للتعرف على نجاح أو فشل الشركات. وباعتبار المدقق الخارجي طرف ثالث مستقل يهدف حسب المعيار الدولي للتدقيق (ISA) رقم 200 إلى التأكد من أن القوائم المالية في مجملها لا تحتوي أخطاء جوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ بهدف اعداد التقرير، وأن عملية التدقيق تتطلب فحص المعلومات والمالية والمحاسبية إضافة إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة.

وهذا ما يجعل المدقق الخارجي وسيلة للحفاظ على التوازن بين أصحاب المصلحة والمسيرين في الشركة، كما يعتبر أصحاب المصلحة تقرير المدقق الخارجي وسيلة ممتازة للرقابة على الشركة، لأنه يقدم إشارة عن كيفية سير مهمة التدقيق وماهي الخلاصات المتوصل اليها فيما يتعلق بمصداقية المعلومات المالية للشركة.[2]

ولقد تناول معيار التدقيق الدولي (ISA) رقم 260 المتطلبات المطلوبة من المدقق الخارجي فيما يتعلق بالتواصل مع الاشخاص المكلفين بحوكمة الشركات، وهذا بهدف:[3]

- إبلاغ الأشخاص المكلفين بالحوكمة عن مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية وإعطائهم نظرة عامة على نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لها؛
- الحصول على معلومات ملائمة لها علاقة بعملية التدقيق من الأشخاص المكلفين بالحوكمة؛
- تزويد المكلفين بالحوكمة بالملاحظات الناتجة عن عملية التدقيق والتي تعتبر مهمة وذات علاقة بمسؤوليتهم في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية؛
- السعي لخلق علاقة اتصال متبادلة وفعالة بين المدقق الخارجي والأشخاص المكلفين بالحوكمة في الشركة.

وكما هو الحال بالنسبة للتدقيق الداخلي فإن التدقيق الخارجي لا يمكن أن يقوم بدوره كآلية فعالة لتحسين حوكمة الشركات، من خلال حرصه على حصول الأطراف المكلفين بالحوكمة على معلومات مالية ذات جودة، إلا إذا كانت عملية التدقيق في حد ذاتها متسمة بالجودة أي أنه ينبغي على المدقق أن يتمتع بالاستقلالية والكفاءة العلمية والمهنية اللازمة، إضافة إلى قيامه بمهامه بكل موضوعية.

[1] Elisabeth BERTIN et Al, **Manuel Comptabilité & Audit**, BERTI Editions, Alger, Algerie,2013, P 528-529.
[2] Elisabeth BERTIN et Al, IBID, P 529.
[3] IFAC, **Guide pour l'Utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des petites et moyennes Entreprises**, Tome 2 - Les Directives Pratiques, Traduction ACFI, Troisième édition, 2013, P 287.

وسنتطرق إلى دور آلية التدقيق الخارجي في تحسين حوكمة الشركات بشكل مفصل في الفصول المقبلة من البحث.

3- سوق المنتجات والخدمات:

حسب Demsetz (1983) المسير الذي يختار استراتيجية تهدف لتحقيق مصالحه الشخصية على حساب مصالح الشركة، يمكن أن يجعل هذا الشركة اقل قدرة على المنافسة عاجلا أم آجلا، حيث أن سوء التسيير سيؤدي إلى اختفاء الشركة وهذا هو المقدر لها طبيعيا. لذلك خطر تدهور القدرة التنافسية للشركة هو ما يجب أن يحد من انتهازية المدير، لأن الشركات ذات التسيير السيء محكوم عليها بالاختفاء. وكلما كان الضغط التنافسي أقوى، كلما كانت هذه الآلية أكثر أهمية.[1]

وحسب هذه النظرية تعد سوق المنتجات والخدمات أحد الاليات الهامة لحوكمة الشركات، من خلال أنه إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح أو أنها غير مؤهلة، فسوف تفشل الشركة في منافسة الشركات العاملة في نفس المجال، وهذا ما يجعل سوق المنتجات والخدمات آلية مهمة لتهذيب سلوك المسيرين في الشركة.

4- السوق المالي:

استنتج (H. MANN) سنة 1965، أن الأسواق المالية تعتبر الوسيلة الرقابية الأكثر ديمقراطية والأكثر فعالية على الشركات الكبرى. حيث، يمكن للمساهمين أن يحاسبوا من خلالها التصرفات الانتهازية للمدراء أو التسيير السيئ للشركة، وهذا من خلال بيع اسهمهم للتعبير عن استيائهم.

كما نجد في السوق المالي سوق الاندماج والاكتساب والذي يوصف غالب بآلية الملاذ الأخير الذي يسلكه المساهمين لتأديب الإدارة. حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن الإدارات ذات الأداء المنخفض من طرف الملاك الجدد عند حصول عملية الاكتساب أو الاندماج.[2]

بالإضافة إلى ما سبق ذكره فأنه يمكن للأسواق المالية أن تساهم في تحسين حوكمة الشركات أيضا، وهذا من خلال:[3]

[1] Henen MEZIANI, Abdellatif CHELIL, **Les Mécanismes de Contrôle dans la Gouvernance d'Entreprise en Algérie (Le Cas de l'Entreprise Starr Tlemecen)**, al bashaer economic journal, Volume 1, N°1, 2014, Algérie, P :175.

[2] Houria KHERRAF, OP.CIT, P :44.

[3] Alissa KOLDERTSOVA, **Role of Stock Exchanges in Improving Corporate Governance**, OECD, Cairo, Egypt, 2009, P :6.

- المشاركة في وضع القواعد التنظيمية (قوانين، معايير...الخ)؛
- تحديد متطلبات الادراج، وفحص الجهات المصدرة؛
- تحديد متطلبات الإفصاح الجارية؛
- مراقبة الإفصاح والتنسيق مع المشرعين الآخرين في حالة الفشل؛
- مراقبة الامتثال لقواعد الحوكمة؛
- توفير بيانات حديثة، دقيقة وكاملة للمشاركين في السوق المالي؛
- الغاء ادراج الشركات المخالفة وتسليط عقوبات أخرى.

5- سوق عمل المسيرين (المدراء):

يعتبر سوق عمل المسيرين عامل آخر من العوامل التي تحفز المديرين على اتخاذ قرارات معززة لنمو الشركات، حيث أنه إذا أدرك المسيرون أنه يمكن الاستغناء عنهم بسبب ضعف الأداء فإن ذلك سيعمل على الحد من سعيهم لتحقيق مصالح شخصية، وبهذه الطريقة يكون مفهوم "سوق العمل" مشابه لمفهوم "سوق السيطرة على الشركات". حيث يجب على المجلس في سوق السيطرة على الشركات أن يقرر ما إذا كانت الشركة أفضل حالا في ظل الملكية الحالية أو ينبغي بيعها لطرف خارجي يمكنه إدارة الأصول بشكل أفضل. أما في سوق العمل المتعلق بالمسيرين، يطلب من المجلس فيما إذا كان من الأفضل اقتصاديا الإبقاء على المسير الحالي على ضوء أداءه أو محاولة استبداله بشخص قد يكون مناسبا أكثر لاحتياجات الشركة.[1]

حسب هذه النظرية يعتبر وجود سوق عمل نشط للمسيرين آلية أساسية لمراقبتهم نظرا لاحتمالية فقدان وظيفتهم في أي لحظة ما يجعلهم في حالة عرض لخدماتهم في سوق العمل، وهذا ما يجعلهم حريصين على عدم تشويه سمعتهم من خلال تمسكهم بأخلاقيات المهنة والحد من التصرفات الانتهازية.

[1] ديفيد لاركر، بريان تيان، **مسائل حوكمة الشركات نظرة فاحصة على الخيارات التنظيمية وتبعاتها**، ترجمة: عبد الله بن ناصر أبوثنين، سعد بن عبد الله الكلابي، مركز البحوث والدراسات، السعودية، 2017، ص 240.

المبحث الثاني: المبادئ والإسهامات الدولية في وضع قواعد حوكمة الشركات

نظرا لإدراك منافع حوكمة الشركات سواء من خلال رفع قيمة الشركة أو على المجتمع ككل، ازدادت المبادرات الدولية في وضع مبادئ وقواعد تهدف إلى تحقيق التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، وسنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على بعض هذه المبادرات التي من شأنها أن تخدم أهداف بحثنا كما يلي:

المطلب الأول: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) في حوكمة الشركات

نشرت مبادئ OECD لحوكمة الشركات لأول مرة سنة 1999، وأصبحت منذ ذلك الحين معيارا دوليا لصانعي السياسات والمستثمرين والشركات وأصحاب المصلحة الآخرين في جميع انحاء العالم. كما تم اعتمادها كواحدة من المعايير الأساسية لمجلس الاستقرار المالي للأنظمة المالية السليمة وتشكل الأساس لتقارير البنك الدولي بشأن مراعات المعايير والقوانين (ROSC) Reports on the Observance of Standards and Codes في مجال حوكمة الشركات.[1]

وتمت مراجعة هذه المبادئ سنة 2004، ثم بعد ذلك سنة 2015 أين تم البحث بمبادئ جديدة في منتدى OECD/G20 لحوكمة الشركات، أين اقرت وسميت بمبادئ OECD/G20 لحوكمة الشركات في نوفمبر 2015 بأنطاليا تركيا.

تهدف هذه المبادئ إلى مساعدة واضعي السياسات إلى تقييم وتحسين الإطار القانوني والتنظيمي، والمؤسسي لحوكمة الشركات، وذلك بهدف دعم الكفاءة الاقتصادية والنمو المستدام والاستقرار المالي. ويتحقق هذا في المقام الأول عن طريق توفير الحوافز المناسبة للمساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكذلك الوسطاء الماليين ومقدمي الخدمات وذلك في إطار من الضوابط المرتبطة بهذا الشأن.[2]

جاءت OECD/G20 بـ 6 مبادئ لحوكمة الشركة يمكن استعراض اهم ما جاءت به فيما يلي:

أولا: ضمان وجود إطار عام فعال لحوكمة الشركات:

يجب على إطار حوكمة الشركات تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة، وتوزيع فعال للموارد، ويجب أن تكون متسقة مع سيادة القانون وتدعم الاشراف والتطبيق الفعال.[3]

---

[1] OECD, OECD Principles of Corporate Governance, OECD Publishing, Paris, France, 2015, P 3.

[2] اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية: **حوكمة الشركات الفرص والتحديات**، الإصدار رقم (11)، جانفي 2016، دبي، الامارات العربية المتحدة، ص 4.

[3] OECD, Op.cit., P13.

ومن أهم عناصر هذا المبدأ:[1]

1- ينبغي تطوير إطار عام لحوكمة الشركات للتأثير على الأداء الاقتصادي الكلي وسلامة السوق والحوافز التي تخلقها للمشاركين في السوق وتعزيز أسواق شفافة تعمل بكفاءة؛

2- يجب أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشركات متسقة مع سيادة القانون وشفافة وقابلة للتنفيذ؛

3- ينبغي أن يتم تقسيم المسؤوليات بين السلطات المختلفة بوضوح لخدمة المصلحة العامة؛

4- يجب أن تدعم تشريعات السوق المالية الحوكمة الفعالة؛

5- يجب أن تتمتع السلطات التنظيمية والتنفيذية والرقابية بالصلاحيات الكافية والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة مهنية وموضوعية، وينبغي أن تتخذ الإجراءات الرقابية في الوقت المناسب وأن تكون شفافة وواضحة؛

6- ينبغي تعزيز التعاون عبر الحدود من خلال الترتيبات والاتفاقات الثنائية المتعددة الأطراف لتبادل المعلومات.

ثانيا: الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين:

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين وتسهيل ممارسة حقوقهم، بما في ذلك المساهمين ذو الأقلية، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة للحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم. [2]

ومن أبرز العناصر التي جاء بها هذا المبدأ ما يلي: [3]

1- يجب أن تشمل حقوق المساهمين الأساسية ما يلي:

- تأمين أساليب تسجيل الملكية؛
- نقل أو تحويل ملكية الأسهم؛
- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم؛
- المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين؛

[1] اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية: **حوكمة الشركات المدرجة في الأسواق المالية العربية**، جويلية 2017، دبي، الامارات العربية المتحدة، ص12.

[2] OECD, Op.cit., P18-27.

[3] Ibid.

- انتخاب وفصل أعضاء مجلس الإدارة؛
- الحصول على حصص من أرباح الشركة.

2- يمتلك المساهمون الحق في المشاركة أو على الأقل الإحاطة علما بالقرارات المتصلة بالتغييرات الأساسية في الشركة؛

3- ينبغي السماح للمساهمين، بما في ذلك المساهمون المؤسسون في التشاور مع بعضهم البعض بشأن القضايا المتعلقة بالحقوق الأساسية لهم على النحو المحدد في المبادئ، مع مراعاة الاستثناءات لمنع إساءة الاستخدام؛

4- يجب أن تتاح الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة لمجلس الإدارة، بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالتدقيق الخارجي السنوي؛

5- يجب أن يعامل المساهمون المنتمون لنفس الفئة معاملة متكافئة؛

6- يجب على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الإفصاح عن أي مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو مسائل تخص الشركة.

ثالثا: المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم، وغيرهم من وسطاء:

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات الحوافز السليمة وأن تكون هذه الحوافز متاحة لأسواق الأسهم لتعمل بطريقة تساهم في التطبيق الأفضل لممارسات الحوكمة.

ومن أهم عناصر هذا المبدأ: [1]

1- ينبغي أن يتم الإدلاء بالأصوات عن طريق فارزي أصوات (أمناء) أو وفقا بتوجيهات المستفيد من ملكية الأسهم؛

2- يجب أن يقوم المستثمرون المؤسسون وشركات الخدمات المالية والصناديق الاستثمارية التي تقوم بإدارة استثمارات للمستثمرين بالإفصاح عن أي تعاملات جوهرية أو مؤثرة مع الشركات التي يديرون مساهمات فيها قد تؤثر على استقلالية قرارهم الاستثماري؛

3- يجب على شركات الخدمات المالية التي تقوم بتقديم خدمات استشارية للمستثمرين بالإفصاح عن أي تعارض في المصالح قد يؤثر على سلامة واستقلالية خدماتهم الاستشارية؛

4- يجب منع عمليات التداول المستندة إلى معلومات داخلية والتلاعب في السوق؛

[1] منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: مبادئ مجموعة العشرين/ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، 2017، ص30-35.

5- ينبغي أن توفر أسواق الأوراق المالية اكتشاف عادل وفعال للأسعار كوسيلة للمساعدة على تشجيع الحوكمة.

رابعا: دور أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات:

يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصلحة التي يحددها القانون أو الناتجة من خلال اتفاقات متبادلة، إضافة لتشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة لخلق الثروة، فرص العمل واستمرارية الشركات السليمة ماليا.[1]

وينص هذا المبدأ على النقاط الأساسية الآتية:[2]

1- يجب حماية حقوق أصحاب المصلحة قانونيا، إضافة إلى وجوب السماح لأصحاب المصلحة الحصول على المعلومات التي لها علاقة بهم؛

2- يجب على أصحاب المصلحة أو ممثليهم أن يكونوا على معرفة بطرق التواصل وابلاغ أعضاء مجلس الإدارة فيما يتعلق بالقرارات غير القانونية أو غير الأخلاقية المتخذة أو المحتملة، انتهاك حقوقهم وكل المسائل المتعلقة بهم.

خامسا: الإفصاح والشفافية:

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن جميع المسائل الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي والأداء، وحقوق الملكية وأسلوب ممارسة حوكمة الشركة.[3]

ويمكن تلخيص أبرز ما جاء في هذا المبدأ كما يلي: [4]

1- يجب أن يشمل الإفصاح، على سبيل المثال لا الحصر، معلومات جوهرية عن:

- النتيجة المالية والتشغيلية للشركة؛
- أهداف الشركة والمعلومة غير المالية؛
- الملكيات الكبرى للأسهم، وحقوق التصويت؛
- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، والمسؤولين التنفيذيين الرئيسيين في الشركة؛

[1] OECD, Op.cit, P :34.

[2] Okechukwu Lawrence Emeagwali, **Corporate Governance and Strategic Decision Making**, INTECH, 2017, P :7.

[3] منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، مرجع سابق، ص40.

[4] OECD, Op.cit., P :37-44.

- معلومات حول أعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك مؤهلاتهم وعملية اختيارهم، والإداريين الآخرين في الشركة وما إذا كانوا مستقلين عن المجلس؛
- التعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بالشركة؛
- عوامل الخطر المحتملة؛
- القضايا المتعلقة بالموظفين وأصحاب المصلحة الآخرين؛
- هياكل وسياسات الحوكمة، بما في ذلك محتوى أي مدونة أو سياسة حوكمة والطريقة التي يتم من خلالها تنفيذها.

2- يجب إعداد المعلومات والافصاح عنها وفقًا للمعايير المحاسبية؛

3- ينبغي إجراء تدقيق خارجي سنوي من قبل مدقق مستقل ومؤهل وفقا لمعايير التدقيق عالية الجودة من أجل تقديم تأكيد خارجي وموضوعي لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق وعادلة الوضع والأداء المالي للشركة من جميع النواحي الهامة؛

4- يجب أن يكون المدققون الخارجيون مسؤولين أمام المساهمين وعليهم واجب اتجاه الشركة ببذل العناية المهنية اللازمة في عملية التدقيق؛

5- يجب أن توفر قنوات نشر المعلومات الوصول في الوقت المناسب بطريقة متساوية وبأقل تكلفة إلى المعلومات ذات الصلة من قبل ذوي المصلحة؛

سادسا: مسؤوليات مجلس الإدارة:

ينبغي على إطار حوكمة الشركات ضمان قيام مجلس إدارة الشركة بالتوجيه الاستراتيجي للشركة، والرصد الفعال للإدارة وتحمل المسؤولية الكاملة تجاه الشركة والمساهمين.[1]

ويمكن تلخيص أبرز العناصر التي جاء بها هذا المبدأ كما يلي:[2]

1- ينبغي على مجلس الإدارة التصرف بما هو في صالح الشركة والمساهمين، يتوجب عليه الاخذ بالحسبان بالعدالة بين مصالح كل المساهمين بغض النظر عن عدد الأسهم التي يملكونها؛

2- مجلس الإدارة مسؤول عن إنشاء، تتبع والتطوير أن تطلب الأمر في استراتيجية الشركة، الخطط على المدى الطويل، سياسة المخاطر، الموازنات والتقديرات المالية والخطط المالية، الاشراف على وتقييم اداء الشركة؛

[1] اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية: **حوكمة الشركات الفرص والتحديات**، مرجع سابق، ص 5.

[2] Okechukwu Lawrence Emeagwali, Op.cit., P :7-8.

3- وظيفة مجلس الإدارة هي تعيين وعزل، الاشراف والتوجيه لأنشطة المسير في الشركة؛

4- ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة الكشف والتخلص من تضارب المصالح المحتمل لأعضاء مجلس الإدارة، المسيرين في الشركة، المساهمين وأصحاب المصلحة، وكذا الاختلالات أو إساءة استعمال أصول الشركة.

المطلب الثاني: إسهامات معهد المدققين الداخليين في وضع قواعد لحوكمة الشركات

ارتأينا التحدث عن إسهامات معهد المدققين الداخليين في وضع قواعد لحوكمة الشركات لارتباط موضوعنا بالتدقيق، إضافة إلى القيمة المضافة التي تقدمها المبادئ التوجيهية لحوكمة الشركات والتي تقدم بها معهد المدققين الداخليين بالتعاون مع « Neel Corporate Governance Center » من جامعة تينيسي الامريكية « The University Of Tennessee Knoxville »، سنة 2019، والتي تعكس ملخص لمجموعة من وجهات النظر من عدة مصادر تناولت حوكمة الشركات، لعدم توفر حلول مقترحة في الموضوع نظرا لطبيعة حوكمة الشركات التي لا تسمح بتوفير "مقاس يناسب الجميع" ما يجعل الشركات بحاجة إلى البحث عن أفضل ممارسات حوكمة الشركات التي تناسبها بناء على عدة عوامل العمر، الحجم، ومدى انفتاحها على المعاملات الدولية...الخ. إضافة إلى ضرورة طلب الشركة لاستشارة قانونية لضمان امتثال سياسات حوكمة الشركات المنتهجة للقوانين واللوائح المعمول بها. وفيما يلي المبادئ التوجيهية لحوكمة الشركات التي تقدم بها معهد المدققين الداخليين:[1]

أولا: الحوكمة الفعالة للشركات تتطلب تفاعل بناء ومنتظم بين أصحاب المصلحة الأساسيين، مجلس الإدارة، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي والمستشارون الآخرون.

ثانيا: يجب أن يضمن مجلس الإدارة تحديد أصحاب المصلحة الرئيسيين، والحصول على تغذية عكسية منهم بصفة دورية لمعرفة ما إذا كانت سياسات الحوكمة في الشركة تلبي احتياجاتهم.

- يمكن أن يتغير أصحاب المصلحة الرئيسيون بمرور الوقت، وعلى هذا النحو، يجب أن يضمن مجلس الإدارة وجود العمليات اللازمة بشكل منتظم لتحديدهم.
- أصحاب المصلحة الرئيسيون هم الذين يؤثرون بشكل ملموس في عمليات الشركة أو الذين يتأثرون بشكل ملموس من نشاطاتها.

[1] The Institute of Internal Auditors, Neel Corporate Governance Center, **Guiding Principles of Corporate Governance**, 2019, Available at : https://dl.theiia.org/Documents/Guiding-Principles-of-Corporate-Governance.pdf.

- يمكن أن يكون أصحاب المصلحة داخليين أو خارجيين وأن يشملوا المجموعات المتأثرة من عمليات الشركة مثل: الدائنون، الزبائن، الموظفون، المساهمون، الموردون...الخ.
- عند تقييم نجاح الأعمال، يجب على الشركة أيضا تقييم تأثيرها الاجتماعي والبيئي وتحديد ما إذا كان يتماشى مع أهداف الشركة ومصالح أصحاب المصلحة الرئيسيين.

ثالثا: يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة بما يخدم مصلحة الشركة والمساهمين مع مراعات مصالح أصحاب المصلحة الرئيسيين الخارجيين والداخليين.

- يجب أن يبدي مجلس الإدارة استقلالية وموضوعية كافية، ويجب تحديد رئيس واضح لمجلس الإدارة، مستقل عن إدارة الشركة.
- يجب أن يظهر أعضاء المجلس درجة عالية من النزاهة الكفاءة، وتقديم وجهات نظر متنوعة من حيث الخبرة الصناعية والخبرة الفنية، الثقافة، والفكر.
- يجب أن يظهر أعضاء المجلس التزامًا بالوقت والمشاركة النشطة، بما في ذلك التحضير والمشاركة المباشرة في المجلس أو اللجنة المناسبة واجتماعات المساهمين، ويجب إبلاغهم بشأن القضايا ذات الصلة، وأن يكونوا متاحين للتشاور مع الإدارة إذا تطلب الامر ذلك.
- يجب أن يتلقى أعضاء المجلس تكوينا مستمرا والتدريب لأداء مسؤولياتهم، بما في ذلك مجالات المخاطر الناشئة للشركة.
- يجب تعويض أعضاء مجلس الإدارة بطريقة تشجع على التوافق مع مصالح أصحاب المصلحة الرئيسيين.
- يجب عقد الجلسات التنفيذية بشكل منتظم وفي كثير من الأحيان، لأنها مهمة لخلق بيئة تتسم بالموضوعية والصراحة.
- يجب أن يخضع المجلس إلى تقييمات منتظمة وقوية ويجب، حسب الحاجة، تناوب الأعضاء (بما في ذلك المناصب القيادية داخل المجلس) لضمان التوازن المعرفي في الشركة ووجهات نظر جديدة. التقييمات الفعالة لمجلس الإدارة تؤدي إلى تحسين الحوكمة ونتائج الشركات.
- يجب أن يحصل المساهمون على فرص عادلة للترشح والتصويت بانتظام على أعضاء مجلس الإدارة.

رابعا: يجب على مجلس الإدارة التأكد من أن الشركة تحافظ على استراتيجية مستدامة تركز على الأداء والقيمة على المدى الطويل. وهذا يتضمن:

- تحديد أهداف الشركة والموافقة على الأهداف الاستراتيجية طويلة المدى.

- تقييم المخاطر، بما في ذلك مخاطر السمعة، والسعي لتحقيق التوازن بين المخاطرة والعائد، مع الأخذ بعين الاعتبار جميع أصحاب المصلحة المعنيين.
- تصميم مكافآت الإدارة مع ما يتماشى مع الأهداف الاستراتيجية طويلة المدى، وتقييم أداء الرئيس التنفيذي بانتظام، والإشراف على تخطيط خلافة (تعاقب) الإدارة.
- التأكد من حصول جميع الموظفين على التدريب المناسب ومكافأتهم بطريقة تشجع على تحقيق أهداف الشركة.

خامسا: يجب على مجلس الإدارة التأكد من سلامة ثقافة الشركة بانتظام، ومراقبة وتقييم الثقافة والقيم الأساسية للشركة، وتقييم نزاهة وأخلاقيات الإدارة العليا، وعند الضرورة التدخل لتصحيح الانحرافات في أهداف وثقافة الشركة.

سادسا: يجب على مجلس الإدارة التأكد من وجود الهياكل والممارسات وأنها مدارة بشكل جيد، يسمح بتلقي المعلومات الملائمة في الوقت المناسب موثوقة كاملة ودقيقة. للقيام بمهمة الإشراف بشكل فعال.

- يجب أن يكون لكل عضو في المجلس إمكانية الوصول إلى الإدارة دون أية قيود، عندما يتطلب الامر ذلك، للوفاء بمسؤولياتهم.
- يتحمل أعضاء المجلس مسؤولية حماية سرية المعلومات غير العامة (غير المنشورة للجمهور).

سابعا: يجب على مجلس الإدارة التأكد بصفة دائمة من أن الإفصاح في الشركة شفاف ودقيق ويتوافق مع المتطلبات القانونية، التوقعات التنظيمية، والمعايير الأخلاقية.

- يجب على مجلس الإدارة ضمان وجود لجنة تدقيق مستقلة أو ما يعادلها، مكونة من ذوي الخبرة المناسبة ومسؤولة عن الإشراف على المراجعين الداخليين والخارجيين. يجب أن يكون للمدقق الداخلي قدرة الوصول المباشر إلى هذه اللجنة دون أي حواجز؛ ويجب تحديد الغرض منها وسلطاتها ومسؤوليتها بشكل رسمي.
- يجب أن يشرف المجلس على تقييم مخاطر الاحتيال على وجه التحديد في الشركة وضمان وجود ضوابط مناسبة لكشف وردع الاحتيال.
- يجب أن يكون لدى المجلس آليات قائمة للموظفين أو غيرهم من أصحاب المصلحة لإبلاغ أعضاء مجلس الإدارة المستقلين عن أي احتيال محتمل أو سوء السلوك دون أي مخاوف.

ثامنا: يجب أن تكون الشركات هادفة وشفافة في اختيار ووصف سياساتها وإجراءاتها الرئيسية المتعلقة بحوكمة الشركات لإعطاء فرصة لأصحاب المصلحة الرئيسيين في تقييم ما إذا كانت السياسات والإجراءات المختارة مثالية للشركة.

- يجب على مجلس الإدارة التأكد من تقييم كامل نظام حوكمة الشركات بانتظام للتأكد من أن العناصر منفردة تعمل كما هو متوقع، وأن جميع العناصر تعمل بشكل منسجم لتحقيق أهداف الشركة.
- يجب على مجلس الإدارة التأكد من أن تقييمات حوكمة الشركات تشجع على الإبلاغ عن أي أوجه قصور محتملة على جميع المستويات، بما في ذلك داخل المجلس، دون مخاوف.
- يجب على مجلس الإدارة التأكد من أن الشركة تعالج أي قصور في الوقت المناسب.

المطلب الثالث: إسهامات منظمة التمويل الدولية في وضع مؤشرات لحوكمة الشركات

تقدمت منظمة التمويل الدولية سنة 2014 بإسهام ذو أهمية للمساعدة في التطبيق الجيد لسياسات حوكمة الشركات، من خلال تقديم منشور تحت عنوان "ورقة تقييم لحوكمة الشركات" ركزت فيه على كيفية استخدام الأوراق التقييمية لقياس مدى مراعاة قواعد حوكمة الشركات والتشجيع على التطبيق الجيد لها. وتتمثل الأهداف الرئيسة للأوراق التقييمية لحوكمة الشركات فيما يلي:[1]

- تسهيل عمل المحللين والمستثمرين من خلال نظرة عامة منهجية وسهلة حول جميع قضايا المتعلقة بحوكمة الشركات؛
- تمكن الشركات من تقييم بسهولة نوعية وضع الحوكمة الخاص بهم؛
- السماح للمستثمرين من وضع الحد الأدنى من درجات الحوكمة في الشركات كجزء من سياسات الاستثمار؛
- تمكين المقارنات بين الصناعات والبلدان؛
- توفير المعلومة بسهولة لجميع الأطراف المعنية (من خلال النشر عبر الانترنت)؛
- ضمان درجات عالية من الاستخدام: حيث يمكن إتمام بطاقة التقييم عبر أدوات الاعلام الآلي؛
- توفير إطار عمل موحد ومنهجي لتقييم حوكمة الشركات.[2]

[1] Christian Srtinger,**The Corporate Governance Scorecard: a tool for the implementation of corporate governance**, the 1st International Conference on Corporate Governance, the Centre for Corporate Governance Research, The Birmingham Business School, United Kingdom, 9 July 2002.

[2] IFC, **Vietnam Corporate Governance Project**, 2011, Hanoi, Vietnam, P :3.

تم تطوير مؤشرات لاستخدامها في الورقة التقييمية من خلال الاستعانة بمبادئ OECD (2004) لحوكمة الشركات، من خلال تكييف هذه المبادئ لإنشاء ورقة تقييمية لتطبيق حوكمة الشركات تتلاءم مع الشركات، وهذا من خلال استبعاد بعض المبادئ والعناصر الموجهة للحكومات، مثل العناصر المتضمنة في مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، كما أنه قد يتطلب الأمر إضافة بعض التفاصيل.[1]

تطرقنا إلى هذه المؤشرات نظرا لأهميتها في التعرف على مدى الالتزام بقواعد حوكمة الشركات، إضافة إلى سهولة استخدامها في عملية التدقيق إذ يمكن استخدامها من طرف المدقق في مهمته، خاصة إذا كان الهدف منها التعرف على مدى مراعاة قواعد الحوكمة في الشركة، من خلال الاعتماد على هذه المؤشرات وصياغتها في ورقة تقييمية خاصة به.

يحتاج هيكل ورقة تقييم حوكمة الشركات إلى التماشي مع هيكل مدونة الحوكمة المعمول به، وتقديم صورة شاملة لممارسات الحوكمة، وخلق علامة عددية. وتتم مناقشة المهام الأساسية التالية في تطوير هيكل البطاقة:[2]

1- الاتفاق على الفئات العامة للمؤشرات؛
2- تحديد وتكييف مؤشرات محددة؛
3- تعيين مقياس الأداء؛
4- تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لوضع ترجيحات، وتحديدها إذا كان الأمر كذلك.

كما تستند هذه البطاقة على المدونة الوطنية لحوكمة الشركات كمعيار في معظم الحالات. اين نجد الفئات العامة غالبًا كالتالي:

1- حقوق المساهمين؛
2- حماية المساهمين ذو الأقلية؛
3- مجلس الإدارة؛ الشفافية والكشف؛
4- بيئة التحكم؛ أصحاب المصلحة.

وفي بعض البلدان تطرح هذه الفئات بطرق مختلفة، حيث يمكن الجمع بين حقوق المساهمين وحماية المساهمين ذو الأقلية. وبالمثل، يمكن دمج الشفافية والإفصاح مع بيئة التحكم. لا يغطي عدد كبير دور

[1] IFC, **Corporate Governance Scorecards Assessing And Promoting The Implementation Of Codes Of Corporate Governance**, 2014, Washington, USA, P :61.
[2] Ibid, P :24.

أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات. كما يضيف آخرون مفهوم الالتزام بممارسات حوكمة الشركات. ومهما كان الاختلاف المحدد إلا أن مبادئ الحوكمة الأساسية هي نفسها. وتسمح فئات المؤشرات لمستخدمي بطاقة قياس الأداء بتحديد المجالات التي تكون فيها حوكمة الشركة قوية أو ضعيفة. على سبيل المثال، قد تظهر بطاقة النقاط أن الشركة قوية في ممارسات مجلس الإدارة ولكنها ضعيفة في الإفصاح. ما يسمح بالإبلاغ عن أداء الحوكمة بناءً على الفئات واستهداف الفئات التي تتطلب الانتباه بسرعة. وبمجرد تحديد فئات المؤشرات، توفر الدرجات الخاصة بالمؤشرات التوجيه إلى المؤشرات التي تتطلب الإصلاح.[1]

يتضمن اختيار المؤشرات الجيدة تحديد التوصيات الرئيسية لمدونة الحوكمة. إذ يتطلب القدرة على التمييز بين ما هو أساسي حقًا وما هو ليس كذلك. وبمجرد تحديد التوصيات الرئيسية، يجب أن يتم اختزالها إلى جوهرها. ما يتطلب مهارات في التفكير والصياغة القوية. في الوقت نفسه، تستند العديد من القواعد إلى المبادئ ولا تقدم مؤشرات مفيدة لقياس الأداء. على سبيل المثال، قد يشير قانون الحوكمة إلى أن المجلس لديه القدرة على الحكم المستقل واتخاذ القرار. وهذا لا يقدم أي تفاصيل حول كيفية تحقيق ذلك. وبالتالي يحتاج مطورو بطاقة التقييم غالبًا إلى إضافة مؤشرات تساعد مستخدم البطاقة من تقديم اجابة.[2]

فيما يلي نموذج مصغر لورقة تقييمية لحوكمة الشركات تقدمت بها منظمة التمويل الدولية تم استخدمها في الفيتنام مستوحاة بدورها من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي مع احتوائها على بعض التعديلات في نقاط تطرقت اليها التشريعات المعمول بها ولم تذكر في المبادئ:

[1] Ibid, P :24-25.
[2] Ibid, P :25.

الجدول 1: نموذج ورقة تقييمية لحوكمة الشركات

		(1)	(2)			(2x1)
			نعم	جزء	لا	العلامة
5	**الافصاح والشفافية**	%100	1	0,5	0	
1.5	هل يعطي التقرير السنوي صورة كاملة وواضحة عن الأداء المالي للشركة؟	.. %				
2.5	هل يتم الكشف عن التقارير المالية في الوقت المناسب؟	.. %				
3.5	هل تستخدم الشركة معايير محاسبية مقبولة؟	.. %				
4.5	هل يفصح التقرير السنوي عن مكافأة كبار التنفيذيين؟	.. %				
5.5	هل لدى الشركة سياسات تتطلب الكشف عن معاملات الأطراف ذات العلاقة؟	.. %				
6.5	هل يتضمن التقرير السنوي تقرير منفصل عن جودة الحوكمة؟	.. %				
7.5	هل تخضع الشركة لتدقيق خارجي سنوي من طرف مدقق حسابات معتمد؟	.. %				
8.5	هل تشير وثائق الشركة إلى "استقلالية" المدقق الخارجي؟	.. %				
9.5	هل توفر الشركة مجموعة متنوعة من طرق الاتصال؟	.. %				
...	...الخ	.. %				
	العلامة الاجمالية					**%..**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على:

DVFA Scorecard for corporate governance & IFC, Corporate Governance Scorecards

يوضح الجدول رقم 1 أعلاه مثال عن مؤشرات محددة ضمن فئة الشفافية والإفصاح. اين نلاحظ خضوع كل مؤشر للتقييم وحصوله على درجة عددية، والتي سيتم استخدامها في حساب النتيجة الإجمالية النهائية التي تجمع بين درجات فئات المؤشر.

لحساب علامة المؤشر يتم ضرب القيمة في عمود الإجابات (2) في الترجيح (1). في المثال اعلاه تمنح بطاقة التقييم الموضحة نقطة واحدة للإنجاز الكامل للمؤشر. 0 نقطة لعدم الإيفاء، بينما يحقق الإنجاز

الجزئي 0.5 نقطة. عند استكمال بطاقة التقييم تجمع علامات المؤشرات، ما يسمح بحساب النتيجة حسب فئة المؤشر والنتيجة الإجمالية للشركة. وتجدر الاشارة هنا إلى أنه يمكن الاختيار فيما يتعلق بالنقاط الممنوحة لاستجابات مختلفة. كما يمكن استخدام الرد البسيط بنعم أو لا. أو بدلاً من ذلك، إذا كانت بطاقة النقاط قادرة على وصف التدرجات المختلفة في تطبيق سياسات الحوكمة، وإذا كان الأفراد الذين يملؤون بطاقات النقاط قادرون على التمييز بشكل ذي مغزى بين مستويات الأداء المختلفة، فقد يكون مقياس 1–5 نقطة أكثر ملاءمة.

وسنقدم فيما يلي مثال عن تقييم حوكمة الشركات في مجموعة من الشركات الألمانية المدرجة في بورصة فرانكفورت (ألمانيا) ضمن مؤشر Dax لسنة 2019، وهذا باستخدام نفس المبدأ الذي تحدثنا عنه في هذا المبحث.

الجدول 2: تنقيط حوكمة الشركات المدرجة ضمن المؤشر Dax لسنة 2019

الشركة	التغير	2019	المساهمون والجمعيات العامة	مجلس الإدارة	مجلس المراقبة	الشفافية والالتزام بالحوكمة	المحاسبة والتدقيق
Deutsche Börse AG	2,76%	92,76%	100%	96,55%	96,61%	89,66%	76,19%
MunichRe	7,33%	91,12%	78,57%	96,55%	95,76%	93,10%	76,19%
BASF SE	11,12%	91,12%	71,43%	100%	90,68%	93,10%	90,48%
RWE AG	5,95%	91,12%	50%	100%	99,15%	93,10%	80,95%
Siemens AG	4,96%	90,13%	42,68%	100%	94,92%	100%	80,95%

المصدر: DVFA, Scorecard for Corporate Governance, 2019, Frankfurt, Germany, P :6.

يقدم لنا الجدول رقم 2 تنقيط للشركات الخمس الأوائل المدرجة في البورصة فرانكفورت ضمن مؤشر Dax والذي قامت به المنظمة الألمانية للتحليل المالي وتسيير الأصول(DVFA)، ونلاحظ من خلال قراءتنا للجدول أن طرح الفئات العامة للمؤشرات قدم بطريقة مختلفة عن الذي جاءت به منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، إلا أن المبادئ الاساسية لا تختلف، كما يوضح لنا أيضا أهمية أوراق التقييم لحوكمة الشركات نظرا لسهولة استخدامها وقراءتها، حيث تظهر لنا مناطق الخلل في الحوكمة حسب الفئة، ومن ثم البحث فيه عن المؤشرات التي تتطلب الإصلاح. فعلى سبيل المثال نلاحظ أن في شركة "Siemens AG" أن هناك ضعف في الفئة العامة "المساهمون والجمعيات العامة" ما يجعل المعنيين بالحوكمة ينتبهون اليها ومن ثم البحث عن المؤشرات المتضمنة في هذه الفئة والتي تحتاج إلى الإصلاح.

المبحث الثالث: نماذج حوكمة الشركات وتجارب بعض الدول في تطبيقها

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على أبرز نماذج حوكمة الشركات بالإضافة إلى محاولة التطرق إلى تجارب بعض الدول المتطورة والنامية في تطبيق حوكمة الشركات، وهذا من خلال المطالب الآتية:

المطلب الأول: نماذج حوكمة الشركات

تتيح دراسة نماذج حوكمة الشركات في البلدان المختلفة التمييز بين الدول الأنجلو ساكسونية أين تلعب الأسواق المالية دورًا أساسيًا. ودول أوروبا واليابان أين تسيطر البنوك على رأس مال الشركات. أي أنه يمكن التمييز بين نموذجين رئيسيين لحوكمة الشركات بالإضافة إلى نموذج متوسط للنموذجين يطلق عليه بالنموذج الهجين أو الفرنسي. ويمكن ابراز أهم خصائص هذه النماذج كما يلي:

أولا: النموذج الأنجلو ساكسوني

النموذج الأنجلو ساكسوني موجه للأسواق المالية حيث الفاعلين فيه غير ثابتين ويبحثون دوما عن الأداء المالي الأفضل في الأجل القصير[1]، ويمكن توضيح هذا النموذج في الجدول رقم 3 أدناه:

الجدول 3: النموذج الأنجلو ساكسوني لحوكمة الشركات

البيان	النموذج الأنجلو ساكسوني
تعريف النموذج	يسمى نظام الحوكمة بنظام السوق إذا ما كانت الرقابة تمارس من طرف السوق المالي أو ما يسمى «OPA»، وعن طريق سوق العمل أو المسيرين.
محددات النموذج	– **سياق النموذج:** بعد الأزمة العالمية 1929 تم طرح مجموعة من الإجراءات من المؤسسات الحكومية للحد من أنشطة وسلطة المؤسسات المالية. وتم اصلاح النظام القائم بالحد من اشراك النظام البنكي. – **الإطار القانوني:** منعت البنوك في الولايات المتحدة الأمريكية من مسك نشاطات في الأسواق المالية والعمل في قطاع التأمينات. استنادا إلى قانون Glass Steagall الصادر سنة 1933 والقانون Bank holding Company سنة 1956 وتم الفصل بين وظيفة البنك التجاري والبنك الاستثماري وتم منع البنوك من المشاركة في رأس مال الشركات. – **الإطار الأخلاقي:** يمكن تلخيص الصفات الأمريكية في ثلاث صفات رئيسية هي: الاستحقاق–الجهد–النتائج.

[1] Christoph BARMEYER, Ulrike MAYRHOFER, **Systèmes de gouvernance et dynamique organisationnelle : une analyse du groupe EADS**, HUMANISME & ENTREPRISE, N°287,2008, P 3.

هيكلة رأس المال	– مشاركة البنوك لا يمكن أن تتعدى 5% – تنوع ملكية رأس المال – غياب المشاركة المتبادلة
أساليب الرقابة	– **الرقابة الخارجية:** تعتبر رقابة أسواق المال «OPA» هي الوسيلة الرئيسية للرقابة الخارجية في النموذج الأنجلو ساكسوني. – **الرقابة الداخلية:** تتم من خلال مجلس الإدارة ويمكن للتنفيذيين المشاركة في عضوية المجلس أما الأعضاء المستقلين فيتم تعيينهم من طرف هيئات الرقابة من أجل توفير الحياد والموضوعية في عملية اتخاذ القرارات. أما رئيس مجلس الإدارة فيكون غالبا نفسه المدير العام للشركة.
خصائص النموذج	– تعدد الشركات المدرجة في السوق المالي؛ – تعدد المساهمين؛ – أسواق مالية تتصف بالمرونة والتطور؛ – نظام محاسبي ومالي متطور لضمان الشفافية؛ – قلة المساهمات المتبادلة بين المؤسسات؛ – ضعف مساهمة المؤسسات البنكية في حوكمة الشركات.
إيجابيات النموذج	– المتابعة الصارمة للمسيرين من طرف الأجهزة الخارجية المختصة؛ – الاستخدام الأمثل للموارد؛ – احترام خصوصية الأعوان الاقتصاديين؛
سلبيات النموذج	– الاهتمام بالمدى القصير؛ – دفع المسيرين نحو استراتيجيات الاندماج والاستحواذ؛ – ارتفاع تكاليف الرقابة.

المصدر: Houria KHERRAF, **La Gouvernance des entreprises familiales: étude de cas algérien**, mémoire de magister en management, sous la direction de: Abdelhamid FEKIH, Ecole doctorale d'économie et de management, Université d'Oran, Oran, Algérie, 2013-2014, P 57-58

ثانيا: النموذج الألماني–الياباني

يعتبر النموذج الألماني–الياباني معاكس للنموذج الأنجلو ساكسوني، حيث نجد فيه سيطرة بنكية في التمويل والرقابة على الشركات[1]، ويمكننا توضيح أبرز خصائص هذا النموذج كما يلي:

[1]Gérard CHARREAUX, **Vers une Théorie du Gouvernement des Entreprises**, Working Papers CREGO, 1996, P 45, https://ideas.repec.org/p/dij/wpfarg/0960501.html.

الجدول 4: النموذج الألماني–الياباني لحوكمة الشركات

البيان	النموذج الألماني–الياباني	
تعريف النموذج	يسمى نظام الحوكمة الألماني–الياباني بنظام الشبكة وتتم فيه الرقابة عن طريق البنك الذي يعتبر مدين ومساهم في الشركة.	
البلد	**ألمانيا**	**اليابان**
محددات النموذج	– **سياق النموذج:** تعود جذور هذا النموذج إلى ما بعد الحرب العالمية الثانية في ألمانيا تم الاعتماد على وساطة البنوك أكثر من وساطة الأسواق المالية. – **الإطار القانوني:** الجانب الأكبر من حقوق الملكية للشركات في ألمانيا مملوك لمؤسسات أخرى. – **الإطار الأخلاقي:** تتلخص الصفات الأخلاقية في ألمانيا في الثلاثي: الآداب–الاستحقاق–السلوك الشخصي للفرد.	– **سياق النموذج:** تأثر اليابان بمخلفات الدمار بعد الحرب العالمية الثانية، المؤسسات لم تكن قادرة على توفير المعلومات للمقرضين المحتملين ما أدى إلى استبعاد التمويل عن طريق السوق المالي. – **الإطار القانوني:** سوق الأسهم كان مفتوح للمؤسسات الوطنية الكبيرة فقط. – **الإطار الأخلاقي:** تتلخص الصفات الأخلاقية السائدة في المجتمع الياباني في: اجماع–شفافية–مشاركة.
هيكلة رأس المال	يتميز النموذج الألماني بالمشاركة المتبادلة للمؤسسات، اذن رأس مال المؤسسات يتصف بالتمركز.	يتميز النظام الياباني بالمشاركات المتبادلة، بالإضافة إلى الحضور القوي للبنوك في رأس مال الشركات.
طرق ممارسة السلطة	ازدواجية ممارسة السلطة من خلال مجلس الإدارة الذي يسير المؤسسة بشكل يومي، ومجلس المراقبة الذي يتابع عمل الأول يتم نعيين اعضاءه الذين يمثلون المساهمين علما أن رئيس مجلس الإدارة ليس مسيرا في ذات الوقت.	تتمركز السلطة بين ايدي الرؤساء في المؤسسة مجلس الإدارة الياباني لا يضم أعضاء خارجيين وعدد الأعضاء كبير جدا (حوالي 50 عضو).
أساليب الرقابة	– **الرقابة الخارجية:** البنوك بصفتها المساهم الأكبر في المؤسسة وأول مصدر تمويل خارجي هي المعنية بالمراقبة والتأثير على التسيير بطريقة غير مباشرة.	

	– **الرقابة الداخلية:** يتم ذلك من خلال كلا من مجلس الإدارة ومجلس المراقبة.
خصائص النموذج	– أسواق رؤوس الأموال أقل سيولة؛ – عرض القوائم المالية بشكل شامل دون تفصيل؛ – وجود المشاركة المتبادلة بين المؤسسات؛ – مشاركة عالية للبنوك في حوكمة الشركات.
إيجابيات النموذج	– الأهمية المعطاة لعامل الشغل وتمثيل جميع أصحاب المصلحة الرئيسيين؛ – إمكانية تحقيق الاجماع في القرارات.
سلبيات النموذج	– التركيز على المدى الطويل؛ – الجمود ونقص المرونة؛ – تجدر المسيرين.

المصدر: لشلاش عائشة، جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تحت اشراف: بن سعيد محمد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2017–2018، ص 75–76.

ثالثا: النموذج الهجين (الفرنسي)

يعتبر هذا النموذج نموذج وسطي للنموذجين السابقين، ويمكن أن نذكر أبرز ما يميز هذا النموذج في الجدول رقم 5 أدناه:

الجدول 5: النموذج الهجين لحوكمة الشركات

البيان	النموذج الهجين
تعريف النموذج	تتم الرقابة حسب هذا النموذج بشكل مزدوج أي من طرف السوق المالي والبنوك.
محددات النموذج	– **سياق النموذج:** سيطرت الدولة لمدة زمنية معتبرة على رأس مال المؤسسات الكبيرة عن طريق ما يعرف بالتأميمات وبما أن سيطرتها شملت أيضا على البنوك الفرنسية، تطوير نظام الحوكمة في ظل ما سبق تطلب وجود سوق مالي متطور مع خوصصة رأس مال المؤسسات الوطنية وذلك استعانة بالنموذج المطبق في ألمانيا. – **الإطار القانوني:** لا يوجد أي قيود تنظيمية مهما كانت طبيعتها تفرض على البنوك عدم مساهمتها في رأس مال الشركات غير المالية. كما نصح القانون الصادر في 24 جويلية 1966 على حرية الشركات في الاختيار بين الهيكلين المختلفين للحوكمة اما مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة.

هيكلة رأس المال	– بالرغم من غياب أي قيود قانونية، إلا أن مساهمات البنوك في رأس مال الشركات لا يتعدى 5%؛ – المؤسسات الفرنسية أقل ارتباط بالبنوك نظرا لأهمية القروض بين الشركات، ما زاد من أهمية المساهمات التقاطعية كما هو الحال في اليابان.
طرق ممارسة السلطة	تملك الشركات الحرية في ممارسة السلطة بين اما مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة. حيث أن أغلب الشركات الفرنسية تعتمد على مجلس الإدارة مكونة أعضاءه من المساهمين وممثلي المستخدمين في الشركة.
أساليب الرقابة	– **الرقابة الخارجية:** الرقابة المفروضة من طرف السوق المالي والرقابة من طرف المؤسسات المساهمة سواء المالية أو غير المالية. – **الرقابة الداخلية:** حسب الشكل الذي تم اختياره اما مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة.

المصدر: لشلاش عائشة، جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تحت اشراف: بن سعيد محمد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2017-2018، ص 77-78.

المطلب الثاني: تجارب بعض الدول المتقدمة في تطبيق حوكمة الشركات

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى تجارب بعض الدول المتقدمة في محاولة تطبيق حوكمة الشركات اين سنحاول تلخيص تجربة كل من الولايات المتحدة الأمريكية إضافة إلى التجربة الفرنسية، كما يلي:

أولا: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

ظهر مصطلح "حوكمة الشركات" لأول مرة ودخل حيز الاستخدام في السبعينيات في الولايات المتحدة الأمريكية عقب فضيحة «Watergate».[1]

وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية الاقتصاد الأكثر إنتاجية في العالم. حيث أنها أكبر دولة تجارية في العالم وثالث أكبر مصنع في عام 2016، وتمثل 20% الناتج الصناعي العالمي. كما نجد من بين أكبر 500 شركة في العالم، 121 شركة مقرها في الولايات المتحدة الأمريكية.[2]

[1] Tseng Yi-Fan, **the change of Corporate Governance Structure in the United States and Taiwan: the impact on the Foreign Private Issuers listed on the NYSE and NASDAQ**, LLM Thesis and Essays, 2004, P6. https://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1051&context=stu_llm.

[2] https://en.wikipedia.org/wiki/Economy_of_the_United_States#cite_note-37.

ونظرا لما سبق ذكره يمكننا اعتبار تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في تطبيق حوكمة الشركات تجربة رائدة يتوجب التطرق إليها، ويمكننا أن نلخص أهم نقاط التجربة الأمريكية كما يلي:

الجدول 6: تجربة الولايات المتحدة في تطبيق حوكمة الشركات

عناصر حوكمة الشركات	التعريف	التطبيق في الولايات المتحدة
نصوص هامة في حوكمة الشركات	توضح هذه النقطة أبرز النصوص التنظيمية لحوكمة الشركات الصادرة عن مختلف الهيئات.	– قانون ساربان أوكسلي (SOX) (2002)؛ – مبادئ حوكمة الشركات: التحليل والتوصيات (1993، 2002، 2008، 2011)؛ – CalPERS (1999, 2014)؛ – مبادئ حوكمة الشركات (BRT) (2002، 2012)؛ – قواعد الإدراج NASDAQ (2003)؛ – قواعد الإدراج NYSE (2003).
المنهج المطبق	يصف هذا المنهج المطبق لتنظيم حوكمة الشركات.	تبنت الولايات المتحدة الأمريكية منهج "الامتثال أو التوضيح" "Comply or explain" في تطبيق حوكمة الشركات.
تشكيلة مجلس الإدارة وأعضاءه	يشير هذا إلى كلا نوعي أعضاء مجلس الإدارة والتوازن في المهارات، التنوع، الكفاءة.	لم تنص قواعد الحوكمة بالولايات المتحدة على تشكيلة محددة لمجلس الإدارة، إلا أنها تشجع على التنوع.
حجم المجلس	تشير هذه النقطة إلى عدد أعضاء مجلس الإدارة.	لم يتم تحديد عدد معين لأعضاء مجلس الإدارة وتركت الحرية لتحديده من خلال العقد التأسيسي للشركة أو اللوائح الداخلية.
استقلالية المجلس	يعتبر المجلس مستقل إذا كان يضم عدد أكبر من الأعضاء غير التنفيذيين.	يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من طرف المساهمين، ولقد نصت قواعد كل من NYSE و Nasdaq على أنه يجب أن تكون أغلبية أعضاء المجلس أعضاء مستقلين.

لجنة التدقيق	تعتبر لجان التدقيق امتداد لعمل مجلس الإدارة فيما يتعلق بالرقابة على نزاهة اعداد التقارير وجودة المعلومات المالية.	نصت قواعد حوكمة الشركات بالولايات المتحدة إلى أنه يتوجب على الشركات أن تتضمن لجان تدقيق وإلا فأنه يمنع تداول أسهمها.
ازدواجية مهام المدير التنفيذي للشركة	أي الازدواجية في ممارسة مهام الرئيس التنفيذي للشركة ورئيس مجلس الإدارة في نفس الوقت.	تسمح النصوص التنظيمية في الولايات المتحدة بازدواجية المهام حيث يسمح للرئيس التنفيذي للشركة أن يكون رئيس مجلس الإدارة في نفس الوقت.
نظام الرقابة الداخلية	توضح هذه النقطة معالجة قواعد الحوكمة لموضوع نظام الرقابة الداخلية للشركة.	تطرقت قواعد الحوكمة بالولايات المتحدة إلى أن وضع نظام رقابة داخلية فعال من مسؤوليات الإدارة، كما نصت على ضرورة اعداد المدقق الخارجي لتقرير سنوي يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للشركة.
التدقيق الخارجي	يوضح هذا العنصر مجموعة من النقاط المتعلقة بالمدقق الخارجي مثل: تعيين المدقق، استقلاليته، إضافة إلى ممارسة مهام خارج التدقيق لنفس الشركة.	يمنع لمقدم خدمة التدقيق بتقديم خدمات أخرى خارج التدقيق لنفس الشركة، كما يتوجب تغيير مسؤول التدقيق كل خمس سنوات.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية

ثانيا: تجربة فرنسا

تمتلك فرنسا اقتصاد متنوع، والذي يغلب عليه قطاع الخدمات الذي يمثل سنة 2017 78.7% من الناتج المحلي، بينما مثل القطاع الصناعي 19.5% من ناتجها المحلي. وفي سنة 2020 اعتبرت فرنسا أكبر دولة أوروبية مستقبلة للاستثمارات الأجنبية المباشرة، وثاني أكبر دولة أوروبية تنفق على البحث والتطوير. ولقد رتبت من بين أكثر 10 دول في العالم من حيث الابتكار حسب "Bloomberg Innovation Index"، كما تعتبر خامس أكبر دول تجارية في العالم (الثانية في أوروبا بعد ألمانيا).[1]

[1] https://en.wikipedia.org/wiki/Economy_of_France.

وبناء على ما سبق يمكننا اعتبار التجربة الفرنسية في تطبيق حوكمة الشركات من بين التجارب المهمة حول العالم، كما أن المشرع الجزائري ينتهج في العديد من الأحيان سياسة التبني من القوانين الفرنسية. ويمكن تلخيص أبرز ما يتعلق بالتجربة الفرنسية في تطبيق الحوكمة كما يلي:

الجدول 7: تجربة فرنسا في تطبيق حوكمة الشركات

عناصر حوكمة الشركات	التطبيق في فرنسا
نصوص هامة في حوكمة الشركات	– تم اصدار تقرير (Vienot I) في جويلية 1995، الذي ركز على تشكيلة ومهام مجلس الإدارة؛ – في شهر جويلية من سنة 1999 تم اصدار التقرير الثاني (Vienot II)، الذي تحدث عن الأجور، ووضع منهج "الامتثال أو التوضيح"؛ – تقرير (Bouton) سنة 2002، عزز مهام لجان التدقيق، وعرف المدير المستقل في مجلس الإدارة؛ – في أكتوبر من عام 2003 تم الجمع بين التقارير السابقة لتشكيل "قانون حوكمة الشركات للشركات المدرجة؛ – في جانفي 2007 وأكتوبر 2008 تم تكملة توصيات القانون فيما يتعلق بأجور المسيرين؛ – تم الإصدار الأول من قانون (Middlenext) سنة 2009، واصدار ثاني سنة 2016، يهدف هذا القانون إلى تقديم مبادئ حوكمة قابلة للتكيف مهما كانت خصائص الشركات؛ – في أفريل 2010، تم تعديل توصيات قانون حوكمة الشركات فيما يتعلق بعضوية النساء في مجلس الإدارة. – جوان 2013، توصيات حول انتخاب المساهمين على أجور المسيرين (say on pay)، كما تم انشاء اللجنة العليا لحوكمة الشركات (Haut Comité de gouvernement d'entreprise).
المنهج المطبق	يتمثل المنهج الذي تبنته فرنسا في تطبيق حوكمة الشركات في منهج "الامتثال أو التوضيح"، كما اعطى المشرع الفرنسي للشركات الفرنسية الحرية في الاختيار بين صيغتي الرقابة: مجلس الإدارة، أو مجلس الإدارة + مجلس الرقابة.
تشكيلة مجلس الإدارة وأعضاءه	نصت قوانين حوكمة الشركات الفرنسية على التنويع في تشكيل أعضاء مجلس الإدارة من خلال الخلط في جنس الأعضاء، المهارات والخبرة. كما

	نص على بعض الشركات أنه يجب أن تتضمن تشكيلة المجلس على الأقل 40% من النساء.
حجم المجلس	نصت قواعد الحوكمة على ضرورة تحقيق التوازن في تكوين أعضاء مجلس الإدارة من خلال: المهارات، الكفاءات، الجنس، الخبرة وجنسية أعضاء المجلس. كما اشارت إلى أن تكوين مجلس الإدارة يكون مكون رئيس مجلس الإدارة ومن مدراء أعضاء (من 3 أعضاء على الأقل إلى 18 على الأكثر).
استقلالية المجلس	نصت قواعد حوكمة الشركات الفرنسية أنه يجب أن تكون نسبة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين نصف أعضاء مجلس الإدارة في الشركات ذات رأس المال المشتت، والثلث على الأقل للشركات الخاضعة للرقابة. لا يؤخذ المديرون الذين يمثلون المساهمين من الموظفين والمديرين الذين يمثلون الموظفين في الاعتبار عند تحديد هذه النسب المئوية.
لجنة التدقيق	تتمثل مسؤولية لجنة التدقيق في إقفال الحسابات السنوية للشركة واعداد القوائم المالية المجمعة. ويجب أن تتوفر في أعضاء مجلس الإدارة الكفاءة اللازمة في الميدان المحاسبي والمالي، ويجب ألا تقل حصة المدراء المستقلين في لجنة التدقيق عن 3/2 من المجلس ولا يجب أن يتضمن المجلس أي مدير تنفيذي.
ازدواجية مهام المدير التنفيذي للشركة	حسب القوانين الفرنسية تعطى للشركات الحرية في الفصل أو المزج بين مهام الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة
نظام الرقابة الداخلية	تلزم قوانين الحوكمة بفرنسا رئيس مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة اعداد تقرير سنوي حول إجراءات الرقابة الداخلية، كما تقع على عاتق مجلس الإدارة مسؤولية فعالية نظام الرقابة الداخلية، من خلال الاشراف على التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر بالشركة وإعطاء رأيه حول إجراءات عملهم كما تعتبر لجان التدقيق الهيئة التي يرسل اليها تقرير التدقيق أو الملخصات الدورية لعملية التدقيق.
التدقيق الخارجي	حسب القوانين الفرنسية يمنع تجاوز عهدة 6 سنوات على مسؤول مهمة التدقيق الخارجي وليس على مكتب التدقيق ككل، كما يمنع من تقديم خدمات استشارية أخرى خارج نطاق التدقيق لنفس الشركة.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية لحوكمة الشركات في فرنسا

المطلب الثالث: تجارب بعض الدول النامية في تطبيق حوكمة الشركات

سنستعرض في هذا المطلب ملخص لتجارب بعض الدول النامية في محاولة تطبيق حوكمة الشركات، اين سننطرق إلى تجربة كل من جنوب افريقيا ونيجيريا بقارة افريقيا إضافة إلى تجربة الإمارات العربية المتحدة. كما يلي:

أولا: تجربة جنوب افريقيا

يعد اقتصاد جنوب أفريقيا ثاني أكبر اقتصاد في أفريقيا. وهو الاقتصاد الأكثر تصنيعًا وتطورًا وتنوعًا من الناحية التكنولوجية في القارة الأفريقية. وتعد جنوب إفريقيا من البلدان ذات الدخل المتوسط الأعلى، وهي واحدة من ثماني دول في أفريقيا. ومنذ عام 1996، أي بعد إزالة العقوبات الاقتصادية تضاعف الناتج المحلي الإجمالي لجنوب إفريقيا ثلاث مرات تقريبًا ليبلغ ذروته عند 400 مليار دولار في عام 2011، لكنه انخفض منذ ذلك الحين إلى ما يقرب 283 مليار دولار في عام 2020. وفي نفس الفترة، زادت احتياطيات النقد الأجنبي من 3 مليارات دولار إلى ما يقرب من 50 مليار دولار، مما خلق اقتصادًا متنوعًا مع طبقة وسطى متنامية وكبيرة. وتعد جنوب افريقيا الدولة الافريقية الوحيدة ضمن مجموعة العشرين (G20).[1]

وحسب جوائز حوكمة الشركات التي تقدمها مجلة "ETHICAL boardroom" التي تعتبر مجلة موثوقة من قبل المؤثرين نظرا لسجلها الحافل بتحليلات عميقة ودقيقة فيما يتعلق بقضايا حوكمة الشركات العالمية.[2] التي تمنح جائزة للشركات عن سياساتها المتميزة في مجال حوكمة الشركات ودورها في ترسيخ الممارسات الجيدة في الشفافية والمحافظة عليها في جميع عملياتها. حيث تحصلت الشركات الجنوب الافريقية خلال سنة 2021 على جائزتين من أصل 5 في القارة الافريقية، أين تحصلت كل من شركة "MTN Group Limited" على جائزة أحسن حوكمة شركات في قطاع المواصلات، وشركة "Liberty Holding Group " على جائزة أحسن حوكمة شركات في الشركات القابضة.

بناء على ما سبق ونظرا للمكانة التي توصلت اليها جنوب افريقيا بصفة عامة والشركات الجنوب افريقية بصفة خاصة ارتأينا أهمية التطرق إلى تجربة جنوب افريقيا في تطبيق حوكمة الشركات، من خلال الملخص الآتي لأهم ما يميز تجربة جنوب افريقيا في تطبيق حوكمة الشركات:

[1] https://en.wikipedia.org/wiki/Economy_of_South_Africa
[2] https://www.icgn.org/partners/ethical-boardroom

الجدول 8: تجربة جنوب افريقيا في تطبيق حوكمة الشركات

عناصر حوكمة الشركات	التطبيق في جنوب افريقيا
نصوص هامة في حوكمة الشركات	يعود الفضل في تطور ممارسات حوكمة الشركات بنسبة كبيرة في جنوب افريقيا إلى لجنة الملك (King Committee) التي تأسست سنة 1992، وأوكلت لها مهمة توفير مجموعة من المبادئ التوجيهية لحوكمة الشركات. ولقد أصدرت هذه اللجنة إلى حد الساعة الأربع تقرير الآتية: King I (1994) King II (2003) King III (2008) King IV (2016)
المنهج المطبق	يتمثل المنهج الذي تبنته جنوب افريقيا في تطبيق حوكمة الشركات في منهج "الامتثال والتوضيح" "Comply and explain".
تشكيلة مجلس الإدارة وأعضاءه	يجب أن يكون هناك توازن في المهارات، التنوع، والكفاءات وجنس الأعضاء المكونة لمجلس الإدارة في الشركة. إلا أن قواعد الحوكمة بجنوب افريقيا لم تحدد تشكيلة معينة للمجلس.
حجم المجلس	لم تتم الإشارة إلى حجم معين لمجلس الإدارة، إلا إلى ضرورة تحقيق التوازن الأمثل في: المهارات، الكفاءات، الجنس، الخبرة والاستقلالية.
استقلالية المجلس	تكوين مجلس الإدارة من أعضاء مستقلين يمارسون مهامهم لصالح الشركة من المدراء التنفيذيين وغير التنفيذيين بالشركة، والأعضاء المستقلين. تنظيم تغيير وتناوب عضوية أعضاء مجلس الإدارة.
لجنة التدقيق	ضرورة تكوين لجنة تدقيق مكونة من أعضاء مستقلين غير تنفيذيين ذو معرفة وخبرة في ميدان المحاسبة والمالية. كما أن تكوين لجنة التدقيق اجباري لبعض الشركات المحددة قانونا. كما أشارت قواعد الحوكمة في جنوب افريقيا إلى ضرورة اجتماع لجان التدقيق بالمدقق الداخلي والخارجي دون الإدارة سنويا.
ازدواجية مهام المدير التنفيذي للشركة	لا ينصح حسب قوانين الحوكمة في جنوب افريقيا قيام الشخص بممارسة مهام الرئيس التنفيذي للشركة إضافة إلى كونه مدير مجلس الإدارة، كما أنه ينصح بانتظار فترة هدوء مقدرة بـ 3 سنوات للتحول من منصب الرئيس التنفيذي إلى رئيس مجلس الإدارة.
نظام الرقابة الداخلية	نصت قواعد الحوكمة على وجود خدمات تأكيد تفوض من لجنة التدقيق تسمح بضمان نظام رقابة داخلية فعال يسمح بسلامة اتخاذ القرارات الإدارية والتقارير الخارجية.

التدقيق الخارجي	نصت قواعد الحوكمة بجنوب افريقيا على أنه لا يمكن مسك مدقق خارجي لمدة تفوق 10 سنوات ولا يمكن إعادة تعيينه إلا بعد 5 سنوات من نهاية العهدة، إلا أن هذا الأمر يدخل حيز التنفيذ بداية من 01 أفريل 2023. وأشارت قواعد الحوكمة أيضا إلى أن لجنة التدقيق مسؤولة عن الرقابة على جودة التدقيق الخارجي. كما اشارت إلى أنه يجب على مجلس الإدارة التأكد من حضور المدقق الخارجي للجمعية العامة السنوية للشركة.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية لحوكمة الشركات في جنوب افريقيا

ثانيا: تجربة نيجيريا

الاقتصاد النيجيري هو اقتصاد متوسط الدخل ومختلط وسوق ناشئة، مع التوسع في قطاعات التصنيع، القطاع المالي والخدمات والاتصالات والتكنولوجيا والترفيه. صُنفت نيجيريا في المرتبة 26 من حيث أكبر اقتصاد في العالم حسب الناتج المحلي الإجمالي الاسمي، والمرتبة 24 من حيث تعادل القوة الشرائية. نيجيريا لديها أكبر اقتصاد في أفريقيا. أصبح قطاع التصنيع الذي عاود الظهور هو الأكبر في القارة في عام 2013، وينتج نسبة كبيرة من السلع والخدمات لشبه القارة الأفريقية الغربية. تضاعف إجمالي الناتج المحلي النيجيري وفقًا لتعادل القوة الشرائية ثلاث مرات تقريبًا من 170 مليار دولار في عام 2000 إلى 451 مليار دولار في عام 2012، وبإضافة تقديرات حجم القطاع غير الرسمي تقترب الأرقام الفعلية إلى 630 مليار دولار. في المقابل، تضاعف نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي من 1400 دولار للفرد في عام 2000 إلى ما يقدر بنحو 2800 دولار للفرد في عام 2012. ورغم أن عائدات النفط تساهم بثلثي إيرادات الدولة، يساهم النفط بحوالي 9٪ فقط من الناتج المحلي الإجمالي. تُنتج نيجيريا حوالي 2.7٪ فقط من إمدادات النفط العالمية. لا تزال الإيرادات الحكومية تعتمد بشكل كبير على هذا القطاع لأهميته إلا أنه لا يزال جزءًا صغيرًا من الاقتصاد الكلي للبلاد. وفقًا لتقرير سيتي غروب (citigroup) الذي نُشر في فيفري 2011، سيكون لنيجيريا أعلى متوسط نمو للناتج المحلي الإجمالي في العالم بين عامي 2010 و2050.[1]

وحسب جوائز حوكمة الشركات التي تقدمها مجلة "ETHICAL boardroom" تحصلت الشركات النيجيرية خلال سنة 2021 على جائزتين من أصل 5 متساوية مع الشركات الجنوب افريقية كما ذكرناها سابقا، حيث تحصلت شركة "LaFarge Africa Plc " على جائزة أحسن حوكمة شركات في قطاع تصنيع مواد البناء، وشركة "Zenith Bank Plc " على جائزة أحسن حوكمة شركات في القطاع المالي.

[1] https://en.wikipedia.org/wiki/Economy_of_Nigeria

بناء على ما سبق ونظرا للتطور الذي عرفته نيجيريا في الأعوام الأخيرة، اعتبرنا تجربة نيجيريا في تطبيق حوكمة الشركات من بين التجارب الافريقية التي تستحق التعرف عليها. حيث مر قطاع الشركات النيجيري بمراحل مختلفة في جهوده للتطوير من أجل غرس حوكمة الشركات الجيدة في نيجيريا. ويمكن أن نلخص أبرز ما يتعلق بتطبيق حوكمة الشركات في نيجيريا ومراحل تطورها من خلال الجدول رقم 9 أدناه:

الجدول 9: تجربة نيجيريا في تطبيق حوكمة الشركات

عناصر حوكمة الشركات	التطبيق في نيجيريا
نصوص هامة في حوكمة الشركات	كان قانون أفضل الممارسات بشأن حوكمة الشركات في نيجيريا (قانون SEC لعام 2003)، الصادر عن لجنة الأوراق المالية والبورصات، أول قانون لحوكمة الشركات يصدره أي منظم في نيجيريا، وتم توسيع تطبيقه ليشمل جميع الشركات المسجلة في نيجيريا. وفي سنة 2011، أصدرت لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC) قانون حوكمة الشركات في نيجيريا 2011 (قانون SEC لعام 2011) لمعالجة نقائص قانون 2003. وفي سنة 2016 أصدر مجلس التقارير المالية النيجيري (FRCN) القانون النيجيري لحوكمة الشركات (Nigerian Code of Corporate Governance) (NCCG 2016) في سنة 2016. ومؤخرا في سنة 2018 أصدرت نفس اللجنة القانون النيجيري لحوكمة الشركات (NCCG 2018)، الذي يعوض جميع القوانين السابقة لحوكمة الشركات والذي يطبق على جميع القطاعات الاقتصادية.
المنهج المطبق	تبنت نيجيريا منهج "الامتثال والتوضيح" "Comply and explain" في تطبيق حوكمة الشركات.
تشكيلة مجلس الإدارة وأعضاءه	نص قانون حوكمة الشركات النيجيري على أنه يجب أن يكون هناك توازن في المهارات، التنوع، والكفاءات في مجلس الإدارة. إلا أنه يحدد تشكيلة معينة لمجلس الإدارة.
حجم المجلس	لم تتم الإشارة إلى حد أدني أو أقصى لحجم مجلس الإدارة.
استقلالية المجلس	ينص قانون حوكمة الشركات النيجيري بتعيين مدراء مستقلين أو مدراء غير تنفيذيين في مجلس الإدارة، كما يجب ألا يكون أعضاء المجلس من أقارب أحد المساهمين، الموظفين أو المساهمين السابقين.
لجنة التدقيق	نص قانون حوكمة الشركات النيجيري على أنه يجب أن يكون أعضاء لجنة التدقيق بالشركة، قادرين على قراءة القوائم المالية، يجب أن يكون على

	الأقل عضو يمتلك خبرة في المحاسبة والتسيير المالي وقادر على تفسير القوائم المالية، تتم انتخاب رئيس اللجنة من بين الأعضاء ويجب توفر فيه شرط توفر المعرفة في المحاسبة والمالية، يجب اجتماع لجنة التدقيق على الأقل مرة كل رباعي.
ازدواجية مهام المدير التنفيذي للشركة	لا يسمح قانون حوكمة الشركة في نيجيريا للشخص أن يكون الرئيس التنفيذي للشركة وأن يكون رئيس مجلس الإدارة في نفس الوقت، إلا بعد فترة (cooling-off period) 3 سنوات.
نظام الرقابة الداخلية	على لجنة التدقيق ضمان وضع وتطوير إطار فعال للرقابة الداخلية والحصول على تأكيد سنوي (داخلي و/أو خارجي) وتقديم تقرير سنوي عن تصميم وفعالية تشغيل نظام الرقابة الداخلية للشركة.
التدقيق الخارجي	لا يمكن أن تتجاوز فترة تعيين المدقق الخارجي 10 سنوات، ولا يمكن إعادة تعيينه إلا بعد مرور 7 سنوات من تاريخ نهاية العهدة السابقة. يمكن للمدقق الخارجي تقديم خدمات أخرى خارج التدقيق للشركة مع شرط موافقة مجلس الإدارة على هذه الخدمات.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية لحوكمة الشركات في نيجيريا

ثالثا: تجربة الامارات العربية المتحدة

شهد اقتصاد الإمارات العربية المتحدة ازدهارًا كبيرًا جعل الدولة ضمن المراتب الأولى من حيث بعض المؤشرات الاقتصادية، كمعدل دخل الفرد ومعدل استهلاك الفرد للطاقة، وقد بلغ الناتج القومي الخام 414 مليار دولار سنة 2018. وتحتل الإمارات بذلك المرتبة الثانية بين دول الخليج. كذلك تحتل المرتبة الثالثة في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا بعد المملكة العربية السعودية وتركيا كما تحتل المرتبة 29 في العالم حسب تقديرات البنك الدولي لعام 2018، الجدير بالذكر الإمارات عمومًا وأبو ظبي خصوصًا تضم أعلى نسبة اثرياء في العالم حيث زاد عددهم عن 75 ألف مليونير أي بنسبة نسبة 8.8%.[1]

وحسب جوائز الحوكمة المذكورة سابقا لمجلة "ETHICAL boardroom" تحصلت الشركات الاماراتية خلال سنة 2021 على 5 جوائز من أصل 8 ضمن الجوائز المقدمة لشركات الشرق الأوسط، حيث تحصلت كل من شركة "Aldar Properties" على الجائزة في القطاع العقاري، تحصلت شركة "Du Telecom" على جائزة أحسن حوكمة شركات في قطاع المواصلات، وشركة "Aramex" على جائزة أحسن حوكمة شركات في

[1] https://en.wikipedia.org/wiki/Economy_of_the_United_Arab_Emirates

قطاع النقل والخدمات اللوجستية، بالإضافة إلى شركة "Dubai Investements" التي تحصلت على الجائزة في قطاع الشركات الاستثمارية، وشركة أغذية "Aghtia" في مجال الصناعة الغذائية.

ونظرا للمستوى الذي توصلت اليه الشركات الإماراتية في إرساء مبادئ حوكمة الشركات الجيدة، سنحاول التطرق في هذا الجزء من البحث إلى التجربة الإماراتية في تطبيق حوكمة الشركات، من خلال محاولة التعرف على أبرز القوانين المنظمة للحوكمة وأهم القواعد التي نصت عليها هذه القوانين كما يلي:

الجدول 10: تجربة الامارات العربية المتحدة في تطبيق حوكمة الشركات

عناصر حوكمة الشركات	التطبيق في الامارات العربية
نصوص هامة في حوكمة الشركات	– نظام الحوكمة المؤسسية الصادر في 18 جويلية 2019 عن مصرف الإمارات العربية المتحدة المركزي يهدف إلى توحيد ممارسات الحوكمة المؤسسية للبنوك في دولة الإمارات العربية المتحدة؛ – قرار هيئة الأوراق المالية والسلع رقم (03/ر.م) لسنة 2020 بشأن اعتماد دليل حوكمة الشركات المساهمة العامة؛ – القرار الجديد لمجلس الوزراء رقم (9/2و) لسنة 2020 بشأن دليل حوكمة مجلس الإدارة في الحكومة الاتحادية؛ – بالإضافة إلى ما سبق ذكره، توجد لوائح وأنظمة خاصة بكل قطاع أو مؤسسة توضح الحد الأدنى من المعايير لضمان نظام حوكمة شركات فعال.
المنهج المطبق	يتوقع من جميع الشركات المساهمة المدرجة بالسوق الامتثال لقواعد ومواد نظام حوكمة الشركات الاماراتي، ولا تسري أحكام النظام على الشركات الأجنبية المدرجة.
تشكيلة مجلس الإدارة وأعضاءه	يراعى عند تشكيل مجلس الإدارة اختيار أعضاء لديهم الوقت والرغبة في خدمة الشركة. ولابد أن تكون لديهم المعايير الأخلاقية ومعايير النزاهة بالإضافة إلى تمتعهم بالاستقلالية وتمتعهم بالخبرات والمعارف المناسبة التي تؤهلهم لعضوية مجلس الإدارة. كما يجب أن يكون الرئيس وأغلب الأعضاء حاملين لجنسية الدولة.
حجم المجلس	نصت القواعد في الامارات العربية المتحدة أن مجلس الإدارة يتكون من عدد مناسب من الأعضاء المؤهلين لا يقل عن سبعة أعضاء ولا يزيد عن أحد عشر. إلا في حالة وجود قانون خاص ينص على خلاف ذلك.

استقلالية المجلس	يكون أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين بينهم على الأقل عضوين مستقلين عن الشركة.
لجنة التدقيق	لجنة التدقيق تعتبر الزامية، تتشكل من ثلاث أعضاء على الأقل يكون عضوين في مجلس الإدارة (من غير الرئيس ونائبه) وعضو من ذوي الخبرة والاختصاص من خارج الجهة. ومن مهام لجنة التدقيق التحقق من استقلالية المدقق الخارجي، اجراء تقييم سنوي لكفاءة التدقيق الداخلي، وتقييم نظام وسياسة إدارة المخاطر وإجراءات الرقابة الداخلية.
ازدواجية مهام المدير التنفيذي للشركة	يمنع الجمع بين منصب رئيس مجلس الإدارة ومنصب مدير الشركة أو أي منصب وظيفة تنفيذية أخرى بالشركة.
نظام الرقابة الداخلية	التأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية من مسؤوليات مجلس الإدارة ولجنة التدقيق. كما يتمثل الهدف الرئيسي للمدقق الداخلي في تأكيد ضمانات لمجلس الإدارة فيما يتعلق بكفاءة نظام الرقابة الداخلية. كما أنه يجب أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي توصيات حول سبل تحسين نظام الرقابة الداخلية والمخاطر والتدقيق الداخلي بالشركة.
التدقيق الخارجي	تنصت القوانين الإماراتية على أنه يجب على الشركات الطالبة لخدمات التدقيق الخارجي الطلب من خمسة مدققي حسابات من بينهم شركتين محليتين على الأقل، وتكون مدة التعيين على أساس سنوي على ألا تتجاوز المدة الكلية للتعيين 4 سنوات متتالية، ولا يجوز إعادة تعيين المدقق الخارجي أو مسؤول التدقيق إلا بعد انقضاء فترة قدرها 3 سنوات. كما أنه لا يحث للمدقق الخارجي تقديم أي خدمات أخرى غير خدمات التدقيق لنفس الشركة.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية لحوكمة الشركات في الامارات العربية

خلاصة الفصل

بعد الدراسة النظرية لموضوع حوكمة الشركات في هذا الفصل من خلال التطرق إلى أبرز النقاط المتعلقة بها بداية بماهية الحوكمة وأهدافها مرورا بأبرز المبادرات الدولية في وضع قواعد ومبادئ لحوكمة الشركات وصولا إلى أبرز النماذج والتجارب الدولية في تطبيق حوكمة الشركات توصلنا إلى مجموعة من النتائج منها:

- حوكمة الشركات هي النظام الذي تقوم الشركات من خلاله باتخاذ القرارات وتنفيذها لتحقيق الأهداف المسطرة؛
- لتحقيق حوكمة شركات جيدة يجب على إطار حوكمة الشركات أن يحقق العدالة بين المساهمين، المساءلة على جميع مستوى من المستويات الإدارية، المسؤولية مع مراعات المسؤولية الاجتماعية للشركة، الإفصاح عن كافة تعاملات الشركة؛
- لتحقيق حوكمة شركات جيدة هناك مجموعة من الآليات الداخلية والخارجية التي تسعى إلى التطبيق الجيد لقواعد حوكمة الشركات؛
- يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم آليات دعم تطبيق حوكمة الشركات نظرا لكون المدقق الخارجي طرف ثالث مستقل عن الشركة الأمر الذي يجعله وسيلة للحفاظ على التوازن بين أصحاب المصلحة والمسيرين في الشركة؛
- يعتبر تقرير المدقق الخارجي وسيلة ممتازة للرقابة على الشركة، لأنه يقدم إشارة عن كيفية سير مهمة التدقيق وماهي الخلاصات المتوصل اليها فيما يتعلق بمصداقية المعلومات المالية للشركة؛
- تعتبر مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من بين أهم المبادرات الدولية في وضع قواعد حوكمة الشركات وهذا بدليل اعتماد أبرز الدول على هذه المبادئ في عملية وضع مواثيق أو قواعد حوكمة خاصة بها؛
- رغم الاختلاف الملحوظ في قواعد تطبيق حوكمة الشركات بين مختلف الدول إلا أن الغاية واحدة وهي تحقيق تطبيق حوكمة جيدة للشركات من خلال محاولة دعم استقلال المدقق الخارجي والرقابة على جودة أعماله، بالإضافة إلى دعم الدور الرقابي لمجلس الإدارة واستقلاليته.

الفصل الثاني: التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات

تمهيد:

بعد دراستنا للإطار النظري لحوكمة الشركات في الفصل الأول تطرقنا إلى آلية التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات، نظرا للدور الذي يلعبه في ظل تضارب المصالح بين المساهمين والمسيرين، نظرا لكونه طرف ثالث مستقل يهدف إلى ابداء رأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية للشركة. باعتبارها المصدر الرئيسي للمعلومة اللازمة للمساهمين للتعرف على نجاح أو فشل الشركة وبالتالي الحكم على أداء المسيرين.

وبالإضافة إلى ما سبق نصت مبادئ حوكمة الشركات على ضرورة اجراء تدقيق سنوي من قبل مدقق خارجي مستقل يتمتع بالكفاءة من أجل تقديم تأكيد خارجي وموضوعي لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصفة عادلة الوضع والأداء المالي للشركة من جميع النواحي المادية.

وبناء على ما سبق ونظرا إلى الدور الهام للمدقق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات، سنحاول من خلال هذا الفصل التعرف أكثر على مفهوم التدقيق والتطرق إلى الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في حوكمة الشركات. من خلال المباحث الآتية:

- المبحث الأول: عن مدخل مفاهيمي للتدقيق؛
- المبحث الثاني: منهجية التدقيق؛
- المبحث الثالث: دور المدقق الخارجي في حوكمة الشركات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول إلى موضوع حوكمة الشركات تطرقنا إلى آلية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات خاصة في ظل المشاكل المترتبة عن نظرية الوكالة وتضارب المصالح بين المساهمين والمسيرين، نظرا لكون المدقق الخارجي طرف ثالث مستقل. ومن أجل الالمام أكثر بموضوع التدقيق سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى تعريف التدقيق وخصائصه، وكذا عرض أهداف التدقيق وأبرز تصنيفاته، بالإضافة إلى محاولة تلخيص المعايير العامة للتدقيق والتي تعتبر الأساس في صياغة المعايير الدولية للتدقيق.

المطلب الأول: تعريف وخصائص التدقيق

سنحاول التطرق من خلال هذا المطلب إلى تعريف التدقيق وأهم الخصائص التي تمتاز بها عملية التدقيق

أولا: تعريف التدقيق

أصل كلمة التدقيق «Audit» مشتقة من الكلمة اليونانية «Audire» ومعناها يستمع، كما استخدمها الرومان للتعبير عن عملية الرقابة باسم الامبراطور على المقاطعات التابعة اليه،[1] وفي السنوات الأخيرة عرف التدقيق انتشارا كبيرا في مختلف الميادين نظرا لأهميته على غرار التدقيق المحاسبي والمالي، ولقد صدرت مجموعة من التعاريف لمفهوم التدقيق نذكر منها:

تعريف الجمعية الامريكية للمحاسبة «American Accounting Association»:

عرفت الجمعية الامريكية للمحاسبة التدقيق بأنه "عملية منظمة لجمع وتقويم ادلة اثبات تتعلق بحقائق حول وقائع واحداث اقتصادية بموضوعية للتأكد من درجة تلك الحقائق مع المعايير الموضوعة، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومة المعنيين".[2]

بالإضافة إلى التعريف السابق صدرت تعاريف أخرى من عدة باحثين منها:

عرف التدقيق بأنه "فحص انتقادي موجه للتأكد من أن حسابات المؤسسة تعكس صورة صادقة عن نشاطها، وكذا مدى الالتزام بتطبيق المبادئ والقوانين المتعارف عليها".[3]

[1] https://fr.wikipedia.org

[2] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والمراقبة في البنوك**، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص 13.

[3] KHELASSI Rédha, **Précis d'Audit fiscal de l'entreprise**, Berti Editions, Alger, Algérie, 2013, P47.

"التدقيق عبارة عن العمل الذي تحتاج مزاولته إلى معلومات متخصصة واعداد وتدريب طويل".[1]

"التدقيق عملية انتقادية منظمة وموثقة، تتم من طرف مهني كفؤ ومستقل، تسمح بالحصول على معلومات موضوعية، لتحديد مدى احترام المؤسسة محل التدقيق للتشريعات والقوانين المنصوصة في المجال المعني.[2]

"التدقيق عمل يعتمد على استخدام المعرفة الخاصة بأحد فروع العلم في التطبيق على شؤون الآخرين أو في ممارسة فن ما يعتمد على هذه المعرفة".[3]

كما عرف التدقيق على أنه "فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للشركات التي يتم تدقيق حساباتها بقصد ابداء رأي فني محايد في مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها الشركة في التعبير عن نتيجة أعمالها".[4]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف التدقيق بأنه عملية منهجية منظمة يقوم بها شخص مهني كفؤ ومحايد طبقا للمعايير والقوانين المعمول بها، بهدف ابداء رايه حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

ثانيا: خصائص التدقيق

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق يتميز بمجموعة من الخصائص والتي يمكن ذكر أهمها فيما يلي:[5]

1- **التدقيق فحص مهني:** التدقيق عملية فحص انتقادي، تظهر فيه الصفات المهنية من خلال:
   - كفاءة المدقق من خلال التكوين والتجربة الملائمين؛
   - استخدام منهجية، تقنيات وأدوات في سير عملية التدقيق.

2- **التدقيق يتضمن على معلومات:** حيث أنه يتضمن على المعلومات التالية:
   - معلومات تحليلية أو تركيبية؛

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات-الإطار النظري-**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص32.
[2] Elisabeth BERTIN et Al, OP.CIT, P 526.
[3] عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، **أصول المراجعة الخارجية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013، ص72.
[4] جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، الامارات العربية المتحدة، 2014، ص62.
[5] WHANNOU Serge, cours : **audit comptable et financier**, ESGIS, n-d, p 5-6.

- معلومات تاريخية أو تقديرية؛
- معلومات داخلية أو خارجية عن المؤسسة محل التدقيق.

3- ابداء رأي محايد ومسؤول: الرأي الذي يبديه المدقق رأي مسؤول لأنه يتحمله بصفة شخصية.

4- الإشارة لمرجعية في الجودة: إن ابداء رأي ما مرتبط دوما بمرجعية للجودة فيما يتعلق بالعناصر التالية:

- **العدالة:** أي مدى المطابقة مع القواعد والإجراءات والمبادئ المعمول بها داخل أو خارج الشركة المصدرة للمعلومات؛
- **المصداقية:** اي مدى انعكاس الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة في المعلومات الصادرة منها، إضافة للموضوعية وحسن النية في تطبيق القواعد والإجراءات؛
- **الفعالية:** ينقسم هذا العنصر بدوره إلى ثلاث عناصر فرعية أخرى هي:
  - **الاقتصاد:** في اقتناء الموارد المادية والبشرية،
  - **الفعالية:** أي مدى تحقيق الأهداف المسطرة،
  - **الفاعلية:** أي المكافئة بين إنتاج المنتجات والخدمات والموارد المستخدمة لإنتاجها من جهة أخرى.

5- الرفع من قيمة المعلومة: يعتبر هذا العنصر من اهم خصائص التدقيق، حيث أن أهم ما يأتي به التدقيق هو المصداقية والضمان الذي يمكن وضعه في المعلومة المقدمة.

المطلب الثاني: أهداف وأنواع التدقيق

سنحاول من خلال هذا المطلب تلخيص أبرز اهداف التدقيق إضافة إلى ذكر أهم تقسيماته

أولا: أهداف التدقيق

إن التطور التاريخي الذي عرفه التدقيق راجع إلى التطور في الاهداف المرجوة من التدقيق عبر الزمن، ويمكن عرض أهداف التدقيق كما يلي:

1- الأهداف التقليدية للتدقيق:

يمكن عرض الاهداف التقليدية للتدقيق من خلال الجدول الموالي والذي يمثل التطور أهداف التدقيق عبر الزمن:

الجدول 11: التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الآمر بالتدقيق	المدقق	الهدف من التدقيق
200 ق.م	الملك، الامبراطور، الكنيسة، الدولة	رجل الدين، الكاتب	معاقبة مختلسي الأموال
1850-1700	الدولة، المحاكم، المساهمون	المحاسب	الحد من الاختلاس، معاقبة المختلسين، حماية الأصول
1900-1850	الدولة المساهمة	المحاسب	الحد من الاختلاس، معاقبة المختلسين، حماية الأصول
1940-1900	الدولة والمساهمون	مهني في التدقيق والمحاسبة	منع الاختلاسات والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
1970-1940	الدولة، البنوك والمساهمون	مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على جودة نظام الرقابة الداخلية، المصداقية واحترام المبادئ المحاسبية المعمول بها
1970- إلى اليوم	الدولة، المساهمون وأصحاب المصلحة الاخرون	مهني في التدقيق والاستشارات	الشهادة على مدى مصداقية الحسابات، جودة أنظمة الرقابة، واحترام القواعد، الوقاية من الغش

المصدر:

Lionel Collins, Gérard Valin, **Audit et contrôle interne Principes, Objectifs et pratiques**, 2ème édition, Dalloz, France, 1979, P 21.

2- الأهداف العملية للتدقيق:

حسب المعيار الدولي للتدقيق ISA 200 يهدف المدقق من خلال اجراء عملية التدقيق الى:

- الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية في مجملها لا تحتوي على انحرافات جوهرية سواء كانت ناتجة عن احتيال أو أخطاء وبالتالي السماح للمدقق بإبداء رأي حول القوائم المالية في جميع النواحي الجوهرية إذا اعدت وفقا للقوانين السارية المفعول؛
- اصدار تقرير حول القوائم المالية والقيام بالاتصالات الضرورية حسب ما تنص عليه المعايير المعمول بها، بناء على نتائج عملية التدقيق.

ولتحقيق الأهداف المذكورة اعلاه يجب على المدقق القيام بالإجراءات اللازمة والتي يراها ضرورية للحصول على التأكيدات التالية المتعلقة بإعداد القوائم المالية:[1]

- **الشمولية(الاكتمال):** أي يجب على المدقق التأكد من أن كل العمليات قد تم تسجيلها بالحسابات، وأن جميع الأحداث الهامة قد تم ذكرها؛
- **الدقة:** يقصد بالدقة أن جميع العمليات التي أجرتها المؤسسة قد تم تسجيلها في الحسابات المعنية بقيمتها الدقيقة ومطابقة للمبادئ المحاسبية المعمول بها؛
- **التقييم:** يجب على المدقق الخارجي أن يتأكد من صحة التقييم سواء بالنسبة للأصول أو بالنسبة للخصوم، وأن هذا التقييم كان حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبطريقة ثابتة من فترة لأخرى؛[2]
- **الوجود الفعلي:** يقصد بهذا العنصر:
  - بالنسبة للعناصر المادية (تثبيتات، مخزونات...) الوجود الفعلي لهذه العناصر؛
  - بالنسبة لعناصر الأصول والخصوم الأخرى والنواتج والاعباء، فأنه يجب أن تكون تعكس عمليات حقيقية غير وهمية.
- **استقلالية الدورات:** أي التأكد من الفصل بين الدورات المتتابعة، ما يعني أن كل دورة قد تم تحميلها بالأعباء والنواتج الخاصة بها وفقط؛

[1] WHANNOU Serge, op.cit., p 9-10.

[2] (Société national de comptabilité, **guide d'audit et de commissariat aux comptes**, 1989), p 2105.

- **الحقوق والالتزامات(الملكية):** أي أن المؤسسة تمتلك الأصول الظاهرة في قوائمها المالية أو حق الرقابة عليها، اما بالنسبة للديون فتعكس التزامات المؤسسة؛[1]
- **الافصاح:** يقصد بهذا العنصر أن العمليات قد تم عرضها في الحسابات وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها بصفة ثابتة. كما يعني بأن القوائم المالية للمؤسسة مرفقة بكل المعلومات:
  - الملزمة من قبل القانون؛
  - الضرورية لفهم ما هو وارد فيها.

ثانيا: أنواع التدقيق

هناك عدة تصنيفات للتدقيق تختلف بحسب زاوية النظر التي ينظر من خلالها إلى التدقيق. حيث أننا نجد أحد التصنيفات الأكثر شيوعا تصنيف التدقيق من حيث: النطاق، التوقيت، الاستقلال، الالزام القانوني. إلا أنه يمكننا التطرق إلى تصنيف التدقيق على النحو التالي:

1- تصنيف التدقيق من حيث أنواع المدققين:

- **التدقيق الداخلي:**

التدقيق الداخلي هو الآن وظيفة من وظائف الإدارة. وتغطي وظيفة التدقيق الداخلي في الوقت الحاضر مفهومًا أكبر بكثير وأكثر ثراء، نتيجة الطلبات المتزايدة لإدارة الشركات المتزايدة التعقيد. ولقد تم تعريفه من قبل المعهد الدولي للمدققين الداخليين بأنه "وظيفة مستقلة داخل الشركة وفي خدمتها لتقييم ومراقبة العمليات". هدفه مساعدة أعضاء الشركة في الممارسة الفعالة لمسؤولياتهم. وتحقيقا لهذه الغاية، يوفر التدقيق الداخلي لهم التحليلات، التقييمات، التوصيات والآراء والمعلومات بشأن الأنشطة التي تم فحصها. [2]

- **التدقيق الخارجي:**

يقوم بها شخص خبير ومستقل عن إدارة المنشأة، يعرف بالمدقق الخارجي كما قد يطلق عليه مراجع أو محافظ حسابات، ويقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية،

[1] Hachemi Abdelwahed, **guide pour l'utilisation des normes internationales d'audit dans l'audit des PME**, n-d, 2008, p 9.

[2] Moulay El mehdi Falloul, **L'audit financier**, Editions Universitaires européennes, Allemagne, 2012, P 370.

وتتركز أعمال التدقيق الخارجية في مراجعة القوائم المالية إلى جانب إمكانية القيام بتدقيق الالتزام وتدقيق العمليات.[1]

2- تصنيف التدقيق من حيث الالزام القانوني:

- **تدقيق قانوني(إلزامي):**

هو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به، حيث ينص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة به من خلال القانون المعمول به وما تمليه المعايير المؤطرة لهذا التدقيق، وهذا من أجل إلى الأهداف المتوخاة منه.[2]

- **تدقيق اختياري:**

الأصل في التدقيق أن يكون اختياري، ويرجع أمر تقرير القيام به إلى أصحاب المنشأة وإلى غيرهم من أصحاب المصلحة.[3]

أي يعتبر التدقيق في إطار تعاقدي، إذا كان بطلب من المؤسسة لمدقق بأن يقوم بتنفيذ اعمال التدقيق لحساب المؤسسة نفسها اواحد فروعها أو مؤسسة اخرى تنوي حيازتها، كما يمكن أن يكون بطلب من أحد الاطراف ذوي الصلة بالمؤسسة كالزبائن، الموردون، البنوك...الخ.[4]

3- تصنيف التدقيق من حيث نوع مهمة التدقيق:

- **التدقيق المحاسبي والمالي:**

التدقيق المحاسبي والمالي هو فحص للقوائم المالية، يهدف إلى التأكد من مصداقية، عدالة، مطابقة ومدى قدرة القوائم المالية أن تعكس صورة صادقة عن وضعية الشركة محل التدقيق.[5]

---

[1] عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، الأمين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، صنعاء، اليمن، 2011، ص 32.

[2] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الأول، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2018، ص20.

[3] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 18.

[4] Boccon-Gibod Sylvain, Vilmint Eric, **la boite a outils de l'auditeur financiers**, 2e edition, DUNOD, France, 2017, P 12.

[5] KHELASSI Rédha, **Précis d'Audit fiscal de l'entreprise**, Op.cit, P 75.

- **تدقيق التسيير:**

ربما يكون هذا هو التدقيق الأكثر شهرة لعامة الناس. الهدف من تدقيق التسيير هو إما تقديم دليل على الاحتيال أو الاختلاس أو الهدر، أو إصدار حكم على عملية إدارية أو أداء شخص أو مجموعة اشخاص.[1]

- **التدقيق التشغيلي:**

إن توسع مجال تدفق تدخل المراقبة الداخلية أدى بدوره إلى ظهور التدقيق التشغيلي (تدقيق العمليات) الذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات الشركة، يدرس هذا النوع من التدقيق مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات، عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي، بتحاليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها كنظام معقد مفتوح على محيط مسيطر متقلب وأعقد منه. بتعبير آخر، تدقيق العمليات يتعدى الناحية المالية ويتعمق في كل ما يدرسه، يبحث عن الأسباب الحقيقية وليس هناك بالنسبة إليه ثوابت، بل كل شيء قابل للدراسة وينبغي أن يكون حقلا لها.[2]

وبصفة مختصرة التدقيق التشغيلي يشمل جميع المهام التي تهدف إلى تحسين أداء الشركة.[3]

المطلب الثالث: معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما

المعايير عبارة عن المرجعية التي يجب أن يحتذي بها المدقق اثناء أداءه لمهمته، ويعتبر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) أول من وضع معايير أداء لمهنة التدقيق وذلك سنة 1939 ضمن كتيب صادر بعنوان (معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما) ومنذ ذلك الوقت لم تتغير هذه المعايير الأساسية، ولكن شرع المجتمع في اصدار توصيات تفصيلية تشرح هذه المعايير وتعتبر مكملة لها مع بقاء المعايير الأساسية كما هي باعتبارها الأساس الذي تعتمد عليه هذه التوصيات.[4]

[1] WHANNOU Serge, Op.cit, P 8.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص6-7.

[3] Moulay El mehdi Falloul, Op.cit, P 373.

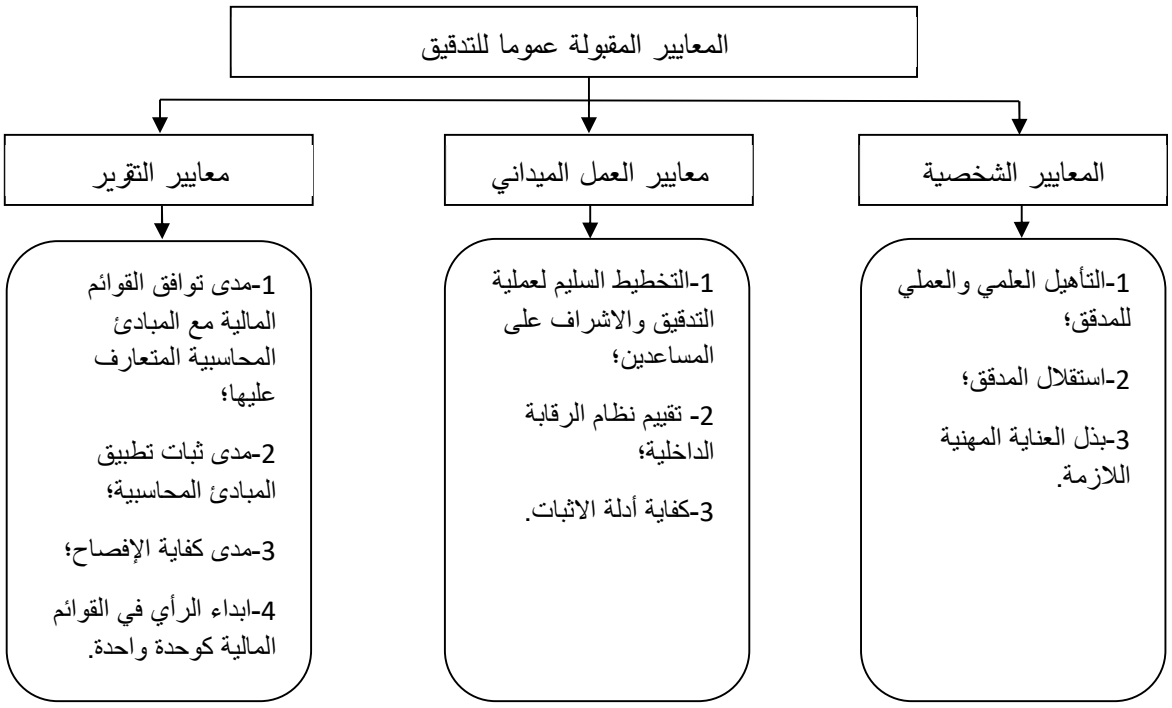
[4] محمد مروان الصبوح، **دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق (دراسة ميدانية في سورية)**، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تحت اشراف طالب العلي، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سورية، 2015، ص 45.

ولقد صنفت هذه المعايير إلى مجموعة مكونة من عشرة معايير تم تبويبها إلى ثلاث مجموعات كالتالي:

- المعايير الشخصية؛
- معايير العمل الميداني؛
- معايير التقرير.

وتعبر هذه المعايير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المدقق، وكذلك الخطوات الرئيسة العملية للتدقيق هذا وتعد هذه المعايير التي وضعها مجمع المحاسبين الأمريكيين مصدر رئيسي اعتمدت عليه مهنة التدقيق في جميع أنحاء العالم[1]. ويمكن توضيح هذه المعايير كما يلي:

الشكل 2: معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما



المصدر: زوهري جليلة، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد04/ديسمبر 2015، ص58.

[1] بودونت أسماء، **محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق – دراسة ميدانية في الجزائر–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التجارية، تحت اشراف: بن بريكة عبد الوهاب، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015–2016، ص 18.

أولا: المعايير الشخصية

توصف هذه المعايير بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات[1]، ونلاحظ من خلال المخطط السابق أن هذه المعايير تتمثل في:

- التأهيل العلمي والعملي للمدقق؛
- استقلال المدقق؛
- بذل العناية المهنية اللازمة.

ويمكن عرض هذه المعايير كما يلي:[2]

1- التأهيل العلمي والعملي للمدقق:

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق.

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية.

إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.

تلعب المنظمات المهنية التي تشرف على المهنة في معظم دول العالم دورا كبيرا في مجال تعليم وزيادة خبرة أعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية وتوجيهية، كما يشمل التدريب في التدقيق على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تنظمها وتعقدها المنظمات المهنية.

[1] تمار خديجة، **تقارير التدقيق الخارجي في ظل الزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية "دراسة حالة"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم المالية والمحاسبة، تحت اشراف: العيد محمد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016-2017، ص 37.

[2] بودونت أسماء، مرجع سابق، ص 20-23.

لقد أوردت معايير التدقيق الدولية القواعد التي تنظم التأهيل العملي للمدقق في عدة معايير نذكر منها:

- ورد ضمن المعيار الثالث الذي يتناول المبادئ الأساسية التي يخضع لها المدقق حسب الفقرة السابعة منه على أنه: "يجب أن يتم التدقيق وأن يتم إعداد التقرير بعناية مهنية وبواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب مهني وخبرة وكفاءة في التدقيق"؛
- تضمن المعيار السابع مراقبة جودة أعمال المدقق، فقد نصت الفقرة الخامسة منه على أنه: "يجب على المدقق والمساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا بعين الاعتبار مهارات وكفاءة المساعدين في أداء العمل المفوض لهم عند البحث في نطاق التوجيه والإشراف في التدقيق المناسب لكل منهم".

2- معيار استقلال المدقق:

يقوم المدقق بتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية من بيانات ومعلومات، وحتى تتوفر الثقة لمستخدمي القوائم المالية لابد أن يكون المدقق غير متحيز، أي أنه يقدم رأيا موضوعيا وغير متحيز.

وتتوقف استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال، ويجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.

ولتحقيق معيار الاستقلالية ينبغي توافر النقطتين التالية لتحديد مدى استقلالية المدقق:

- عدم وجود مصالح مادية للمدقق: ينبغي على المدقق ألا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي تقوم بمراجعتها وألا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية الختامية؛
- وجود استقلال ذاتي: يقتضي هذا المحور عدم تدخل العميل أو أي سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من التدقيق.

3- بذل العناية المهنية اللازمة:

يعتبر الحياد أول مؤشر يجب أن يتوفر في المدقق كما يجب أن تكون له صفات أخلاقية تبعد عن المهنة والحفاظ على السر المهني باعتبار أن أغلب المعلومات التي يطلع عليها المدقق ذات طابع سري لهذا وجب عليه الالتزام بالمحافظة على هاته الأسرار.

ويعني معيار العناية المهنية هو أن يقوم المدقق ببذل مجهود من بداية عمل التدقيق إلى غاية الانتهاء منها انطلاقا من كونه لابد أن يستوفي المعياريين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي والعملي والاستقلال في أداء مهامه. ويمكن تحديد الشروط الواجب توافرها في المدقق بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء الغير منتظرة.
- العمل على إزالة الشكوك والاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي الفني المحايد.
- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

ثانيا: معايير العمل الميداني

تتكون معايير العمل الميداني حسب ما هو موضح في الشكل (2) اعلاه مما يلي:

- وضع خطة مناسبة لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين؛
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ثم تقرير درجة الاعتماد عليها مع تحديد الاختبارات اللازمة؛
- ينبغي الحصول على قدر كاف من الأدلة وقرائن الإثبات للمساعدة في بناء رأي المدقق.

تهتم معايير الفحص الميداني بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تنفيذ عملية التدقيق وتشمل معايير الفحص الميداني:[1]

[1] بن نعمة سليمة، **النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم المالية والمحاسبة، تحت اشراف: العيد محمد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017-2018، ص 44-45.

1- التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين:

تعتبر عملية التدقيق طريقة منظمة وممنهجة تهدف إنجاز مهام معينة خلال فترة زمنية محددة وذلك بواسطة شخص مؤهل ومستقل، مما يتطلب التخطيط الدقيق، وعليه يتطلب هذا المعيار تنفيذ الأنشطة الآتية:

- اكتشاف بيئة التدقيق ووضع خطة تنفيذ العمل؛
- توزيع المساعدين على مهام الفحص؛
- الإشراف الجيد على المساعدين وتقييم أدائهم.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

ويمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية؛
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛
- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

3- كفاية أدلة الإثبات:

حيث ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المدقق على أدلة وقرائن إثبات كافية من خلال قيامه بالفحص والملاحظة وإرسال المصادقات حتى يستند إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية.

ثالثا: معايير التقرير

يمثل تقرير المدقق المنتج المادي الأساسي لعملية التدقيق، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين" ومن ثم فأنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضاً أن يكون واضحاً ومختصرًا بالإضافة إلى كونه متطابقاً مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة التدقيق[1]"

[1] زوهري جليلة، **أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد04/ديسمبر 2015، ص59.

ويتحقق ذلك من خلال العناصر التالية:

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا؛
- يجب أن يتضمن تقرير المدقق رأيه الفني بالقوائم المالية كوحدة أو تأكيد امتناعه عن إبداء رأيه وإيضاح الأسباب التي تحول دون ذلك، كما يجاب أن يتضمن التقرير بيان قاطع عن طبيعة الفحص ودرجة المسؤولية التي يتحملها المدقق في كافة الأحوال التي يرتبط اسمه بالقوائم المالية؛
- يجاب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة لها؛
- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا .

ويمكن أن نتناول هذه المعايير كما يلي:[1]

1- معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما:

يقتضي بأن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة.

2- معيار الاتفاق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما:

يمثل الاتفاق في تطبيق المبادئ المحاسبية إحدى الخصائص النوعية التي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية ذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة.

3- معيار ملائمة الإفصاح:

وفقا لهذا المعيار يجب على المدقق أن يتأكد من كفاية مستوى الإفصاح في القوائم المالية وذلك من خلال التبويب السليم لعناصر القوائم المالية والملاحظات الملحقة بها كإيضاحات متممة لها ولكنه غير مطالب بالإشارة في تقريره إلى مستوى الإفصاح إلا في حالة عدم كفاية هذا الإفصاح بصورة معقولة.

4- معيار وحدة الرأي:

يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن الرأي في أمور معينة، فعليه أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة قاطعة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولية المدقق عن القوائم المالية.

[1] بن نعمة سليمة، مرجع سابق، ص45-46.

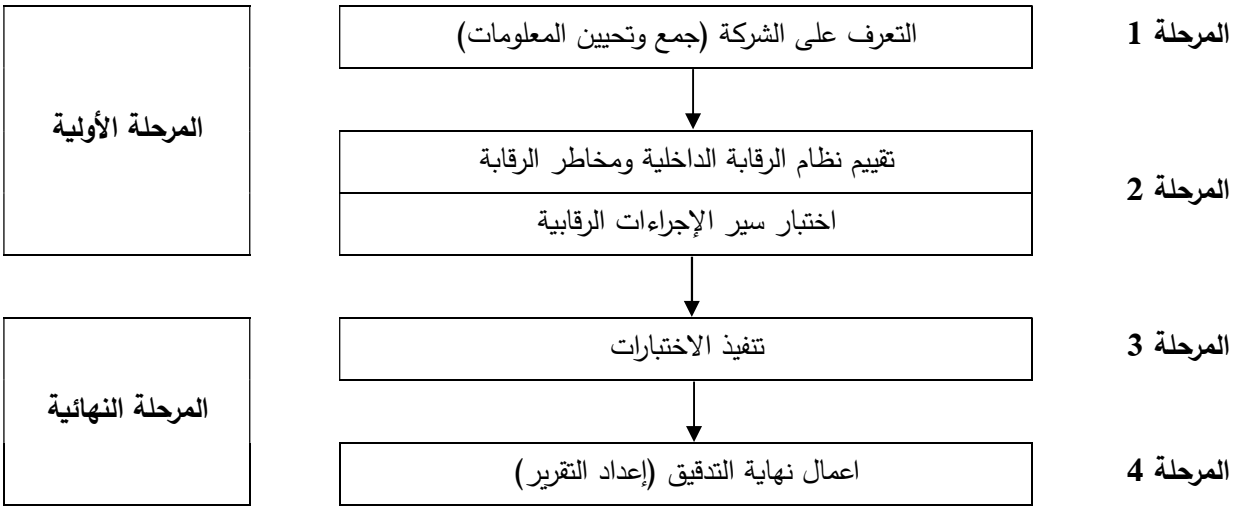
المبحث الثاني: منهجية التدقيق

الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو ابداء رأي محايد حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية للشركة، الأمر الذي يتطلب من المدقق اتباع منهجية عمل تسمح له بجمع أدلة الاثبات الكافية والملائمة لدعم رأيه في القوائم المالية المدققة. وسنحاول من خلال هذا المبحث أن نعرض أهم ما هو متعلق بمنهجية التدقيق من خلال الاطلاع على مراحل عملية التدقيق، وثائق عملية التدقيق إضافة لأدلة الاثبات.

المطلب الأول: مراحل عملية التدقيق

يعتبر التدقيق عملية منهجية منظمة ما يدل على أنه يمر بمجموعة من المراحل، التي يمكن تعريفها بأنها الخطوات التنفيذية التي يتبعها المدقق عند قيامه بعملية التدقيق، فهي تتعلق بالتصرفات والممارسات التي يؤديها المدقق وتظهر في برنامج التدقيق باعتبارها تمثل الخطوات اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق.[1] ويمكن توضيح هذه المراحل كما هو مبين في الشكل الآتي:

الشكل 3: مخطط يبين مراحل عملية التدقيق



المصدر: WHANNOU Serge, cours : **audit comptable et financier**, ESGIS, n-d, p 20.

أولا: تعريف وتسلسل المراحل

مهما كان نطاق المهمة، يبدأ التدقيق بالتعرف على الشركة (المرحلة 1) التي يجمع من خلالها المدقق كمية كبيرة من المعلومات حول الشركة. تسمح له هذه المرحلة بتكوين أو تحديث ملفه الدائم وفي نفس الوقت تحديد المخاطر الكامنة في المهمة. ما يسمح له بالانتقال إلى المرحلة 2 (تقييم نظام الرقابة الداخلية).[2]

[1] جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص54.

[2] WHANNOU Serge, Op.cit, p 20.

يعتبر تقييم الرقابة الداخلية وتحديد استراتيجية التدقيق المرحلة الأساسية للعملية. حيث يقوم المدق من خلال هذه المرحلة بتقييم نظام الرقابة الداخلية بأكمله من أجل تقييم مخاطر الرقابة وتحديد المستوى المناسب من الاختبارات التي يتعين عليه القيام بها. [1]

المرحلة الثالثة: تنفيذ الاختبارات أو الفحوصات، بما يتوافق مع الاستراتيجية المحددة في المرحلة السابقة:

- اختبارات التحقق من الإجراءات الرقابية؛
- اختبارات التحقق من صحة الحساب؛
- إجراءات الاختبارات التحليلية.

في نهاية هذه المرحلة، يكون لدى المدقق جميع الاستنتاجات: النتائج والتوصيات التي تسمح له بما يلي:

- إبداء الرأي في جودة الحسابات والقوائم المالية؛
- كتابة استنتاجاته وتقاريره (المرحلة الرابعة). [2]

ثانيا: امتداد المراحل عبر الزمن

انتشار المراحل السابقة عبر الزمن يؤدي إلى التمييز بين مرحلتين رئيسيتين: [3]

- **المرحلة الأولية:**

تغطي المرحلة الأولية (تسمى «Intérim» بلغة التدقيق) التعرف على الشركة، وتقييم الرقابة الداخلية، بما في ذلك التحقق من تشغيل الإجراءات الرقابية التي وضعتها الشركة.

عندما يكون ذلك ممكنًا، يجب أن تتم هذه المرحلة في وقت مبكر بما يكفي قبل تاريخ الإغلاق للسماح بتنفيذ العمليات اللازمة لتصحيح بعض الحالات، ولكن ليس مبكرًا جدًا لكي تكون الاستنتاجات المستخلصة صالحة لكل السنة محل التدقيق. في جميع الحالات، تحدث هذه المرحلة قبل بدء أعمال التحقق (أو الرقابة على الحسابات).

يقوم المدقق بتدخل لمرة واحدة في تاريخ نهاية السنة لبعض الأعمال المحددة في نهاية العام (مثل الجرد، تأكيدات أرصدة الغير...إلخ).

- **المرحلة النهائية:**

المرحلة الأخيرة من التحقق من صحة الحسابات (تسمى نهائية) هي في بداية السنة المالية التي تلي نهاية السنة المالية محل التدقيق، عندما يتم إغلاق الحسابات السنوية وإتاحتها للمدقق.

[1] Idem.
[2] Idem.
[3] Ibid, p 20-21.

المطلب الثاني: وثائق التدقيق

نظرا لاتصاف عمل المدقق بالديمومة والاستمرارية فإن هذا يجعله ملزم بمسك وثائق عمل تساعده في إتمام وتنظيم مهمته إن لم نقل إنه ضروري لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق. ويمكننا أن نوضح وثائق التدقيق كما يلي:

أولا: تعريف وثائق التدقيق

تمثل وثائق التدقيق ترجمة فعلية ودليل مادي عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق، كما تعتبر الركيزة الأساسية لكتابة التقرير[1]، ولقد عرفها المعيار الدولي للتدقيق ISA 230 "وثائق التدقيق" بأنها: الوثائق التي تحتوي على معلومات تتعلق بإجراءات التدقيق المنفذة، وأدلة الاثبات ذات الصلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المدقق (تُستخدم أيضًا تعبيرات مثل "**ملف العمل**" أو "**أوراق العمل**").[2]

ثانيا: أنواع وثائق التدقيق

تنقسم وثائق التدقيق إلى نوعين من الملفات كما يلي:

1- الملف الدائم:

يتضمن ملف التدقيق الدائم المعلومات الأساسية المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق، ويتكون أساسا مما يلي:[3]

- **معلومات عامة:** وتتمثل في الهيكل التنظيمي، قائمة المسؤولين مع السلطات المفوضة إليهم إضافة لإمضاءاتهم، قائمة عن الوحدات التابعة للشركة، قائمة نشاطات الشركة، نسخ من القانون الأساسي للشركة، نسخ من محاضر الاجتماعات للشركة، إضافة إلى نسخ من تقارير الرقابة السابقة.
- **معلومات ذات طابع محاسبي:** تتعلق هذه المعلومات في الأساس في: النظام المحاسبي المطبق، دليل الإجراءات في الشركة، مخطط سير الوثائق «flowchart»، نماذج عن الوثائق المستخدمة، الاستبيان المستخدم لتقييم نظام الرقابة الداخلية، ملاحظات حول تطبيق النظام المحاسبي.

[1] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 125.

[2] IAASB, **Norme ISA 230 Documentation de l'audit**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2009, P5.

[3] BELAIBOUD Mokhtar, **Pratique de l'audit Conforme au normes IAS/IFRS et au SCF**, Berti Edition, Alger, Algérie, 2011, P 143-144.

2- الملف السنوي (الجاري):

الملف السنوي هو في الأساس مكون من مجمل وثائق العمل المرتبطة بالسنة أو الدورة الحالية، ويمكن القول أن هذا الملف يتكون من:[1] برنامج تفصيلي لعملية التدقيق، التحليلات المدعمة لأرصدة المؤسسة والحسابات السنوية لها، التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالسنة أو الدورة محل التدقيق، تقرير المدقق عن نتائج فحصه لنظام الرقابة الداخلية، الملاحظات المدونة بعد عملية الفحص وعمليات التسوية، محاضر الجرد المختلفة، جميع المراسلات التي قام بها المدقق مع أطراف خارج المؤسسة لها علاقة تربطها بها كالبنوك والموردون، المشاكل التي واجهت المدقق أثناء أدائه لمهمته، نسخة عن التقرير النهائي.

ثالثا: أغراض وثائق التدقيق

عند استيفاء متطلبات التوثيق الواردة في معايير التدقيق ذات الصلة بوثائق التدقيق، تسمح وثائق التدقيق بما يلي:[2]

- دعم الاستنتاج الذي توصل إليه المدقق فيما يتعلق بتحقيق أهدافه العامة؛
- الشهادة على أن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها وفقًا لمعايير التدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها.

كما تسمح وثائق التدقيق بتحقيق غايات أخرى منها:

- مساعدة فريق التدقيق في تخطيط وتنفيذ المهمة؛
- مساعدة أعضاء فريق التدقيق القائمين على الرقابة والإشراف على المساعدين في مهامهم؛
- السماح لفريق التدقيق بتقديم تقارير حول الاعمال المنجزة؛
- الحفاظ على ملف يتضمن النقاط المهمة تحسبا لأعمال التدقيق المستقبلية؛
- السماح بوضع وتنفيذ عمليات التفتيش والرقابة المتعلقة برقابة الجودة على عملية التدقيق.

[1] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 131.

[2] IAASB, **Norme ISA 230 Documentation de l'audit**, Op.cit., P4.

المطلب الثالث: أدلة الاثبات

بغية تحقيق اهداف التدقيق وإبداء المدقق رأيه حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية يقوم بعملية جمع أدلة اثبات حول العمليات التي قامت بها المؤسسة تسمح إن لم نقل ضرورية للمدقق في تكوين رأيه حول مصداقية المعلومات الواردة على أسس سليمة. وسنتطرق إلى أبرز ما يتعلق بأدلة الاثبات فيما يلي:

أولا: تعريف أدلة الاثبات

تعتبر أدلة الاثبات "بأنها تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة"[1]. كما اعتبرها المعيار الدولي للتدقيق ISA 500 "أدلة الإثبات بأنها "المعلومات التي يعتمد عليها المدقق في الوصول إلى الاستنتاجات التي ستشكل أساس رأيه. تتضمن أدلة الاثبات المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم البيانات المالية، وكذلك المعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى."[2]

ثانيا: خصائص أدلة الاثبات المقنعة

تكون أدلة الاثبات مقنعة إذا سمحت للمدقق بتكوين: استنتاجات، ورأي مبرر (مبني على أسس سليمة) بكل ثقة. ويمكن القول أن أدلة الاثبات مقنعة إذا كانت: [3]

1- **ملائمة:** أي هل يعتبر الدليل متوافق مع اهداف التدقيق المسطرة؟ هل هذه الأدلة تدعم استنتاجات ورأي المدقق بطريقة منطقية؟

2- **صادقة:** أي هل تم الحصول على الدليل من مصدر صادق؟ هل تحصل عليه المدقق بنفسه؟

3- **كافية:** هل تحصل المدقق على ادلة اثبات كافية؟ هل تدعم ادلة اثبات مختلفة بعضها البعض؟

حسب المعهد الامريكي للمحاسبين العموميين المعتمدين (AICPA) "الملائمة تشير إلى جودة أدلة الاثبات أي وملاءمتها ومصداقيتها، وصفة الكفاية تشير إلى حجم أدلة اثبات التدقيق المتحصل عليها".

[1] زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 151.

[2] IAASB, **Norme ISA 500 Eléments probants**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2009, P5.

[3] Kurt F.Reding & al, **Manuel d'audit interne améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques**, Eyrolles, Paris, France, 2015, P 10-3.

ثالثا: اجراءات جمع أدلة الاثبات

تتمثل إجراءات جمع ادلة الاثبات في الطرق التي يستخدمها المدقق بغية جمع الأدلة اللازمة لتحقيق أهداف عملية التدقيق. ويتم القيام بهذه العمليات اثناء أداء المدقق لمهمته. ويمكن تلخيص أبرز هذه الإجراءات فيما يلي:[1]

1- **طلب المعلومات:** وهذا يتطلب من المدقق طرح أسئلة على الأعوان داخل الشركة محل التدقيق أو إلى أطراف أخرى خارجية ذات صلة بالشركة سواء بطريقة شفوية أو كتابيا. طلب المعلومات يسمح بالحصول على معلومات غير مباشرة والتي تكون في الغالب غير مقنعة.

2- **الملاحظة:** يتطلب هذا الاجراء ملاحظة الأشخاص، الإجراءات، العمليات بما في ذلك الأصول المرتبطة بالإجراء محل الملاحظة. تسمح الملاحظة عادتا بجمع ادلة اثبات أكثر اقناعا عن التي يتم جمعها عبر طريقة طلب المعلومات. حيث أن ملاحظة المدقق لعون يقوم بإجراء معين يعطي ضمان أكبر من لو أنه سمع من هذا العون كيف يقوم بنفس الاجراء. رغم هذا فإن اجراء الملاحظة يتضمن حدود معينة حيث أنها تمدنا بدليل لحظي، ما يجعل المدقق غير قادر عن الحكم فيما إذا كان الاجراء ممارس بنفس الطريقة في كل السنة وهل يتصرف الأعوان بطريقة مختلفة لما يكونون تحت المراقبة.

3- **التفتيش:** يتمثل هذا الاجراء في دراسة للوثائق والملفات، إضافة إلى الفحص المادي للأصول المادية. يمد التفتيش المدقق بأدلة مباشرة حول مضمون الوثائق، كما أن فحص الأصول المادية مثل المباني والمعدات يسمح للمدقق من التأكد بطريقة مباشرة وبصفة شخصية من الوجود الفعلي لهذه الموارد بما في ذلك الحالة المادية لهذه الأصول. وفي هذه الحالة يجب على المدقق أن يكون على دراية حول كفاءته أي قدرته في فهم ما يقرأه أو يشاهده، وأخذها في الحسبان لمعرفة متى يتطلب الأمر الاستشارة بخبير خارجي.

4- **التتبع:** يقصد به قيام المدقق بتتبع أثر العمليات بعد اقفال الحسابات في نهاية السنة، وما يحدث فيها في بداية السنة المالية الجديدة، وعلى سبيل المثال متابعة المصروفات والايرادات المستحقة، والديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فيها، للتأكد من جدية هذه الحسابات وأنه لم يحدث فيها أي تلاعب أو أنها كانت وهمية. ويمكن أن يطلق على عملية تتبع أثر العمليات بأنها عملية فحص وتدقيق انتقادية، فقد يكتشف المدقق أمور غير عادية تقوده إلى اكتشاف أي نوع من أنواع التلاعب.[2]

---

[1] Ibid, P 10-7,10-12.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 169-170

5- **إعادة التشغيل:** يعني به إعادة المدقق لإجراء بعض الإجراءات، أو الحسابات ما يقدم للمدقق دليل مباشر على السير الحسن لرقابة معينة، كما يقدم أيضا ادلة حول سلامة حسابات الشركة محل التدقيق.

6- **الإجراءات التحليلية:** يتم من خلال الإجراءات التحليلية استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد مدى منطقية رصيد حساب ما أو أي بيان آخر. مثلا يمكن مقارنة نسبة هامش المساهمة الإجمالي في السنة الحالية مع النسبة في السنة السابقة. ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية. أما فيما يتعلق بالحسابات الأخرى، فيمكن تخفيض حجم الأدلة الأخرى عندما تشير الإجراءات التحليلية إلى منطقية رصيد الحساب.[1]

المبحث الثالث: دور التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات

سنحاول من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات، من خلال التطرق إلى علاقة المدقق الخارجي بالأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات، بالإضافة إلى محاولة التعرف على كيف يمكن للتدقيق أن يساهم في تعزيز حوكمة الشركات. كما يلي:

المطلب الأول: علاقة المدقق الخارجي بالأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات

للمدقق الخارجي دور تبادلي وحوكمة الشركات، حيث يساهم التدقيق في تفعيل الدور الرقابي وتوفير معلومات موثوقة لمجلس الإدارة ولجنة التدقيق والأطراف ذات الصلة، إضافة إلى دوره في التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بالشركة، بالمقابل تسهل حوكمة الشركات عمل المدقق الخارجي من خلال توفير معلومات مالية صادقة وجيدة لإبداء رأيه وكذا دعم استقلاليته. وهذا ما يجعل للمدقق الخارجي دور محوري في حوكمة الشركات نتيجة كونه طرف ثالث مستقل عن الشركة، الأمر الذي يجعله مرتبط عدة ارتباطات مع العديد من الأطراف ذوي العلاقة بالحوكمة وكذا الآليات الداعمة لحوكمة الشركات. ويمكن توضيح أهم هذه العلاقات فيما يلي:

[1] ألفين ارينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002، ص 239.

أولا: علاقة المدقق الخارجي بالمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين:

أدت نظرية الوكالة إلى ظهور العديد من التطورات في حوكمة الشركات، الأمر الذي جعل من التدقيق آلية رئيسية لدعم التطبيق الجيد لقواعد هذه الأخيرة، حيث نجد من بين النزاعات التي يمكن أن تحدث نتيجة لتضارب المصالح بين المسيرين والمساهمين، نزاع عدم تماثل المعلومة.[1]

ويبدو أن عدم التماثل في المعلومات هو أحد الأسباب أو النتائج الرئيسية التي من المحتمل أن تثير ليس فقط المساهمين، ولكن أيضًا أصحاب المصلحة الآخرين ضد المسيرين في الشركة، وهذا يعني أن المسير يتبنى سلوك غامض من حيث ايصال أو نقل المعلومات. ولمواجهة هذا الموقف، قام العديد من الباحثين بوصف التدقيق الخارجي كأحد آليات الحوكمة والذي يهدف أساسا إلى الحد من عدم تناسق المعلومات،[2] وفي هذا السياق ناقش "Benoit Pigé" ثلاث مستويات لعدم تماثل المعلومة المرتبطة بحوكمة الشركات هي:[3]

1- بين المسيرين وممثلي المساهمين (أعضاء مجلس الإدارة):

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

2- بين المساهمين وممثليهم (أعضاء مجلس الإدارة):

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

[1] BERTIN Elisabeth, **Audit Interne Enjeux et pratiques à l'international**, Editions Eyrolles, Paris, France, 2007, P25.

[2] Yasmine Oudjedi Damerdji, Abdellatif Kerzabi, **La pratique de l'audit au sein des sociétés Algériennes Etude de cas : SITEL**, AL-MOASHEER Journal of Economic Studies, Volume 03, Issue 02, Algerie, 2018, P 223.

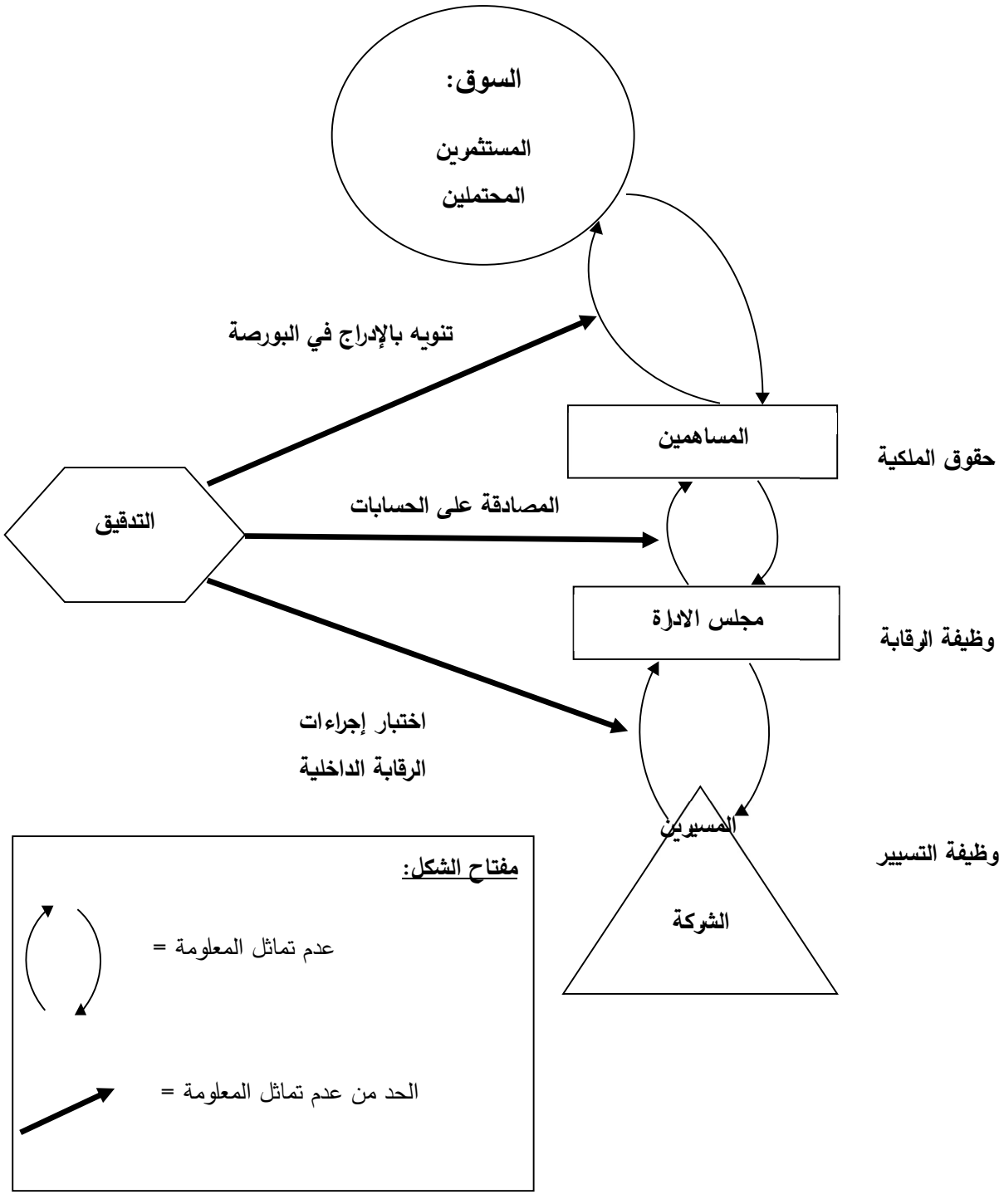
[3] تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية –دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، في العلوم التجارية، تحت اشراف: قطاف ليلي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016-2017، ص 115،116.

3- بين المستثمرين المحتملين والمؤسسة:

عند طرح الشركة لأسهم جديدة أو اقدام المساهمين على بيع أسهمهم في الأسواق المالية تظهر حالة أخرى من حالات عدة تماثل المعلومات، والتي تكون بين المستثمرين المحتملين وبين الشركة نفسها، وهنا يظهر دور المدقق الخارجي في تقديم المعلومات التي يحتاجها المستثمرون الجدد وطمأنتهم حول مصداقية القوائم المالية للشركة.

ولقد وضع "Pigé Benoit" سنة 2001، مخطط يظهر فيه دور التدقيق الخارجي في الحد من مشكل عدم تماثل المعلومة لحوكمة الشركات بين المستويات الثلاث المذكورة سابقا، كما هو مبين في الشكل (4) أدناه:

الشكل 4: دور المدقق الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات في حوكمة الشركات



المصدر:

Eustache EBONDO WA MANDZILA. **La Contribution Du Contrôle Interne Et De L'audit Au Gouvernement D'entreprise**. Thèse en vue d'obtention de titre de Docteur en Sciences de Gestion, Directeur de Thèse : Geneviève CAUSSE, Institut de Recherche en Gestion, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, UNIVERSITE PARIS XII VAL de MARNE, Paris, France, 2004, P 89.

من خلال ما سبق التطرق اليه وبناء على الشكل (4) أعلاه يمكننا القول إن للمدقق الخارجي دور هام في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، نظرا للدور الذي يلعبه في الحد من مشكل عدم تماثل المعلومة لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة سواء كانوا من داخل أو خارج الشركة، الأمر الذي يعكس مدى أهمية وظيفة التدقيق الخارجي والعلاقة التي تربطه بهؤلاء الأطراف.

ثانيا: علاقة المدقق الخارجي بلجنة التدقيق:

تعد لجان التدقيق من الوسائل الهامة التي تدعم استقلال وحياد المدقق الخارجي والتي تكونت فكرتها في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة ماكيسون وروبينز « MCKESSON & ROBBINS » التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) ولجنة الأوراق المالية (SEC) بالتوصية بضرورة تشكيل لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين مدقق خارجي وتحديد أتعابه. وفي عام 2002 صدر قانون "Sarbanes-Oxley Act" الذي جعل لجنة التدقيق هي الأساس في عملية التعيين وتحديد أتعاب المدقق الخارجي وأصبحت هي المسؤولة عن الموافقة على القيام بالخدمات الاستشارية.[1]

وتساهم لجنة التدقيق في دعم استقلالية المدقق الخارجي من خلال تنفيذها لمسؤولياتها المتعلقة بتعيين وتحديد أتعابه ومناقشة تقرير المدقق الخارجي وكذلك يمكن للجنة التدقيق المساهمة في دعم استقلال المدقق عن طريق:[2]

1- فحص خطط الإدارة للارتباط بالمدقق الخارجي لأداء خدمات غير التدقيق والتأكد من عدم تأثير تلك الخدمات على استقلال المدقق؛
2- فحص جوانب عدم الاتفاق والخلاف بين المدقق والإدارة ومحاولة تقريب وجهات النظر؛
3- تحقيق التنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي؛[3]
4- تحديد مجال التدقيق ودراسة ملاحظات المدقق الخارجي وتوصياته.[4]

[1] محمد مروان الصبوح، مرجع سابق، ص 46-47.

[2] المرجع نفسه، ص 47.

[3] شملال نجاة، **مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية "دراسة إحصائية"**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تحت اشراف محمد العيد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2015-2016، ص 122.

[4] المرجع والموضع نفسه.

وبالإضافة إلى ما سبق ذكره ربطت العديد من الدراسات بين لجنة التدقيق وجودة عملية التدقيق، حيث أكدت دراسة "Gregory & Collier" سنة 1996 على عينة من الشركات البريطانية، وجود علاقة إيجابية بين وجود لجنة التدقيق بالشركة وجودة عملية التدقيق. كما أكدت دراسة "Broye" سنة 2009 على 150 شركة فرنسية مدرجة بالبورصة نفس النتائج السابقة، من هذه النقطة يمكننا القول إن الشركات التي لديها لجنة تدقيق من المرجح أن يكون لديها أو أن تطلب خدمات تدقيق خارجي ذات جودة، كما أنه يجب على لجنة التدقيق التأكد من قيام المدقق الخارجي بإجراء جميع التحقيقات اللازمة لإنجاز مهمته وفق المعايير المهنية للتدقيق.[1]

ثالثا: العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي:

يمكننا القول أن هناك علاقة ارتباط قوية ووثيقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وعليه فإن عمل المدقق الداخلي قد يكون متمما ومكملا وليس بديل لعمل المدقق الخارجي عند أداء عملية التدقيق، كما يستخدم التدقيق الداخلي كوسيلة رقابية داخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، كما أن دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضا الجوانب الإدارية ومساهمتها في إضافة قيمة للمؤسسة وكذا تقديمها للخدمات الاستشارية، فرأي المدقق الداخلي حول كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهما خصوصا مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال ولعل أهمها قانون "Sarbanes-Oxley" سنة 2002، وتطور المعايير الدولية للتدقيق الداخلي. والتي من شأنها تحقيق المنافع الآتية للشركة:

1- ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة، حيث أن التقييم، التوصيات والتقارير التي يعدها المدقق الداخلي تتم بصفة مستمرة خلال السنة، مما يحقق الراحة لدى أصحاب المصلحة، كما يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات والتحسينات في الوقت الملائم؛

2- المساهمة في ضمان جودة التنظيم، فتتضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية لضمان انجاز التنظيم لأهدافه بطريقة اقتصادية وفعالة، وللمدقق الداخلي دور رقابي هام في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات واللوائح الداخلية؛

3- تقديم الخدمات الاستشارية، يعتبر المدققون الداخليون في موقع يمكنهم من تزويد مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة، المدقق الخارجي وأصحاب المصلحة بالتحليلات الضرورية، التقييم والتوصيات.[2]

---

[1] Wafa Masmoudi Ayadi, **Mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe : le cas français**, La Revue Gestion et Organisation, Volume 5, Issue 2, 2013, p 186.

[2] عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات –دراسة ميدانية–**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تحت اشراف: عبد الوهاب رميدي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2008-2009، ص 93.

ونظرا لأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المساهمة في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات. والدور الذي تلعبه في مساعدة المدقق الخارجي خلال قيامه بمهامه من خلال إمكانية هذا الأخير الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي لتحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق، وكذا لتفادي التكرار وازدواجية العمل والرفع من جودة التدقيق، تناولت مجموعة من معايير التدقيق على المستوى الدولي العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، ومن أبرز هذه المعايير نجد المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 والذي يعالج مسألة استخدام المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي أين نص في فقرته الثالثة أنه "لا يوجد في هذا المعيار الدولي للتدقيق ما يتطلب من المدقق الخارجي الاعتماد على عمل وظيفة التدقيق الداخلي لتغيير طبيعة أو مدى إجراءات التدقيق التي سيؤديها"[1]. كما أشار نفس المعيار في فقرته 11 إلى أن "المدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة عن رأي التدقيق الذي يبديه، واستخدامه لعمل وظيفة التدقيق الداخلي أو المساعدة المباشرة المقدمة إليه من قبل المدققين الداخليين. ولا يقلل المدققون الداخليون كجزء من المهمة بأي حال من هذه المسئولية. حيث مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، فإن هذه الأخيرة ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية"[2]. بالإضافة إلى ما سبق تطرق المعيار الدولي للتدقيق نفسه في الفقرة 13 منه أنه عندما يكون للشركة وظيفة تدقيق داخلي وينوي المدقق الخارجي الاعتماد على عمل هذا الأخير لتعديل طبيعة أو جدول إجراءات التدقيق التي سيقوم بتنفيذها. أو الطلب من المدققين الداخليين تقديم المساعدة المباشرة له، فأنه يتوجب على المدقق الخارجي تحديد إمكانية وإلى أي مدى يمكن الاعتماد على عمل المدققين الداخليين، وما إذا كان هذا العمل مناسبًا لأغراض التدقيق؛ وعندما يطلب من المدققين الداخليين تقديم المساعدة المباشرة يتوجب عليه التوجيه والإشراف ومراجعة عمل المدققين الداخليين.[3]

يظهر لنا مما سبق أن الكثير من مجالات عمل المدقق الداخلي تدخل ضمن مجال عمل المدقق الخارجي لذلك فإن الوضع الأمثل هو التعاون والتكامل بينهما لضمان التغطية الأمثل لأنشطة الشركة وتجنب التكرار والازدواجية في العمل وتخفيض التكاليف والوقت اللازمين لأداء مهمة التدقيق الخارجي وكذلك انجاز مهامهما الرقابية بكفاءة وفاعلية، من خلال تقييم كل منهما لعمل الآخر ولا شك أن هذا التكامل يؤدي إلى تظافر الجهود المبذولة لتحقيق أهداف التدقيق ما يؤدي إلى تظافر الجهود المبذولة لتحقيق التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

[1] IAASB, **Norme ISA 610 Utilisation des travaux des auditeurs internes**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2013, p 4.
[2] Ibid, p 6.
[3] Ibid, p 6.

المطلب الثاني: دور المدقق الخارجي في حوكمة الشركات

يعتبر المدقق الخارجي أحد الأطراف الرئيسة في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات، نظرا للطبيعة الرقابية لمهمته حيث أن الدور الرئيسي للمدقق الخارجي، هو إبداء رأي فني حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية التي تم إعدادها من قبل الإدارة بالشركة، كما نصت معظم مبادئ ومواثيق الحوكمة على اعتبار المدقق الخارجي أحد الركائز الأساسية في حوكمة الشركات، إضافة إلى تبني المدقق الخارجي لمهام غير مهمة المصادقة على القوائم المالية للشركة، من شأنها المساهمة في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، على غرار المهام الاستشارية للمدقق الخارجي، إضافة إلى مهام تقييم استمرارية الشركات.

ومن هنا نخلص إلى أن دور المدقق الخارجي في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات، يتسم بالعديد من المهام والأدوار، وسنحاول من خلال هذا الجزء من البحث استعراض بعض من مهام التدقيق التي قد تساهم في دعم التطبيق الجيد لحوكمة الشركات كما يلي:

أولا: إضفاء الثقة على القوائم المالية للشركة:

تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومة تمتاز بالشفافية حول الوضعية المالية، الأداء وتغير الوضعية المالية للشركة، بحيث تكون مفيدة لأكبر قدر ممكن من المستخدمين لاتخاذ قراراتهم، ويمكن ابراز أهم أهداف القوائم المالية على النحو التالي:[1]

- **تقديم معلومة مالية مفيدة:** يجب على القوائم المالية أن تقدم معلومات مفيدة فيما يخص الوضعية المالية (الميزانية)، الأداء (حساب النتيجة) والتغيرات في الوضعية المالية (جدول تدفقات الخزينة) للمؤسسة بغرض الاجابة على مجمل احتياجات مستخدمي هذه المعلومات؛
- **تقديم معلومة مالية ذات شفافية:** تسمح القوائم المالية بضمان شفافية الشركة من خلال معلومة وافية وكاملة؛
- **ايصال معلومة مالية لمختلف المستخدمين:** بحيث تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستخدميها، داخل أو خارج المؤسسة.

ويعتبر التدقيق الخارجي من أهم الآليات التي تساهم في تحقيق الموثوقية في القوائم المالية، التي تنتج بدورها معلومات دقيقة وذات مصداقية لمستخدميها، من خلال رقابته لمختلف الأنشطة داخل الشركة.

[1] TAZDAIT Ali, **maitrise du système comptable financier**, Edition ACG, Algérie, 2009, p47.

كما جاء في المعيار الدولي للتدقيق ISA 200 " الأهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالتدقيق وفقاً لمعايير التدقيق" أن الهدف من التدقيق هو رفع مستوى الثقة في القوائم المالية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، يبدي المدقق رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع النواحي الجوهرية، وفقًا للنظام المحاسبي المطبق.[1]

ورغم أن مسؤولية اعداد القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة تحت رقابة المسؤولين عن حوكمة الشركة في الدرجة الأولى، وأن دور المدقق الخارجي يتمثل في ابداء رأي حول هذه القوائم.[2] إلا أنه وحسب المعايير الدولية للتدقيق فأنه تقع على عاتق المدقق مجموعة من المسؤوليات فيما يتعلق بتدقيق القوائم المالية نذكر منها:

- يجب على المدقق الامتثال للقواعد الأخلاقية ذات الصلة (بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية) المطبقة على ارتباطات تدقيق البيانات المالية؛[3]
- يجب على المدقق الحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة لتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بما فيه الكفاية وبالتالي يكون قادرًا على استخلاص استنتاجات معقولة يمكن أن يبني عليها رأيه؛[4]
- يجب على المدقق الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية كوحدة واحدة خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن غش أو خطأ، كما يتوجب عليه التحلي بنزعة الشك المهني تجاه غش الادارة؛[5]
- التأكد من أن القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية.[6]

[1] IAASB, **Norme ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2013, p 4.
[2] IAASB, **Norme ISA 260, Communication avec les responsables de la gouvernance**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2013, p 6.
[3] IAASB, **Norme ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit**, op.cit, p 9.
[4] Ibid, p9-10.
[5] IAASB, **Norme ISA 240, Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2013, p 5-6.
[6] IAASB, **Norme ISA 700, Opinion et rapport sur des états financiers**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2013, p 7.

ولاستيفاء هذه المسؤوليات يجب على المدقق الخارجي التأكد من أن القوائم المالية معدة بطريقة صادقة من خلال:[1]

- التأكد من أن المعاملات والمبالغ المالية الواجب تسجيلها في القوائم المالية قد تم إدراجها في التقارير الملحقة بالقوائم المالية؛
- التحقق من أن الموجودات والمطلوبات المدرجة في القوائم المالية كانت موجودة في تاريخ الميزانية، وأن المعاملات المدرجة قد وقعت خلال الفترة التي تغطيها هذه القوائم؛
- التأكد من أن أصول الشركة مملوكة لها، وكذلك مجمل المطلوبات المدينة بها، حتى تاريخ الميزانية، قد تم ذكرها في القوائم المالية؛
- التأكد من أن القيم والمبالغ المدرجة في القوائم المالية (الموجودات، المستحقات، والعائدات والمصاريف) قد تم تقديرها وتقييمها بصورة مناسبة ومنسجمة مع المبادئ المحاسبية؛
- التحقق من أن قيم ومبالغ القوائم المالية قد تم تصنيفها ووضعها، والإفصاح عنها بصورة مناسبة.

مما سبق واستنادا على مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات الذي نص على أنه يجب إجراء تدقيق سنوي وفقًا لمعايير تدقيق عالية الجودة من قبل مدقق خارجي مستقل ومؤهل من أجل تقديم تأكيد خارجي وموضوعي لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بشكل عادل موقف وأداء الشركة من جميع النواحي المادية.[2] الأمر الذي يوضح أهمية الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في دعم تطبيق حوكمة الشركات، بتفعيله لمبدأ الإفصاح والشفافية من خلال تدقيقه للقوائم المالية التي تعكس الوضع والأداء المالي للشركة، وباعتبارها مصدر المعلومات الأكثر استخداما لتقديم المعلومات عن الشركات، الأمر الذي يوفر معلومات مالية صادقة لمستخدميها من أجل اتخاذ القرارات على أسس سليمة، على غرار:

- **مجلس الإدارة:** الذي يعتمد على تقرير المدقق من أجل مراقبة وتقييم أداء المديرين؛

[1] إسماعيل علي محمد الأسود، **دور المراجعة الخارجية في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات (دراسة ميدانية في البيئة الليبية)**، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تحت اشراف عبد الحفيظ محمد كريم، كلية المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة غريان، ليبيا، 2013، ص 131.

[2] OECD, Op.cit, P 42-43.

- **المساهمين:** يمثل تقرير المدقق للمساهمين أداة أمان لأموالهم، حيث يعتمد المساهمون على القوائم المالية المدققة من قبل مهني مستقل وحيادي عند اتخاذ أي قرار يتعلق بمدخراتهم واستثماراتهم من أجل تحقيق أعلى عائد ممكن؛[1]

ثانيا: الحد من مشاكل نظرية الوكالة:

تعود دراسة المشاكل المرتبطة بنظرية الوكالة إلى "آدم سميث" (Adam Smith) سنة 1776 من حيث تساؤلاته حول عدم فعالية الشركات التي تسلم فيها مهمة التسيير لوكلاء غير ملاك. وأكد "بيرل ومينز" (Berle & Means) هذا الانطباع سنة 1932 من خلال اظهار أن الفصل بين الإدارة والملكية يقود إلى حالة من تضارب المصالح بين الملاك والمسيرين. ولقد عرف "جنسن وميكلنغ" (Jensen & Meckling) سنة 1976 نظرية الوكالة بأنها عبارة عن العقد الذي من خلاله يقوم شخص أو مجموعة من الأشخاص (الأصل) بتوظيف شخص آخر (الوكيل) للقيام ببعض المهام تحت اسمهم، مع تفويضهم بجزء من السلطة المتعلقة باتخاذ القرار. وبحكم طبيعة هذه العلاقة يترتب عن نظرية الوكالة مشكل من خلال تباين المصالح الشخصية بين كل من الأصل والوكيل.[2]

وحسب "هرمنسون وآخرون" (Hermanson et al) سنة 1993، هناك أربع حالات في بيئة الأعمال تستدعي طلب خدمات مدقق خارجي مستقل، من بين هذه الحالات حالة تضارب المصالح أين أوضح أن القوائم المالية للشركة تعكس أداء المديرين المسؤولين عن اعدادها أيضا. ومستخدمي القوائم المالية يريدون منها أن تعكس الوضع المالي، الأداء وضعية الخزينة للشركة بأكبر قدر ممكن من المصداقية. حيث أنهم يرون أن المديرين يتحيزون في تقريرهم بحيث يعكس صورة إيجابية على ادارتهم لشؤون الشركة. ما يبين وجود تضارب مصالح محتمل بين معدي القوائم المالية ومستخدميها. وهنا يلعب المدقق الخارجي دور حيوي من خلال المساعدة على ضمان المعلومات المقدمة من قبل الادارة، وأن المستخدمين واثقين من تلقي معلومات تعكس وضع الشركة بصورة صادقة.[3]

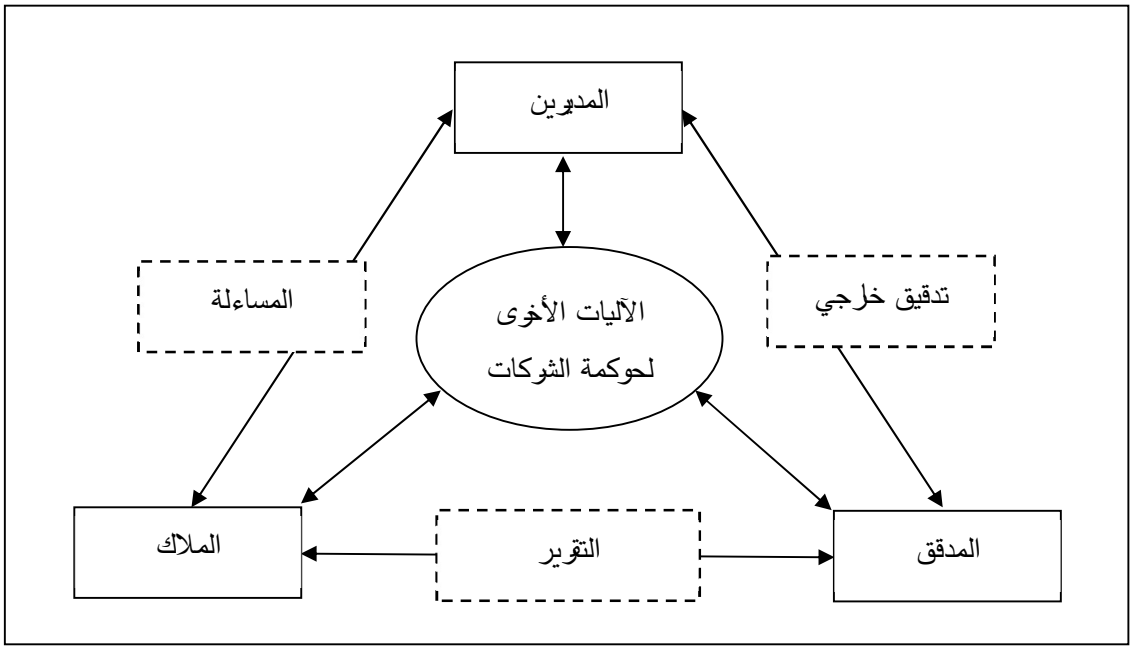
[1] Firas A.N. Al-Dalabih, **The Role of External Auditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statements in the Jordanian Industrial Companies**, Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol.14, No.1, 2018, P10.

[2] David Carassus, Nathalie Gardes, **Audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations**, Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, Bordeaux, France, 29-30 septembre 2005, P4.

[3] Salehi Mahdi, Evaluating effectiveness of external auditors' report: Empirical evidence from Iran, Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences (PJCSS), Vol. 4(1), 2010, p 74.

ولقد عرض "ويل" (Will) سنة 1995، العلاقة بين الأطراف المذكورة سابقا، بطريقة تخدم أهداف بحثنا أين اقترح شكل يوضح فيه العلاقة بين المدقِقْ (Auditeur)، المدقَقْ "المديرين" (Audité)، وطالب التدقيق "الملاك" (Auditant). كما هو مبين في الشكل (5) أدناه:

الشكل 5: دور المدقق الخارجي في الحد من تضارب المصالح



المصدر: David Carassus, Nathalie Gardes, **Audit légal et gouvernance d'entreprise: une lecture théorique de leurs relations**, Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, Bordeaux, France, 29-30 septembre 2005, p19.

يوضح الشكل أعلاه دور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات من خلال دوره في الحد من مشاكل نظرية الوكالة أين يساهم من خلال دوره كطرف ثالث مستقل، من خلال إضفاء الثقة على المعلومات المصدرة من قبل إدارة الشركة من خلال تقريره الذي يقدمه للملاك حول مدى مصداقية وعدالة المعلومات المالية المقدمة إليهم من قبل المديرين في الشركة والمطالبين بتقديم حسابات، مقابل موارد و/أو مسؤوليات مفوضة إليهم من طرف هؤلاء الملاك. وفي هذا الإطار يلعب التدقيق الخارجي دور تكميلي للآليات الأخرى لحوكمة الشركات التي تطرقنا اليها في الفصل الأول من هذا البحث، من خلال دوره في الحد من مشكل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك كما تطرقنا اليها سابقا وبالتالي تعديل العلاقات المترتبة من نظرية الوكالة.

ثالثا: دور المدقق الخارجي في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار:

صدر في حق الاستمرارية مجموعة من التعريفات إلا أن أشهر تعريف لها جاء من خلال تقرير لجنة "برونتلاند" (Brundtland Commission) سنة 1987، والتي عُرفت سابقًا باسم اللجنة العالمية المعنية بالبيئة والتنمية (World Commission on Environment and Development) والذي عرف الاستمرارية: "هي التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتهم".[1]

ويعد فرض استمرارية الاستغلال محاسبيا من الفروض الرئيسية، حيث أنه وحسب هذا الفرض يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع.

ورغم كون الحرص على استمرارية استغلال الشركة من مسؤوليات الإدارة من الدرجة الأولى إلا أن للمدقق الخارجي دور مهم في هذه النقطة من خلال مجموع الالتزامات التي سطرت له حسب المعيار الدولي للتدقيق (ISA 570) "الاستمرارية في الاستغلال"، ويمكن أن نعرض بعض هذه الالتزامات كالآتي:[2]

- يجب على المدقق جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الادارة اثناء اعداد وعرض الكشوف المالية؛
- على المدقق استنتاج وجود "عدم يقين" معتبر أو لا، حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛
- اصدار تقرير وفق ما ينص عليه هذا المعيار؛
- على المدقق أن يقدر التقييم المنجز من قبل الادارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛
- يجب على المدقق كذلك، طوال مرحلة التدقيق أن يظل منتبها للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛
- على المدقق أن يستنتج بناء على حكمه الشخصي وجود "عدم يقين" معتبر أو لا، مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛

[1] Atkinson Giles, **Measuring Corporate Sustainability**, Journal of Environmental Planning and Management, 43(2), P 236. doi:10.1080/09640560010694

[2] IAASB, **Norme ISA 570 Continuité de l'exploitation**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2009, P7-11.

- يجب على المدقق أن يجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، من أجل تحديد وجود "عدم يقين" معتبر أو لا، وذلك في حالة ما إذا تم الكشف عن احداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا حول قدرة الشركة على مواصلة الاستغلال، من خلال وضع حيز التنفيذ اجراءات تدقيق إضافية؛
- في حالة رفض الإدارة إجراء تقييم أو تجديد تقييم تم إجراؤه بالفعل بناءً على طلب المدقق، فيجب على المدقق النظر في الآثار المترتبة على تقريره؛
- يجب على المدقق اعلام المسؤولين عن الحوكمة في الشركة، عن الأحداث أو الحالات التي تم اكتشافها والتي من شأنها أن تؤثر على قدرة الشركة على الاستمرار.

كما أشار نفس المعيار في الفقرة رقم 7 منه أن المدقق لا يستطيع أن يتنبأ ببعض الاحداث أو الظروف المستقبلية وعليه فإن عدم وجود اية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال، لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة الكيان على مواصلة الاستغلال.[1]

وبهدف مساعدة المدقق الخارجي لاستيفاء ما هو مطلوب منه اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، وضع المعيار الدولي للتدقيق ISA 570 مجموعة من المؤشرات والتي قد توحي إلى وجود شك على قدرة الشركة على الاستمرار، ويمكن توضيح أبرز هذه المؤشرات كما بينها المعيار الدولي للتدقيق ISA 570 في الجدول (12) أدناه:

[1] Ibid, P6.

الجدول 12: مؤشرات قياس استمرارية الاستغلال

مؤشرات ذات طبيعة مالية	مؤشرات ذات طبيعة عملية	مؤشرات أخرى
-رؤوس الأموال السلبية؛ -قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون أفاق حقيقة للتجديد أو إمكانية التسديد، اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الاجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل؛ -النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية؛ -خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال؛ -توقف أو تأخر في توزيع الأرباح؛ -عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.	-نية الإدارة في تصفية الشركة أو انهاء نشاطها؛ مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم؛ -خسارة صفقة مهمة أو اعفاء، أو رخصة أو ممول رئيسي؛ -نقص دائم في المواد الاولية الضرورية؛ -ظهور منافس جديد قوي؛ -صعوبات مرتبطة باليد العاملة.	-عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأسمال الشركة أو التزامات قانونية اساسية أخرى؛ -الاجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها اثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها؛ -وقوع كارثة غير مغطات من قبل التأمين أو غير مغطات بشكل كافي؛ -التغير في السياسات أو القوانين التي قد تؤثر على نشاط الشركة بشكل سلبي.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال"

ويتوجب علينا أن نشير في هذه النقطة أنه وبناء على ما هو موضح في الجدول رقم (12) أعلاه أنه يمكن للمؤشرات المالية الخاصة بالاستمرارية في الاستغلال أن تظهر نتائج إيجابية، إلا أنه ومن خلال تحليل المؤشرات العملياتية والمؤشرات الأخرى يمكن أن تظهر عدة عناصر ممكن أن تؤثر على استمرارية الشركة بشكل كبير، الأمر الذي يتوجب على المدقق الخارجي أن يأخذه بعين الاعتبار عند القيام بمهامه.

رابعا: تقديم المدقق الخارجي خدمات استشارية للشركة:

عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA الخدمات الاستشارية على أنها: "الاستشارات المهنية التي تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفاعلية استخدام المنشأة للطاقات والموارد المتاحة لها".[1]

[1] عصام قريط، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 01، 2008، ص 15.

كما عرفت حسب قانون Sarbanes-Oxley Act بأنها: "الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب التدقيق للمنشآت، ما عدا الخدمات المتعلقة بتدقيق البيانات المالية". وعرفتها هيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC"بأنها جميع الخدمات الأخرى بخلاف تدقيق الحسابات".[1]

ويمكن تبويب الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي طبقا لسياسات الشركة والوظائف التي تقوم بتنفيذها، وذلك كما يأتي:[2]

- تطوير المنشأة مع وضع السياسات الخاصة بها، وتشمل دراسة التنمية الاقتصادية والصناعة والهيكل التنظيمي للشركة ومسؤوليات الإدارة والتخطيط المالي؛
- التسويق والمبيعات والتوزيع؛
- إدارة الإنتاج؛
- نظم المعلومات المحاسبية والحاسوبية؛
- إدارة الأفراد وتعيينهم؛
- الخدمات الاقتصادية والبيئية؛
- الخدمات التقنية؛
- الاستشارات الإدارية؛
- الخدمات الدولية.

ويرى الباحثان جولدمان وبارليف أن تقديم الخدمات الاستشارية للشركة محل التدقيق، سوف يؤدي إلى زيادة القيمة المضافة لعمل المدقق بالنسبة للمنشأة، لأنها المستفيد المباشر من هذه الخدمات. وأيد مجلس الاشراف العام PCAOB ما ذهبت اليه لجنة كوهين، حيث أكدت أن قيام المدقق بتقديم الخدمات الاستشارية للشركات عملاء التدقيق يحقق العديد من المزايا منها:[3]

- الوفر في التكاليف بسبب دراية المدقق بشركات التي يدقق حساباتها؛
- زيادة الجودة، وذلك نتيجة لفهم المدقق لأعمال المنشأة؛

[1] خالد وليد جبير، **دور مكاتب التدقيق الأردنية في تقديم الخدمات الاستشارية وأثرها في السلوك المهني للمدقق دراسة ميدانية**، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تحت اشراف طارق حماد المبيضين، جامعة الزرقاء، الأردن، 2014، ص 40.

[2] عصام قريط، مرجع سابق، ص 20.

[3] خالد وليد جبير، مرجع سابق، ص 46.

- قدرة مكاتب المحاسبة والتدقيق على جذب خبراء في مجالات الخدمات الاستشارية، مما يؤدي إلى التجديد والابتكار في عمليات التدقيق؛
- تقوية نظام المراقبة للأعمال ومن ثم زيادة جودة القوائم المالية، مما يساعد على تأدية التدقيق بسهوله أكثر؛
- تقديم مقترحات أكثر فاعلية لنقاط الضعف أو نواحي القصور التي تم اكتشافها من خلال عملية التدقيق.

من خلال ما سبق نلاحظ أن الخدمات الاستشارية للمدقق الخارجي يمكنها أن تساهم في الرفع من جودة عملية التدقيق من خلال معرفة المدقق الخارجي بطريقة أفضل لنطاق عمل الشركات وكذا دور الخدمات الاستشارية في دفع المدقق الخارجي إلى السعي لتجديد معارفه وتطوير نفسه باستمرار، الأمر الذي سيدعم بالتأكيد التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات.

إلا أن أراء الباحثين تعددت حول مدى تأثير هذه الخدمات على استقلالية المدقق الخارجي، فمنهم من يرى أنه يمكن للمدقق الخارجي تقديم خدمات استشارية، ولا يؤثر ذلك على استقلاليته طالما أنه ملتزم بأداء معايير الأداء المهني. لكن هناك من يرى أنه لا يجوز للمدقق الخارجي تقديم أي خدمات غير التدقيق، بأي حال من الأحوال، تدعيما لاستقلاليته سواء بصفة دائمة أو مؤقتة.[1]

وفي هذا السياق ونظرا لكون استقلالية المدقق الخارجي هي المعرضة للخطر، خاصة بعد فضيحة شركة مكتب التدقيق Arthur Andersen سنة 2002، صدرت العديد من القوانين المعالجة لقضية الخدمات الاستشارية لمكاتب التدقيق الخارجي، أبرزها قانون Sarbanes-Oxley والذي نص في فقرته SEC.201 "خدمات خارج نطاق مهام التدقيق" بأنه من غير القانوني للمدقق الخارجي أن يؤدي لأية شركة بالتزامن مع عملية التدقيق، أي خدمة أخرى غير التدقيق، بما في ذلك:[2]

- مهام مسك الحسابات، والخدمات الأخرى المرتبطة بالمحاسبة أو القوائم المالية للشركة محل التدقيق؛
- تصميم وتنفيذ نظم المعلومات المالية؛
- خدمات التقييم، أو تقارير تقديم المساهمات العينية؛

[1] إسماعيل علي محمد الأسود، مرجع سابق، ص 133.

[2] Public Law 107-204 containing Sarbanes-Oxley Act, USA, 2002, P 771-772.
https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-107publ204/pdf/PLAW-107publ204.pdf

- الخدمات الإكتوارية؛
- خدمات استشارية متعلقة بالتدقيق الداخلي؛
- خدمات التسيير أو تسيير الموارد البشرية؛
- خدمات الوساطة التجارية أو خدمات مستشار استثماري؛
- خدمات خبرة أو استشارة قانونية غير مرتبطة بالتدقيق.

أما فيما يتعلق بقواعد حوكمة الشركات فلقد تطرقت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لهذه النقطة أين أعربت بأن تطبيق معايير التدقيق، فضلاً عن تطبيق مواثيق اخلاقيات المهنة، يعدان من أفضل وسائل زيادة استقلالية مهنة التدقيق وتحسين اوضاعها. وأشارت أيضا إلى أن بعض الدول تتخذ إجراءات تنظيمية أكثر مباشرة وذلك بوضع حدود على النسبة المئوية من الدخل الذي يحصل عليه المدقق الخارجي من أي عميل مقابل اعمال أخرى، عدا التدقيق. أو تحديد النسبة المئوية الاجمالية من دخل المدقق الخارجي الذي يأتي من عميل واحد.[1]

كما قامت بتقديم عددا من المقترحات الأخرى، مثل:[2]

- إجراء تدقيق لجودة أعمال المراجعة عن طريق مدقق خارجي آخر؛
- منع المدققين الخارجيين من أداء خدمات أخرى، عدا التدقيق؛
- فرض حضر مؤقت من استعمال المدقق السابق من جانب الشركة؛
- التنقل الإجباري للمدققين فيما بين العملاء.

خامسا: تقديم المدقق الخارجي خدمات استشارية حول حوكمة الشركات:

قبل بضع سنوات ومع انتشار مصطلح "حوكمة الشركات" على نطاق واسع، أضاف المدققون الخارجيون حوكمة الشركات إلى نطاق الخدمات التي يقدمونها، مع التركيز في بداية الأمر على لجنة التدقيق وأنظمة الرقابة الداخلية.[3] وينتشر الآن لدى العديد من مكاتب التدقيق الدولية وجود أقسام استشارية خاصة بحوكمة الشركات، على غرار شركتي التدقيق Deloitte وKPMG والتي تعتبران من بين أكبر الشركات المقدمة لخدمات استشارية في مجال حوكمة الشركات[4].

[1] OECD, OECD Principles and Annotations on Corporate Governance, Arabic translation, P 31. https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/35032070.pdf
[2] OECD, Op.cit, P 43.
[3] https://www.onboardmeetings.com/blog/what-to-look-for-in-a-corporate-governance-consultant.
[4] https://www.consultancy.org/rankings/top-consulting-firms-by-area-of-expertise/corporate-governance.

ويعتبر تقرير المدقق الخارجي عن تقييم مدى التزام الشركة بتطبيق آليات الحوكمة، من المهام الجديدة والمستحدثة والمسؤوليات الجديدة للمدقق الخارجي، إلا أن أغلب الأسواق المالية، والهيئات المشرفة على الأسواق المالية في أغلب الدول، تنص على أن يقوم المدقق الخارجي بتقييم مدى التزام الشركة بالميثاق الذي يصدره السوق المالي، أو الهيئة المشرفة على السوق، وهذا الميثاق خاص بها دون المواثيق الأخرى.[1]

كما تطرقت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مبادئها حيث نصت على أنه "وبالإضافة إلى إثبات أن البيانات المالية تمثل بشكل عادل المركز المالي للشركة، يجب أن يتضمن تقرير التدقيق أيضًا رأي حول الطريقة التي تم بها إعداد وتقديم القوائم المالية. الأمر الذي يساهم في تحسين بيئة التحكم في شركة. كما أنه يُطلب من المدققين الخارجيين طبقا لتشريعات بعض الدول تقديم تقرير حول حوكمة الشركة"[2].

ويمكن للمدقق الخارجي في مهمته الاستشارية هذه الاعتماد على مؤشرات تقييم حوكمة الشركات التي تطرقنا اليها في الفصل الأول، من خلال تبنيها وصياغتها في ورقة تقييمية تتماشى مع ما يخدم أهداف مهمته.

المطلب الثالث: آليات دعم تأثير التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات

تهدف آليات دعم دور التدقيق في حوكمة الشركات إلى ضرورة حرص المدققين على الارتقاء بجودة التدقيق، وذلك بتفعيل المساءلة المهنية للمدقق، ومن أهم هذه الآليات نجد ما يلي:

أولا: الآليات الأكاديمية:

يقع عبئ هذه المهمة على عاتق الأكاديميين المهتمين بمجال المحاسبة والتدقيق من خلال التطوير المستمر للبرامج التعليمية، لإنتاج محاسبين ومدققين مؤهلين التأهيل العلمي الكافي والملائم، وتوجيه البحوث لمعالجة المشاكل المهنية. أو المشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر. ويمكن اظهار دور الأكاديميين في دعم دور التدقيق في حوكمة الشركات، من خلال ثلاث آليات أساسية هي:[3]

1- تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث لحل مشاكل الحوكمة؛

2- ضرورة عقد مؤتمرات في مجال التدقيق ودوره في حوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية لدور المدقق في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي وامكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية

[1] إسماعيل علي محمد الأسود، مرجع سابق، ص 134.

[2] OECD, Op.cit, P 43.

[3] رأفت حسين مطير، **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات**، مجلة المحاسب الفلسطيني، فلسطين، 2008، ص4-5.

المالية المدققة، كما يمكن التركيز على دور معايير التدقيق في ضمان جودة التدقيق ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة؛

3- ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات والشركات في مجال الحوكمة، من خلال عقد ورشات عمل مشتركة بينهما لغرض تطوير مقررات المحاسبة والتدقيق من منظور حوكمة الشركات.

ثانيا: الآليات التنظيمية المهنية:

تعمل مهنة المحاسبة والتدقيق وفق إطار تنظيمي مهني رسمي يحمي أعضاءها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وبمستوى أعضائها، هذا الأمر يمثل تحديا جديا للجمعيات المهنية بحيث تحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور التدقيق الخارجي، ومن أبرز هذه الآليات:[1]

1- **تطوير معايير المحاسبة المالية:** يقع على عاتق الجمعيات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن للمدقق باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية؛

2- **تطوير معايير التدقيق:** يجب أن يتماشى تطوير معايير التدقيق مع معايير المحاسبة المالية، سواء المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة؛

3- **تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء :** إن نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء، لضمان الالتزام بمعايير التدقيق؛

4- **تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر:** من المتفق عليه إن التعليم المهني المستمر يمثل جانبا هاما في معيار التأهيل العلمي والعملي للمدقق بجانب التأهيل والتدريب، فإن مواجهة التدقيق لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات وتفعيل دور مهنة التدقيق فيها يتطلب اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر؛

[1] محمد أمين لونيسة، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية –دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، تحت اشراف: سعيدي يحي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016-2017، ص 158-159.

ثالثا: الآليات المهنية العملية:

تتمثل في الأساليب والوسائل والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق المدقق الممارس للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الايجابي للتدقيق، ولا يمكن تحقيق هذا الدور، ما لم يكن المدقق نفسه مقتنعا بأن دور التدقيق مرتبط باستعداده وقدرته على إثراء الممارسة المهنية العملية، واثبات أن للتدقيق دور لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات ويمكن أن يتحقق ذلك، بحرص المدقق على الارتقاء بجودة التدقيق وتفعيل المساءلة المهنية للمدقق.

وقد حرصت معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى رفع مستويات الأداء المهني للمدقق الخارجي، بحيث يترتب على إلتزام المدقق المستقل بهذه المعايير الرفع من جودة أداء التدقيق، مما سينعكس إيجابا على دور التدقيق في دعم حوكمة الشركات.[1]

[1] رأفت حسين مطير، مرجع سابق، ص6.

خلاصة الفصل:

من خلال المعالجة النظرية لمفهوم التدقيق أين قمنا بتعريفه وذكر منهجية عمل المدقق وأهم الوسائل المستخدمة في مهمته بالإضافة إلى دراسة دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل حوكمة الشركات توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتي يمكن عرضها كما يلي:

- لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق يتوجب على المدقق أن يتحلى بالمنهجية ويتبع مخطط عمل محدد؛
- يتوجب على المدقق أن يجمع أدلة اثبات كافية وملائمة، باستخدام عدة طرق مثل: التفتيش، الملاحظة، الإجراءات التحليلية...الخ؛
- تربط المدقق عدة علاقات مع مختلف أطراف حوكمة الشركات؛
- لدعم التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يتوجب على جميع آليات تفعيل الحوكمة أن تلعب دورها كوحدة واحدة متكاملة، بحيث أنه لا يمكن لآلية منفردة أن تقوم بهذا الدور ؛
- يلعب المدقق الخارجي دور حيوي في تعديل علاقات تضارب المصالح بين المساهمين والمسيرين من خلال دوره في الحد من تباين المعلومات المالية؛
- يساهم المدقق في إضفاء الثقة على القوائم المالية الأمر الذي يساهم في تفعيل مساءلة الملاك للمسيرين، بالإضافة إلى دعمه للإفصاح والشفافية في الشركة؛
- يمكن للمدقق أن يساهم في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تقديم خدمات استشارية للشركة، أو من خلال تقييمه لتطبيق قواعد حوكمة الشركات بها؛
- لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق يتوجب على المدقق أن يتحلى بالاستقلالية ويتبع معايير عمل عالية الجودة.

الفصل الثالث: معايير التدقيق كآلية لتحسين جودة عملية التدقيق

تمهيد:

تطرقنا في الفصل السابق إلى الدراسة النظرية لدور التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات، أين توصلنا إلى نتيجة مفادها أن للمدقق الخارجي دور حيوي في تفعيل حوكمة الشركات شرط ممارسة مهامه بكل استقلالية وبجودة عالية، وهذا من خلال الدور الذي يلعبه في إضفاء الثقة على المعلومات المالية للشركة، ما يساهم في الحد من بعض مشاكل نظرية الوكالة.

ولممارسة المدقق مهمته بكل استقلالية اقترحت مبادئ حوكمة الشركات مجموعة من الاقتراحات للرفع من جودة عملية التدقيق والحفاظ على استقلالية المدقق، إلا أنها أقرت بأن اتباع المدقق لمعايير تدقيق ذات جودة كفيلة بالرفع من جودة عملية التدقيق والحفاظ على استقلاليته.

ومن هذه النقطة ونظرا للأهمية التي أعطتها مبادئ حوكمة الشركات لمعايير التدقيق في المساهمة في الرفع من جودة هذه العملية، سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى دراسة دور معايير التدقيق في الرفع من جودة عملية التدقيق من خلال المباحث الآتية:

- المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق
- المبحث الثاني: الإطار العلمي لجودة التدقيق
- المبحث الثالث: تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق

المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق

وضعت معايير التدقيق للمساهمة في رفع مستوى الأداء المهني للمدققين وسنحاول من خلال هذا المبحث التعرف بماهية معايير التدقيق وأهميتها، بالإضافة إلى عرض معايير التدقيق الدولية وطريقة اصدار هذه المعايير.

المطلب الأول: نشأة وتعريف معايير التدقيق

أولا: تعريف المعيار

يعتبر مصطلح معيار من المصطلحات التي لها استخدامات متعددة ومختلفة في العديد من المجالات.

المعيار لغة: "هو ما جمعه معايير وهي كلمة مشتقة من العيار والفعل هو عاير، معايرة، ولها معنى المكيال والميزان: قايسه وامتحنه بغيره لمعرفة صحته، وهو الذي يقاس به غيره، وما عايرت به المكاييل، وعيار الشيء ما جعل قياسا ونظاما".[1]

يعني المعيار بصفة عامة هو "كل ما يستخدم في القياس ويعرف بأنه نموذج أو مثال موضوع بواسطة السلطات المختصة، أو نتيجة للعرف أو الاتفاق العام كأساس لما يجب أتباعه".[2]

ثانيا: ظهور معايير التدقيق

نشأ الدافع إلى نمو وتطوير معايير التدقيق على الصعيد الدولي، نتيجة لعديد من حالات الاحتيال التي حظيت بتغطية إعلامية جيدة حيث ساد شعور بأن المدققين، في دورهم كرقيب، لم يقوموا بمهامهم على النحو المناسب. حاولت قوانين الشركات البريطانية، التي تم تمريرها في النصف الأخير من القرن التاسع عشر، وضع معايير وتقديم إرشادات للمدققين. وفي الولايات المتحدة، صدرت معايير التدقيق الأولى في عام 1917.[3]

---

[1] سوسة بدر الدين، **أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم المالية، تحت اشراف: جاو حدو رضا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2018-2019، ص 67.

[2] المرجع والموضع نفسه.

[3] Asokan Anandarajan, Gary Kleinman, **International Auditing Standards in the United States Comparing and Understanding Standards for ISA and PCAOB**, Business Expert Press, USA, 2015, P 6.

كان أول تطور رئيسي في المحاسبة والتدقيق الدولية هو تشكيل الاتحاد الدولي للمحاسبين في 7 أكتوبر 1977، في ميونيخ، ألمانيا، في المؤتمر العالمي الحادي عشر للمحاسبين. على وجه التحديد، تم إنشاء IFAC لتعزيز مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم من أجل المصلحة العامة من خلال:[1]

- تطوير معايير دولية عالية الجودة ودعم اعتمادها واستخدامها؛
- تسهيل التعاون بين الهيئات الأعضاء؛
- التعاون مع المنظمات الدولية الأخرى والعمل كمتحدث رسمي دولي لمهنة المحاسبة.

كان تشكيل الاتحاد الدولي للمحاسبين أول محاولة كبرى للمعايير الدولية العالمية. يعتبر IFAC حاليًا منظمة عالمية تعمل مع 155 عضوًا في مجالس المحاسبة في 118 دولة. اعتبارًا من جانفي 2014، يدعي الاتحاد الدولي للمحاسبين أن 126 دولة حول العالم قد اعتمدت معايير IAASB إلى حد ما. ويهدف إنشاء هذه المعايير إلى حماية المصلحة العامة من خلال تشجيع الممارسات عالية الجودة بين المحاسبين عالميا.

ولقد قطعت المعايير الدولية للتدقيق (ISA) شوطًا طويلاً منذ بدء تطورها في عام 1994. حيث بدأوا كمبادئ توجيهية في إطار عملية التنسيق للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وهيئاته الأعضاء. وتم تكليف الاتحاد الدولي للمحاسبين نفسه بمسؤولية تعزيز وتوسيع الاستخدام العالمي لمعايير التدقيق بهدف تحسين جودة وتوحيد الممارسات الدولية. تشمل مسؤوليات الاتحاد الدولي للمحاسبين ما يلي:[2]

- إصدار معايير دولية للتدقيق؛
- إصدار إرشادات بشأن تطبيق هذه المعايير؛
- الترويج لاعتماد تصريحات اللجنة كمصدر أساسي للمعايير الوطنية وكتوجيهات في العروض عبر الحدود؛
- تعزيز المصادقة على المعايير من قبل المشرعين وبورصات الأوراق المالية؛
- تعزيز النقاش مع الممارسين والمستخدمين والمنظمين في جميع أنحاء العالم لتحديد احتياجات المستخدمين للمعايير والإرشادات الجديدة.

لكن في سنة 2001 تم اجراء مراجعة شاملة للجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC) أحد لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وفي 2002 أعيد تكوينها تحت اسم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، حيث أصبح هو الهيئة المشرفة على وضع واصدار المعايير الدولية للتدقيق والخدمات المتعلقة

[1] Ibid, P6.
[2] Ibid, P7.

به، ويمثل أعضاء هذا المجلس عدة دول لهم علاقة بمهنة التدقيق، ويتمثل هدفه "في تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر العالم عن طريق اصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتأكيد"، إذ يسعى إلى نيل القبول الدولي للإرشادات التي يصدرها، لذا فإن معايير التدقيق الدولية (ISA) لا تهدف إلى تخطي التعليمات والنشرات الوطنية المرتبطة بتدقيق القوائم المالية، بل هي مجموعة من المعايير التي تتضمن المبادئ والاجراءات الاساسية التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق بمستوى عالي الجودة.[1]

ثالثا: تعريف معايير التدقيق

وجدت عدة تعاريف لمعايير التدقيق باختلاف وجهة النظر اليها، إلا أنها جميعا تصب في نفس المعنى، ويمكننا عرض جزء من التعاريف الصادرة للمعايير الدولية للتدقيق فيما يلي:

حسب المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معايير التدقيق هي عبارة عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المدقق الخارجي وعن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على قدر كافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من ابداء الرأي في عدالة القوائم المالية.[2]

وعرفت معايير التدقيق بأنها: "هي معايير موضوعة من قبل جهات منظمة لتقيس مستوى الاداء المهني للمدقق، محددة إطار عمله وموضحة لأدائه وعمله المنجز ومدى توفر الثقة فيه".[3]

كما يمكن تعريفها كذلك على أنها: " مستويات مهنية لضمان التزام المدقق، ووفائه بمسؤولياته المهنية، في قبول التكليف والتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير وعرضه بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة المدقق للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية، والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة.[4]

---

[1] بهلولي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر –دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، تحت اشراف: روابحي عبد الناصر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016–2017، ص 42.

[2] بن حواس كريمة، بنية عمر، **دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 40، كانون الأول 2016، ص94.

[3] محمد حسين محمد رحاحلة، **أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على عملية التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية الأردنية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، تحت اشراف: نمر سليحات، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2017، ص 17.

[4] تمار خديجة، مرجع سابق، ص 151.

وعرفت أيضا معايير التدقيق على أنها: " الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أداء مهمته، فهي تمثل قاعدة عامة ترشد المدقق في سلوكه المهني حتى يمكنه انجاز عملية التدقيق بالجودة الملائمة ولذلك فإن معايير التدقيق تمثل مستويات للأداء المهني واطارا عاما يعمل المدقق ضمنه".[1]

وحسب "وليم توماس" و"إمرسون هنكي" معايير التدقيق "عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أداءه لمهمته والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها".[2]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أنه يمكن من خلال معايير التدقيق قياس مستويات الأداء المهني للمدققين، وأن الهدف منها ضبط عملية التدقيق والوقوف على عمل المدققين وبيان ما تم انجازه من أعمال، وعليه يمكننا أن نعرف معايير التدقيق بأنها: مجموعة معايير تمثل إطار متكامل لعملية التدقيق، يتعين على المدقق الالتزام بتطبيقها لتسهيل مهمته وضمان قيامه بعمله بأحسن وجه وبالتالي الرفع من جودة التدقيق.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية معايير التدقيق

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى أبرز أهداف معايير التدقيق والأهمية المرجوة من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق

أولا: أهداف معايير التدقيق

إن اصدار معايير التدقيق الدولية يحقق بعض الأهداف والمزايا للعديد من الأطراف سواء ممارسي المهنة أو الأطراف الأخرى مثل مستخدمي القوائم المالية، الشركات...الخ، حيث أنها تسعى أساسا إلى رفع الكفاءة والأداء المهني بالإضافة إلى تحقيق جملة من الأهداف الأخرى، يمكن تلخيص أبرزها كما يلي[3]:

- الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي والمناسب الذي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، بجانب الالتزام بقواعد التدقيق المناسبة والتي تنص عليها معايير التدقيق الدولية سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات سمة الموثوقية التي يتطلع اليها مستخدمو هذه القوائم، كما يجعلها صالحة للمقارنة والتحليل المالي؛

[1] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص104.

[2] وليم توماس، إمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989، ص52.

[3] زيادي سامي، سعيدي يحي، **أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية (ISA) لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر– دراسة ميدانية لأراء عينة من مدققي الحسابات–**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية–العدد الاقتصادي، العدد 11، 2017، الجزائر، ص 117–118.

- تعمل اللجان الفرعية لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين على تطوير وتحديث المعايير مما يجعلها تتصف بالمرونة والقدرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة للأسواق المالية والمتعاملين فيها؛
- تحتوي معايير التدقيق الدولية على مجموعة من معايير التقرير غير الخاضعة لأي مؤثرات سياسية، اقتصادية أو اجتماعية لبلد معين، ما يترتب عليه صدور تقرير التدقيق في شكل ومحتوى متفق عليه في دول العالم المختلفة؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات ولاسيما في المجالات والمناطق التي في طريقها للتطور والتنمية؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية سوف يجنب الدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية، خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى؛
- وجود معايير التدقيق الدولية جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي إلى زيادة الثقة في القوائم المالية الصادرة عن الشركات الموجودة في الدول النامية، مما يكون دافعا لجلب الاستثمارات لهذه الدول؛
- وجود معايير التدقيق الدولية جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية.

ثانيا: أهمية معايير التدقيق

لمعايير التدقيق الدولية فوائد كثيرة، على شرط أن تكون هذه المعايير مقبولة ومتعارف عليها ومناسبة وموثقة بشكل تحريري، وأن تكون مبلغة لجميع أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر للتطوير والتحسين، لغرض مسايرتها للمستجدات الحاصلة من جهة ومعالجة أوجه القصور التي تظهر أثناء تطبيقها من جهة أخرى، يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية للاعتبارات التالية:[1]

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية؛
- إن التغيرات الحاصلة مثل العولمة، وتحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات فرضت الحاجة لتوحيد معايير التدقيق دوليا؛ إن المعايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بمقارنتها بغيرها من المعايير الوطنية لكثير من الدول.

[1] تمار خديجة، مرجع سابق، ص 158.

المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الدولية

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى عرض المعايير الدولية للتدقيق بصفة موجزة من خلال التعرف على أبرز مبادئ معايير التدقيق الدولية اضافة إلى ذكر آلية إصدارها، كما سنحاول التطرق إلى التصنيفات التي جاءت بها لجنة المعاير الدولية (IAASB) لمعايير التدقيق الدولية.

أولا: مبادئ معايير التدقيق الدولية وآلية إصدارها

1- مبادئ معايير التدقيق الدولية

تتطلب عملية التدقيق الالتزام بمجموعة من المبادئ الاساسية والتي وضحها المعيار الدولي للتدقيق ISA 200 "الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية"، والتي تتمثل في الآتي[1]:

- **الأمانة والاستقلالية والموضوعية:** يجب على المدقق أن يكون نزيها وأمينا ومخلصا في عمله المهني، وعليه أن يتوخى العدالة والموضوعية، ولا يتحيز في اصدار حكمه لأي طرف. كما يجب عليه أن يكون مستقلا من حيث المظهر والمضمون ولا تربطه مع العميل اي مصلحة تنال من أمانته ونزاهته مهما كان أثر هذه المصلحة.
- **السرية:** يجب على المدقق أن يحافظ على المعلومات التي تتوافر له اثناء قيامه بعمله، ولا يبوح بها إلى اية جهة أخرى دون اقرار خاص بهذا الشأن إلا في الحالات التي يصدر بها حكم قضائي بذلك.
- **الكفاءة والعناية المهنية للمدقق:** يجب على المدقق عند قيامه بعملية التدقيق وإعداد التقرير عنها أن يلتزم بالعناية المهنية اللازمة وعند الاستعانة بمساعدين يجب أن يكونوا قد حصلوا على التدريب اللازم ولديهم الخبرة والكفاءة المناسبة في التدقيق، كما يجب على المدقق أن يحصل على المعرفة والمهارة من خلال التأهيل العلمي والعملي والوقوف على التطورات المهنية باستمرار على المستويين المحلي والدولي، وكذلك المعرفة بالمتطلبات واللوائح والأنظمة المتعلقة بعمله.
- **يجب أن يتصف سلوك المدقق بالصفات التي تتفق وترفع من السمعة الطيبة للمهنة** وأن يحافظ على قواعد السلوك المهني وعند مواجهة مواقف ينشأ عنها تعارض مصالح يجب أن يكون المدقق على وعي بها ولديه القدرة على اتخاذ الاجراءات اللازمة لكل حالة على حدة.

[1] بن يحي علي، **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم المالية والمحاسبة، تحت اشراف: رميلة لعمور، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، الجزائر، 2019-2020، ص 62.

- **عدم ممارسة الأنشطة التي تتعارض مع ممارسة المهنة:** يجب على المدقق عدم ممارسة أي عمل أو نشاط يمكن أن يؤثر على موضوعيته واستقلاله وعلى السمعة الطيبة للمهنة.

2- آلية اصدار معايير التدقيق الدولية

تعتبر لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC) أحد لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحية إصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن الإتحاد لكن في سنة 2001 تم اجراء تدقيق شاملة للجنة التدقيق الدولي (IAPC)، وفي 2002 أعيد تكوينها تحت اسم مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولية (IAASB)، حيث أصبح هو الهيئة المشرفة على وضع وإصدار المعايير الدولية للتدقيق والخدمات المتعلقة به.[1]

ولإصدار معايير التدقيق الدولية يقوم المجلس بإتباع الخطوات التالية[2]:

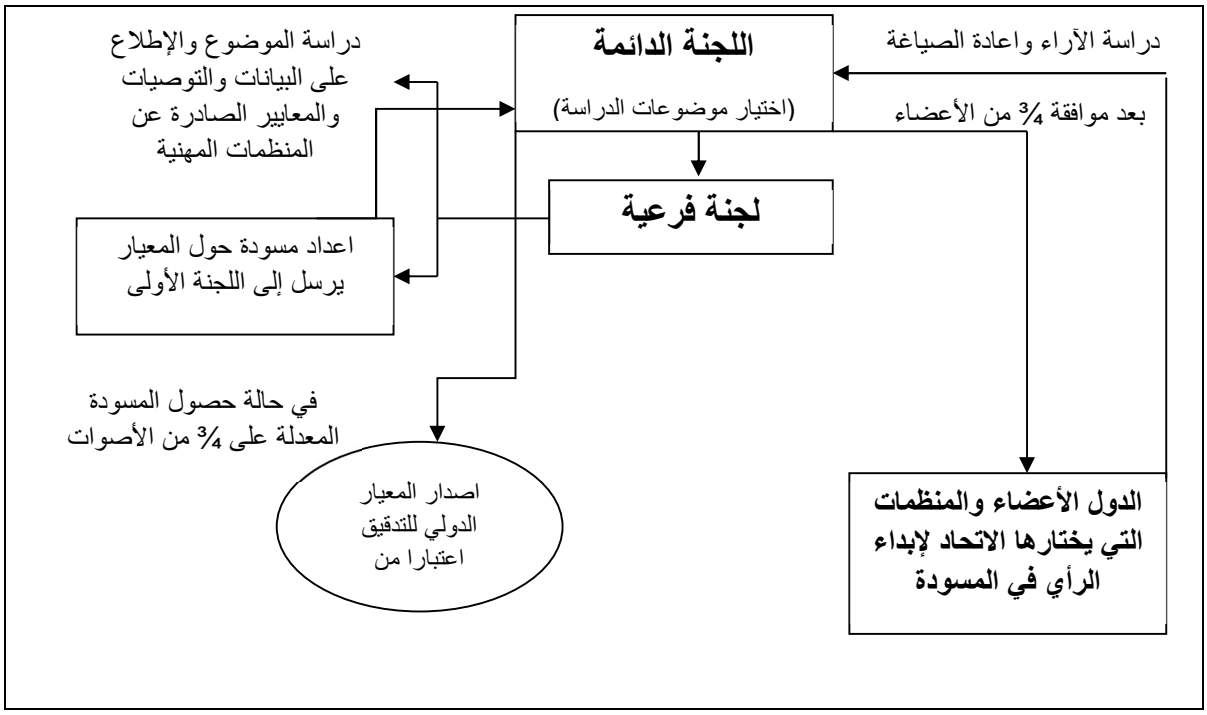
- تفويض اللجنة الدائمة مسؤوليتها للجنة فرعية لدراسة معيار التدقيق، تجهيزه وكتابته؛
- دراسة اللجنة الفرعية لخلفية الموضوع (الاطلاع على البيانات، التوصيات، الدراسات والمعايير الصادرة عن المنظمات المحلية أو الاقليمية للدول الأعضاء أو أي منظمات أخرى)، ومن ثم تقوم بإعداد "**مسودة حول المعيار**" تقدمها لأعضاء اللجنة للتصويت عليها؛
- إذا تمت الموافقة على المسودة من قبل ثلاثة أرباع (4/3) ممن يحق لهم التصويت في لجنة التدقيق الدولية، يتم توزيع المسودة على أعضاء الاتحاد، والمنظمات الدولية التي يختارها الاتحاد بعد أن يخصص لكل مسودة وقتا كافيا، تتمكن فيه مختلف المنظمات من ابداء وجه نظرها والتعليق على المسودة محل التدقيق؛
- تتولى بعد ذلك اللجنة دراسة الاقتراحات والتوصيات ووجهات النظر، التي ترد اليها من المنظمات المختلفة، ويتم في ضوء ذلك اعادة صياغة "المسودة"، ومن ثم التصويت على المسودة المعدلة؛
- إذا حظيت المسودة المعدلة بموافقة ثلاثة أرباع (4/3) ممن يحق لهم التصويت في اللجنة، يتم اعتمادها واصدارها كـ: "**معيار تدقيق دولي**" اعتبارا من تاريخ يتم ذكره ضمن الدليل الدولي.

ويمكن توضيح المراحل السالفة الذكر في الشكل الموالي ادناه:

[1] بهلولي نور الهدى، **أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي-دراسة حالة الجزائر**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 24، 2018، الجزائر، ص 249.

[2] بن يحي علي، مرجع سابق، ص 53-54.

الشكل 6: آلية صياغة وإصدار المعايير الدولية للتدقيق



المصدر: بن يحي علي، **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم المالية والمحاسبة، تحت اشراف: رميلة لعمور، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، الجزائر، 2019-2020، ص 54.

عند اصدار المعايير الدولية للتدقيق تراعي اللجنة الدولية لمعايير التدقيق مجموعة من الاعتبارات يمكن تلخصيها في الآتي:[1]

- تختلف البيانات المالية التي تشتمل عليها القوائم والتقارير المالية من حيث الشكل أو المضمون في كثير من الدول وفقا لاختلاف الأنظمة واللوائح التي تحكم إعداد هذه القوائم وكذلك بسبب اختلاف الممارسات المهنية؛
- استبعدت اللجنة وهي تسعى للحصول على أوسع قبول طوعي لمعايير التدقيق، هيمنة المعايير الدولية للتدقيق على الأنظمة المحلية في تدقيق القوائم المالية في أي دولة، وتطبق قواعد المعيار الدولي في الوقت والمدى الذي يكون فيه ذلك ممكنا؛
- تطبق معايير التدقيق الدولية عند قيام المدقق بعملية فحص مستقل للقوائم المالية الصادرة عن أي مؤسسة من أجل إبداء رأيه فيها سواء كانت تهدف إلى الربح أو لا؛

[1] بن الصديق محمد، **واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة –دراسة استبيانية–**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، تحت اشراف: شعباني مجيد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014-2015، ص 58.

- اشترطت اللجنة موافقة ثلاثة أرباع أعضائها على أي معيار قبل إصداره.

ثانيا: تصنيفات معايير التدقيق الدولية

قبل التطرق إلى تصنيفات معايير التدقيق الدولية يستحسن علينا عرضها أولا، حيث أنه وفقا لآخر تعديل من طرف المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) يبلغ عدد المعايير الدولية للتدقيق ستة وثلاثون (36) معيار منها أحدا عشرة (11) معيار تمت مراجعته، هي كالآتي:

الجدول 13: قائمة المعايير الدولية للتدقيق ISA الصادرة عن IAASB

رقم المعيار	المراجعة	اسم المعيار الدولي للتدقيق
ISA 200	*	الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق
ISA 210		الاتفاق على شروط التعيين
ISA 220		مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية
ISA 230		وثائق التدقيق
ISA 240		مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية
ISA 250		النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية
ISA 260	*	الاتصال مع القائمين على الحوكمة
ISA 265		الإبلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية للقائمين على الحوكمة والإدارة
ISA 300		التخطيط لتدقيق البيانات المالية
ISA 315		تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها
ISA 320	*	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق
ISA 330		إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة
ISA 402	*	الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمؤسسة تستخدم خدمات من مؤسسات أخرى
ISA 450	*	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق
ISA 500		أدلة التدقيق
ISA 501		أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة
ISA 505	*	المصادقات الخارجية
ISA 510		التدقيق لأول مرة– الأرصدة الإفتتاحية
ISA 520		الإجراءات التحليلية
ISA 530		عينات التدقيق
ISA 540	*	التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة

ISA 550		الأطراف ذات العلاقة
ISA 560		الأحداث اللاحقة
ISA 570		استمرارية المؤسسة
ISA 580		التأكيدات الكتابية
ISA 600	*	اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما فيها أعمال مدققي عناصر تلك البيانات)
ISA 610		استخدام عمل المدقق الداخلي
ISA 620	*	استخدام عمل خبير
ISA 700		تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات
ISA 705	*	تعديلات الرأي في عمل مدقق الحسابات المستقل
ISA 706		الفقرة الإيضاحية المركزة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل
ISA 710		المعلومات المقارنة – مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة
ISA 720		مسؤولية مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة
ISA 800	*	اعتبارات خاصة – في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقا لأطر عمل للأغراض خاصة
ISA 805		اعتبارات خاصة – تدقيق حسابات البيانات المالية منفردة وعناصر محددة، أو الحسابات من بنود القوائم المالية
ISA 810		تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق

ولقد حاول المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) تصنيف معايير التدقيق إلى مجموعات متجانسة كما يلي:[1]

1- المبادئ والمسؤوليات (200-299): تشمل هذه المجموعة على ثمانية معايير، تغطي الأهداف العامة التي تحكم مهنة التدقيق المحاسبي بشكل مستقل، وكذا شروط قبول عملية التدقيق وتوثيقها، كما أن هذه المجموعة تقدم بعض المسؤوليات التي تقع على عاتق مدقق الحسابات كاكتشافه للأخطاء والغش، التزامه بتطبيق القوانين واللوائح التنظيمية، الرقابة على جودة التدقيق وكذا الاتصال مع المكلفين بالحوكمة وإبلاغهم عن نواحي القصور في أنظمة الرقابة الداخلية؛

[1] بهلولي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر –دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين–**، مرجع سابق، ص 46.

2- **تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقيمة (300-499):** تشمل هذه المجموعة ستة معايير تضع الأساسيات التي يجب على المدقق إتباعها للتمكن من تحديد الأخطار الهامة التي تحيط بالمؤسسة محل التدقيق، وتبدأ هذه الأساسيات بالتخطيط لعملية التدقيق وفهم المنشأة وبيئتها مع ضرورة مراعاة المدقق للأهمية النسبية وكذا الأنشطة التي تقدمها المؤسسات الخدمية للمؤسسة محل التدقيق، وفقا لهذه المجموعة على مدقق الحسابات تحديد وتقييم المخاطر، خاصة منها الجوهرية وكذا الاستجابة لتلك المخاطر؛

3- **أدلة الاثبات (500-599):** تتكون هذه المجموعة من إحدى عشر معيار تشمل إرشادات أساسية حول كمية ونوعية أدلة الاثبات الواجب الحصول عليها، والتي تضمن استمرارية المؤسسة محل التدقيق، إذ توفر هذه المعايير بعض المصادر والطرق التي يمكن أن يحصل عن طريقها المدقق على أدلة اثبات كافية وملائمة كالأرصدة الافتتاحية والمصادقات الخارجية، وكذا توفر هذه المعايير الإجراءات والأساليب المناسبة التي تساعد المدقق في الحصول على تلك الأدلة كالإجراءات التحليلية، أسلوب العينات والإقرارات الخطية، كما تقدم هذه المعايير الإرشادات المتعلقة بمسؤولية المدقق بتدقيق كلا من التقديرات المحاسبية، العمليات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار القوائم المالية وتقرير التدقيق؛

4- **استخدام أعمال خبراء آخرين (600-699):** تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير تغطي الإرشادات الواجب على المدقق اتباعها عند استخدامه لعمل الخبراء الآخرين؛

5- **نتائج وتقرير التدقيق (700-799):** تتكون هذه المجموعة من خمسة معايير تتضمن شكل ومحتوى تقرير المدقق كيف ومتى يتم تعديل رأيه، وكذا تحدد هذه المجموعة من المعايير مسؤولية المدقق اتجاه كلا من المعلومات المقارنة، والمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة؛

6- **المجالات الخاصة (800-899):** تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير توضح الارشادات المتعلقة بمهمة التدقيق للحالات الخاصة، وكذا مسؤولية المدقق المتعلقة بإعداد تقرير حول عنصر منفرد أو قائمة مالية منفردة أو القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية المدققة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

من خلال ما سبق يمكن أن نوضح معايير التدقيق الدولية وتصنيفاتها كما جاء بها المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) في الجدول الموالي أدناه:

الجدول 14: تصنيفات معايير التدقيق الدولية حسب IAASB

200-299 المبادئ والمسؤوليات		530	عينات التدقيق
200	الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق	540	التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
210	الاتفاق على شروط التعيين	550	الأطراف ذات العلاقة
220	مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية	560	الأحداث اللاحقة
230	وثائق التدقيق	570	استمرارية المؤسسة
240	مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية	580	التأكيدات الكتابية
		600-699 استخدام أعمال خبراء آخرين	
250	النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية	600	اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما فيها أعمال مدققي عناصر تلك البيانات)
260	الاتصال مع القائمين على الحوكمة		
265	الإبلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية للقائمين على الحوكمة والإدارة	610	استخدام عمل المدقق الداخلي
300-499 تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقيمة		620	استخدام عمل خبير
300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية	**700-799 نتائج وتقرير التدقيق**	
315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها	700	تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات
320	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق	705	تعديلات الرأي في عمل مدقق الحسابات المستقل
330	إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة	706	الفقرة الإيضاحية المركزة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل
402	الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمؤسسة تستخدم خدمات من مؤسسات أخرى	710	المعلومات المقارنة – مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة
450	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق	720	مسؤولية مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة

500-599 أدلة الاثبات		800-899 المجالات الخاصة	
500	أدلة التدقيق	800	اعتبارات خاصة – في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقا لأطر عمل للأغراض خاصة
501	أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة		
505	المصادقات الخارجية	805	اعتبارات خاصة – تدقيق حسابات البيانات المالية منفردة وعناصر محددة، أو الحسابات من بنود القوائم المالية
510	التدقيق لأول مرة– الأرصدة الافتتاحية		
520	الإجراءات التحليلية	810	تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية

المصدر: بهلولي نور الهدى، **أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي–دراسة حالة الجزائر**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 24، 2018، الجزائر، ص 250.

المبحث الثاني: الإطار العلمي لجودة التدقيق

بعد الفضائح المالية التي عرفها العالم وخاصة فضيحة مكتب التدقيق العالمي "آرثر أندرسن" "Arthur Andersen" وانهيار شركة "إنرون" Enron للطاقة سنة 2002، أصبحت جودة التدقيق مطلب أساسي لدى العديد من الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات لدعم التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات. وسنحاول من خلال هذا المبحث التعرف أكثر بجودة التدقيق من خلال محاولة تعريفها والتطرق إلى محدداتها والآليات التي تساهم في الرفع من جودة التدقيق.

المطلب الأول: تعريف وأهمية جودة التدقيق

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نعرف بجودة التدقيق وفيما تتمثل أهميتها.

أولا: تعريف جودة التدقيق

لا يمكن تحديد مفهوم الجودة إلا من خلال مقارنة منتجين أو تقييم منتج مقابل مجموعة من المعايير المقبولة، وما قد يكون ذو جودة لشخص ما قد لا يكون بالنسبة لشخص آخر، بسبب الارتباط الجوهري لمفهوم الجودة مع تصور القيمة. ما جعل مهمة تحديد جودة التدقيق صعبة وذلك باعتراف المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) من خلال تقديم ملحق بعنوان "تعقيد تحديد جودة التدقيق"، ولكن يمكننا مع ذلك الاحتفاظ بالتعريفات التالية:

عرّفت "دي انجيلو" "De Angelo" (1981) جودة التدقيق بطريقة مفهومة نسبيًا على أنها "الاحتمال المشترك بأن يقوم المدقق في نفس الوقت بـ:

(أ) اكتشاف انحرافا جوهريًا أو خروقات في النظام المحاسبي للعميل؛

(ب) الابلاغ عن هذه الخروقات"[1].

ولقد اعتمد العديد من الباحثين نهجًا مزدوجًا لتعريف جودة التدقيق من خلال التمييز بين الكفاءة الفنية (جودة الكشف) واستقلالية المدقق (جودة الإفصاح). وفي هذا السياق اعتمد العديد من الأبحاث على هذا

[1] Linda Elizabeth DeAngelo, **Auditor size and audit quality**, Journal of Accounting and Economics, 3(3), 1981, P 186.

التعريف لجودة التدقيق لتحديد بدائل جودة التدقيق التي يراها السوق أو المرتبطة بالخصائص الجوهرية لهذين المفهومين (الكفاءة واستقلالية المدقق).[1]

ومن قراءة معيار التدقيق الدولي رقم 220 "مراقبة جودة تدقيق البيانات المالية"، نستنتج أنه من أجل الحصول على تدقيق ذو جودة، يجب أن يتوافق التدقيق مع المعايير المهنية ومتطلبات النصوص القانونية، واللوائح المعمول بها، وأن تقرير المدقق ملائم للظروف.

وأوضح مجمع المحاسبين الأمريكيين أن مفهوم جودة التدقيق لا يتحقق إلا من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب وشركات التدقيق.[2]

ثانيا: أهمية جودة التدقيق

بعد حالات الفشل التي عرفتها العديد من الشركات على المستوى الدولي بسبب وجود حالات تحريف جوهري في القوائم المالية، ونتيجة تغاضي مكاتب التدقيق عنها. واجهت مهنة التدقيق ضغوطا وانتقادات متزايدة ما أدى إلى رفع فجوة الثقة بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين، ونتيجة لهذا توجهت المنظمات المهنية والدول نحو التركيز على جودة التدقيق والتي أصبحت تمثل مطلبا ضروريا للأطراف كافة. وتنبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات الآتية:[3]

1- **تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:** تُعد المعايير المهنية إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير وخصوصا معايير رقابة الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.
2- **الاسهام في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق:** تمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، وقد عرف أحد الباحثين فجوة الجودة بأنها "الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤدات، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة"، وأكد

[1] Riadh Manita, **La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien**, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, France, P 5.

[2] أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، حسين أحمد عبيد، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 4.

[3] اسراء كاظم عبيد حسين اللهيبي، صلاح نوري خلف، **نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 23، 2013، العراق، ص 265-266.

على أن السبب الرئيس لوجودها، هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها، ولذلك يُعد تحسين جودة خدمات التدقيق أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات.

3- **تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:** حظي هذا الهدف اهتماما كبيرا من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في مدة الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي، خصوصا بعد فشل العديد من الشركات الكبيرة، وذلك على اعتبار أن المدققين ذو الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين ذي الجودة المنخفضة. وهذا ما أكدتهُ لجنة "Treadway" والتي أشارت إلى أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء، والحد من التحريف في القوائم المالية.

4- **تخفيض صراعات الوكالة:** يفترض أنه كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل (الإدارة) والأصل (المساهمين) كُلما زادت تكُلفة الوكالة، وزادت الحاجة إلى مكاتب التدقيق التي تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح ضئيلة، وبالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة، وأشار أحد الباحثين إلى أنه إذا سلمنا بوجود هذه الصراعات، فأنه لابد من وجود التدقيق والذي يساعد على تخفيض حدة تلك الصراعات، وأنه كُلما اشتدت حدة الصراعات كُلما كانت الحاجة ماسة إلى تدقيق ذات جودة عالية، أي أن هناك علاقة طرديه بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة التدقيق.

5- **الإسهام في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات:** يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تهدف إلى توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وهناك بعدان لمفهوم حوكمة الشركات، هما:

أ- **الالتزام:** حيث تكون الغاية، هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلا عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة والشفافية.

ب- **الأداء:** وذلك باستخدام الوسائل المتاحة كافة لرفع مستوى الأداء الشامل للمنظمة، والسعي إلى استغلال الفرص الإيجابية للمخاطر الفعلية والمتوقعة وتقليل الآثار السلبية لهذه المخاطر.

6- **أداة تنافسية جيدة:** تُعد المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلال المدققين، ونطاق إجراءات التدقيق، ومن ثّم جودة التدقيق، وهذا ما جعل لجنة (Cohen) تحذر من تأثير المنافسة على نطاق جودة التدقيق المقدمة، لذلك تعد الجودة أداة استراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة، ووسيلة لتنمية الحصة السوقية، وتحسين

معدلات الربحية وتحقيق رضاء وولاء العملاء. وفي سوق خدمات التدقيق، تُعد جودة التدقيق هدف كل ممارس، وأحد مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق.

7- **زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية:** يعد الاهتمام بجودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق.

المطلب الثاني: خصائص ومحددات جودة التدقيق

بعد التعريف بجودة التدقيق وتبيان أهميتها، سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أبرز خصائص جودة التدقيق والعوامل المحددة لها حسب ما جاء به المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB)

أولا: خصائص جودة التدقيق

حددت إرشادات جودة التدقيق الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الجودة في التدقيق على أنها الدرجة التي تحدد الخصائص الكامنة لتحقيق متطلبات التدقيق، ويمكن إبراز هذه الخصائص على النحو التالي:[1]

- **الموثوقية:** يجب أن تعكس نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي تتوصل اليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها، وأن جميع التأكيدات في تقرير التدقيق أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية التدقيق؛
- **الموضوعية:** يتم انجاز عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة بدون أي ضرر أو محاباة، فالمراجع يجب يحدد تقييمه ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي؛
- **التوقيت الملائم:** تسليم نتائج التدقيق في الوقت الملائم، وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة أو تسليم نتائج التدقيق عندما تكون مطلوبة لاتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة؛
- **الوضوح:** يكون تقرير التدقيق واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية التدقيق، وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال، والنتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم فورا من قبل القائمين على التنفيذ

[1] معمري أسامة، مفتاح حمزة، عمورة جمال، **متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220**، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، العدد 02، 2020، الجزائر، ص 38-39.

والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقا للتقرير؛

- **الكفاءة:** أي تخصيص الموارد على عملية التدقيق بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية التدقيق؛
- **الفعالية:** يجب أن تلقى نتائج واستنتاجات وتوصيات التدقيق الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل المؤسسة التي تمت مراجعة أعمالها، والحكومة والقائمين على العملية التشريعية.

ثانيا: محددات جودة التدقيق

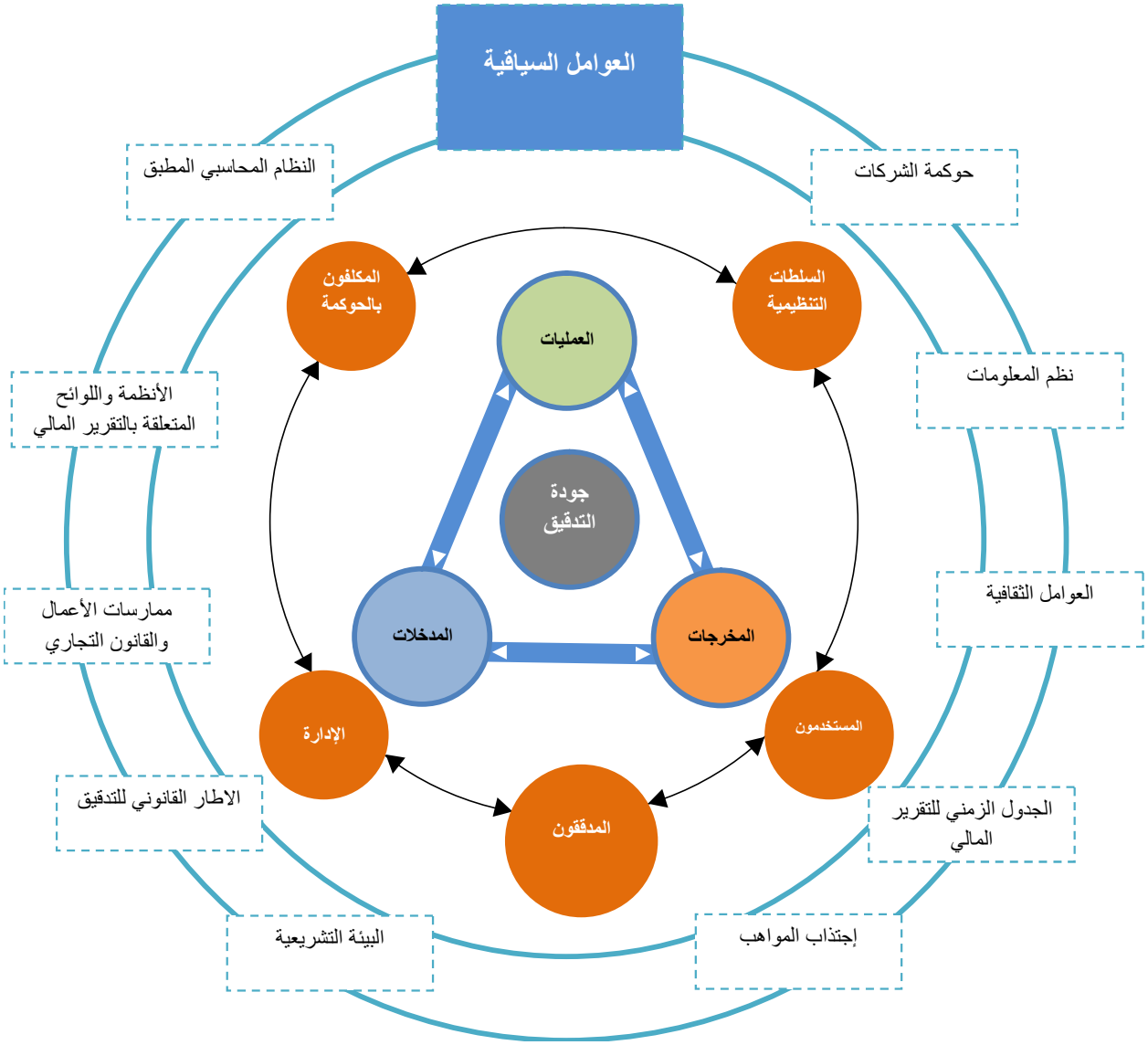
الهدف من عملية تدقيق القوائم المالية هو تمكين المدقق من تكوين رأي حول القوائم المالية، والذي يبنى على أساس الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول ما إذا كانت البيانات المالية، خالية من تحريفات مادية، وتقديم تقرير وفقا لنتائج التدقيق المتوصل اليها. ويمكن تحقيق جودة التقديم بصفة أكبر من قبل فريق تدقيق يتمتع بـ:[1]

- اظهار القيم والأخلاق والمواقف المناسبة؛
- امتلاك الدراية والمهارة والخبرة الكافية، إضافة لتخصيص الوقت الكافي لأداء عملية التدقيق؛
- اداء عملية التدقيق وإجراءات الرقابة على جودة التدقيق، بما يتوافق مع القوانين والتشريعات والمعايير المطبقة؛
- تقديم تقارير تدقيق ذات أهمية، وفي الوقت المناسب؛
- التفاعل بشكل مناسب مع أصحاب المصلحة ذوي العلاقة.

ولقد جاء المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) بإطار عملي يوضح فيه أبرز المحددات المؤثرة على جودة التدقيق كما هي موضحة في الشكل التالي:

[1] IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, volume 3, P 5.

الشكل 7: إطار جودة التدقيق المقترح من طرف IAASB



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, volume 3, P 6.

يوضح الشكل (7) أعلاه العناصر الآتية:

1- المدخلات:

حيث يتم تجميع المدخلات في العوامل التالية:[1]

- القيم والأخلاق وسلوك المدققين، والتي بدورها تتأثر بالثقافة السائدة داخل شركة أو مكتب التدقيق؛
- وامتلاك المعارف والمهارات والخبرة اللازمة، اضافة لتخصيص الوقت الكافي لأداء عملية التدقيق.

بالإضافة إلى تأثرها على الصعيد الوطني أو المحلي بالقوانين والتشريعات والمعايير التي تضبط عملية التدقيق. كما أن هناك تأثرا لمدخلات جودة عملية التدقيق بالسياق الذي سيتم تنفيذ عملية التدقيق به، إضافة للتفاعل مع أصحاب المصلحة الرئيسيين والمخرجات. على سبيل المثال قد تشترط القوانين والتشريعات (عوامل سياقية) تقارير خاصة (مخرجات) الأمر الذي يؤثر على المهارات المستخدمة (المدخلات).

2- العمليات:

تتأثر جودة التدقيق بتنفيذ المدققين لعمليات التدقيق بطريقة صارمة اضافة إلى عمليات الرقابة على جودة التدقيق بما تنص عليه القوانين والنصوص التنظيمية والمعايير المعمول بها.[2]

3- المخرجات:

وتشمل المخرجات التقارير والمعلومات التي يتم اعدادها بشكل رسمي، ويقدمها طرف إلى طرف آخر، وكذلك المخرجات التي تنشأ عن عملية التدقيق التي عادة ما تكون غير مرئية لأولئك خارج الشركة المدققة وهذه قد تشمل التحسينات على ممارسات اعداد التقارير المالية للمنشأة والرقابة الداخلية على التقارير المالية، التي قد تنجم عن نتائج المدقق.[3]

وغالبا ما تكون مخرجات عملية التدقيق محددة من طرف العوامل السياقية، بما في ذلك المتطلبات التشريعية. كما يمكن لبعض أصحاب المصلحة التأثير على مخرجات التدقيق، وتتمثل مخرجات التدقيق اساسا في تقارير التدقيق.[4]

---

[1] IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, International Federation of Accountants, Op.cit, volume 3, P 7.

[2] Ibid, P 12.

[3] أحمد زهير محمد مرعي، **التدقيق الالكتروني وأثره على جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق العاملة في الأردن (دراسة ميدانية)**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، تحت اشراف: حسن الصمادي، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2014-2015، ص 29.

[4] IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, International Federation of Accountants, Op.cit, volume 3, P 7.

4- التفاعلات الرئيسة في اعداد التقارير المالية:

في حين أن كل أصحاب المصلحة يؤَدون أدوارا فردية مهمة في اعداد التقارير المالية، من أجل دعم اعداد التقارير المالية بجودة عالية، وبالطريقة التي تتفاعل من خلالها كل الجهات المعنية بموضوع التدقيق، والتي يمكن أن يكون لها تأثير خاص على جودة التدقيق. هذه التفاعلات التي تؤكدها الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، تؤثر بدورها في السياق الذي يتم تنفيذ التدقيق، ويسمح لعلاقة ديناميكية بين المدخلات والمخرجات. على سبيل المثال، يمكن للمناقشات بين مدقق الحسابات، ولجان التدقيق، في شركة مدرجة في مرحلة التخطيط أن تؤثر على استخدام مهارات متخصصة (المدخلات) فضلا عن تأثيرها في شكل تقرير المدقق ومحتواه، إلى القائمين على عملية التدقيق (المخرجات). في المقابل، بالنسبة للشركات المملوكة للقطاع الخاص، قد يكون هناك حضور من قبل المالكين أثناء عملية التدقيق. في هذه الظروف، قد يكون هناك اتصالات غير رسمية متكررة، مما يسهم في وجود جودة في عملية التدقيق.[1]

5- العوامل السياقية:

هناك عدد من العوامل البيئية أو السياقية، مثل القوانين واللوائح وحوكمة الشركات، والتي لديها القدرة في التأثير على طبيعة ونوعية التقارير المالية، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وكذلك جودة التدقيق من خلال استجابة المدققين لهذه العوامل، عند تحديد أفضل السبل للحصول على أدلة تدقيق الكافية والملائمة.[2]

ونلاحظ من خلال الإطار العملي لجودة التدقيق المقترح من قبل المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) الموضح في الشكل (7) أعلاه أن جودة التدقيق تستند على ثلاث عوامل رئيسية هي عوامل الإنتاج أو المدخلات مثل (الأخلاق، المهارات والخبرة)؛ والعمليات (على سبيل المثال منهجية التدقيق وإجراءات الرقابة على جودة التدقيق)؛ إضافة إلى النتائج أو المخرجات (مثل تقارير التدقيق والقوائم المالية المدققة). والتي تتأثر هي بدورها بمجموعة العوامل السياقية أو البيئية (مثل الحوكمة أو العوامل الثقافية والمؤسسية) بالإضافة إلى التفاعلات بين مختلف أصحاب المصلحة (مثل المدققين أو المستخدمين أو المنظمين).

[1] أحمد زهير محمد مرعي، مرجع سابق، ص29-30.

[2] IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, International Federation of Accountants, Op.cit, volume 3, P 8.

المطلب الثالث: وسائل تحسين جودة التدقيق

تتلخص الآليات والأساليب الكفيلة بتحسين جودة عملية التدقيق فيما يلي:

أولا: تطوير التأهيل العلمي والعملي للمدقق

يعتبر معيار التأهيل العلمي والعملي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات أهم معايير التكوين الشخصي للمدقق لأنه يتناول كيفية إيجاد شخص مرخص له بممارسة المهنة، حيث أن قوة أية مهنة واحترام المجتمع لها تستمد من قوة الأفراد المزاولين لها ومدى تمسكهم بقواعد السلوك المهني، وقوتهم تعتمد أصلا على توفر الكفاءتين العلمية والعملية؛ لذا كان لزاما على المدقق الإلمام بجميع فروع المحاسبة إلماما عميقا بأصولها وقواعدها ومشكلاتها العملية، فالتطور فيها مرهون بجهوده المبذولة في إطارها.

إن توفر المدقق على التأهيل العلمي والعملي الكافيين سيساعده على أداء عملية التدقيق بكفاءة وجودة عالية نظراً لأن كافة إجراءات التدقيق تتطلب قدرا من الحكم الشخصي؛ إلا أنه وبغض النظر عن قدر التأهيل العلمي والعملي المحصل من طرف المدقق لابد من تدعيمه ببرامج التعليم المستمر، وعلى هذا الأساس أكدت المنظمات المهنية على ضرورة إطلاع المدققين على برامج ومقررات التعليم المهني المستمر، والتي تعتبر ملحة لتطوير قدرات المدقق على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات المحاسبية.[1]

ولتحقيق مطالب التأهيل العلمي والعملي يجب على المدقق الحصول على ما يلي:[2]

- **التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في التدقيق:** يعترف هذا المعيار بأنه مهما كان تأهيل الشخص وكفاءته في مجالات أخرى كالمجالات المالية والاعمال على سبيل المثال، فأنه لن يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في عملية التدقيق، وأن هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم النهائي.
- **الحفاظ على الاستقلالية الذهنية، الظاهرية والفعلية:** إذا لم يكن رأي المدقق حول عدالة البيانات مستقلا فعليا وظاهريا، فأنه يكون بلا قيمة ولا يضفي الثقة في مخرجات عملية التدقيق، ذلك لأن

[1] مسعودي عمر، **فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه طور ثالث في علوم التسيير، تحت اشراف: بن الدين أمحمد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018-2019، ص 220.

[2] معمري أسامة وآخرون، مرجع سابق، ص 45-46.

الاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة التدقيق، وفي حالة الشك في استقلالية المدقق فإن ثقة الجمهور ستنخفض نتيجة لذلك، وعليه لاستقلالية المدقق أهمية بالغة في عملية التدقيق.

- **بذل العناية المهنية الكافية في تخطيط وتنفيذ التدقيق واعداد التقرير:** تتطلب العناية المهنية دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز، وتعني العناية المهنية أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلا ويمتلك المتطلبات المهنية.

إن معايير التدقيق الدولية لم تحدد معيارا خاصا للتأهيل العلمي والعملي للمدقق، ولكنها أوردت فقرات متعددة القواعد تنظم التأهيل المهني للمدقق في عدة معايير على النحو التالي:[1]

- تضمن المعيار الدولي للتدقيق رقم (600) في فقرته السابعة ما يلي: ينبغي على المدقق عند التخطيط للاستفادة من عمل المدقق الآخر مراعاة الكفاءة المهنية للمدقق الآخر في إطار المهمة المحددة التي نفذها المدقق؛
- يؤكد هذا المعيار في فقرته التاسعة على أنه يجب على المدقق ومساعديه أن يراعو توفر تأهيل مهني كافي وملائم لتوفير تأكيد معقول بأن الأعمال التي يقومون بتنفيذها ستؤدى بعناية واجبة من خلال درجة التأهيل المهني في ظل الظروف المحيطة.
- نصت الفقرة (41) من المعيار (220) المتعلق برقابة الجودة على أعمال المراجعة على أنه يجب على المدقق والمساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا في الحسبان مهارات المساعدين وقدرتهم على أداء العمل الموكل لهم عند البث في نطاق التوجيه والإشراف والمراجعة المناسبة لكل منهم؛
- أوضح المعيار الدولي رقم (610) المنظم لكيفية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في فقرته (13) أنه يجب أن يتحقق المدقق الخارجي من أن أعمال التدقيق الداخلي قد تم تنفيذها من قبل اشخاص لديهم التدريب والخبرة المناسبين، ويتحقق من ذلك عن طريق التعرف على السياسات المتعلقة بتوظيف وتدريب موظفي المراجعة الداخلية ومراجعة خبرتهم ومؤهلاتهم الفنية.

ثانيا: معايير الرقابة على جودة التدقيق

تشير معايير الرقابة على جودة التدقيق إلى "مجموعة الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب التدقيق لتوفير تأكيدات معقولة بإنجاز مهام التدقيق وفقاً للمعايير المهنية" ويعتبر المعهد الأمريكي والإتحاد الدولي

[1] مسعودي عمر، مرجع سابق، ص 221.

للمحاسبين القانونيين من أبرز المنظمات والهيئات المهنية المهتمة بإصدار وتطوير معايير الرقابة على جودة التدقيق. [1]

وبوجود معايير للرقابة على جودة التدقيق يتوصل إلى تحقيق أهداف المهنة وتحسين مستواها واستمرارها، وبالتالي زيادة الثقة في أدائها، وذلك راجع لمساعدتها على: [2]

- توثيق سياسات مكاتب التدقيق وإجراءاتها؛
- تحقيق التأكيد المعقول بجودة المنتج من خلال أعمال مكتب التدقيق؛
- توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب التدقيق؛
- إعطاء إنذار مبكر بالمشكلات والأخطاء المتوقع حدوثها؛
- زيادة الكفاءة المهنية للممارسين للمهنة؛
- تحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية؛
- زيادة الموضوعية والمصداقية؛
- إعطاء الفرصة لمكاتب التدقيق لفحص أعمال المكاتب الأخرى؛
- تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة التدقيق.

وتعد معايير الرقابة على جودة التدقيق الخطوة الأولى للرقابة على جودة التدقيق ولا يمكن تحقيقها بدون وجود مثل هذه المعايير، لذلك قامت العديد من المنظمات المهنية في أكثر من دولة بإصدار العديد من المعايير التي يجب على مكاتب التدقيق الالتزام بها، ومن هذه المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد الدولي للمحاسبين. ونظرا لأن وجود معايير للرقابة على الجودة لا قيمة لها بدون ضمان الالتزام بها، فقد وجدت أساليب للرقابة على جودة التدقيق تتمثل في أسلوبين يمكن اتباعهما لتنفيذ ذلك، أوجدتهما الممارسة العملية خصوصا في أمريكا:

الأسلوب الأول: مراجعة النظير، ويقوم بموجبها مكتب التدقيق بتدقيق أعمال مكتب آخر بهدف التأكد من التزامه بمعايير الرقابة على جودة التدقيق، ومدى ملاءمتها للمكتب.

[1] معمري أسامة وآخرون، مرجع سابق، ص 47-48.

[2] المرجع والموضع نفسه.

الأسلوب الثاني: مجلس الاشراف على مكاتب التدقيق، ويقوم هذا المجلس بتدقيق مكاتب التدقيق التي تدقق شركات المساهمة والمسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية، ويخضع هذا المجلس لإشراف هيئة سوق الأوراق المالية.

ثالثا: التخصص المهني في التدقيق

يعرف مصطلح التخصص المهني بالنسبة للمدقق بأنه: "قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق المستقل إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، بما يضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة عمليات ذلك القطاع"[1].

وبقراءة المعيار الدولي للتدقيق رقم 315 " تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها"، نلاحظ أنه نص في الفقرة 11، على أنه يجب على المدقق أن يتحصل على فهم حول:[2]

- العوامل التنظيمية والتشريعية والعوامل الخارجية الأخرى الخاصة بالقطاع، بما في ذلك الإطار المطبق في عرض التقارير المالية؛
- طبيعة الكيان بما في ذلك: عمليات الكيان؛ الملكية وهيكل الحوكمة؛ أنواع الاستثمارات التي يقوم بها الكيان وطريقة القيام بها، بما في ذلك الاستثمارات في كيانات ذات أغراض خاصة؛ طريقة تنظيم الكيان وكيفية تمويله.

يعتبر التخصص المهني للمدقق الخارجي أحد أبرز الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، حيث يقدم لمكاتب وشركات التدقيق عدة مزايا أهمها:[3]

- تكوين هيكل معرفة وخبرات متخصصة بتلك الصناعة، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستوى أعلى من الجودة في الأداء المهني مما يسمح بزيادة كفاءة وفعالية التدقيق، حيث أن المدققين الذين لهم فهم

[1] محمد نذار شلا، **أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة –دراسة ميدانية–**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في مراجعة الحسابات، تحت اشراف: نواف فخر، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص 31.

[2] IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, volume 1, P 281-282.

[3] مسامح مختار، لقوير سامية، **مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق – دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة–**، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد12، 2017، ص 450–451.

أعمق في صناعة معينة سيكون لديهم القدرة على التعامل بجدية مع المشاكل الجوهرية وتخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على الأخطاء والتحريفات؛

- الحصول على معرفة دقيقة وأكبر لمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في هذه الصناعة التي يكون المدقق الخارجي متخصصا في أداء الخدمات للعملاء العاملين بها، بالإضافة إلى تطوير المهارات اللازمة لتعاقدات التدقيق والارتباط في هذه الصناعة؛
- يسمح التخصص المهني بتركيز الجهود التسويقية للمدققين الخارجيين ومكاتب التدقيق من خلال تدعيم مركزها التنافسي بين مكاتب التدقيق الأخرى وزيادة ربحها، والحصول على عملاء جدد في هذه الصناعة مع الاحتفاظ بالعملاء القدامى؛
- المساهمة في زيادة سمعة وشهرة المدقق الخارجي وزيادة حصته من السوق المستهدف مما يعزز المركز التنافسي له بين المدققين الآخرين؛
- التقليل من فترة اصدار تقرير التدقيق؛
- تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء الخارجيين في حال عدم تعاون الإدارة، وعدم ثقة المدقق الخارجي في بياناتها حول معلومة ما، ويجب في هذه الحالة على المدقق الخارجي أن يكون ملما بأعمال عميله ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبراء من نشاط هذا العميل، وأن يستطيع تقييم التأهيل المهني لهذا الخبير وعلاقته بالمؤسسة المدققة وذلك من اجل التعرف على الحالات التي يمكن أن تضعف من موضوعية الخبير، ومتى ما توفرت له المعرفة المتخصصة في ذلك النشاط قد يؤدي إلى تقليل الاستعانة بالخبير إلى درجة كبيرة في حالات كثيرة.

المبحث الثالث: تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق

اتخذ عدد كبير من البلدان حول العالم خطوات جوهرية لمواءمة معايير التدقيق الخاصة بها مع معيار التدقيق الدولي. تتبنى بعض الدول معايير التدقيق الدولية (ISA) حرفيًا، بينما تقوم دول أخرى بتكييف ISA وفقًا لتفضيلاتها بناءً على الاعتبارات المحلية. ومن بين هذه الدول نجد الجزائر أين يتجلى توجهها لتبني المعايير الدولية للتدقيق من خلال إصدار مجموعة معايير جزائرية للتدقيق (NAA) متمثلة في 16 معيار لحد الآن على شكل دفعات بداية من فيفري 2016، ثم أكتوبر 2016، تليها دفعة ثالثة في مارس 2017 أما آخر إصدار لحد الآن فقد كان في سبتمبر سنة 2018. وسنستعرض من خلال هذا المبحث أبرز ما يتعلق بتبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية.

المطلب الأول: متطلبات ومعوقات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الجزائرية

أولا: متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الجزائرية

يقصد بمتطلبات التطبيق ما ينبغي على الجمعيات المهنية والمؤسسات المهتمة بجانب المهنة المحاسبية ومكاتب المحاسبة على المستوى المحلي، والمؤسسات العلمية والجامعات والمعاهد وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق أو المحاسبة بما يرتبط بالبيئة الجزائرية بشكل كفؤ وسليم وذلك بناء على التعديلات الجديدة. ويمكن تحديد أبرز متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الجزائرية من خلال النقاط الآتية:[1]

- ضرورة وضع هذه المعايير تحت الاختبار من خلال مرحلة انتقالية يتم فيها الاستعداد لتبنيها والتعرف على مختلف معالم هذه المعايير؛
- تحضير ندوات ودورات من قبل متخصصين في المعايير الدولية من جمعيات مهنية ومكاتب محاسبة وتدقيق ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في كيفية تطبيق المعايير الدولية مع اخذ بعين الاعتبار البيئة الجزائرية وتوافقها مع هذه المعايير؛
- التوضيح الجيد لمعالم هذه المعايير من خلال العديد من المنتديات والملتقيات؛
- حث الجامعات والمعاهد والمؤسسات المهنية المهتمة بجانب المحاسبة والتدقيق بنشر وتوصيل كل ما يتعلق بالمعايير الجديدة وفق التعديلات الحديثة وكيفية تطبيقها؛

[1] المرجع نفسه، ص 208-209.

- تحديد مختلف التشريعات والإجراءات التي تتعلق بهذه المعايير وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة مع هذه المعايير؛
- إعداد وتأهيل وتكوين أساتذة الجامعات والمعاهد بالتنسيق مع الجمعيات المهنية لتدريس هذه المعايير والقيام بإدراجها ضمن المناهج الجديدة في السنوات القادمة؛
- ضرورة دراسة واقع المؤسسات الجزائرية وتأهيل مختلف الأنظمة التسييرية المرتبطة بهذه المعايير؛
- إلزامية رجال الأعمال والمدققين الخارجيين للتقرب من الجامعات بهدف الحصول على المعرفة الدقيقة بشأن كيفية سير وتطبيق هذه التعديلات؛
- تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم لدراسة هذه التعديلات؛
- القيام بدورات تدريبية متخصصة في مجال التعديلات الخاصة بالمعايير الدولية للتدقيق وإشراك مكاتب التدقيق والمتربصين فيها في هذه الدورات؛
- تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بمعايير التدقيق؛
- تخصيص الأظرفة المالية المناسبة لتغطية تكاليف القيام بهذه التعديلات؛
- قيام الهيئات الحكومية، بفرض التعامل على المؤسسات الكبرى لتقديم تقارير التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق بإحداث التعديلات.

ثانيا: معوقات توحيد المعايير على المستوى الدولي

من العوائق المهمة التي تقف إزاء التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي الآتي:[1]

- **التقاليد المحلية:** تعتمد عملية التطور على مجموعة عوامل تاريخية، اقتصادية، سياسية، تنظيمية واجتماعية والتطور المحلي (على المستوى الوطني) هو جزء من التطور الدولي لذا فإن الأخير يعتمد على تلك العوامل أيضاً وبنفس الوقت تقف عائقاً أمامه وأن أي شعب بالعالم يريد معايير عالمية جديدة بعد نظامه الوطني؛
- **العوائق الاقتصادية والتشريعية:** يحتاج أفراد المجتمع وعلى وجه الخصوص أفراد المجتمع المالي إلى المعلومات من المحاسبة التي وظيفتها تزويد المعلومات للأطراف المختلفة وهي تعمل ضمن نمط اقتصادي معين يفرض عليها اختيار طرق وإجراءات محاسبية ومن ناحية أخرى تتباين الدول في تطبيقها القوانين.

[1] تمار خديجة، مرجع سابق، ص 182.

المطلب الثاني: عرض المعايير الجزائرية للتدقيق

سنعرض في هذا المطلب بطريقة ملخصة المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، وهذا حسب التصنيف الذي جاء به المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) لمعايير التدقيق الدولية (ISA)، كما يلي:

أولا: المبادئ والمسؤوليات (200-299):

1- المعيار الجزائري للتدقيق (210) اتفاق حول أحكام المهمة:[1]

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة التدقيق،

هدف المدقق في إطار هذا المعيار هو:

- قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها.

2- المعيار الجزائري للتدقيق (230) وثائق التدقيق:[2]

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

هدف المدقق في إطار هذا المعيار تحضير الوثائق التي:

- تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره؛
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق واداءه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛
- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار (م.ج.م.ن.1) أو النصوص القانونية التنظيمية.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (210) "اتفاق حول أحكام المهمة".

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (230) "وثائق التدقيق".

ثانيا: تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقيمة (300-499):

1- المعيار الجزائري للتدقيق (300) تخطيط تدقيق الكشوف المالية:[1]

يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق القوائم المالية

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

- تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية، وفي هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفق لحجم الكيان وحجم الاعمال التي يتعين انجازها.

ثالثا: أدلة الاثبات (500-599):

1- المعيار الجزائري للتدقيق (500) العناصر المقنعة:[2]

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق القوائم المالية ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع اجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج يستند عليها لتأسيس رأيه.

اهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

- تصور ووضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق التي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص نتائج معقولة يستند عليها في تأسيس رأيه.

2- المعيار الجزائري للتدقيق (501) العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة:[3]

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا لمعايير 330 و500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ويتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص:

- وجود المخزونات وحالتها؛

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (300) "تخطيط تدقيق الكشوف المالية".

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (500) "العناصر المقنعة".

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (501) "العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة".

- اكتمال احصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان؛
- تقديم المعلومات الواجب الاداة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

3- المعيار الجزائري للتدقيق (505) التأكيدات الخارجية:[1]

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة، أهداف المدقق في إطار هذا المعيار:

- هو تصور ووضع حيز التنفيذ الإجراءات اللازمة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة.

4- المعيار الجزائري للتدقيق (510) مهام التدقيق الأولية-الارصدة الافتتاحية:[2]

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الارصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الاولية.

هدف المدقق في إطار هذا المعيار هو:

- جمع العناصر المقنعة الكافية التي تسمح بضمان: نقل ارصدة اقفال السنة المالية السابقة عند اعادة الافتتاح تم بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على اي اختلال له تأثير معبر على القوائم المالية للسنة الجارية؛
- ثبات استخدام الطرق المحاسبية، أو التسجيل الصحيح لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق.

5- المعيار الجزائري للتدقيق (520) الاجراءات التحليلية:[3]

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، اضافة إلى الزامية اداء المدقق لإجراءات تحليلية اثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات والذي يتم في نهاية التدقيق.

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار تتمثل في:

- جمع العناصر الدالة والموثوقة من خلال وضع الاجراءات التحليلية المادية؛

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (505) "التأكيدات الخارجية".

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (510) "مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية".

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 23 المؤرخ في 15 مارس 2017**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (520) "الاجراءات التحليلية".

- تصور واداء اجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية اعمال التدقيق للتأكد من التناسق بين القوائم المالية ومعرفته المكتسبة حول الكيان.

6- المعيار الجزائري للتدقيق (530) السبر في التدقيق:[1]

يطبق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 عندما يقرر المدقق السبر في التدقيق لإنجاز اجراءات التدقيق. ويعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الاحصائي وغير الاحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.

يتمم المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 المعيار رقم 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وانجاز اجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه.

ويهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الاحصائي الذي اختار منه العينة.

7- المعيار الجزائري للتدقيق (540) تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها:[2]

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة ادخلتها الادارة.

الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة الكافية للتحقق من أن:

- التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة، معقولة؛
- المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة. وهذا وفق المرجع المحاسبي المطبق.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (530) "السبر في التدقيق".

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (540) " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها ".

8- المعيار الجزائري للتدقيق (560) احداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة:[1]

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق القوائم المالية.

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث اللاحقة التي تتطلب إحداث تعديلات على القوائم المالية، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

9- المعيار الجزائري للتدقيق (570) استمرارية الاستغلال:[2]

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة بتطبيق الادارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد القوائم المالية.

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

- جمع العناصر المقنعة الكافية المتعلقة بمدى التزام الادارة في اعداد القوائم المالية بفرض استمرارية الاستغلال؛
- استخلاص نتائج حول وجود أو عدم وجود عدم يقين معتبر مرتبط بأحداث من شأنها بعث الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرارية وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (560) "أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة".

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 23 المؤرخ في 15 مارس 2017**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (570) "استمرارية الاستغلال".

10- المعيار الجزائري للتدقيق (580) التصريحات الكتابية:[1]

يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة القوائم المالية.

أهداف المدقق هي:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد القوائم المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.

رابعا: استخدام أعمال خبراء آخرين (600-699):

1- المعيار الجزائري للتدقيق (610) استخدام أعمال المدققين الداخليين:[2]

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من اعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن مهمة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

يهدف المدقق في إطار هذا المعيار وفي حالة ما وجد لدى المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي إلى امكانية الاستفادة منها لاحتياجات مهمته:

- تحديد امكانية وإلى اي مدى، تستخدم الاعمال الخاصة بالمدققين الداخليين؛
- تحديد مدى ملائمة اعمال المدققين الداخليين لاحتياجات مهمته.

2- المعيار الجزائري للتدقيق (620) استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق:[3]

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان اخر غير المحاسبة والتدقيق، اضافة إلى كيفيات الاخذ باستنتاجات الخبير.

يهدف المدقق في إطار هذا المعيار الى:

- تحديد الحالات التي يقدر فيها المدقق ضرورة الاستعانة بخبير؛

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (580) "التصريحات الكتابية".

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 23 المؤرخ في 15 مارس 2017**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (610) "استخدام أعمال المدققين الداخليين".

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 23 المؤرخ في 15 مارس 2017**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (620) "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".

- تحديد ما إذا كانت اعمال الخبير الذي عينه ملائمة لاحتياجات التدقيق.

خامسا: نتائج وتقرير التدقيق (700-799):

1- المعيار الجزائري للتدقيق (700) تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية:[1]

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول القوائم المالية، اضافة إلى شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد ادى إلى صياغة رأي غير معدل (اي أنه تم اعداد القوائم المالية في مجملها تبعا للمرجع المحاسبي المطبق).

تتمثل اهداف المدقق في إطار هذا المعيار في:

- تشكيل رأي حول القوائم المالية على اساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

سادسا: المجالات الخاصة (800-899):

عدد المعايير الدولية للتدقيق في هذا التصنيف هو ثلاثة (3) معايير، إلا أن الجزائر لم تقم بإصدار أي معيار تابع لهذا التصنيف في الوقت الحالي.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016**، المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق (700) " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية ".

نلاحظ من خلال تحليلنا للعرض السابق للمعايير الجزائرية للتدقيق أنها متبنات من المعايير الدولية للتدقيق حيث أنها تحمل نفس الأرقام بالإضافة إلى وجود تشابه إن لم نقل تماثل في التسميات بالإضافة إلى إشارة المعايير الجزائرية للتدقيق في محتواها إلى معايير جزائرية أخرى غير مصدرة بعد لكن تحمل نفس تسميات وأرقام المعايير الدولية للتدقيق، الأمر الذي يدل على أن المعايير الجزائرية للتدقيق مستوحاة من نظيرتها الدولية. كما نستخلص أن المعايير الجزائرية للتدقيق تسعى إلى الرفع من جودة عملية التدقيق من خلال:

- **معايير المبادئ والمسؤوليات:** تسعى هذه المعايير إلى دعم استقلال وكفاءة المدقق الخارجي وقيامه بمهامه بكل موضوعية، من خلال توجيهه في مرحلة قبول المهمة وكذا تحديد مسؤولياته والفصل بينها وبين مسؤوليات الإدارة، إضافة إلى تحديد ما يجب القيام به فيما يتعلق بجمع ملف عملية التدقيق.
- **معايير تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقيمة:** توفر هذه المعايير دعم معرفي للمدقق خلال قيامه بعملية التخطيط واعداد استراتيجية لعمله، الأمر الذي يؤدي إلى انجاز عملية التدقيق بطريقة فعالة وملائمة تخدم أهداف عملية التدقيق.
- **معايير أدلة الاثبات:** توفر هذه المعايير مجموعة من الوسائل التي يمكن للمدقق استخدامها لجمع أدلة الاثبات الملائمة لتكوين رأيه، في مختلف الحالات الممكنة، ما يسمح للمدقق بالوصول إلى استنتاجات ملائمة.
- **معايير استخدام أعمال خبراء آخرين:** تساعد هذه المعايير المدقق في حالة الاستعانة بخدمات المدقق الداخلي للشركة أو خبير خارجي آخر، حيث توضح هذه المعايير واجبات المدقق فيما يتعلق بتحديد مدى ملاءمة أعمال المدقق الداخلي أو الخبير لأهداف عملية التدقيق، الأمر الذي يساهم في تنظيم العلاقات بين المدقق والأطراف الفاعلة معه ما يؤدي إلى تفادي التكرار في التنفيذ كما تؤدي إلى تحسين جودة الخلاصات المتوصل اليها جراء عملية التدقيق.
- **معايير نتائج وتقرير التدقيق:** توضيح مجموعة من الواجبات المطلوبة من المدقق أن يحققها من أجل تأسيس رأيه حول القوائم المالية، بالإضافة إلى تقديم نموذج تقرير يمكن للمدقق اتباعه الأمر الذي يساهم في تحسين جودة تقرير التدقيق.

من خلال ما سبق نستخلص أن المعايير الجزائرية للتدقيق تساهم في تحسين جودة التدقيق من خلال تنظيم علاقات المدقق بمحيطه (الإدارة، المسؤولين عن الحوكمة في الشركة، المدققين الداخليين...الخ) ما يؤدي إلى دعم استقلالية المدقق الخارجي وقيامه بمهامه بكل حياد وموضوعية، كما تمنحه مجموعة من

الإجراءات المتكاملة التي تسمح له بالتصدي لمخاطر التدقيق، بالإضافة إلى توفير نماذج من التقارير ورسائل المهمة التي يمكن تكييفها مع ما يتماشى والمهمة الأمر الذي يسمح بقابلية المقارنة بين أعمال المدققين الأمر الذي يعتبر أساسي لقياس الجودة.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة النظرية لمعايير التدقيق ودورها في الرفع من مستوى الأداء المهني لدى المدققين، ولقد خلصنا إلى مجموعة من النتائج أبرزها ما يلي:

- تعتبر معايير التدقيق وسيلة لضمان التزام المدقق، ووفائه بمسؤولياته المهنية؛
- أهمية معايير التدقيق لا تقتصر على رفع الأداء المهني للمدقق فقط حيث أنها يمكن أن تساهم في النهوض باقتصاد الدول النامية من خلال زيادة الثقة في القوائم المالية الصادرة عن الشركات، مما يكون دافعا لجلب الاستثمارات لهذه الدول؛
- تعتبر جودة التدقيق في الوقت الراهن مطلب رئيسي من قبل الأطراف أصحاب المصلحة بالشركة؛
- تتأثر جودة التدقيق بمجموعة من المحددات المرتبطة بالمدقق مثل الاستقلالية والكفاءة والتي تعتبر مدخلات. طريقة التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق والتي تعتبر كعمليات. بالإضافة إلى مخرجات عملية التدقيق المتمثلة أساسا في تقرير التدقيق.
- بالإضافة إلى المحددات الداخلية تتأثر جودة التدقيق بمجموعة من المحددات الخارجية التي لا يتحكم بها المدقق مثل القوانين ومعايير التدقيق والتي لديها القدرة في التأثير من خلال استجابة المدققين لهذه العوامل، عند تحديد أفضل السبل للحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة؛
- تساهم معايير التدقيق في الرفع من جودة التدقيق من خلال تنظيم علاقات المدقق بمحيطه (الإدارة، المسؤولين عن الحوكمة في الشركة، المدققين الداخليين...الخ)، كما تمنحه مجموعة من الإجراءات المتكاملة التي تسمح له بالتصدي لمخاطر التدقيق؛
- انتهجت الجزائر كالعديد من البلدان نهج تبني المعايير الدولية للتدقيق، مع محاولة تكييف هذه المعايير مع البيئة الجزائرية؛
- المعايير الجزائرية للتدقيق عبارة عن نسخة ملخصة للمعايير الدولية للتدقيق؛
- الحفاظ على نفس الأرقام إضافة إلى تشابه التسميات بين المعايير الجزائرية والدولية للتدقيق يسمح للمدققين التوجه للمعايير الدولية في حالة النقاط التي لم تغطيها المعايير الجزائرية بعد.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية لحوكمة الشركات والتعرف على أهميتها وتجارب بعض الدول في تطبيقها إضافة إلى تبيان دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل حوكمة الشركات نظرا للدور الفعال الذي يلعبه في الحد من مشاكل تضارب المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين، شرط اتصاف هذا التدقيق بالجودة وهذا من خلال اتباع معايير تدقيق ذات جودة، حسب ما نصت علية مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

بغية تحقيق هدف البحث المتمثل في الوقوف على دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق في الجزائر، قمنا بإسقاط ما رأيناه في الجانب النظري للدراسة على حالة الجزائر، بالتطرق إلى التجربة الجزائرية في تطبيق حوكمة الشركات وواقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر إضافة إلى دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المتخصصين، من خلال ثلاث مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: واقع حوكمة الشركات ومهنة التدقيق في الجزائر
- المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية
- المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: واقع حوكمة الشركات ومهنة التدقيق في الجزائر

نهدف من خلال هذا المبحث إلى التعرف على واقع حوكمة الشركات ومهنة التدقيق في الجزائر من خلال عرض لأهم التطورات التاريخية وأبرز الجهود المبذولة لغرض التطبيق الجيد في الجزائر كما تطرقنا إلى أهم التحديات وأبرز نقاط الضعف والقصور التي تقف في وجه التطبيق الجيد لحوكمة الشركات والتدقيق الخارجي في الجزائر.

المطلب الأول: واقع حوكمة الشركات في الجزائر

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نعرض تجربة الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات بداية بعرض مراحل نشأة الحوكمة في الجزائر ثم التطرق لنظام حوكمة الشركات الجزائري مع محاولة مقارنته مع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وفي الأخير سنحاول أن نعرض أبرز التحديات التي تواجه الجزائر في سبيلها لتطبيق حوكمة الشركات.

أولا: مراحل نشأة الحوكمة في الجزائر

أطلق البنك الدولي سنة 2003 استراتيجية مساعدة للجزائر للسنوات المالية 2004-2006 تهدف إلى زيادة قدرة الدولة الجزائرية على تنظيم السوق وتشجيع القطاع الخاص على تبني أفضل ممارسات حوكمة الشركات الجيدة، وفي تقييمه للقطاع المالي، لاحظ البنك الدولي أنه منذ نهاية 1980 شرعت السلطات الجزائرية في إدخال تحديثات واسعة النطاق وذات مصداقية للقوانين والأنظمة التي تحكم الوساطة المالية، ولكن لاحظ أيضا أنه لا تزال هناك أوجه قصور كبيرة في القوانين واللوائح خصوصا أن الجزائر تفتقر لإطار أو قانون صريح يحدد مبادئ ومعايير الحوكمة الجيدة.[1]

وتمثلت أبرز الخطوات التي اتخذتها الجزائر من أجل محاربة الفساد وتطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة فيما يلي:

[1] محمد لمين ميرة، **لجان المراجعة كآلية لإرساء مبادئ حوكمة الشركات لتحقيق جودة المعلومات المالية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم المالية والمحاسبة، تحت اشراف: الأزهر عزه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2018-2019، ص 158.

1- تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومقاومته:

تم إنشاء الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته بموجب القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، عقب مصادقة الجزائر على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد في 19 ابريل 2004، كدليل منها على مدى احترامها لالتزاماتها الدولية وذلك ضمن مقاربة وقائية لمكافحة الفساد.

وضمانا لاستقلاليتها في تنفيذ مهامها، منحها المشرع مركزا قانونيا مميزا، كسلطة إدارية مستقلة تتمتع بالاستقلال المالي موضوعة لدى رئيس الجمهورية.

وبمناسبة المراجعة الدستورية سنة 2016 ارتقى المؤسس الدستوري بالهيئة إلى مستوى مؤسسي أعلى من القانون. حيث أصبحت مؤسسة دستورية مما عزز مكانتها ودورها على مستوى مؤسسات الدولة.

فبموجب المادة 205 من دستور 2016 كلفت الهيئة أساسا بتولي مهمة اقتراح سياسة شاملة للوقاية من الفساد، تكرس مبادئ دولة الحق والقانون والنزاهة والشفافية والمسؤولية في تسيير الممتلكات والأموال العمومية. كما حدد المرسوم الرئاسي رقم 06-413 المؤرخ في 22 نوفمبر 2006، والمعدل والمتمم بالمرسوم الرئاسي 12-64 المؤرخ في 7 فيفري2012 تشكيلة الهيئة، تنظيمها وكيفيات سيرها.[1]

ومن بين الخصائص التي تتميز بها الهيئة:

- تقدم الهيئة تقاريرها بشأن أنشطتها والتوصيات، التي تعدها في إطار تنفيذ السياسات الوقائية ضد الفساد، مباشرة لرئيس الجمهورية؛ يمارس رئيس وأعضاء مجلس اليقظة والتقييم للهيئة مهامهم بعد تعيينهم بموجب مرسوم رئاسي لعهدة مدتها خمس سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة؛ الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته مخولة بصلاحيات القوة العمومية التي تتجسد من خلال تلقي ومعالجة التصريحات بالممتلكات الخاصة ببعض فئات الأعوان العموميين، وإلزام الاشخاص الطبعيين والمعنويين، عموميين أو خواص بالرد على طلباتها المتعلقة بمهامها، والذي يمكن أن يؤدي الاخلال به لمتابعات قضائية؛
- تصنيف الهياكل الإدارية للهيئة مماثلة لتصنيف الإدارات المركزية على مستوى الوزارات لغرض تمكينها من ممارسة مهامها في إطار علاقات تعاون في نفس المستوى مع نظرائها في الدوائر الوزارية المختلفة؛

[1] موقع الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته https://onplc.org.dz

- لضمان الاستقلالية والحياد لأنشطة الهيئة، نص المشرع على تكفل الدولة بتوفير كل الوسائل الضرورية لسير عملها حصريا في ميزانية الدولة، تسجل في ميزانية النفقات المشتركة للدولة. لا يسمح بأي تمويل للهيئة من مصادر أخرى، سواء عمومية أو خاصة.

2- عقد أول ملتقى دولي حول حوكمة الشركات:

في شهر جويلية من سنة 2007 انعقد أول ملتقى دولي حول "حوكمة الشركات" وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف في عالم المؤسسة، وحدد لهذا الملتقى هدف جوهري يتمثل في:

تحسيس المشاركين قصد الفهم الموحد والدقيق للمصطلح واشكالية الحكم دراسة من زاوية الممارسة في الواقع، وسبل تطوير الأداء ببلورة الوعي بأهمية حوكمة الشركات في تعزيز تنافسية الشركات الجزائرية، وكذا الاستفادة من التجارب الدولية.

وخلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة "اعداد ميثاق جزائري لحوكمة الشركات" كأول توصية وخطوة عملية تتخذ، وقد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة، ومنتدى رؤساء المؤسسات مع الفكرة، بترجمتهما إلى مشروع، ومن ثم ضمان تنفيذه بواسطة إنشاء فريق عمل متجانس ومتعدد التمثيل.[1]

3- انشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات:

لما كانت الجمعيات واتحادات الأعمال تفهم جيدا أهمية حوكمة الشركات قامت بمبادرة لاستكشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال لجذب الاستثمار الأجنبي، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصلحة في القطاعين العام والخاص سنة 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات والتي تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC)، وذلك من أجل وضع دليل لحوكمة الشركات في الجزائر.

وفي سنة 2008 تم تشكيل فريق العمل للحكم الراشد بالجزائر تحت تسمية (GOAL 08) والذي قام بإجراء سلسلة من المشاورات مع الأطراف الفاعلة، ولقد اعتمد هذا الفريق عند صياغة وتحرير دليل الحوكمة في الجزائر على مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات الشركات الجزائرية.[2]

---

[1] مسعود صاغور، **تعزيز الإفصاح بعد الإصلاح المحاسبي في الجزائر ودوره في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 08، 2013، الجزائر، ص 82.

[2] رفيف خديجة، **مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل إصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة المجمعات – دراسة حالة مجمع–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، تحت اشراف: عمورة جمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، جامعة البليدة 02، البليدة، الجزائر، 2017-2018، ص 211-212.

4- تبني النظام المحاسبي المالي:

في شهر 25 نوفمبر من سنة 2007 تم اصدار القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، حيث عرف في مادته رقم 3 المحاسبة المالية: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية"[1].

ويمكن تلخيص أبرز أهداف النظام المحاسبي المالي في الجزائر فيما يلي:[2]

- تطبيق الممارسات القائمة على المعايير الدولية للمحاسبة؛
- تمكين المؤسسات من تقديم معلومات ذات جودة وأكثر شفافية.

وفي سنة 2010 دخل النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ بصورة رسمية، من أجل تحسين الشفافية والافصاح التي تعتبر من أهم ركائز حوكمة الشركات من خلال المقاربة بين النظام المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة والافصاح المالي.

5- اصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري:

في 11 من مارس سنة 2009، انعقد مؤتمر وطني اين أعلنت جمعية «CARE» واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن اصدار الدليل الجزائري لحوكمة الشركات، والذي تم اعداده بمساعدة المنتدى العالمي لحوكمة الشركات «GCGF» ومنظمة التمويل الدولية «IFC». ويتكون ميثاق الحكم الراشد من قسمين أساسيين ومجموعة من الملاحق على النحو التالي:

- يوضح القسم الأول من ميثاق الحكم الراشد الدوافع والأسباب وراء الاعتماد على الحوكمة الجيدة للشركات التي أصبحت ضرورية في الجزائر؛
- القسم الثاني تناول معايير الحوكمة الجيدة، كما صور مختلف العلاقات والاتصالات بين السلطات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية) وكذلك بين الشركة والغير، وتناول أيضا قواعد الإفصاح عن التقارير المالية وأدوات نقل الملكية؛[3]

---

[1] القانون **07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007** المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، ص 3.

[2] هيري آسيا، ساوس الشيخ، **النظام المحاسبي المالي المستحدث ودوره في تحديات الإفصاح على القوائم المالية**، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد 04، 2016، الجزائر، ص 196.

[3] Ali Benguetib, Said Gasmi, **Auditing in Algeria within the Framework of Implementing Corporate Governance**, Academic Journal of Interdisciplinary Studies, Mediterranean Center of Social and Educational, Vol 5, N° 2, 2016, Rome, Italy, p 28.

- في نهاية هذا الميثاق يمكن العثور على ملاحق تجمع مجموعة من الأدوات والنصائح العملية للشركات يمكن العودة اليها للاستجابة على انشغالات محددة، مثل العناصر المكونة للحكم الراشد، الحكم الراشد والمؤسسات العائلية، قائمة مرجعية لممارسة التقييم الذاتي لإدارة المؤسسات، رؤية متعددة الأوجه (بانورامية) لمؤسسات جزائرية خاضعة للقانون التجاري، تضارب المصالح في المؤسسة، استدامة المؤسسات.

6- تأسيس مركز حوكمة الجزائر:

تم تأسيس مركز حوكمة الجزائر في أكتوبر من سنة 2010 كخطوة إيجابية، حيث وفر فرصا للحكومة والقطاع الخاص ليعملا معا على تحسين المناخ الاقتصادي في البلاد، وليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الميثاق واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية ورفع الوعي الجماهيري بالحوكمة، كما يعتبر إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد، وتحسين قيم الحوكمة بما فيها الشفافية، المساءلة والمسؤولية.[1]

ومن خلال ما سبق يمكن أن نلخص أبرز أحداث التجربة الجزائرية في مجال حوكمة الشركات في الجدول الموالي:

الجدول 15: التجربة الجزائرية في حوكمة الشركات

التاريخ	الحدث
2003	أطلق البنك الدولي مساعدة للجزائر تهدف إلى زيادة قدرة الدولة الجزائرية على تنظيم السوق وتشجيع القطاع الخاص على تبني أفضل ممارسات حوكمة الشركات الجيدة
فيفري 2006	إنشاء الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته
جويلية 2007	انعقاد أول ملتقى دولي حول "حوكمة الشركات" في الجزائر
نوفمبر 2007	تبني الجزائر للنظام المحاسبي والمالي
2007	إنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات
2008	تشكيل فريق العمل للحكم الراشد بالجزائر تحت تسمية (GOAL 08)
مارس 2009	اصدار الدليل الجزائري لحوكمة الشركات (ميثاق الحكم الراشد)
جانفي 2010	بداية تطبيق النظام المحاسبي والمالي في الجزائر
أكتوبر 2010	تأسيس مركز حوكمة الشركات بالجزائر

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق

[1] محمد لمين ميرة، مرجع سابق، ص162.

ثانيا: نظام حوكمة الشركات في الجزائر

يعتبر "ميثاق الحكم الراشد" ثمرة لسلسلة الأعمال التي قادها فريق العمل بين الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 إلى نوفمبر 2008، ويطمح هذا الميثاق إلى إعطاء انطلاقة جديدة لترقية حوكمة الشركات بالمؤسسات الجزائرية، وكذا تفعيل حوار واسع المدى حول الخطوات المستقبلية التي يمكن اتخاذها في هذا المجال.

وبغية التعرف أكثر على مضمون ميثاق الحكم الراشد بالجزائر سنحاول في هذا الجزء من البحث التطرق إلى المبادئ الأساسية المكونة لحوكمة الشركات بالجزائر إضافة إلى مقارنتها مع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

1- المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات في الجزائر

شكلت مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لسنة 2004 أهم المراجع التي اعتمد عليها فريق عمل الحوكمة بالجزائر في اعداد دليل حوكمة الشركات في الجزائر، مع الأخذ بعين الاعتبار لخصوصيات الشركات الجزائرية.

وتقوم حوكمة الشركات في الجزائر حسب هذا الدليل على المبادئ الأساسية التالية[1]:

- **الإنصاف:** ويقصد به توزيع الحقوق والواجبات بين الأطراف الفاعلة وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بها، بطريقة منصفة؛
- **الشفافية:** أي أن الحقوق والواجبات، وكذا الصلاحيات والمسؤوليات الناجمة ينبغي أن تكون واضحة وجلية للجميع؛
- **المسؤولية:** مسؤولية كل فرد محددة بأهداف دقيقة وليست مقسمة؛
- **المساءلة:** كل طرف فاعل مسؤول أمام الآخر فيما يمارس من خلاله المسؤوليات المنوطة اليه.

تشكل هذه المبادئ الأربعة مقاييس تدعم بعضها البعض، أي أنها تطبق معا وبترابط، فهي ليست اختيارية ولا يمكن عزلها عن بعضها البعض، إذ تشكل "مربع سحري" يجعل من حوكمة الشركات خيار الفوز في كل الظروف.

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

[1] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**، 2009، ص27.

وهذا يعني أن مبادئ الحكم الراشد للمؤسسة هي كل متكامل، بالرغم من أنها (المبادئ الأربعة) تعمل بطرق مختلفة حسب المبدأ المطروح، وهذا لا يمنع أن تكون كل المبادئ حاضرة في آن واحد ومتشابكة.[1]

ويمكن توضيح مبادئ حوكمة الشركات بالجزائر في الشكل الآتي:

الشكل 8: المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات في الجزائر

المصدر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص67.

2- مقارنة قواعد ومبادئ الحوكمة بالجزائر مع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

ذكرنا سابقا أن المبادئ التي جاء بها ميثاق الحكم الراشد لحوكمة الشركات في الجزائر مستمدة أساسا من مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لسنة 2004، وسنحاول خلال هذا الجزء من البحث أن نقارن بين مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر مع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لسنة 2015، وهذا من خلال الجدول التالي:

[1] المرجع نفسه، ص66.

الجدول 16: مقارنة قواعد حوكمة الشركات في الجزائر مع مبادئ OECD لسنة 2015

المقارنة	مبادئ حوكمة الشركات بالجزائر	مبادئ حوكمة الشركات لـ OECD (2015)
الهدف	يهدف هذا الميثاق إلى وضع، تحت تصرف المؤسسات الجزائرية الخاصة، وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الاساسية لحوكمة الشركات قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق هذه المبادئ على ارض الواقع. كما يطمح إلى إعطاء انطلاقة جديدة لترقية حوكمة الشركات ضمن بعد شامل ودائم للمؤسسة الجزائرية، وكذا تفعيل حوار واسع المدى حول الخطوات المستقبلية، التي يمكن اتخاذها في هذا المجال.	تستهدف المبادئ مساعدة حكومات الدول في غمار جهودها لتقييم وتحسين الأطر القانونية والمؤسسية، والتنظيمية لموضوع حوكمة الشركات بالإضافة إلى توفير الخطوط الارشادية والمقترحات لأسواق الأوراق المالية، والمستثمرين، والشركات، وغيرها من الأطراف التي تلعب دورًا في عملية وضع أساليب سليمة لحوكمة الشركات.
التوجيه	ميثاق الحكم الراشد يستهدف، اساسا وبصفة أولوية، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة ويترك المجال للمؤسسات الاخرى حرية استعماله أو اللجوء إلى مصادر اخرى.	وتركز المبادئ على الشركات التي يتم تداول أسهمها في البورصات. ولكنها تعد أيضًا–في حدود معينة– اداة مفيدة لتحسين أساليب حوكمة الشركات الأخرى التي لا تتداول أسهمها في البورصات، ومن بينها الشركات الخاصة المغلقة والشركات المملوكة للدولة.
حقوق المساهمين	يتمتع المساهمون حسب ما جاء به ميثاق الحكم الراشد بمجموعة من الحقوق تتمثل في: المشاركة في تقاسم أرباح المؤسسة، تسجيل السندات المالية للمؤسسة، امكانية التنازل وتحويل السندات، المشاركة والتصويت في الجمعيات العامة للمساهمين، الحصول على المعلومات اللازمة لممارسة حقوقهم ومهما مهم.	تطرق المبدأ الثاني من مبادئ الحوكمة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، حقوق المساهمين كما تطرقنا اليه في الفصل الأول من هذه الدراسة أنه يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين وتسهيل ممارسة حقوقهم، بما في ذلك صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين

		فرصة للحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.
دور أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات	تطرق ميثاق الحكم الراشد إلى علاقة المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الخارجية. حيث نص في هذه النقطة إلى أن المؤسسة تشكل جهاز مفتوح حول العديد من الأطراف الفاعلة وهي على اتصال دائم معهم. وعليه، فإن هناك مجموعة من التوصيات الواجب تنفيذها قصد ملاءمتها مع ظرف كل مؤسسة لتتمكن من تحسين علاقاتها مع الأطراف الفاعلة الخارجيين وتوسيع جاذبيتها اتجاههم.	ينص هذا المبدأ على ضرورة اعتراف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصلحة التي يحددها القانون أو الناتجة من خلال اتفاقات متبادلة، إضافة لتشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة لخلق الثروة، فرص العمل واستمرارية الشركات. كما نص هذا المبدأ على ضرورة حماية حقوق أصحاب المصلحة قانونيا، والسماح لهم بالحصول على المعلومات التي لها علاقة بهم.
الإفصاح والشفافية	ينص ميثاق الحكم الراشد على نشر البيانات المالية السنوية المطلوبة منهم وأيضا جميع المعلومات التي قد يكون لها تأثير مادي على تقييم المؤسسة، بصفة كاملة صحيحة وفي الوقت اللازم.	نصت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في المبدأ الخامس لحوكمة الشركات على أنه يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات الإفصاح الدقيق عن جميع الأمور المادية المتعلقة بالشركة في الوقت المناسب، بما في ذلك الوضع المالي والأداء، ملكية الشركة وحوكمتها. كما أشارت إلى أهمية اجراء تدقيق سنوي من قبل مدقق مستقل ومؤهل وفقا لمعايير تدقيق عالية الجودة من أجل تقديم تأكيد خارجي وموضوعي بأن القوائم المالية تمثل بصفة عادلة الوضع والأداء المالي للشركة من جميع النواحي المادية.
مسؤوليات مجلس الإدارة	جاء في ميثاق الحكم الراشد أن مجلس الإدارة يتكون من إداريين يعيّنون من طرف الجمعية العامة. كما أن المهام التي يتكفل بها مجلس الإدارة محددة بواسطة القانون الأساسي للمؤسسة، وتتمّم وتوضع بواسطة اللوائح التي	تطرقت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى مسؤولية مجلس الإدارة في المبدأ السادس اين نصت على أنه ينبغي على إطار حوكمة الشركات ضمان قيام مجلس إدارة الشركة بالتوجيه الاستراتيجي للشركة، والرصد الفعال للإدارة وتحمل

	تتخذها الجمعية العامة، وتتمثل هذه المسؤوليات في ضمان توجيه استراتيجية المؤسسة وتنظيمها (مسؤولية القيادة) إضافة إلى مراقبة مدى تنفيذ أنشطتها (مسؤولية الرقابة). كما أكد ميثاق الحكم الراشد في هذه النقطة على ضرورة وضع نظام رقابة داخلية فعال في الشركة، والاستعانة بمدقق خارجي مستقل.	المسؤولية الكاملة تجاه الشركة والمساهمين. كما تطرق إلى ذكر مجموعة من المسؤوليات المرتبطة بمجلس الإدارة ذكرنا أبرزها في الفصل الأول المتعلق بالإطار النظري لحوكمة الشركات.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على ميثاق الحكم الراشد ومبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لسنة 2015.

من خلال الجدول (16) أعلاه المقارن بين مبادئ حوكمة الشركات بالجزائر ومبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لسنة 2015، نلاحظ أن مبادئ ميثاق الحكم الراشد مستمدة فعلا من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، إلا أنه لم تتطرق اليها بصفة معمقة ولم تقم بإعداد دليل حوكمة شركات جزائري كامل ووافي يغني من الاستعانة بالمراجع الدولية الأخرى، حيث أن هذا الميثاق لم يتطرق إلى مجموعة من النقاط الحديثة للحوكمة مثل خلق القيمة، الاستدامة، والاستقلال ولعل السبب في هذا راجع لكون ميثاق الحكم الراشد موجه أساسا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كما لم يتطرق القواعد المتعلقة بالمؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم، وغيرهم من وسطاء، كما اتفق دليل حوكمة الشركات الجزائري مع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجموعة من النقاط مثل ضرورة نشر معلومات مالية كاملة وصحيحة وفي الوقت المناسب، مبدأ الإفصاح والشفافية. وعلى مسؤوليات مجلس الإدارة القيادية والرقابية، إضافة إلى ضمان حقوق المساهمين وحمايتها قانونيا، وكذا الاتفاق على ضرورة الاعتماد على مدقق خارجي كفء ومستقل من أجل تقديم رأي موضوعي حول مصداقية القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة.

ثالثا: تحديات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر

يعتبر تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر من بين الرهانات الكبرى التي يجب تحقيقها نظرا لأهمية الشركات في تحقيق التنمية والازدهار الاقتصادي والاجتماعي للبلاد، إلا أن التطبيق الجيد لقواعد الحوكمة يتطلب توفر مجموعة من الظروف الداخلية والخارجية، الأمر الذي لم يتحقق بعد ما جعل هذه الظروف بمثابة حجر عثرة أمام الجزائر، ويمكن أن نذكر أبرز هذه التحديات أو الصعوبات كما يلي:[1]

- انعدام الشفافية وغياب المساءلة؛
- الاقتصاد الجزائري يفتقر إلى سوق مالي، مما عرقل المضي في تجسيد الخوصصة وكذا في تطوير النظام المصرفي بالشكل المطلوب؛
- نقص المعلومات الكافية والضرورية، مما قد يعطي صورة غير صادقة عن الشركات؛
- **انتشار الفساد:** عادة ما يرتبط ظهور الفاسد بغياب الحوكمة، وينتج عنه العديد من الآثار السلبية والخطيرة، فانتشار الفساد الناتج عن غياب الحوكمة يعمل على هروب الاستثمارات الأجنبية، إلى جانب ذلك فإن للفساد تكاليف اقتصادية أخرى، منها انخفاض الإنفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الاجتماعية، وزيادة سوء تخصيص الموارد، والتحدي الأكبر الذي يواجه مطبق الحوكمة هو اتساع نطاق الفساد ليشمل الأجهزة الحكومية المسؤولة عن محاربة الفساد؛
- **احترام سلطة القانون:** لا يمكن لأي شيء أن يكون فعالا إلا إذا تقيد بالقانون وهكذا هو حال الحوكمة، فلن تكون هناك حوكمة فعالة ورشيدة إلا إذا كانت هناك قوانين تدعمها وتحميها، وتأتي أهمية سلطة القانون كونها إحدى الأدوات المهمة التي تساعد على جذب الاستثمارات الأجنبية، وقد يكون هناك تناقض بين النصوص القانونية، لذا يجب التركيز على بعض العناصر المهمة، حتى لا يحدث فصل بين القانون وتطبيقه من الناحية العملية ومن هذه العناصر الوضوح، التحديد الالتزام بالتطبيق، الثواب، العقاب...الخ؛
- **إنشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصلحة:** إن عمليات التواطؤ والفساد التي تتم بين مجلس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين لا تضر فقط بحقوق أصحاب المصلحة، ولكنها تضر أيضا بالشركة

[1] تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية –دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، تحت اشراف: قطاف ليلى، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016-2017، ص 60-61.

ومستقبلها لذا من الضروري أن يكون هناك حزمة من الإجراءات والسياسات التي تعني بحماية حقوق أصحاب المصلحة بالشركة.

كما يمكن تحديد عدة معوقات تحد من التطبيق الجيد لحوكمة الشركات في الجزائر تنشأ من داخل محيط الشركة أو من خارجها، كما يلي:[1]

أ- الأسباب الداخلية:

- عدم تطبيق مبدأ فصل الإدارة عن الملكية وهو الأساس الذي بنيت عليه حوكمة الشركات، فالدول التي يكون فيها التطبيق جيد لحوكمة الشركات تحاول قدر الإمكان الابتعاد عن الشركات العائلية، فليس من الضروري أن يكون رئيس مجلس الإدارة أو الرئيس التنفيذي هو من يمتلك النسبة الأكبر من الأسهم في الشركة، بل من الأحرى أن يكون ذا كفاءة وقدرة على تسيير الشركة؛
- عدم الفصل بين مهمة مجلس الإدارة ومهمة الإدارة التنفيذية ومسؤولية إدارة الشركة، ومستوى الرقابة، وتشكيل مجلس الإدارة وعدد اجتماعاته؛
- غياب وجوب أعضاء مستقلين في تشكيلة مجلس الإدارة غير تنفيذيين في مجلس الإدارة لهم مؤهلات تمكنهم من تقديم اراء واجتهادات مستقلة نابعة من خبرتهم وتفهمهم لعمل الشركة؛
- فعالية لجان مجلس الإدارة (لجان التدقيق، لجنة المكافآت والترشيحات...الخ)، ومدى استقلاليتها، وتوفر أعضاء غير تنفيذيين مستقلين فيهما.

ب-الأسباب الخارجية:

تغطي معايير الحوكمة العلاقات التي تربط بين الأطراف الفاعلة الداخليين والأطراف الفاعلة الخارجيين، وهذه العلاقة محددة من خلال قانون الأعمال، القوانين الأساسية للشركات، العقود والاتفاقات المبرمة مع الغير، وكذا المناخ الاستثماري العام في الدولة ومدى توافر القوانين والتعليمات المنظمة للنشاط الاقتصادي، التي تضمن تطبيق الحوكمة في الشركات واعطائها صفة الالزام وعدم تعارضها مع هذه القوانين.

[1] عطية عز الدين، **أثر تطبيق آليات الحوكمة على تحسين أداء الشركات المدرجة في سوق المال-حالة في الجزائر-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، تحت اشراف: بن موسى كمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2018-2019، ص 128-129.

المطلب الثاني: واقع مهنة التدقيق في الجزائر

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى واقع مهنة التدقيق في الجزائر من خلال التعرف على الهيئات المشرفة على المهنة، والمرجعية القانونية للمدقق في الجزائر إضافة إلى محاولة عرض أبرز مهام المدقق الخارجي في الجزائر مع عرض المسؤوليات التي تقع على عاتقه. كما هو موضح أدناه:

أولا: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

تعرف المنظمات المهنية على أنها "تلك الجمعيات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة الواحد وإصدار النشرات والدوريات وإقامة الندوات العلمية، وتقوم على تنمية مهارات المدققين من خلال جلب كل جديد في المهنة، كما تعمل على تقديم العون للمهنيين وحمايتهم تجاه أي أطراف خارجية".[1] ونقصد بالهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر بالمنظمات والهيئات المهنية التي لها دخل في سير هذه المهنة من خلال عمليات الاشراف، المتابعة والمراقبة، ويمكن أن نعرض أبرز هذه الهيئات كما يلي:

1- المجلس الوطني للمحاسبة:

أنشِئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-381 تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، بصفة جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، ويمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية.

ولقد أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة حسب ما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة من المهام المتعلقة بمجالات مختلفة مثل الاعتماد، التقييس المحاسبي، تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية بصفة عامة ويمكن توضيح أبرز هذه المهام كما يلي:[2]

- **يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد، المهام الآتية:**
  - استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في الجدول والفصل فيها؛
  - تقييم صلاحية اجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛

[1] عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، **أصول المراجعة الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص58.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، المؤرخ في 02 فيفري 2011، ص5-6.

- اعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

- **يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس، المهام الآتية:**

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وابداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

- **يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، المهام الآتية:**

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- اجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة ادخال قواعد محاسبية جديدة؛

- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

2- المصف الوطني للخبراء المحاسبين:

المصف الوطني للخبراء المحاسبين يجمع مجموعة الخبراء المحاسبين المسجلين بالجدول والخاضعين للقانون 10-01، ويحدد المرسوم 11-25 تشكيلة، صلاحيات وقواعد سير المصف الوطني للخبراء المحاسبين.[1]

حسب ما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتكفل المصف بمجموعة من المهام نوضحها فيما يلي:[2]

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- اقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- 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؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- اعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

[1] http://www.cn-onec.dz

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، مرجع سابق، ص8.

3- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تجمع مجموعة محافظي الحسابات المسجلين بالجدول والخاضعين للقانون 10-01، ويحدد المرسوم 11-26 تشكيلة، صلاحيات وقواعد سير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[1]

تعتبر الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات جهاز مهني يتكفل في إطار القانون بالمهام الآتية:[2]

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- اقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- 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؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- اعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

بالإضافة إلى ما سبق ذكره يتكفل المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات باعتبارها أجهزه مهنية حسب المادة 15 من القانون 10-01 بما يلي:[3]

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- اعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- ابداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

[1] https://cn-cncc.dz

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، مرجع سابق، ص11.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، المؤرخ في 11 جويلية 2010، ص6.

ثانيا: المرجعية القانونية لمهنة التدقيق في الجزائر

1- القانون التجاري:

تناول القانون التجاري في محتواه مجموعة من المواد قواعد وضوابط تنظيمية لمهنة التدقيق في الجزائر والتي تعالج على سبيل المثال: التعيين، حالات التنافي في التعيين، قبول المهمة، مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات، بالإضافة إلى قضايا خاصة أخرى متعلقة بمحافظ الحسابات. ويمكن أن نذكر أبرز هذه المواد والمواضيع التي تعالجها في الجدول (17) الموضح أدناه:

الجدول 17: قائمة مواد القانون التجاري ذات العلاقة بمهنة التدقيق في الجزائر

المادة	الموضوع	الشركة المعنية
584	تقرير محافظ الحسابات	شركات ذات مسؤولية محدودة
585	تقرير محافظ الحسابات	شركات ذات مسؤولية محدودة
600	قبول المهمة من طرف محافظ الحسابات	شركات المساهمة
609	تعيين محافظي الحسابات الأوائل في القانون الأساسي	شركات المساهمة
621-620-619	أسهم الضمان	شركات المساهمة
630-628	الاتفاقيات بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها	شركات المساهمة
660	حيازة مجلس المراقبة على أسهم الضمانات	شركات المساهمة
672	الاتفاقيات بين الشركة وأحد أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة	شركات المساهمة
676	الإشارة إلى إتمام مهمة التدقيق في اجتماع الجمعية العامة	شركات المساهمة
678	الوثائق المتعلقة بالجمعية العامة العادية	شركات المساهمة
680	التقرير الخاص بأعلى خمس أجور	شركات المساهمة
697	حق التفاضل في الاكتتاب	شركات المساهمة

699	اصدار الأسهم عن طريق اللجوء العلني للادخار	شركات المساهمة
700	زيادة رأس المال وإلغاء حق التفاضل في الاكتتاب	شركات المساهمة
712	تخفيض رأس المال	شركات المساهمة
715 مكرر 4	تعيين محافظ الحسابات ومهامه	شركات المساهمة
715 مكرر 5	اقتراح عدم تجديد الوكالة	شركات المساهمة
715 مكرر 6	حالات التنافي في التعيين	شركات المساهمة
715 مكرر 7	انتهاء وكالة محافظ الحسابات واجراء استخلافه	شركات المساهمة
715 مكرر 8	طلب التعيين من العدالة	شركات المساهمة
715 مكرر 9	انهاء مهام محافظ الحسابات	شركات المساهمة
715 مكرر 10	ضرورة اعلام المكلفين بالإدارة بالمهام المنجزة	شركات المساهمة
715 مكرر 11	استمرار الاستغلال	شركات المساهمة
715 مكرر 12	استدعاء محافظ الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وجمعيات المساهمين	شركات المساهمة
715 مكرر 13	واجب الإبلاغ عن المخالفات والأخطاء–الالتزام بالسر المهني	شركات المساهمة
715 مكرر 14	مسؤولية محافظ الحسابات	شركات المساهمة
715 مكرر 16	تغيير الشكل القانوني للشركة	شركات المساهمة
715 مكرر 66	شهادات الاستثمارات وشهادات الحق في التصويت	شركات المساهمة
715 مكرر 78	اجتماع حاملي سندات المساهمة	شركات المساهمة
715 مكرر 110	اصدار القيم المنقولة	شركات المساهمة
715 مكرر 116	تحويل اصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم	شركات المساهمة
715 ثالثا 3	تعيين محافظ الحسابات في شركات التوصية بالأسهم	شركات التوصية بالأسهم
715 ثالثا 7	مراقبة شركات التوصية بالأسهم	شركات التوصية بالأسهم

716	المستندات الواجب وضعها في نهاية السنة تحت تصرف محافظ الحسابات	الشركة المعنية
717	تقرير محافظ الحسابات في حالة تغيير الطرق التقديرية	الشركة المعنية
723	توزيع الأرباح	شركات المساهمة
732 مكرر 1	تقرير محافظ الحسابات حول أخذ مساهمات في شركة أخرى	شركات المساهمة
732 مكرر 2	وجوب مراقبة الشركات القابضة من طرف محافظي الحسابات	شركات المساهمة
763-753-752-751-750	تقرير محافظ الحسابات في حالة الادماج أو الانفصال	شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة
780	مصير الوكالة في حالة انحلال الشركة	شركات المساهمة
781	تصفية الشركات غير الملزمة بتعيين محافظ الحسابات	شركات المساهمة
789	تجديد وكالة محافظي الحسابات من طرف المصفي	شركات المساهمة
792	استدعاء الجمعية العامة في حالة التصفية	شركات المساهمة
801	عقوبة عدم ارسال تقرير محافظ الحسابات للشركاء	الشركات ذات المسؤولية المحدودة
819-818	عقوبة عدم ارسال تقرير محافظ الحسابات للمساهمين ووضعه تحت تصرفهم	شركات المساهمة
825	مسؤولية محافظ الحسابات في حالة عدم احترام حق الأفضلية في الاكتتاب	شركات المساهمة
827	مسؤولية الشركاء في حالة تخفيض رأس المال	شركات المساهمة

828	عقوبة عدم تعيين محافظي الحسابات واستدعائهم لجمعية المساهمين	شركات المساهمة
829	عقوبة الممارسة غير القانونية لمهنة محافظ الحسابات	شركات المساهمة
830	عقوبة محافظ الحسابات في حالة إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها أو عدم اخطار وكيل الجمهورية، وكذا في حالة افشاء السر المهني	شركات المساهمة
831	عقوبة الجهاز المكلف بالإدارة في حالة وضع عائق لمراجعة الحسابات	شركات المساهمة
837	عقوبة محافظي الحسابات عند عدم الإشارة إلى حيازة مساهمات في شركات أخرى	شركات المساهمة

المصدر: Lamri DJOUMAA, **Historique du commissariat aux comptes en Algérie**, Revue périodique «L'AUDITEUR», N°: 02 2014, Alger, Page: 15.

2- القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:

تم اصدار هذا القانون في الـ 29 من شهر جوان سنة 2010، ويهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[1]

3- قوانين أخرى:

بالإضافة إلى كل من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والقانون التجاري هنالك مجموعة أخرى من القوانين التي يتعين على المدقق في الجزائر أن يأخذها بعين الاعتبار عند تأدية مهامه، ويمكن أن نذكر مجموعة منها كما يلي:[2]

- **القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007** المتضمن النظام المحاسبي المالي؛

[1] مولود ديدان، **مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، دار بلقيس، دار البيضاء، الجزائر، 2014، ص4.

[2] علي بن يحي، مرجع سابق، ص103.

- **القانون 05-01 المؤرخ في 06 فيفري 2005** المتعلق بتبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، المعدل والمتمم بالمرسوم رقم 12-02 الصادر في 13 فيفري 2012، خاصة المادة 19 منه، والمتعلقة بالإخطار بالشبهة؛
- **القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006**، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته خاصة المواد 13 و14 منه؛
- **قانون المالية التكميلي 2005 الصادر في 26 جويلية 2005**، في المادة 12 منه يلزم الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- **قانون رقم 09-09 الصادر في 30 ديسمبر 2009**، الذي يعدل المادة 12 من الأمر رقم 05-05، في المادة 44 منه على أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي لم يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار غير ملزمة بتعيين محافظ حسابات؛
- **قانون المالية لسنة 2011 الصادر في 30 ديسمبر 2010**، يعدل هذا القانون المادة 44 من القانون 09-09 الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 2009.
- **الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003**، والمتعلق بالنقد والقرض.

4- النصوص التنظيمية الأخرى:

- **المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الصادر في 26 ماي 2011**، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال ارسالها إلى الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل وكذا الأطراف المعنية؛[1]
- **مرسوم تنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013**، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.[2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 30، المؤرخ في 01 جوان 2011، ص19.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 03، المؤرخ في 06 جانفي 2013، ص18.

5- المعايير الجزائرية للتدقيق:

كما ذكرنا سابقا في الفصل الثالث من هذا البحث فأنه تم إصدار 16 معيار لحد الآن على شكل دفعات بداية من فيفري 2016، ثم أكتوبر 2016، تليها دفعة ثالثة في مارس 2017 أما آخر إصدار لحد الآن فقد كان في سبتمبر سنة 2018، من خلال مجموعة مقررات صادرة عن وزارة المالية كما يلي:

- **مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016**، والمتضمن الإصدار الأول للمعايير الجزائرية للتدقيق، والمتمثلة في المعايير التالية:
  - **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210:** اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛
  - **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505:** التأكيدات الخارجية؛
  - **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560:** أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛
  - **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580:** التصريحات الكتابية.
- **مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016**، المتضمن الإصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق:
  - **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300:** تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛
  - **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500:** العناصر المقنعة؛
  - **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510:** مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية؛
  - **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700:** تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.
- **مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017**، المتضمن الإصدار الثالث للمعايير الجزائرية للتدقيق:
  - **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520:** الإجراءات التحليلية؛
  - **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570:** استمرارية الاستغلال؛
  - **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610:** استخدام أعمال المدققين الداخليين؛
  - **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620:** استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.
- **مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018**، المتضمن آخر إصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق إلى غاية اليوم:
  - **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230:** وثائق التدقيق؛
  - **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501:** العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة؛
  - **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530:** السبر في التدقيق؛

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540:** تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.

ثالثا: مهام ومسؤوليات المدقق الخارجي في الجزائر

من خلال العرض السابق للنصوص التنظيمية لمهنة التدقيق في الجزائر نلاحظ وجود مجموعة من النصوص القانونية التي تعالج موضوع مهام ومسؤوليات المدقق في الجزائر، ويمكن أن نعرض أبرز ما جاءت به هذه النصوص فيما يتعلق بمهام ومسؤوليات المدقق في الجزائر فيما يلي:

1- المهام:

يمكن توضيح المهام التي يقوم بها المدقق في الجزائر كخبير محاسب وكمحافظ حسابات كما يلي:

أ- مهام الخبير المحاسب:

حسب المادة 18 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فأنه يعتبر في مفهوم هذا القانون الخبير المحاسب، "كل شخص يمارس بصفة عادية وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات"[1]،

وحسب نفس المادة يؤهل الخبير المحاسب لممارسة وظيفة محافظ الحسابات، كما يمكن أن يقوم بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل؛

كما أشارت المادة رقم 19 من نفس القانون إلى أن الخبير المحاسب هو المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المحاسبي والمالي للشركات والهيئات، كما يؤهل لتقديم استشارات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛ ولقد ذكرت المادة 20 من هذا القانون أن مهمة الخبير المحاسب مهمة ظرفية أو مؤقتة ما يعني أنها مهمة تعاقدية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، مرجع سابق، ص6-7.

ب-مهام محافظ الحسابات:

حسب نص المادة 22 من القانون 10-01 يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[1]

ويمكن تحديد المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون 10-01 في المهام الآتية:[2]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- عندما تعد الشركة والهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

بالإضافة إلى المهام المذكورة في القانون 10-01، هناك مهام أخرى لمحافظ الحسابات تمت الإشارة اليها في القانون التجاري، نذكر منها ما يلي:

- جاء في المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري أنه تتمثل مهمة محافظ الحسابات الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في:
  - التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها؛

[1] المرجع نفسه، ص7.

[2] مولود ديدان، مرجع سابق، ص11.

- كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها؛
- يصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك؛
- التحقق فيما إذا تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

- ولقد جاء في نص المادة 715 مكرر 16 من القانون التجاري، "يتخذ قرار التحويل بناء على تقرير محافظي الحسابات الذين يشهدون أن رؤوس الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة"[1]، ومن هذا النص نلاحظ ذكر مهمتين لمحافظ الحسابات تتمثلان في:
  - اعداد تقارير تحويل شركات المساهمة؛
  - الشهادة أن رؤوس الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة.

وفي مقابل المهام التي يقوم بها المدقق في الجزائر كمحافظ حسابات، فأنه يتمتع أيضا بمجموعة من الحقوق، بينها القانون 10-01 في نصوص المواد 31، 32، 33، 34، 35، 36، 37، 38. ونظرا لأهمية هذه النقطة ارتأينا ضرورة التطرق اليها كما يلي:

- حق الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة؛
- الطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- الطلب من الأجهزة المؤهلة في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- الحصول على كشف محاسبي، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون، يقدم من طرف القائمون على الإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل؛
- حق اعلام هيئات التسيير كتابيا قصد تطبيق أحكام القانون التجاري، في حالة عرقلة ممارسة مهمته؛
- الحق في تحديد مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها، مع مراعات معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية؛
- الحضور في الجمعيات العامة كلما استدعيت للتداول على أساس تقريره، مع حق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛

[1] القانون التجاري الجزائري في ضوء الممارسة القضائية، منشورات بيرتي، الجزائر، 2009، ص259.

- تحدد أتعاب المدقق في بداية مهمته، ولا يمكن في أي حال من الأحوال احتسابها على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية؛
- الحق في الاستقالة، دون التخلص من التزاماته القانونية، مع ضرورة الالتزام بإشعار مسبق مدته ثلاث (3) أشهر وتقديم تقرير عن المراقبات والاثباتات الحاصلة.

2- المسؤوليات:

نظرا لأهمية مهنة التدقيق والدور الذي يلعبه المدقق في إضفاء المصداقية على المعلومات المالية الصادرة عن الشركات والهيئات، فإن المدقق الخارجي مسؤول مسؤولية عامة عن العناية المهنية كما يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، وتحدد القوانين والنصوص التنظيمية في الجزائر مجموعة من المسؤوليات (المدنية، الجزائية، التأديبية) المترتبة جراء قيام المدقق الخارجي بمهامه. ويمكن عرض هذه المسؤوليات على النحو التالي:

أ- المسؤولية المدنية:

جاء في المادة 61 من القانون 10- 01 أن محافظ الحسابات يعد مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه. ويعد متضامنا مع الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون. كما أنه لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلَّغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.[1]

كما جاء في المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري أن محافظي الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم. ولا يكونون مسؤولون مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية و/أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها.[2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، مرجع سابق، ص10.

[2] القانون التجاري الجزائري في ضوء الممارسة القضائية، مرجع سابق، ص258.

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على المدقق الخارجي يجب توفر ثلاث عناصر ألا وهي حصول إهمال وتقصير أثناء أداء الواجبات المهنية، وقوع ضرر مس بالغير نتيجة إهمال أو تقصير المدقق الخارجي، ووجود علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المدقق الخارجي. ويجب على العميل اثبات أحد العناصر الثلاث التالية:

- إما الخطأ العمدي من المدقق الخارجي؛
- واما التقصير، حيث لا يمكن تقييم هذا العنصر إلا من خلال مقارنة ما قام به المدقق الخارجي وما يجب أن يقوم به؛
- أو الضرر الذي ينتج عن تقصير أو إهمال المدقق، لكن يجب التأكد من وقوع الضرر ويكون فيه تعدي مباشر على حق مكتسب، وفي غالب الأحيان يكون الضرر عبارة عن خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير[1].

ب-المسؤولية الجزائية:

جاء في المادة 62 من القانون 10-01 " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"[2]. أي أنه لا يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الجزائية إلا إذا ثبت أنه قصَر في القيام بالتزام قانوني. ويمكن توضيح الجرائم التي يتحمل عليها المدقق مسؤولية جنائية كالتالي:

- **جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة التدقيق الخارجي:**

تنص المادة 73 من القانون 10-01، على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية، وفي حالة العود يعاقب بالحبس وبضعف الغرامة المالية الأولى.

كما جاء في نص المادة 74 من القانون 10-01 توضيح حول الممارسة غير الشرعية لمهنة التدقيق اين نصت أنه، يعتبر ممارس غير شرعي للمهنة، كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول، كما يعتبر ممارس غير شرعي للمهنة كل من ينتحل

[1] آسيا هيري، **فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم التسيير، تحت اشراف: الشيخ ساوس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2017-2018، ص 166.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، مرجع سابق، ص10.

احدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة حسابات أو شركة محاسبة أو أي صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات.

- **جريمة إفشاء السر المهني:**

الحفاظ على السر المهني يعتبر من أخلاقيات مهنة التدقيق، كما أن نص القانون الجزائري على ضرورة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات كتمان السر المهني في المادة 71 من القانون 10-01، كما أشار في المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري إلى أن محافظي الحسابات ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.

كما أنه يعاقب تحت طائلة قانون العقوبات كما هو منصوص عليه في مادتيه 301 و302 بالحبس وبغرامة مالية جميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون افشاؤها.

ولقد أوضحت المادة 72 من القانون 10-01 الحالات التي لا يتقيد فيها المدقق (الخبير المحاسب، محافظ الحسابات) بالسر المهني، كالتالي:[1]

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛
- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بناء على إرادة موكليهم؛
- عندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

- **جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية:**

لم يتطرق القانون 10-01 لهذه النقطة لكن القانون التجاري تطرق لهذه الجريمة في المادة 830 منه أين بينت معاقبة كل مدقق حسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة، أو لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الاجرامية التي علم بها، بالسجن وبغرامة مالية أو بأحد هاته العقوبتين.

[1] مولود ديدان، مرجع سابق، ص26.

- **جريمة ممارسة مهمة محافظ حسابات مع عدم الملائمة القانونية:**

نصت المادة 829 من القانون التجاري أنه يعاقب بالسجن وبغرامة مالية أو بأحد هاته العقوبتين كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظي الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية؛

ويمكن توضيح بعض الحالات التي يكون فيها المدقق الخارجي في حالة عدم ملائمة قانونية لممارسة مهمة محافظة الحسابات للشركة، حسب ما جاءت به القوانين المنظمة للمهنة في الجدول (18) أدناه:

الجدول 18: حالات الموانع والتنافي لممارسة مهمة محافظ الحسابات

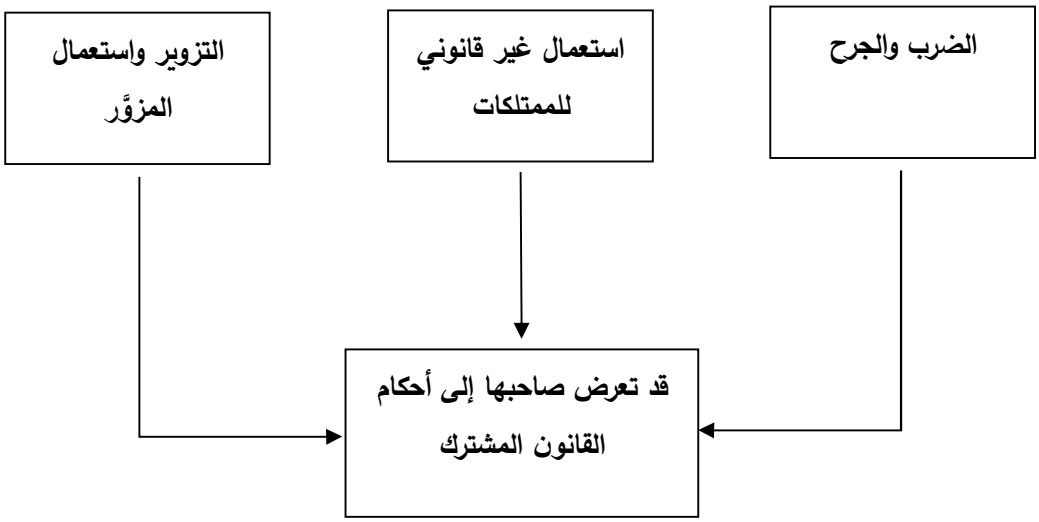
حالات التنافي	حالات الموانع
– كل نشاط تجاري؛ – كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛ – كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من القانون 10-01؛ – الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لنفس الشركة؛ – كل عهدة برلمانية؛ – كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.	–القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛ –القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين. – قبول مهام التنظيم في محاسبة الشركة أو مهمة الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها. –ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها. –الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة. – أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرًا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المواد 64 و65 من القانون 10-01 والمادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري

من خلال ما سبق ذكره في الجدول أعلاه يمكننا القول إن وضع المشرع الجزائري لحالات الموانع والتنافي، يهدف أساسا إلى دعم استقلالية المدقق الخارجي خلال قيامه بمهامه.

وبالإضافة إلى ما سبق ذكره من الجرائم التي يتحمل فيها المدقق الخارجي المسؤولية الجزائية، فإنه يتحمل كغيره، المسؤوليات المترتبة عن الجرائم المتعلقة بالقانون المشترك والتي يمكن توضيحها في الشكل الموالي:[1]

الشكل 9: الجرائم المتعلقة بالقانون المشترك



المصدر: بن يحي علي، **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم المالية والمحاسبة، تحت اشراف: رميلة لعمور، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، الجزائر، 2019-2020، ص99.

ت-المسؤولية التأديبية:

حسب ما جاءت به المادتين 2 و3 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها. يعتبر الاجراء التأديبي مستقلا عن دعوى المسؤولية المدنية والدعوى الجنائية المرفوعة ضد المدقق، ويتعرض المدقق للعقوبة التأديبية عن كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل اهمال صادر عن المدقق.[2]

كما جاء في نفس المادة 2 من هذا المرسوم، والمادة 63 من القانون 10-01 المنظم للمهنة أن المدقق يتحمل المسؤولية التأديبية للأخطاء المهنية المذكورة أعلاه أمام لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه.

[1] علي بن يحي، مرجع سابق، ص99.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 03، مرجع سابق، ص18.

ولقد جاء في المواد 6، 7، 8، 9 من المرسوم التنفيذي المذكور أعلاه تصنيف الأخطاء المهنية حسب الدرجات من 1 إلى 4 كما يلي:

- **الأخطاء من الدرجة الأولى:**
  - تصريح بمراجع كاذبة؛
  - تصريح بالانتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم؛
  - إصدار المهني لانتقادات كتابية أو شفهية أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم؛
  - نقص الاحترام اتجاه زملائه خلال ممارسة نشاطه.[1]
- **الأخطاء من الدرجة الثانية:**
  - في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛
  - رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة؛
  - فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛
  - الغياب المهني عن حضور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثيله؛
  - عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والتي قام بحضورها.[2]
- **الأخطاء من الدرجة الثالثة:**
  - في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية؛
  - خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف؛
  - استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
  - عدم دفع الاشتراك المهني؛
  - عدم اكتتاب تأمين مهني؛
  - القيام بمقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

[1] المرجع نفسه، ص19.

[2] المرجع والموضع نفسه.

- استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[1]

- **الأخطاء من الدرجة الرابعة:**

  - تكرار خطأ من الدرجة الثالثة؛
  - إفشاء السر المهني؛
  - إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛
  - تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛
  - ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف؛
  - ممارسة المهنة دون مكتب مهني.[2]

أما فيما يتعلق بالعقوبات التي تقابل كل خطأ فقد جاء في المادة 5 من المرسوم التنفيذي 10-13 إضافة إلى المادة 63 من القانون 10-01، العقوبات المقابلة لكل درجة من درجات الأخطاء المذكورة أعلاه:

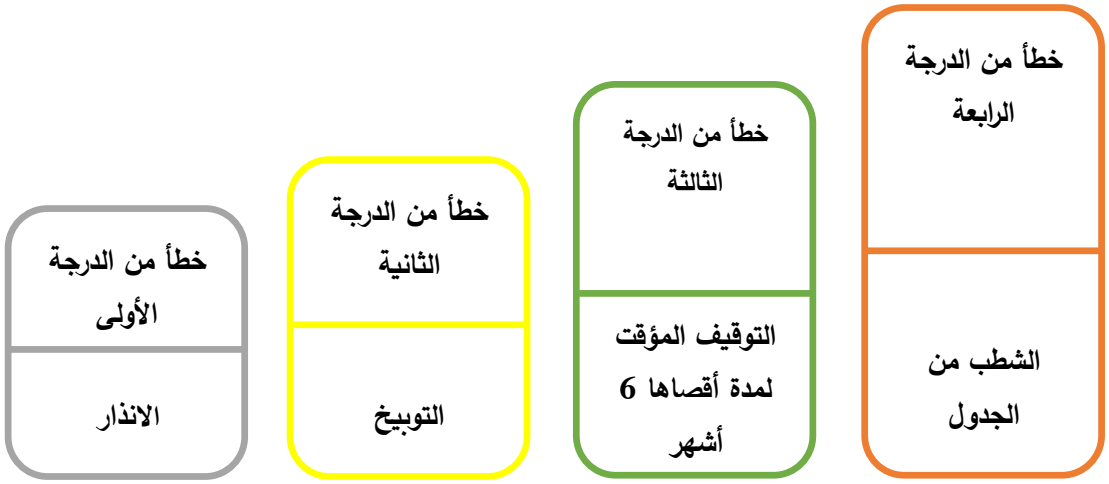
- خطأ من الدرجة الأولى: الإنذار؛
- خطأ من الدرجة الثانية: التوبيخ؛
- خطأ من الدرجة الثالثة: التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر؛
- خطأ من الدرجة الأولى: الشطب من الجدول.

ويمكن توضيح العقوبات التأديبية للمهني حسب درجة الأخطاء في الشكل الآتي:

[1] المرجع والموضع نفسه.

[2] المرجع والموضع نفسه.

الشكل 10: تصنيف العقوبات التأديبية للمدقق حسب درجة الأخطاء



المصدر: بن يحي علي، **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم المالية والمحاسبة، تحت اشراف: رميلة لعمور، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، الجزائر، 2019-2020، ص100.

المبحث الثاني: منهجية البحث والتعريف بميدان الدراسة الميدانية

انطلاقا من طبيعة الدراسة الميدانية التي تهدف إلى دراسة تأثير التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق على تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر، وقبل الخوض في عرض نتائج الدراسة التطبيقية، ينبغي أولا التطرق إلى أهم ما يتعلق بالإطار المنهجي للدراسة بالإضافة إلى التعريف بمجتمع الدراسة وعينتها.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

سيتم من خلال هذا المطلب عرض لأبرز ما يتعلق بالإطار المنهجي للدراسة من خلال التطرق على منهج الدراسة المتبع وكذا الأدوات المستخدمة لجمع البيانات إضافة إلى أبرز الأدوات الإحصائية المستخدمة.

أولا: منهج الدراسة

بناء على طبيعة الدراسة التي تهدف إلى دراسة أهمية التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق ودوره في تفعيل حوكمة الشركات، اعتمدنا على المنهج الوصفي، الذي يعرف بأنه "أسلوب من أساليب التحليل المركز على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد، أو فترة أو فترات زمنية معلومة، وذلك من أجل الحصول على نتائج علمية، ثم تفسيرها بطريقة موضوعية، بما ينسجم مع المعطيات الفعلية للظاهرة".[1]ويساعد المنهج الوصفي في إعطاء معلومات حقيقية دقيقة تساعد في تفسير الظواهر الإنسانية والاجتماعية[2]. ما يجعله المنهج الأنسب لموضوع دراستنا بحيث يساعد في إلقاء الضوء على جوانب مشكلة الدراسة المختلفة عن طريق الوصف التحليلي، ويساعد هذا المنهج على تحليل نتائج استمارة الاستبانة الموزعة وهذا من خلال تحليل النتائج بصورة كيفية وكمية، كما يساعد على اختبار فرضيات الدراسة وتفسير نتائجها.

ثانيا: أدوات جمع البيانات

تم الاعتماد على الاستبانة لدراسة تأثير التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق على فعالية حوكمة الشركات في الجزائر، حيث تعتبر الاستبانة أداة مناسبة لاستجلاء الواقع حول إشكالية أساسية أو فرعية من إشكالات البحث.

---

[1] رجاء وحيد دويدري، **البحث العلمي أساسياته النظرية وممارسته العملية**، دار الفكر، دمشق، سورية، 2000، ص 184.

[2] محمد سرحان علي المحمودي، **مناهج البحث العلمي**، دار الكتب، صنعاء، الجمهورية اليمنية، الطبعة الثالثة، 2019، ص 48.

1- التعريف بالاستبانة

انطلاقا من إشكالية البحث وبالاعتماد على بعض الدراسات السابقة في المجال، وبالتركيز على صياغة عبارات سهلة وواضحة مع ربطها بأهداف الدراسة المرجوة، تم اعداد استبانة تحتوي على 39 عبارة، مقسمة على قسمين، كما يلي:

- **القسم الأول:** يتعلق بدراسة البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 6 عبارات، والهدف الأساسي من اعتماد هذا المحور هو دراسة تأثير صفات عينة الدراسة على إجابات مفردات العينة بالنسبة لجميع عبارات الاستبانة واجراء المقارنة.
- **القسم الثاني:** يخص المعلومات المتعلقة بالدراسة، وتضمن هذا القسم 33 عبارة مقسمة على 6 محاور، الهدف من هذه الأسئلة الوصول إلى معلومات تساعد على مناقشة فرضيات الدراسة، وقسمت عبارات هذا القسم كما هو مبين في الجدول رقم 19 أدناه:

الجدول 19 : توزيع عبارات الاستبانة لمحاور الدراسة

الرقم	اسم المحور	أرقام العبارات	عدد العبارات
01	واقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق	07-01	07
02	واقع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر	12-08	05
03	أثر التدقيق في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات	17-13	05
04	أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات	22-18	05
05	أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات	28-23	06
06	أثر التدقيق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات	33-29	05
المجموع		**33-01**	**33**

المصدر: من اعداد الباحث

واعتمدنا على مقياس ليكرت (Likert scale) الخماسي لمعرفة الاتجاه العام لآراء المبحوثين لكل فقرة من فقرات الاستبانة، وذلك من خلال تخصيص خمس بدائل لكل عبارة هي: غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة، مع إعطاء أوزان ترجيحية لكل إجابة.

كما تم تحديد مجال انتماء كل الإجابات من حيث كونها إيجابية أو سلبية عن طريق تحديد الفئة التي تقع ضمنها قيمة المتوسط الحسابي، من خلال حساب المدى (المدى= القيمة الكبرى-القيمة الصغرى) (5-1=4)، ثم حساب طول المدى (طول المدى=المدى/عدد الفئات) (5/4=0,8) وفي الأخير

نضيف النتيجة بالتدرج ابتداء من الفئة الأولى إلى غاية الفئة الخامسة. ويمكن تلخيص مقياس ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة في الجدول 20 أدناه:

الجدول 20: مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة

الاجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	[1-1,8[	[1,8-2,6[	[2,6-3,4[	[3,4-4,2[	[4,2-5]

المصدر: من اعداد الباحث

2- اختبار صدق وثبات الاستبانة

قبل الشروع في عملية تحليل نتائج الدراسة يجب التأكد من صدق وثبات الاستبانة أداة القياس المعتمدة في الدراسة والتي تعتبر من أهم مراحل البحث، لأن صحة أو ضعف النتائج مرتبط أساسا بصحة أداة القياس. وهذا من خلال اختبار صدق الاستبانة، وصحة أسلوب صياغة الفقرات ووضوحها، ومدى شمولها لفرضيات الدراسة. كما يلي:

- **الصدق الظاهري:** والذي يتم من خلاله التأكد من أن المقياس المستخدم (الاستبانة) سوف يقيس بدقة ما وضع لقياسه، وأنه يناسب الظاهرة المراد دراستها. حيث تم اعداد الاستبيان بمساعدة الأستاذ المشرف، ثم استعانة الباحث ببعض المحكمين (أنظر الملحق رقم 02) من الأساتذة الجامعيين الجزائريين ذوي العلاقة بتخصص التدقيق بالإضافة إلى محكمين من مهنيي التدقيق الخارجي في الجزائر، وقد قمنا بناء على ملاحظات المحكمين بإجراء ما يلزم من التعديلات، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية كما هو موضح في الملحق رقم (01).
- **صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:** يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي اليه، من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور وهذا باستعمال معامل الارتباط بيرسون، وذلك كما يلي:
  - **المحور الأول: واقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق**

يظهر الجدول رقم 21، نتائج اختبار الاتساق الداخلي للمحور الأول عند مستوى معنوية 0.05، حيث يبين لنا قيم معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور كما يلي:

الجدول 21: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور

العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
1) مساعدة المدققين على الالتزام بالنصوص القانونية والتنظيمية للمهنة	0.735	0.000
2) دعم استقلالية المدقق الخارجي	0.817	0.000
3) وضع إجراءات فعالة للإشراف على فريق العمل والرقابة على جودة التدقيق	0.791	0.000
4) الاتصال الفعال بين المدققين وإدارة الشركة	0.782	0.000
5) تعزيز فرص اكتشاف المخالفات والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية للشركة	0.889	0.000
6) تعزيز فرص اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والابلاغ عنها	0.854	0.000
7) زيادة الثقة بالقوائم المالية المدققة	0.816	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول 21 أعلاه نلاحظ أن قيم مستوى الدلالة لكل فقرات المحور الأول أقل من مستوى المعنوية المعمول به (α=0.05)، ما يدل على أن عبارات المحور الأول دالة احصائيا. كما نلاحظ أن معاملات الارتباط لفقرات المحور مع الدرجة الكلية للمحور موجبة وتتراوح بين [0.735-0.889] وهي درجات ارتباط قوية ومقبولة ما يدل على وجود اتساق داخلي بين فقرات المحور الأول وأنها ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

- **المحور الثاني: واقع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر**

يظهر الجدول رقم 22، نتائج اختبار الاتساق الداخلي للمحور الثاني عند مستوى معنوية (α=0.05)، حيث يبين لنا قيم معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور كما يلي:

الجدول 22: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور

العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
8) توجد نصوص قانونية وقواعد تنظيمية تضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات في الجزائر	0.822	0.000
9) تضمن قواعد حوكمة الشركات في الجزائر بتحقيق العدالة بين المساهمين/ الشركاء	0.883	0.000
10) تضمن قواعد حوكمة الشركات في الجزائر تحقيق المساءلة على كل مستويات الهرم التنظيمي	0.871	0.000
11) تضمن قواعد الحوكمة في الجزائر ممارسة الشركات لنشاطها بكل مسؤولية مع مراعات المسؤولية الاجتماعية لها	0.874	0.000
12) تضمن قواعد حوكمة الشركات في الجزائر الشفافية والافصاح للمعلومات بطريقة سهلة وعادلة لكل الأطراف أصحاب المصلحة	0.863	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيم مستوى الدلالة لكل فقرات المحور الثاني أقل من مستوى المعنوية المعمول به (α=0.05)، ما يدل على أن عبارات المحور الثاني دالة احصائيا. كما نلاحظ أن معاملات الارتباط لفقرات المحور مع الدرجة الكلية للمحور موجبة وتتراوح بين [0.822-0.883] وهي درجات ارتباط قوية تدل على وجود اتساق داخلي بين فقرات المحور الثاني للاستبانة وأنها ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

- **المحور الثالث: أثر التدقيق في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات**

يظهر الجدول رقم 23، قيم معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور كما يلي:

الجدول 23: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور

العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
13) التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح تسمح بالحفاظ على أصول الشركة	0.754	0.000
14) اعداد تقريره الخاص بالمعاملات مع الأطراف ذات الصلة	0.736	0.000
15) التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح بشأن المكافآت وتوزيع الأرباح	0.794	0.000
16) التأكد من وجود قنوات اتصال تسمح بالوصول إلى المعلومة بطريقة سليمة وفي الوقت لجميع الأطراف ذات الصلة	0.812	0.000
17) التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح لحماية حقوق الأقلية من المساهمين، مع وجود وسائل فعالة للانتصاف	0.827	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيم مستوى الدلالة لكل فقرات المحور الثالث أقل من مستوى المعنوية المعمول به (α=0.05)، ما يدل على أن عبارات المحور الثالث دالة احصائيا. كما أن معاملات الارتباط لهذه الفقرات مع الدرجة الكلية للمحور تتراوح بين [0.736-0.827] وهي درجات ارتباط موجبة قوية تدل على وجود اتساق داخلي بين فقرات المحور الثالث للاستبانة وأنها ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

- **المحور الرابع: أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات**

يظهر لنا الجدول رقم 24 أدناه نتائج اختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع، أين نلاحظ أن قيم مستوى الدلالة لكل فقرات المحور أقل من مستوى المعنوية المعمول به (α=0.05)، ما يدل على أن عبارات المحور الرابع دالة احصائيا. كما أن معاملات الارتباط لهذه الفقرات مع الدرجة الكلية للمحور تتراوح بين [0.782-0.851] وهي درجات ارتباط موجبة قوية تدل على وجود اتساق داخلي بين فقرات المحور الرابع للاستبانة وأنها ذات مصداقية لما وضعت لقياسه. كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول 24: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع مع الدرجة الكلية للمحور

العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
18) التأكد من وجود سياسات واجراءات تحدد بوضوح الهيكل التنظيمي للشركة	0.811	0.000
19) التأكد من وجود سياسات وإجراءات تحدد بوضوح السلطات والمسؤوليات المرتبطة بكل وظيفة داخل الشركة	0.829	0.000
20) التأكد من وجود آليات مناسبة تقوم بالإشراف والمتابعة الروتينية لتنفيذ القوانين واللوائح التنظيمية	0.782	0.000
21) تقييم نظام الرقابة الداخلية والتحقق من أنه يقدم ضمانات كفيلة بمنع الأخطاء والمخالفات	0.832	0.000
22) التأكد من وجود آليات رقابية تساعد على اكتشاف الأخطاء فور حدوثها	0.851	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

- **المحور الخامس: أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات**

يظهر الجدول رقم 25، نتائج اختبار الاتساق الداخلي للمحور الخامس عند مستوى معنوية (α=0.05)، حيث يبين لنا قيم معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية للمحور كما يلي:

الجدول 25: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس مع الدرجة الكلية للمحور

العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
23) ابلاغ الأطراف ذوي العلاقة بحوكمة الشركات كتابيا بالنقائص والاختلالات المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب	0.640	0.000
24) وجود مدقق داخلي ذو كفاءة يمارس مهامه بكل استقلالية وموضوعية	0.757	0.000
25) وضع اختبارات من شأنها الكشف عن مخاطر الاحتيال والغش	0.786	0.000
26) التأكد من وجود مدونات لقواعد السلوك الأخلاقي للمدراء والمدراء التنفيذيين من أجل تشجيع اتخاذ القرارات بطريقة مسؤولة	0.763	0.000
27) تحديد وتحليل المخاطر من قبل المدقق يدعم استمرارية الشركة في نشاطها	0.803	0.000
28) التأكد من احترام الشركة للوائح القانونية والنصوص التشريعية السارية المفعول المنظمة لنشاط الشركة	0.766	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول رقم 25 أعلاه نلاحظ أن قيم مستوى الدلالة لكل فقرات المحور الخامس أقل من مستوى المعنوية المعمول به (α=0.05)، ما يدل على أنها ذات دلالة احصائية. كما أن معاملات الارتباط لهذه الفقرات مع الدرجة الكلية للمحور الخامس تتراوح بين [0.640-0.803] وهي درجات ارتباط موجبة مقبولة وقوية تدل على وجود اتساق داخلي بين فقرات المحور الخامس للاستبانة وأنها ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

- **المحور السادس: أثر التدقيق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات**

يظهر الجدول رقم 26 أدناه، قيم معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس والدرجة الكلية للمحور كما يلي:

الجدول 26: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس مع الدرجة الكلية للمحور

العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
29) التأكد من اعداد القوائم المالية بكل شفافية ومصداقية، وفقا لما ينص عليه النظام المحاسبي المعمول به	0.830	0.000
30) القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر عند اعداد القوائم المالية	0.809	0.000
31) اعداد تقارير التدقيق وفقا لمعايير التدقيق والنصوص التنظيمية المتبعة، مع بذل العناية المهنية اللازمة	0.875	0.000
32) التأكد من وجود قنوات اتصال تسمح بالوصول إلى المعلومة بطريقة سليمة وفي الوقت المناسب لجميع الأطراف أصحاب المصلحة	0.820	0.000
33) التواصل مع لجان التدقيق التي تسهل عملية الاتصال بين مجلس الإدارة والمدققين	0.841	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيم مستوى الدلالة لكل فقرات المحور السادس أقل من مستوى المعنوية المعمول به (α=0.05)، ما يدل على أن عبارات المحور السادس دالة احصائيا. كما أن معاملات الارتباط لهذه الفقرات مع الدرجة الكلية للمحور تتراوح بين [0.809-0.875] وهي درجات

ارتباط موجبة قوية تدل على وجود اتساق داخلي بين فقرات المحور السادس للاستبانة وأنها ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

- **الصدق البنائي:** يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول اليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

ويبين الجدول رقم 27 معامل الارتباط لسبيرمان بين كل محاور الدراسة مع الدرجة الكلية للاستبانة عند مستوى معنوية (α=0.05)، كما هي موضحة أدناه:

الجدول 27: معامل الارتباط بين محاور الاستبانة والمحور الكلي للدراسة

المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
واقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق	0.677	0.000
واقع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر	0.669	0.000
أثر التدقيق في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات	0.718	0.000
أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات	0.756	0.000
أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات	0.809	0.000
أثر التدقيق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات	0.805	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيم مستوى الدلالة لكل محاور الاستبانة أقل من مستوى المعنوية المعمول به (α=0.05)، ما يدل على أنها ذات دلالة احصائية. كما أن معاملات الارتباط لهذه المحاور مع الدرجة الكلية للدراسة تتراوح بين [0.669-0.809] وهي درجات ارتباط موجبة قوية تدل على أن الاستبانة ذات مصداقية وأنها صالحة لقياس ما وضعت لقياسه.

- **ثبات الاستبانة:** لقياس ثبات الاستبانة تم الاعتماد على معامل الثبات "**ألفا كرونباخ**" (Alpha Cronbach)، حيث كانت النتائج المتوصل إليها لقيمة معامل "**ألفا كرونباخ**" لمحاور الاستبانة كما هي مبينة في الجدول أدناه:

الجدول 28: معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق الذاتي*
واقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق	07	0.914	0.956
واقع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر	05	0.914	0.956
أثر التدقيق في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات	05	0.842	0.917
أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات	05	0.879	0.937
أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات	06	0.841	0.917
أثر التدقيق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات	05	0.888	0.942
محاور الدراسة ككل	**33**	**0.958**	**0.978**

*الصدق الذاتي=الجذر التربيعي الموجب لمعامل "ألفا كرونباخ"

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الثبات "ألفا كرونباخ" لمحاور الدراسة يتراوح بين [0.841-0.914] بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة قيمة 0.958، وهي قيمة ممتازة، تعني أنه لو تم إعادة توزيع نفس عدد الاستبانات على نفس العينة أو عينة مماثلة من المجتمع فإن نسبة التطابق في الإجابات تكون 95.8% وهذا يدل أن الاستبانة تمتاز بالثبات.

كما يمكن اختبار الصدق مرة أخرى للتأكد من صدق الاستبانة باستخدام جذر معامل ألفا كرونباخ وبالتالي فقيمة معامل الصدق تكون محصورة بين الصفر والواحد وكلما اقتربت من الواحد تكون الاستبانة تمتاز بالصدق. وفي هذه الحالة، كما هو موضح في نفس الجدول أعلاه قيم الجذر التربيعي لألفا كرونباخ محصورة بين [0.917-0.956] لمحاور الاستبانة وتساوي 0.978 وهو يقترب من الواحد، لذا يمكن القول إن الاستبانة تمتاز بالصدق. ومنه نستنتج أنها صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

وبذلك من خلال الاختبارات السابقة لصدق وثبات الاستبانة، تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي موضحة في الملحق رقم (01)، ونكون قد تحققنا من صدق وثبات أداة القياس، ما يجعلنا على ثقة بصحة الاستبانة، وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة.

ثالثا: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم معالجة البيانات باستخدام برنامج التحليل الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS V.25)، بالإضافة إلى برنامج Microsoft Excel 2016 لمعالجة بعض البيانات واستخراج الرسوم البيانية. كما تم الاعتماد على مجموعة من الاختبارات والأساليب الإحصائية الوصفية، وفيما يلي عرض لأهم الأساليب الإحصائية المستخدمة والهدف من استخدام كل منها:

1- الأدوات الإحصائية الوصفية:

أ. **التكرارات والنسب المئوية:** لوصف خصائص عينة الدراسة، ومعرفة توجه الإجابات إلى اجمالي العينة لكل عبارة من عبارات الاستبانة.

ب. **المتوسط الحسابي:** يعتبر المتوسط الحسابي من مقاييس النزعة المركزية، وتم استخدامه كمؤشر لترتيب الإجابات حسب أهميتها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، كما تم استعماله لمعرفة الاتجاه العام لإجابات الأفراد من خلال حساب المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات الاستبانة وكذلك بالنسبة لكل محور.

ج. **الانحراف المعياري:** من مقاييس التشتت وتم استخدامه لمعرفة مدى تشتت وانحراف القيم عن وسطها الحسابي.

2- الأدوات الإحصائية التحليلية:

أ. **معامل الثبات ألفا كرونباخ «Cronbach Alpha»:** تم استخدام هذا المعامل للحكم على ثبات أداة القياس المستخدمة.

ب. **معامل الارتباط لبيرسون «Pearson Correlation Coefficient»:** تم استخدام معامل الارتباط بيرسون، لاختبار الاتساق الداخلي للاستبانة.

ج. **اختبار التوزيع الطبيعي:** لاختبار التوزيع الطبيعي تم الاعتماد على اختبار كولمجروف-سمرنوف «Kolmogorov-Smirnov Test»، ويوضح الجدول رقم 29 أدناه نتائج هذا الاختبار والتي أظهرت أن مستوى الدلالة لكل محور وللاستبانة ككل أقل من مستوى المعنوية المعمول به (α=0.05)، ما يدل على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، ما يستوجب استخدام الاختبارات اللا معلمية.

الجدول 29: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

البيان	إحصائية الاختبار	مستوى الدلالة (Sig)
واقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق	0.235	0.000
واقع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر	0.136	0.000
أثر التدقيق في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات	0.189	0.000
أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات	0.219	0.000
أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات	0.173	0.000
أثر التدقيق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات	0.190	0.000
محاور الدراسة ككل	0.128	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

د. **اختبار ويلكوكسون «Wilcoxon Test»:** بعد اجراء اختبار التوزيع الطبيعي والتأكد من أن بيانات دراستنا لا تتبع التوزيع الطبيعي أي أن البيانات غبر معلمية تم اجراء اختبار ويلكوكسون حول المتوسط الحسابي، أين تم الاعتماد على قيمة متوسط حسابي افتراضية للقياس قيمته 3، حيث إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي المحسوبة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المعتمدة في القياس، يتم قبول الفرضية البديلة H_1 ورفض الفرضية الصفرية H_0، وإذا كانت قيمة المتوسط الحسابي المحسوبة أقل من القيمة المرجعية المعتمدة، يتم قبول الفرضية الصفرية H_0 ورفض الفرضية البديلة H_1. وذلك من أجل اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة.

هـ. **معامل الارتباط لسبيرمان «Spearman Correlation Coefficient»:** تم استخدام معامل الارتباط لسبيرمان لدراسة العلاقة بين محور واقع التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق مع المحاور الخاصة بأثر التدقيق على تفعيل ركائز حوكمة الشركات كل على حدى. كما تم استخدامه لاختبار الصدق البنائي لاستبانة الدراسة.

و. **الانحدار الخطي:** لدراسة مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، واختبار الفرضيات الفرعية للدراسة.

ز. **اختبار مان ويتني «Mann-Whitney U Test»:** تم استخدامه بعد التأكد من أن التوزيع غير معلمي لمعرفة ما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية خاصة بعبارات الاستبانة بالنسبة للبيانات العامة الخاصة بمفردات العينة، وهو اختبار يصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات.

ح. **اختبار كروسكال والس «Kruskal-Walis Test»:** تم استخدام اختبار كروسكال والس لمعرفة ما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية خاصة بعبارات الاستبانة بالنسبة للبيانات العامة الخاصة بمفردات العينة، وهو اختبار لا معلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

المطلب الثاني: التعريف بمجتمع الدراسة

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى التعريف بمجتمع الدراسة وعينته كما يلي:

أولا: التعريف بمجتمع الدراسة

إن مجتمع الدراسة يعني به جميع مفردات الظاهرة المراد دراستها، وبالتطبيق على موضوع ومشكلة دراستنا تم تقسيم مجتمع دراستنا إلى فئتين وحصره في مهنيي التدقيق الخارجي في الجزائر والمتمثلين في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة والمسجلين في الجدول الخاص بكل فئة، إضافة إلى فئة الأكاديميين والمكونة من الأساتذة الجامعيين المتخصصين في التدقيق. ويمكن توضيح فئتي المجتمع كما يلي:

1- فئة المهنيين

تتمثل فئة المهنيين في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين في الجدول الخاص بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وكان عدد الأعضاء المسجلين برسم سنة 2021 كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 30: عدد المدققين الخارجيين المسجلين بعنوان نشاط 2021

البيان	الخبراء المحاسبين	محافظي حسابات
الأشخاص الطبيعيين	323	2729
الأشخاص المعنويين	9	16
المجموع	332	2745
المجموع الكلي	3077	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المقرر رقم 165 المؤرخ في 14 أفريل 2021، المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2021.

يتضح من الجدول علاه أن عدد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بعنوان نشاط 2021 يقدر بـ 3077، غير أنه باعتبار الخبراء المحاسبين المسجلين في الجدول سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، مسجلين في جدول

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، إضافة إلى أن الأشخاص المعنويين من فئة محافظي الحسابات المسجلين في الجدول حسب القانون 10-01 وفي المادة 48 قد يتشكلون من عضو أو أكثر من المهنيين المسجلين في الجدول بصفة فردية.

وعليه فإن عند إجراء التعديلات بطرح ازدواجية الصفة الخاصة بفئة الخبراء المحاسبين وفئة الأشخاص المعنويين يصبح حجم مجتمع الدراسة المكون من فئة المدققين الخارجيين مقدر بـ 2729 فرد.

2- فئة الأكاديميين

يعتبر تحديد حجم مجتمع فئة الأكاديميين المكونة من الأساتذة الجامعيين في التخصص أمر صعب في ظل غياب أي إحصاءات رسمية متاحة.

ثانيا: عينة الدراسة

يعتبر اختيار الباحث لعينة الدراسة من الخطوات والمراحل الهامة للبحث، حيث يتم التفكير فيها منذ البداية في تحديد مشكلة الدراسة وأهدافها.

ونظرا لكبر مجتمع الدراسة وصعوبة حصره لم يتم تحديد حجم العينة بشكل أولي وذلك لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو التماطل في الرد، الأمر الذي دفعنا للتعامل مع عدد الاستمارات المتوفر لدينا بغرض الوصول إلى نسبة جيدة تعكس وجهة نظر مجتمع الدراسة.

ولقد تم توزيع استمارات الاستبانة على أفراد عينة الدراسة عبر الاتصال الشخصي أو عن طريق البريد الالكتروني للأفراد، كما تم الاعتماد على بعض الزملاء من أصحاب العلاقات ببعض المهنيين أو الأكاديميين في توزيع استمارة الاستبانة.

وفي الأخير قدر عدد الاستمارات المسترجعة والصالحة للدراسة بـ 108 استمارة منها 45 استمارة تخص فئة مهنيي التدقيق، أما الباقي 63 استمارة متعلقة بالأكاديميين في التخصص. وبالمقارنة مع الدراسات الأخرى في نفس المجال فإن حجم عينة دراستنا يعتبر مقبولا للدراسة والتحليل.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى كيفية المعالجة الإحصائية والتحليلية لبيانات مفردات عينة الدراسة وعبارات الاستبانة.

المطلب الأول: تحليل الخصائص الوصفية لعينة الدراسة

سنقوم ضمن هذا المطلب بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة المدروسة حسب المتغيرات التالية: الجنس، الفئة العمرية، الدرجة العلمية، الوظيفة والخبرة المهنية.

أولا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

يمكن توضيح نسبة توزيع الاستبانة بين الجنسين وفقا للجدول الموالي:

الجدول 31: توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا للجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	76	%70.4
أنثى	32	%29.6
المجموع	**108**	**%100**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن معظم أفراد العينة ذكور بنسبة 70.4%، مقابل 29.6% من الإناث. وهذا يدل على أن القوى العاملة في مجال التدقيق الخارجي في الجزائر هم من الذكور، وهو ما يعكسه جدول مهنيي التدقيق سواء محافظي الحسابات أو الخبراء المحاسبين أين نجد أن معظم المسجلين في الجدول من الذكور.

ثانيا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

يبين لنا الجدول رقم 32 أدناه توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا للعمر، أين نلاحظ أن أغلب افراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم بين 30 إلى 40 سنة بنسبة 49.1%، ثم تليها الفئة العمرية من 41 إلى 50 سنة بنسبة 20.4%، ثم فئتي أقل من 30 سنة وأكبر من 50 سنة بنسب متقاربة 15.7% و14.8% على التوالي.

الجدول 32: توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا للفئة العمرية

الفئة العمرية	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	17	%15.7
من 30 إلى أقل من 40 سنة	53	%49.1
من 40 إلى 50 سنة	22	%20.4
أكبر من 50 سنة	16	%14.8
المجموع	**108**	**%100**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ثالثا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية

يوضح الجدول 33 أدناه توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية للفرد، كما يلي:

الجدول 33: توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية

الدرجة العلمية	التكرار	النسبة
ليسانس	19	%17.6
ماستر	19	%17.6
ماجستير	1	%0.9
دكتوراه	69	%63.9
المجموع	**108**	**%100**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 33 أعلاه يتضح أن كل أفراد عينة الدراسة من حملة الشهادات الجامعية، مع أغلبية من حاملي شهادة دراسية عليا بعدد 69 حامل شهادة دكتوراه أي ما نسبته 63.9% من عينة الدراسة مع حامل واحد لشهادة الماجستير، يتساوى عدد حاملي شهادتي ليسانس وماستر بـ 19 فرد لكل شهادة أي بنسبة 17.6%. وتعكس هذه الأرقام توافر أفراد عينة الدراسة على المؤهلات العلمية اللازمة للإجابة على أسئلة الاستبانة الأمر الذي سينعكس على جودة النتائج التي سنتحصل عليها.

رابعا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

يبين الجدول أدناه توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة، وكانت النتائج المتحصل عليها كالتالي:

الجدول 34: توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا للوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
خبير محاسب	10	%9.3
محافظ حسابات	35	%32.4
أستاذ جامعي	63	%58.3
المجموع	**108**	**%100**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 34 أعلاه نلاحظ أن أغلب افراد عينة الدراسة مكونة من الأساتذة الجامعيين بنسبة 58.3%، ويليها محافظي الحسابات بنسبة 32.4% ثم الخبراء المحاسبين بنسبة 9.3%. ويدل هذا التوزيع على أن أغلب أفراد عينة الدراسة من أصحاب المعارف الأكاديمية في المجال ما قد يساهم في جودة النتائج المتحصل عليها. كما تعكس نسبة الخبراء المحاسبين إلى محافظي الحسابات النسبة القليلة من الخبراء المحاسبين المسجلين بالجدول مقارنة بمحافظي الحسابات.

ويمكن استخراج من الجدول أعلاه جدول تقسيم عينة الدراسة إلى الفئتين المذكورتين سالفا، والمتمثلة في فئة المهنيين وفئة الأكاديميين كما يلي:

الجدول 35: توزيع أفراد عينة الدراسة إلى مهنيين وأكاديميين

الفئة	التكرار	النسبة
مهني	45	%41.7
أكاديمي	63	%58.3
المجموع	**108**	**%100**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تعكس النسبة القليلة نسبيا للمهنيين تماطل بعض أفراد هذه الفئة أو رفضهم الرد على الاستبانة المرسلة إليهم لأسباب غير معلومة.

خامسا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

يبين الجدول رقم 36 أدناه توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية، كما يلي:

الجدول 36: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	40	%37.0
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	22	%20.4
من 10 إلى 20 سنة	30	%27.8
أكثر من 20 سنة	16	%14.8
المجموع	**108**	**%100**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة أفراد عينة الدراسة أصحاب الخبرة من 11 إلى 20 سنة والأكثر من 20 سنة مقدرة بـ 27.8% و14.8% على التوالي، ما يشير إلى أن معظم أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرة تفوق الـ 10 سنوات وهذا بنسبة 42.6% ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة لهم خبرة مهنية كافية في مجال عملهم، كما تعكس فئة أقل من 5 سنوات خبرة بنسبة 37% سيطرة نسبة الشباب على عينة الدراسة كما هي موضحة في الجدول رقم 32.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاختبارات الوصفية لمحاور الدراسة الميدانية

بغرض تحليل نتائج الاختبارات الوصفية لإجابات عينة الدراسة على محاور الاستبانة، اعتمدنا على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وذلك لمعرفة توجه إجابات الأفراد حول تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي ودور التدقيق الخارجي في تفعيل ركائز حوكمة الشركات في الجزائر.

أولا: تحليل نتائج الاختبارات الوصفية للمحور الأول

يوضح الجدول رقم 37 نتائج الاختبارات الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الأول للدراسة المتعلق بواقع مهنة التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق (التكرارات والنسب المئوية للإجابات مرفقة بالملحق رقم 03).

الجدول 37: نتائج الاختبارات الوصفية الخاصة بالمحور الأول

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	الرتبة
1) مساعدة المدققين على الالتزام بالنصوص القانونية والتنظيمية للمهنة	3.898	0.906	موافق	2
2) دعم استقلالية المدقق الخارجي	3.778	0.889	موافق	6
3) وضع إجراءات فعالة للإشراف على فريق العمل والرقابة على جودة التدقيق	3.759	0.874	موافق	7
4) الاتصال الفعال بين المدققين وإدارة الشركة	3.843	0.898	موافق	4
5) تعزيز فرص اكتشاف المخالفات والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية للشركة	3.888	0.879	موافق	3
6) تعزيز فرص اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والابلاغ عنها	3.806	0.952	موافق	5
7) زيادة الثقة بالقوائم المالية المدققة	3.944	0.905	موافق	1
المحور الأول ككل	**3.845**	**0.731**	**موافق**	-

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال قراءة نتائج الجدول 37 أعلاه يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين [3.759-3.944] لكل فقرة من فقرات المحور الأول، في حين بلغ المتوسط الحسابي للمحور الأول ككل قيمة 3.845 ما يدل على أن الاتجاه العام لأراء أفراد العينة كان موافق حول تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي، مع تسجيل انحراف معياري مقدر بـ 0.731 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد العينة ووجود اتفاق نسبي في اجاباتهم. ويمكن تحليل جميع فقرات هذا المحور على النحو الآتي:

- مساعدة المدققين على الالتزام بالنصوص القانونية والتنظيمية للمهنة: جاءت هذه العبارة في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 3.898 وانحراف معياري 0.906 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في مساعدة المدققين على الالتزام بالنصوص القانونية والتنظيمية للمهنة.

- دعم استقلالية المدقق الخارجي: الاتجاه العام لهذه العبارة موافق بمتوسط حسابي قدره 3.778 وانحراف معياري 0.889 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في دعم استقلالية المدقق الخارجي من خلال توجيه المدقق الخارجي في مرحلة قبول المهمة وكذا تحديد مسؤولياته والفصل بينها وبين مسؤوليات الإدارة، الأمر الذي يساهم في الرفع من مدخلات جودة التدقيق.
- وضع إجراءات فعالة للإشراف على فريق العمل والرقابة على جودة التدقيق: جاءت هذه العبارة في المرتبة الأخيرة من حيث درجة الموافقة باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 3.759 وانحراف معياري 0.874 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في وضع إجراءات فعالة للإشراف على فريق العمل والرقابة على جودة التدقيق.
- الاتصال الفعال بين المدققين وإدارة الشركة: الاتجاه العام لهذه العبارة موافق بمتوسط حسابي قدره 3.843 وانحراف معياري 0.898 ما يدل على وموافقة أغلب أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في الاتصال الفعال بين المدققين وإدارة الشركة من خلال توجيه المدقق الخارجي في عمله بداية من الاتفاق حول أحكام المهمة إلى غاية تسليم التقرير النهائي.
- تعزيز فرص اكتشاف المخالفات والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية للشركة: جاءت هذه العبارة في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 3.888 وانحراف معياري 0.879 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يعزز من فرص اكتشاف المخالفات والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية للشركة.
- تعزيز فرص اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والابلاغ عنها: الاتجاه العام لهذه العبارة موافق بمتوسط حسابي قدره 3.806 وانحراف معياري 0.952 ما يشير إلى اتفاق أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يعزز فرص اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والابلاغ عنها.
- زيادة الثقة بالقوائم المالية المدققة: جاءت هذه العبارة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 3.944 وانحراف معياري 0.905 ما يشير إلى موافقة أغلب أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في زيادة الثقة بالقوائم المالية المدققة، وهذا باعتبار المدقق الخارجي طرف ثالث مستقل عن المؤسسة إضافة إلى توضيح المعايير الجزائرية للتدقيق لمجموعة من الواجبات المطلوبة من

المدقق أن يحققها من أجل تأسيس رأيه حول القوائم المالية، بالإضافة إلى تقديم نموذج تقرير يمكن للمدقق اتباعه الأمر الذي يساهم في التحسين من جودة التدقيق.

ثانيا: تحليل نتائج الاختبارات الوصفية للمحور الثاني

يوضح الجدول رقم 38 نتائج الاختبارات الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني للدراسة المتعلق بواقع حوكمة الشركات في الجزائر (التكرارات والنسب المئوية للإجابات مرفقة بالملحق رقم 03).

الجدول 38: نتائج الاختبارات الوصفية الخاصة بالمحور الثاني

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	الرتبة
8) توجد نصوص قانونية وقواعد تنظيمية تضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات في الجزائر	3.232	1.064	محايد	2
9) تضمن قواعد حوكمة الشركات في الجزائر بتحقيق العدالة بين المساهمين/ الشركاء	3.324	1.031	محايد	1
10) تضمن قواعد حوكمة الشركات في الجزائر تحقيق المساءلة على كل مستويات الهرم التنظيمي	3.204	1.057	محايد	4
11) تضمن قواعد الحوكمة في الجزائر ممارسة الشركات لنشاطها بكل مسؤولية مع مراعات المسؤولية الاجتماعية لها	3.157	1.104	محايد	5
12) تضمن قواعد حوكمة الشركات في الجزائر الشفافية والافصاح للمعلومات بطريقة سهلة وعادلة لكل الأطراف أصحاب المصلحة	3.232	1.132	محايد	3
المحور الثاني ككل	**3.229**	**0.929**	**محايد**	-

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال قراءة نتائج الجدول 38 أعلاه يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين [3.157-3.324] لكل فقرة من فقرات المحور الثاني، في حين بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل قيمة 3.229 ما يدل على أن الاتجاه العام لأراء أفراد العينة كان محايدا حول واقع حوكمة الشركات في الجزائر، مع تسجيل انحراف

معياري مقدر بـ 0.929 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد العينة ووجود اتفاق نسبي في اجاباتهم. ويمكن تحليل جميع فقرات هذا المحور على النحو الآتي:

- توجد نصوص قانونية وقواعد تنظيمية تضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات في الجزائر: جاءت هذه العبارة في المرتبة الثانية وكان الاتجاه العام لها محايد بمتوسط حسابي قدره 3.232 وانحراف معياري 1.064 إلا أن 50.63% من إجابات أفراد العينة كانت بالموافقة.
- تضمن قواعد حوكمة الشركات في الجزائر بتحقيق العدالة بين المساهمين/ الشركاء: جاءت هذه العبارة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 3.324 وانحراف معياري 1.031 ما يشير إلى اتجاه عام محايد حول هذه العبارة إلا أن 50.00% من الإجابات كانت بالموافقة.
- تضمن قواعد حوكمة الشركات في الجزائر تحقيق المساءلة على كل مستويات الهرم التنظيمي: جاءت هذه العبارة في المرتبة الرابعة باتجاه عام محايد، بمتوسط حسابي قدره 3.204 وانحراف معياري 1.057 غير أن 46.3% من أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه العبارة.
- تضمن قواعد الحوكمة في الجزائر ممارسة الشركات لنشاطها بكل مسؤولية مع مراعات المسؤولية الاجتماعية لها: جاءت هذه العبارة في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره 3.157 وانحراف معياري 1.104 ما يشير إلى اتجاه عام محايد حول هذه العبارة إلا أن 45.37% من الإجابات كانت بالموافقة.
- تضمن قواعد حوكمة الشركات في الجزائر الشفافية والافصاح للمعلومات بطريقة سهلة وعادلة لكل الأطراف أصحاب المصلحة: جاءت هذه العبارة في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 3.232 وانحراف معياري 1.132 ما يشير إلى اتخاذ مبدأ الحياد من طرف أفراد عينة الدراسة إلا أن 50.92% من الإجابات كانت بالموافقة.

ثالثا: تحليل نتائج الاختبارات الوصفية للمحور الثالث

يوضح الجدول رقم 39 نتائج الاختبارات الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثالث للدراسة المتعلق بمساهمة التدقيق الخارجي في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق (التكرارات والنسب المئوية للإجابات مرفقة بالملحق رقم 03).

.

الجدول 39: نتائج الاختبارات الوصفية الخاصة بالمحور الثالث

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	الرتبة
13) التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح تسمح بالحفاظ على أصول الشركة	3.954	0.702	موافق	1
14) اعداد تقريره الخاص بالمعاملات مع الأطراف ذات الصلة	3.907	0.826	موافق	2
15) التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح بشأن المكافآت وتوزيع الأرباح	3.898	0.709	موافق	3
16) التأكد من وجود قنوات اتصال تسمح بالوصول إلى المعلومة بطريقة سليمة وفي الوقت لجميع الأطراف ذات الصلة	3.806	0.837	موافق	4
17) التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح لحماية حقوق الأقلية من المساهمين، مع وجود وسائل فعالة للانتصاف	3.676	0.884	موافق	5
المحور الثالث ككل	**3.848**	**0.622**	**موافق**	-

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال قراءة نتائج الجدول رقم 39 أعلاه يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين [3.676-3.954] لكل فقرة من فقرات المحور الثالث، في حين بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل قيمة 3.848 ما يدل على أن الاتجاه العام لأراء أفراد العينة كان موافق حول تأثير التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة العدالة لحوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق، مع تسجيل انحراف معياري مقدر بـ 0.622 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد العينة ووجود اتفاق نسبي في اجاباتهم. ويمكن تحليل جميع فقرات هذا المحور على النحو الآتي:

- التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح تسمح بالحفاظ على أصول الشركة: احتلت هذه العبارة المرتبة الأولى باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 3.954 وانحراف معياري 0.702 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح تسمح بالحفاظ على أصول الشركة يساهم في دعم ركيزة العدالة لحوكمة الشركات نظرا لكون أصول الشركة حصص رأس المال المقدمة من قبل الشركاء.

- اعداد تقريره الخاص بالمعاملات مع الأطراف ذات الصلة: جاءت هذه العبارة في المرتبة الثانية باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 3.907 وانحراف معياري 0.826 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن اعداد تقرير المدقق الخارجي الخاص بالمعاملات مع الأطراف ذات الصلة يساهم في دعم ركيزة العدالة لحوكمة الشركات.
- التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح بشأن المكافآت وتوزيع الأرباح: جاءت هذه العبارة في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة باتجاه العام موافق وبمتوسط حسابي قدره 3.898 وانحراف معياري 0.709 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح بشأن المكافآت وتوزيع الأرباح.
- التأكد من وجود قنوات اتصال تسمح بالوصول إلى المعلومة بطريقة سليمة وفي الوقت لجميع الأطراف ذات الصلة: الاتجاه العام لهذه العبارة موافق بمتوسط حسابي قدره 3.806 ما جعلها في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة، وانحراف معياري قدره 0.837 ما يدل على وموافقة أغلب أفراد عينة الدراسة على أن التأكد من وجود قنوات اتصال تسمح بالوصول إلى المعلومة بطريقة سليمة وفي الوقت لجميع الأطراف ذات الصلة يساهم في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات يساهم في دعم ركيزة العدالة لحوكمة الشركات.
- التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح لحماية حقوق الأقلية من المساهمين، مع وجود وسائل فعالة للانتصاف: الاتجاه العام لهذه العبارة موافق بمتوسط حسابي قدره 3.676 وانحراف معياري 0.884 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم بدرجة أقل عن العبارات السابقة على أن التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح لحماية حقوق الأقلية من المساهمين، مع وجود وسائل فعالة للانتصاف يساهم في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات.

رابعا: تحليل نتائج الاختبارات الوصفية للمحور الرابع

يوضح الجدول رقم 40 نتائج الاختبارات الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الرابع للدراسة المتعلق بمساهمة التدقيق الخارجي في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق (التكرارات والنسب المئوية للإجابات مرفقة بالملحق رقم 03).

الجدول 40: نتائج الاختبارات الوصفية الخاصة بالمحور الرابع

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	الرتبة
18) التأكد من وجود سياسات واجراءات تحدد بوضوح الهيكل التنظيمي للشركة	3.972	0.803	موافق	2
19) التأكد من وجود سياسات وإجراءات تحدد بوضوح السلطات والمسؤوليات المرتبطة بكل وظيفة داخل الشركة	3.972	0.826	موافق	3
20) التأكد من وجود آليات مناسبة تقوم بالإشراف والمتابعة الروتينية لتنفيذ القوانين واللوائح التنظيمية	3.861	0.859	موافق	5
21) تقييم نظام الرقابة الداخلية والتحقق من أنه يقدم ضمانات كفيلة بمنع الأخطاء والمخالفات	4.093	0.792	موافق	1
22) التأكد من وجود آليات رقابية تساعد على اكتشاف الأخطاء فور حدوثها	3.972	0.859	موافق	4
المحور الرابع ككل	**3.974**	**0.679**	**موافق**	-

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال قراءة نتائج الجدول رقم 40 أعلاه يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين [3.861-4.093] لكل فقرة من فقرات المحور الرابع، في حين بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل قيمة 3.974 ما يدل على أن الاتجاه العام لأراء أفراد العينة كان موافق حول تأثير التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق، مع تسجيل انحراف معياري مقدر بـ 0.679 ما يشير إلى تركز إجابات أفراد العينة ووجود اتفاق في اجاباتهم حول دور التدقيق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات. ويمكن تحليل جميع فقرات هذا المحور على النحو الآتي:

- التأكد من وجود سياسات واجراءات تحدد بوضوح الهيكل التنظيمي للشركة: جاءت هذه العبارة في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 3.972 وانحراف معياري 0.803 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن التأكد من وجود سياسات واجراءات تحدد بوضوح الهيكل التنظيمي للشركة يساهم في دعم ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات نظرا لإظهار الهيكل لجميع الوظائف الموجودة بالشركة وتسلسلها الهرمي.

- التأكد من وجود سياسات وإجراءات تحدد بوضوح السلطات والمسؤوليات المرتبطة بكل وظيفة داخل الشركة: جاءت هذه العبارة في المرتبة الثالثة باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 3.972 وانحراف معياري 0.826 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن التأكد من وجود سياسات وإجراءات تحدد بوضوح السلطات والمسؤوليات المرتبطة بكل وظيفة داخل الشركة يساهم في دعم ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات نظرا للعب هذه السياسات أو الإجراءات دورا في التقليل من ظاهرة تداخل المصالح بين مختلف الوظائف في الشركة ووضوح من مسؤول على ماذا.
- التأكد من وجود آليات مناسبة تقوم بالإشراف والمتابعة الروتينية لتنفيذ القوانين واللوائح التنظيمية: جاءت هذه العبارة في المرتبة الأخيرة من حيث درجة الموافقة باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 3.861 وانحراف معياري 0.859 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن التأكد من وجود آليات مناسبة تقوم بالإشراف والمتابعة الروتينية لتنفيذ القوانين واللوائح التنظيمية يساهم في دعم ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات لكن بدرجة أقل عن العبارات الأخرى.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية والتحقق من أنه يقدم ضمانات كفيلة بمنع الأخطاء والمخالفات: جاءت هذه العبارة في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 4.093 وانحراف معياري 0.792 ما يدل على وموافقة أغلب أفراد عينة الدراسة على أن تقييم نظام الرقابة الداخلية والتحقق من أنه يقدم ضمانات كفيلة بمنع الأخطاء والمخالفات يساهم في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات، نظرا لضمان نظام الرقابة الداخلية الفعال الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، كما أنه يكفل تحقيق الأهداف التنظيمية المسطرة والتطبيق الأمثل للأوامر.
- التأكد من وجود آليات رقابية تساعد على اكتشاف الأخطاء فور حدوثها: الاتجاه العام لهذه العبارة موافق بمتوسط حسابي قدره 3.972 وانحراف معياري 0.859 ما جعلها في المرتبة الرابعة والأمر الذي يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن التأكد من وجود آليات رقابية تساعد على اكتشاف الأخطاء فور حدوثها يساهم في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات.

خامسا: تحليل نتائج الاختبارات الوصفية للمحور الخامس

يوضح الجدول رقم 41 نتائج الاختبارات الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الخامس للدراسة المتعلق بمساهمة التدقيق الخارجي في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق (التكرارات والنسب المئوية للإجابات مرفقة بالملحق رقم 03).

الجدول 41: نتائج الاختبارات الوصفية الخاصة بالمحور الخامس

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	الرتبة
23) ابلاغ الأطراف ذوي العلاقة بحوكمة الشركات كتابيا بالنقائص والاختلالات المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب	3.852	0.863	موافق	3
24) وجود مدقق داخلي ذو كفاءة يمارس مهامه بكل استقلالية وموضوعية	3.750	1.078	موافق	5
25) وضع اختبارات من شأنها الكشف عن مخاطر الاحتيال والغش	3.815	0.908	موافق	4
26) التأكد من وجود مدونات لقواعد السلوك الأخلاقي للمدراء والمدراء التنفيذيين من أجل تشجيع اتخاذ القرارات بطريقة مسؤولة	3.537	1.036	موافق	6
27) تحديد وتحليل المخاطر من قبل المدقق يدعم استمرارية الشركة في نشاطها	3.991	0.826	موافق	2
28) التأكد من احترام الشركة للوائح القانونية والنصوص التشريعية السارية المفعول المنظمة لنشاط الشركة	4.129	0.737	موافق	1
المحور الخامس ككل	**3.845**	**0.683**	**موافق**	-

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال قراءة نتائج الجدول رقم 41 أعلاه يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين [3.537-4.129] لكل فقرة من فقرات المحور الخامس، في حين بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل قيمة 3.845 ما يدل على أن الاتجاه العام لأراء أفراد العينة كان موافق حول تأثير التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق، مع تسجيل انحراف معياري مقدر بـ 0.683 ما يشير إلى

عدم تشتت إجابات أفراد العينة ووجود اتفاق في اجاباتهم حول دور التدقيق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات. ويمكن تحليل جميع فقرات هذا المحور على النحو الآتي:

- ابلاغ الأطراف ذوي العلاقة بحوكمة الشركات كتابيا بالنقائص والاختلالات المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب: جاءت هذه العبارة في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 3.852 وانحراف معياري 0.863 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن ابلاغ الأطراف ذوي العلاقة بحوكمة الشركات كتابيا بالنقائص والاختلالات المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب يساهم في دعم ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات.
- وجود مدقق داخلي ذو كفاءة يمارس مهامه بكل استقلالية وموضوعية: جاءت هذه العبارة في المرتبة الخامسة باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 3.750 وانحراف معياري 1.078 ما يشير إلى موافقة أفراد عينة الدراسة على أن التأكد من وجود مدقق داخلي ذو كفاءة يمارس مهامه بكل استقلالية وموضوعية يساهم في دعم ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات نظرا للدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في تقييم المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية حسب ما هو منصوص في المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 2120 " يجب على التدقيق الداخلي أن يقيم مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات"، بالإضافة إلى العلاقة التكاملية التي تربطه بالمدقق الخارجي وإمكانية استعمال هذا الأخير لأعمال المدقق الداخلي.
- وضع اختبارات من شأنها الكشف عن مخاطر الاحتيال والغش: جاءت هذه العبارة في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 3.815 وانحراف معياري 0.908 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن وضع اختبارات من شأنها الكشف عن مخاطر الاحتيال والغش يساهم في دعم ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات، من خلال التصدي لمحاولات اهدار أموال أو ممتلكات الشركة.
- التأكد من وجود مدونات لقواعد السلوك الأخلاقي للمدراء والمدراء التنفيذيين من أجل تشجيع اتخاذ القرارات بطريقة مسؤولة: جاءت هذه العبارة في المرتبة الأخيرة من حيث درجة الموافقة باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 3.537 وانحراف معياري 1.036 ما يدل على وموافقة أغلب أفراد عينة الدراسة بدرجة أقل عن العبارات الأخرى على أن التأكد من وجود مدونات لقواعد السلوك الأخلاقي للمدراء والمدراء التنفيذيين من أجل تشجيع اتخاذ القرارات بطريقة مسؤولة يساهم في تفعيل ركيزة

المسؤولية لحوكمة الشركات، وهذا راجع إلى عدم ارتباط اتخاذ القرار بطريقة مسؤولة في الأساس بالمدونات بل بصفات متخذ القرار من كفاءة وأخلاق.

- تحديد وتحليل المخاطر من قبل المدقق يدعم استمرارية الشركة في نشاطها: الاتجاه العام لهذه العبارة موافق بمتوسط حسابي قدره 3.991 وانحراف معياري 0.826 ما جعلها في المرتبة الثانية والأمر الذي يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن تحديد وتحليل المخاطر من قبل المدقق يدعم استمرارية الشركة في نشاطه يساهم في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات، من خلال رصد لمختلف الأخطار المحيطة بالشركة وبالتالي اخذ الإجراءات اللازمة لتفادي الخطر أو تقليل الأضرار ما يساهم في استمرارية الشركة ولعب دورها المنشود كمحرك لعجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- التأكد من احترام الشركة للوائح القانونية والنصوص التشريعية السارية المفعول المنظمة لنشاط الشركة: جاءت هذه العبارة في المرتبة الأولى باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 4.129 وانحراف معياري 0.737 الأمر الذي يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن التأكد من احترام الشركة للوائح القانونية والنصوص التشريعية السارية المفعول المنظمة لنشاط الشركة يساهم في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات، ما يضمن عدم وقوع الشركة في حالات مخالفة للقانون ما قد يؤدي إلى متابعات قضائية تنجر عنها غرامات قد تغرق الشركة في الديون ما قد يؤدي إلى افلاسها، إن لم يتم اغلاق الشركة من الأول بسبب المخالفات المسجلة ضدها، ما يعني عدم قدرة الشركة على لعب دورها المنشود.

سادسا: تحليل نتائج الاختبارات الوصفية للمحور السادس

يوضح الجدول رقم 42 نتائج الاختبارات الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور السادس للدراسة المتعلق بمساهمة التدقيق الخارجي في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق (التكرارات والنسب المئوية للإجابات مرفقة بالملحق رقم 03).

الجدول 42: نتائج الاختبارات الوصفية الخاصة بالمحور السادس

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	الرتبة
29) التأكد من اعداد القوائم المالية بكل شفافية ومصداقية، وفقا لما ينص عليه النظام المحاسبي المعمول به	4.093	0.768	موافق	2
30) القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر عند اعداد القوائم المالية	4.000	0.843	موافق	3
31) اعداد تقارير التدقيق وفقا لمعايير التدقيق والنصوص التنظيمية المتبعة، مع بذل العناية المهنية اللازمة	4.111	0.777	موافق	1
32) التأكد من وجود قنوات اتصال تسمح بالوصول إلى المعلومة بطريقة سليمة وفي الوقت المناسب لجميع الأطراف أصحاب المصلحة	3.824	0.955	موافق	5
33) التواصل مع لجان التدقيق التي تسهل عملية الاتصال بين مجلس الإدارة والمدققين	3.926	0.851	موافق	4
المحور السادس ككل	**3.991**	**0.699**	**موافق**	-

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال قراءة نتائج الجدول رقم 42 أعلاه يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين [3.824-4.111] لكل فقرة من فقرات المحور السادس، في حين بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل قيمة 3.991 ما يدل على أن الاتجاه العام لأراء أفراد العينة كان موافق حول تأثير التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق، مع تسجيل انحراف معياري مقدر بـ 0.699 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد العينة ووجود اتفاق في اجاباتهم حول دور التدقيق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات. ويمكن تحليل جميع فقرات هذا المحور على النحو الآتي:

- التأكد من اعداد القوائم المالية بكل شفافية ومصداقية، وفقا لما ينص عليه النظام المحاسبي المعمول به: جاءت هذه العبارة في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 4.093 وانحراف معياري 0.768 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن التأكد من اعداد القوائم المالية بكل شفافية ومصداقية، وفقا لما ينص عليه النظام المحاسبي المعمول به يساهم في دعم ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات.
- القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر عند اعداد القوائم المالية: جاءت هذه العبارة في المرتبة الثالثة باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 4.000 وانحراف معياري 0.843 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر عند اعداد القوائم المالية يساهم في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات.
- اعداد تقارير التدقيق وفقا لمعايير التدقيق والنصوص التنظيمية المتبعة، مع بذل العناية المهنية اللازمة: جاءت هذه العبارة في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 4.111 وانحراف معياري 0.777 ما يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن اعداد تقارير التدقيق وفقا لمعايير التدقيق والنصوص التنظيمية المتبعة، مع بذل العناية المهنية اللازمة يساهم في دعم ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات.
- التأكد من وجود قنوات اتصال تسمح بالوصول إلى المعلومة بطريقة سليمة وفي الوقت المناسب لجميع الأطراف أصحاب المصلحة: جاءت هذه العبارة في المرتبة الأخيرة من حيث درجة الموافقة باتجاه عام موافق وبمتوسط حسابي قدره 3.824 وانحراف معياري 0.955 ما يدل على وموافقة أغلب أفراد عينة الدراسة بدرجة أقل عن العبارات الأخرى على أن التأكد من وجود قنوات اتصال تسمح بالوصول إلى المعلومة بطريقة سليمة وفي الوقت المناسب لجميع الأطراف أصحاب المصلحة يساهم في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات.
- التواصل مع لجان التدقيق التي تسهل عملية الاتصال بين مجلس الإدارة والمدققين: الاتجاه العام لهذه العبارة موافق بمتوسط حسابي قدره 3.926 وانحراف معياري 0.851 ما جعلها في المرتبة الرابعة والأمر الذي يشير إلى عدم تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على أن التواصل مع لجان التدقيق التي تسهل عملية الاتصال بين مجلس الإدارة والمدققين يساهم في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

في هذا المطلب سيتم تحليل نتائج اختبارات المقاييس لكل من اختبار "ويلكوكسن"، معامل الارتباط "لسبيرمان"، الانحدار الخطي، اختبار "مان ويتني" واختبار "كروكسال واليس".

أولا: تحليل نتائج اختبار "ويلكوكسن" لمحاور الاستبانة

سيتم من خلال هذا الجزء تحليل نتائج اختبار "ويلكوكسن" لمحاور استبانة الدراسة.

1- المحور الأول: واقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق

لقد تم تحليل نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الخاص بواقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق، وذلك بمقارنة قيمة المتوسط الحسابي المحسوبة للمحور مع قيمة المتوسط الحسابي المرجعية المعتمدة في القياس (القيمة 3)، ويبين الجدول أدناه نتائج الاختبار الخاصة بالمحور الأول:

الجدول 43: نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الأول

البيان	القيمة
الحالات السالبة	95
الحالات الموجبة	9
الحالات المتعادلة	4
قيمة المتوسط الحسابي للمحور	3.845
قيمة المتوسط الحسابي المعتمدة في القياس	3
قيمة z	-7.326
مستوى الدلالة	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول 43 أعلاه ترتيب الفروق بين البيانات والمتوسط، حيث نلاحظ أن هناك 95 حالة سالبة أي أن المتوسط المحسوب لعبارات المحور الأول أكبر من المتوسط الافتراضي، وفي 4 حالات فقط كان المتوسط المحسوب لعبارات المحور الأول أقل من المتوسط الافتراضي. كما نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة (0.000) أقل من مستوى المعنوية (α=0.05) ما يدل على وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين المجموعتين لصالح إجابات افراد العينة. وهذا ما نستنتجه من نتائج الاختبار التي أظهرت أن قيمة المتوسط الحسابي المحسوبة للمحور الأول 3.845 أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المفترض 3.

2- المحور الثاني: واقع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر

لقد تم تحليل نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الخاص بواقع حوكمة الشركات في الجزائر، وذلك بمقارنة قيمة المتوسط الحسابي المحسوبة للمحور مع قيمة المتوسط الحسابي المرجعية المعتمدة في القياس (القيمة 3)، ويبين الجدول أدناه نتائج الاختبار الخاصة بالمحور الثاني:

الجدول 44: نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الثاني

البيان	القيمة
الحالات السالبة	62
الحالات الموجبة	33
الحالات المتعادلة	13
قيمة المتوسط الحسابي للمحور	3.227
قيمة المتوسط الحسابي المعتمدة في القياس	3
قيمة z	-2.494
مستوى الدلالة	0.013

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول 44 أعلاه ترتيب الفروق بين البيانات والمتوسط، حيث نلاحظ أن هناك 62 حالة سالبة أي أن المتوسط المحسوب لعبارات المحور الثاني أكبر من المتوسط الافتراضي، مقابل 33 حالة كان فيها المتوسط المحسوب لعبارات المحور الثاني أقل من المتوسط الافتراضي. كما نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة (0.013) أقل من مستوى المعنوية (α=0.05) ما يدل على قبول الفرضية الصفرية للاختبار والتي تنص على وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين المجموعتين، وهذا لصالح إجابات افراد العينة. ما نستنتجه من نتائج الاختبار التي أظهرت أن قيمة المتوسط الحسابي المحسوبة للمحور الثاني 3.227 أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المفترض.

3- المحور الثالث: أثر التدقيق في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات

يوضح الجدول رقم 45 أدناه نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الخاص بمساهمة التدقيق في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات، وذلك بمقارنة قيمة المتوسط الحسابي المحسوبة للمحور مع قيمة المتوسط الحسابي المرجعية المعتمدة في القياس (القيمة 3):

الجدول 45: نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الثالث

البيان	القيمة
الحالات السالبة	98
الحالات الموجبة	9
الحالات المتعادلة	1
قيمة المتوسط الحسابي للمحور	3.848
قيمة المتوسط الحسابي المعتمدة في القياس	3
قيمة z	-8.212
مستوى الدلالة	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول أعلاه ترتيب الفروق بين البيانات والمتوسط، حيث نلاحظ أن هناك 98 حالة سالبة، مقابل 9 حالات موجبة. كما نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة (0.000) أقل من مستوى المعنوية (α=0.05) ما يدل على وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين المجموعتين، وهذا لصالح إجابات افراد العينة نظرا لكون قيمة المتوسط الحسابي المحسوبة للمحور الثالث 3.848 أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المفترض.

4- المحور الرابع: أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات

يوضح الجدول 46 أدناه نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الخاص بمساهمة التدقيق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات، كما يلي:

الجدول 46: نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الرابع

البيان	القيمة
الحالات السالبة	99
الحالات الموجبة	5
الحالات المتعادلة	4
قيمة المتوسط الحسابي للمحور	3.974
قيمة المتوسط الحسابي المعتمدة في القياس	3
قيمة z	-8.175
مستوى الدلالة	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول أعلاه ترتيب الفروق بين البيانات والمتوسط، حيث نلاحظ أن هناك 99 حالة سالبة أي أن المتوسط المحسوب لعبارات المحور الرابع أكبر من المتوسط الافتراضي، مقابل 5 حالات فقط كان فيها المتوسط المحسوب أقل من المتوسط الافتراضي. كما نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة (0.000) أقل من مستوى المعنوية (α=0.05) ما يدل على قبول الفرضية الصفرية للاختبار والتي تنص على وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين المجموعتين، وهذا لصالح إجابات افراد العينة الأمر الذي نستنتجه من نتائج الاختبار التي أظهرت أن قيمة المتوسط الحسابي المحسوبة للمحور الرابع 3.974 أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المفترض 3.

5- المحور الخامس: أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات

يوضح الجدول 47 أدناه نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الخاص بمساهمة التدقيق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات، كما يلي:

الجدول 47: نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الخامس

البيان	القيمة
الحالات السالبة	96
الحالات الموجبة	7
الحالات المتعادلة	5
قيمة المتوسط الحسابي للمحور	3.846
قيمة المتوسط الحسابي المعتمدة في القياس	3
قيمة z	-7.891
مستوى الدلالة	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول أعلاه ترتيب الفروق بين البيانات والمتوسط، حيث نلاحظ أن هناك 96 حالة سالبة أي أن المتوسط المحسوب لعبارات المحور الخامس أكبر من المتوسط الافتراضي، مقابل 7 حالات فقط كان فيها المتوسط المحسوب أقل من المتوسط الافتراضي. كما نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة (0.000) أقل من مستوى المعنوية (α=0.05) ما يدل على قبول الفرضية الصفرية للاختبار والتي تنص على وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين المجموعتين، وهذا لصالح إجابات افراد العينة الأمر الذي نستنتجه من نتائج الاختبار التي

أظهرت أن قيمة المتوسط الحسابي المحسوبة للمحور الخامس 3.846 أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المفترض 3.

6- المحور السادس: أثر التدقيق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات

يوضح الجدول 48 أدناه نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور الخاص بمساهمة التدقيق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات، كما يلي:

الجدول 48: نتائج اختبار "ويلكوكسن" للمحور السادس

البيان	القيمة
الحالات السالبة	99
الحالات الموجبة	5
الحالات المتعادلة	4
قيمة المتوسط الحسابي للمحور	3.991
قيمة المتوسط الحسابي المعتمدة في القياس	3
قيمة z	-8.062
مستوى الدلالة	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول 48 أعلاه ترتيب الفروق بين البيانات والمتوسط، حيث نلاحظ أن هناك 99 حالة سالبة أي أن المتوسط المحسوب لعبارات المحور السادس كان أكبر من المتوسط الافتراضي، وفي 5 حالات فقط كان المتوسط المحسوب لعبارات المحور السادس أقل من المتوسط الافتراضي المقدر بـ 3. كما نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة (0.000) أقل من مستوى المعنوية (α=0.05) ما يدل على وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين المجموعتين لصالح إجابات افراد العينة. وهذا ما نستنتجه من نتائج الاختبار التي أظهرت أن قيمة المتوسط الحسابي المحسوبة للمحور السادس 3.991 أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المفترض.

ثانيا: دراسة العلاقة بين محور التدقيق الخارجي مع محاور ركائز حوكمة الشركات

تم استخدام معامل الارتباط لـ "**سبيرمان**" لمعرفة العلاقة بين المتغير المستقل (التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق) والمتغيرات التابعة (ركائز حوكمة الشركات: العدالة، المساءلة، المسؤولية، الشفافية).

1- الارتباط بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة العدالة لحوكمة الشركات

يمكن توضيح نتائج اختبار "**سبيرمان**" للعلاقة بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة العدالة لحوكمة الشركات، من خلال الجدول الموالي:

الجدول 49: الارتباط بين التدقيق الخارجي وركيزة العدالة لحوكمة الشركات

البيان	الارتباط بين التدقيق الخارجي وركيزة العدالة
درجة الارتباط	0.439
مستوى الدلالة	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة لمعامل الارتباط "سبيرمان" بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة العدالة لحوكمة الشركات تساوي 0.000 وهي اقل من مستوى المعنوية المعمول به (α=0.05) ما يدل على أن هناك علاقة ارتباط دالة احصائيا بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة العدالة لحوكمة الشركات. كما أن قيمة معامل الارتباط 0.439 تدل على وجود ارتباط موجب بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة العدالة لحوكمة الشركات.

2- الارتباط بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة المساءلة لحوكمة الشركات

يمكن توضيح نتائج اختبار "**سبيرمان**" للعلاقة بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة المساءلة لحوكمة الشركات، من خلال الجدول الموالي:

الجدول 50: الارتباط بين التدقيق الخارجي وركيزة المساءلة لحوكمة الشركات

البيان	الارتباط بين التدقيق الخارجي وركيزة المساءلة
درجة الارتباط	0.505
مستوى الدلالة	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة لمعامل الارتباط "سبيرمان" بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة المساءلة لحوكمة الشركات تساوي 0.000 وهي اقل من مستوى المعنوية المعمول به (α=0.05) ما يدل على أن هذا الارتباط دال احصائيا. كما يبين نفس الجدول أن قيمة معامل الارتباط تساوي 0.505 ما يدل على وجود ارتباط موجب بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة المساءلة لحوكمة الشركات.

3- الارتباط بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات

يمكن توضيح نتائج اختبار "**سبيرمان**" للعلاقة بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات، من خلال الجدول الموالي:

الجدول 51: الارتباط بين التدقيق الخارجي وركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات

البيان	الارتباط بين التدقيق الخارجي وركيزة المسؤولية
درجة الارتباط	0.488
مستوى الدلالة	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة لمعامل الارتباط "سبيرمان" بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات تساوي 0.000 ما يدل على أن هذا الارتباط دال احصائيا. كما يبين نفس الجدول قيمة معامل الارتباط التي تساوي 0.439 والدالة على وجود ارتباط موجب بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات.

4- الارتباط بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة الشفافية لحوكمة الشركات

يمكن توضيح نتائج اختبار "**سبيرمان**" للعلاقة بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة الشفافية لحوكمة الشركات، من خلال الجدول الموالي:

الجدول 52: الارتباط بين التدقيق الخارجي وركيزة الشفافية لحوكمة الشركات

البيان	الارتباط بين التدقيق الخارجي وركيزة الشفافية
درجة الارتباط	0.540
مستوى الدلالة	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة لمعامل الارتباط "سبيرمان" بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة الشفافية لحوكمة الشركات تساوي 0.000 وهي اقل من مستوى المعنوية المعمول به (α=0.05) ما يدل على أن هناك علاقة ارتباط دالة احصائيا بين التدقيق الخارجي وركيزة الشفافية لحوكمة الشركات. كما يبين نفس الجدول أن قيمة معامل الارتباط تساوي 0.540 وتدل على وجود ارتباط موجب بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة الشفافية لحوكمة الشركات.

ثالثا: دراسة الانحدار الخطي بين محور التدقيق الخارجي مع محاور ركائز حوكمة الشركات

سيتم في هذا الجزء من البحث تحليل نتائج الانحدار الخطي بين المتغير المستقل (التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق) والمتغيرات التابعة (ركائز حوكمة الشركات: العدالة، المساءلة، المسؤولية، الشفافية)، على النحو التالي:

1- دراسة الانحدار الخطي بين التدقيق الخارجي وركيزة العدالة لحوكمة الشركات

بالاعتماد على برنامج SPSS يمكن تلخيص نتائج الانحدار الخطي بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة العدالة لحوكمة الشركات، كما هي موضحة في الجدول 53 أدناه:

الجدول 53: نتائج تحليل الانحدار بين التدقيق الخارجي وركيزة العدالة لحوكمة الشركات

مستوى الدلالة	درجة الحرية	فيشر F	معامل تحديد R^2	معامل الارتباط R
0.000	107	80.624	0.193	0.439
مستوي دلالة	t	المعاملات		
		B_1	A_1	
0.000	8.979	1.698	0.559	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه وجود علاقة مقبولة بين المتغير المستقل (التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق) والمتغير التابع (ركيزة العدالة لحوكمة الشركات) حيث بلغ معامل الارتباط R=0.439، أما قيمة معامل التحديد R^2=0.193 وهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 19.3% من تباين المتغير التابع وتدل قيمة R^2 على فعالية ضعيفة للنموذج المقترح، بحيث أن التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق يؤثر على تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات بنسبة 19.3%، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى بقيمة 80.7% تؤثر على تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات، كما نلاحظ أن قيمة فيشر

المحسوبة (80.624) أكبر من قيمة فيشر الجدولية عند درجة الحرية 107، وهذا ما تعكسه قيمة مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (α=0.05) وهذا ما يدل على أن النموذج دال إحصائيا وأن مستويات المعنوية عالية جدا وأن النموذج الكلي صالح ويمكن الاعتماد عليه. أما قيمة t المحسوبة فهي (8.979) وهي أكبر من t الجدولية عند درجة الحرية 107، وقيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وعليه يتم قبول الفرضية البديلة H_1 ورفض الفرضية الصفرية H_0 أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (α=0.05) لمتغير "التدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الجزائرية" على تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات. كما بلغت قيمة معامل الانحدار الخطي البسط (A_1) (0.559)، وقيمة معامل الانحدار (B_1) (1.698)، ويمكن تقدير معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

$$Y_1=0.559X+1.698$$

2- دراسة الانحدار الخطي بين التدقيق الخارجي وركيزة المساءلة لحوكمة الشركات

يمكن تلخيص نتائج الانحدار الخطي بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة المساءلة لحوكمة الشركات، كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول 54: نتائج تحليل الانحدار بين التدقيق الخارجي وركيزة المساءلة لحوكمة الشركات

مستوى الدلالة	درجة الحرية	فيشر F	معامل تحديد R^2	معامل الارتباط R
0.000	107	83.480	0.255	0.505
مستوي دلالة	t	المعاملات		
		B_2	A_2	
0.000	9.137	1.604	0.616	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه وجود علاقة مقبولة بين المتغير المستقل (التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق) والمتغير التابع (ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات) حيث بلغ معامل الارتباط R=0.505، أما قيمة معامل التحديد R^2=0.255 وهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 25.5% من التغير الحاصل في المتغير التابع، ما يدل على فعالية ضعيفة للنموذج المقترح، بحيث أن التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق يؤثر على تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات بنسبة 25.5%، ما يعني أن هناك عوامل أخرى بقيمة 74.5% تؤثر على تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات، كما نلاحظ أن قيمة فيشر المحسوبة (83.480) أكبر من قيمة فيشر الجدولية عند درجة الحرية 107، وهذا ما تعكسه قيمة مستوى

الدلالة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (α=0.05) ما يدل على أن النموذج دال إحصائيا وأن مستويات المعنوية عالية جدا وأن النموذج الكلي صالح ويمكن الاعتماد عليه. أما قيمة t المحسوبة فهي (9.137) أكبر من t الجدولية عند درجة الحرية 107 وأن مستوى الدلالة يساوي 0.000 أقل من 0.05، وعليه يتم قبول الفرضية البديلة H_1 ورفض الفرضية الصفرية H_0 أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (α=0.05) لمتغير "التدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الجزائرية" على تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات. كما بلغت قيمة معامل الانحدار الخطي البسط (A_2) (0.616)، وقيمة معامل الانحدار (B_2) (1.604)، ويمكن تقدير معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

$$Y_2=0.616X+1.604$$

3- دراسة الانحدار الخطي بين التدقيق الخارجي وركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات

يمكن تلخيص نتائج الانحدار الخطي المستخرجة بالاعتماد على برنامج SPSS بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات، في الجدول التالي:

الجدول 55: نتائج تحليل الانحدار بين التدقيق الخارجي وركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات

مستوى الدلالة	درجة الحرية	فيشر F	معامل تحديد R^2	معامل الارتباط R
0.000	107	73.890	0.238	0.488
مستوي دلالة	t	المعاملات		
		B_3	A_3	
0.000	8.596	1.543	0.599	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه وجود علاقة مقبولة بين المتغير المستقل (التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق) والمتغير التابع (ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات) حيث بلغ معامل الارتباط R=0.488، أما قيمة معامل التحديد R^2=0.238 وهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 23.8% من التغير الحاصل في المتغير التابع، وتدل قيمة R^2 على فعالية ضعيفة للنموذج المقترح، بحيث أن التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق يؤثر على تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات بنسبة 23.8%، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى بقيمة 76.2% تؤثر على تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات، كما نلاحظ أن قيمة فيشر المحسوبة (73.890) أكبر من قيمة فيشر الجدولية عند درجة الحرية 107، وهذا ما تعكسه قيمة مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (α=0.05) ما يدل على أن النموذج دال

إحصائيا وأن مستويات المعنوية عالية جدا وأن النموذج الكلي صالح ويمكن الاعتماد عليه. أما قيمة t المحسوبة فهي (8.596) أكبر من t الجدولية عند درجة الحرية 107 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية 0.05 وعليه يتم قبول الفرضية البديلة H_1 ورفض الفرضية الصفرية H_0 أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (α=0.05) لمتغير "التدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الجزائرية" على تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات. كما بلغت قيمة معامل الانحدار الخطي البسط (A_3) (0.559)، وقيمة معامل الانحدار (B_3) (1.543)، ويمكن تقدير معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

$$Y_3=0.559X+1.543$$

4- دراسة الانحدار الخطي بين التدقيق الخارجي وركيزة الشفافية لحوكمة الشركات

يمكن تلخيص نتائج الانحدار الخطي بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وركيزة الشفافية لحوكمة الشركات، كما هي موضحة في الجدول رقم 56 أدناه:

الجدول 56: نتائج تحليل الانحدار بين التدقيق الخارجي وركيزة الشفافية لحوكمة الشركات

مستوى الدلالة	درجة الحرية	فيشر F	معامل تحديد R^2	معامل الارتباط R
0.000	107	102.00	0.292	0.540
مستوى دلالة	t	المعاملات		
		B_4	A_4	
0.000	10.10	1.415	0.670	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه وجود علاقة مقبولة بين المتغير المستقل (التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق) والمتغير التابع (ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات) حيث بلغ معامل الارتباط R=0.540، أما قيمة معامل التحديد R^2=0.292 وهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 29.2% من التغير الحاصل في المتغير التابع، وتدل قيمة R^2 على فعالية ضعيفة للنموذج المقترح، بحيث أن التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق يؤثر على تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات بنسبة 29.2%، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى بقيمة 70.8% تؤثر على تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات، كما نلاحظ أن قيمة فيشر المحسوبة (83.480) أكبر من قيمة فيشر الجدولية عند درجة الحرية 107، وهذا ما تعكسه قيمة مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (α=0.05) ما يدل على أن النموذج دال إحصائيا وأن مستويات المعنوية عالية جدا وأن النموذج الكلي صالح ويمكن الاعتماد عليه. أما قيمة t المحسوبة فهي

(10.10) أكبر من t الجدولية عند درجة الحرية 107 وقيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وعليه يتم قبول الفرضية البديلة H_1 ورفض الفرضية الصفرية H_0 أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (α=0.05) لمتغير "التدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الجزائرية" على تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات. كما بلغت قيمة معامل الانحدار الخطي البسط (A_4) (0.670)، وقيمة معامل الانحدار (B_4) (1.415)، ويمكن تقدير معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

$$Y_4=0.670X+1.415$$

رابعا: دراسة فروقات استجابة افراد عينة الدراسة حول محاور الاستبانة

سنحاول من خلال هذا الجزء من البحث استخدام تحليل نتائج كل من اختبار "**مان–ويتني**" **و**"**كروسكال–والس**" لدراسة الفروقات بين استجابة أفراد عينة الدراسة حسب الخصائص الديمغرافية لها، حول محاور الاستبانة.

1- دراسة فروقات استجابة افراد عينة الدراسة حول محاور الاستبانة لمجموعتين

تم الاعتماد في هذا الجزء على اختبار "مان–ويتني" لدراسة الفروقات في استجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبانة لمجموعتين، ويمكن توضيح نتائج هذا الاختبار لكل محاور الدراسة حسب كل مجموعة كما يلي:

أ- نتائج اختبار مان ويتني حسب متغير الجنس

يمكن تلخيص نتائج اختبار مان ويتني لدراسة الفروقات حسب متغير الجنس في الجدول أدناه:

الجدول 57: ملخص نتائج اختبار مان ويتني حسب متغير الجنس لمحاور الاستبانة

المحور	الجنس	الوسط الترتيبي	مستوى الدلالة (Sig)
المحور الأول	ذكر	52.83	0.387
	أنثى	58.47	
المحور الثاني	ذكر	55.47	0.619
	أنثى	52.20	
المحور الثالث	ذكر	55.28	0.681
	أنثى	52.64	
المحور الرابع	ذكر	52.76	0.359
	أنثى	58.64	
المحور الخامس	ذكر	56.02	0.429
	أنثى	50.89	
المحور السادس	ذكر	53.47	0.593
	أنثى	56.94	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول رقم 57 أعلاه نتائج اختبار مان ويتني حسب متغير الجنس لمحاور الاستبانة، ونلاحظ ما يلي:

- **المحور الأول:** يتعلق هذا المحور بواقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وتوضح نتائج اختبار مان–ويتني لدراسة الفروقات حسب متغير الجنس أن قيمة الوسط الترتيبي قدرت بـ 52.83 بالنسبة للذكور وبقيمة 58.47 للإناث، كما تشير نتائج الاختبار إلى مستوى دلالة (0.387) أكبر من مستوى المعنوية(α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق تعزى لجنس المستجيبين.
- **المحور الثاني:** يتعلق هذا المحور بواقع حوكمة الشركات في الجزائر وتوضح نتائج اختبار مان–ويتني حسب متغير الجنس أن قيمة الوسط الترتيبي قدرت بـ 55.47 بالنسبة للذكور وبـ 52.20 للإناث، كما تشير نتائج الاختبار إلى مستوى دلالة (0.619) أكبر من مستوى المعنوية(α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع حوكمة الشركات في الجزائر تعزى لمتغير الجنس.

- **المحور الثالث:** يتعلق هذا المحور بأثر التدقيق في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات وتوضح نتائج اختبار مان–ويتني أن قيمة الوسط الترتيبي قدرت بـ 55.28 بالنسبة للذكور وبقيمة 52.64 بالنسبة للإناث، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.681) أكبر من مستوى المعنوية(α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الجنس.
- **المحور الرابع:** يتعلق هذا المحور بأثر التدقيق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات وتوضح نتائج اختبار مان–ويتني أن قيمة الوسط الترتيبي قدرت بـ 52.76 بالنسبة للذكور وبقيمة 58.64 بالنسبة للإناث، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.359) أكبر من مستوى المعنوية(α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الجنس.
- **المحور الخامس:** يتعلق هذا المحور بأثر التدقيق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات وتوضح نتائج اختبار مان–ويتني أن قيمة الوسط الترتيبي قدرت بـ 56.02 بالنسبة للذكور وبقيمة 50.89 بالنسبة للإناث، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.429) أكبر من مستوى المعنوية(α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الجنس.
- **المحور السادس:** يتعلق هذا المحور بأثر التدقيق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات وتوضح نتائج اختبار مان–ويتني أن قيمة الوسط الترتيبي قدرت ب. 53.47 بالنسبة للذكور مقابل قيمة 56.94 بالنسبة للإناث، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.593) أكبر من مستوى المعنوية(α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الجنس.

ب–نتائج اختبار مان ويتني حسب متغير الفئة الوظيفية (مهني، أكاديمي)

يمكن توضيح نتائج اختبار مان ويتني لدراسة الفروقات حسب متغير الفئة الوظيفية، في الجدول رقم 58 أدناه:

الجدول 58: ملخص نتائج اختبار مان ويتني حسب متغير الفئة الوظيفية لمحاور الاستبانة

المحور	الفئة الوظيفية	الوسط الترتيبي	مستوى الدلالة (Sig)
المحور الأول	مهني	53.10	0.691
	أكاديمي	55.50	
المحور الثاني	مهني	57.09	0.466
	أكاديمي	52.65	
المحور الثالث	مهني	56.02	0.661
	أكاديمي	53.11	
المحور الرابع	مهني	52.32	0.530
	أكاديمي	56.06	
المحور الخامس	مهني	53.71	0.822
	أكاديمي	55.06	
المحور السادس	مهني	49.56	0.158
	أكاديمي	58.03	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول أعلاه نتائج اختبار مان ويتني حسب متغير الفئة الوظيفية لأفراد عينة الدراسة، لمحاور الاستبانة، ونلاحظ ما يلي:

- **المحور الأول:** توضح نتائج اختبار مان–ويتني لدراسة الفروقات حسب متغير الفئة الوظيفية إلى أن قيمة الوسط الترتيبي قدرت بـ 53.10 بالنسبة للمهنيين مقابل قيمة 55.50 للأكاديميين، كما تشير نتائج الاختبار إلى مستوى دلالة (0.691) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق تعزى للفئة الوظيفية للمستجيبين.
- **المحور الثاني:** توضح نتائج اختبار مان–ويتني حسب متغير الفئة الوظيفية إلى أن قيمة الوسط الترتيبي قدرت بـ 57.09 بالنسبة للمهنيين وبـ 52.65 للأكاديميين، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.466) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع حوكمة الشركات في الجزائر تعزى لتغير الفئة الوظيفية للمستجيبين.

- **المحور الثالث:** توضح نتائج اختبار مان–ويتني أن قيمة الوسط الترتيبي قدرت بـ 56.02 بالنسبة للمهنيين و53.41 بالنسبة للأكاديميين، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.661) أكبر من مستوى المعنوية(α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الفئة الوظيفية للمستجيبين.
- **المحور الرابع:** تبين نتائج اختبار مان–ويتني أن قيمة الوسط الترتيبي قدرت بـ 52.32 بالنسبة للمهنيين و56.06 بالنسبة للأكاديميين، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.530) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الفئة الوظيفية للمستجيبين.
- **المحور الخامس:** تبين نتائج اختبار مان–ويتني أن قيمة الوسط الترتيبي قدرت بـ 53.71 بالنسبة للمهنيين مقابل قيمة 55.06 بالنسبة للأكاديميين، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.822) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الفئة الوظيفية للمستجيبين.
- **المحور السادس:** توضح نتائج اختبار مان–ويتني أن قيمة الوسط الترتيبي قدرت بـ 49.56 بالنسبة للمهنيين مقابل 58.03 بالنسبة للأكاديميين، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.158) أكبر من مستوى المعنوية(α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الفئة الوظيفية للمستجيبين.

2- دراسة فروقات استجابة افراد عينة الدراسة حول محاور الاستبانة لأكثر من مجموعتين

لدراسة الفروقات في استجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبانة لأكثر من مجموعتين تم الاعتماد على اختبار "كروسكال–والس"، ويمكن توضيح نتائج هذا الاختبار لكل المحاور حسب كل مجموعة كما يلي:

أ. نتائج اختبار كروسكال والس حسب متغير العمر

يمكن توضيح نتائج اختبار كروسكال والس لدراسة الفروقات حسب متغير العمر، في الجدول رقم 59 أدناه:

الجدول 59: ملخص نتائج اختبار كروسكال والس حسب متغير العمر لمحاور الاستبانة

المحور	العمر	الوسط الترتيبي	مستوى الدلالة (Sig)
المحور الأول	أقل من 30 سنة	60.53	0.546
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	54.16	
	من 40 إلى 50 سنة	47.43	
	أكبر من 50 سنة	58.94	
المحور الثاني	أقل من 30 سنة	55.74	0.852
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	56.66	
	من 40 إلى 50 سنة	50.48	
	أكبر من 50 سنة	51.56	
المحور الثالث	أقل من 30 سنة	52.62	0.845
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	55.61	
	من 40 إلى 50 سنة	57.23	
	أكبر من 50 سنة	49.06	
المحور الرابع	أقل من 30 سنة	54.32	0.776
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	57.37	
	من 40 إلى 50 سنة	50.36	
	أكبر من 50 سنة	50.88	
المحور الخامس	أقل من 30 سنة	53.94	0.831
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	57.11	
	من 40 إلى 50 سنة	51.82	
	أكبر من 50 سنة	50.13	
المحور السادس	أقل من 30 سنة	62.00	0.529
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	53.80	
	من 40 إلى 50 سنة	56.27	
	أكبر من 50 سنة	46.41	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول أعلاه نتائج اختبار كروسكال والس حسب متغير العمر لأفراد عينة الدراسة، لمحاور الاستبانة، ونلاحظ ما يلي:

- **المحور الأول:** يبين الجدول اعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الأول كانت: 60.53 (لفئة أقل من 30 سنة)، 54.16 (لفئة من 30 إلى 40 سنة) و47.43 (لفئة من 41 إلى 50سنة) و58.94 (لفئة أكبر من 50 سنة)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.546) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق تعزى لمتغير العمر.
- **المحور الثاني:** يوضح الجدول اعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الثاني كانت: 55.74 (لفئة أقل من 30 سنة)، 56.66 (لفئة من 30 إلى 40 سنة) و50.48 (لفئة من 41 إلى 50 سنة) و51.56 (لفئة أكبر من 50 سنة)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.852) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع حوكمة الشركات في الجزائر تعزى لمتغير العمر.
- **المحور الثالث:** يظهر الجدول اعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الثالث كانت: 52.62 (لفئة أقل من 30 سنة)، 55.61 (لفئة من 30 إلى 40 سنة) و57.23 (لفئة من 41 إلى 50 سنة) و49.06 (لفئة أكبر من 50 سنة)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.845) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات تعزى لمتغير العمر.
- **المحور الرابع:** نلاحظ من خلال الجدول اعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الرابع كانت: 54.32 (لفئة أقل من 30 سنة)، 57.37 (لفئة من 30 إلى 40 سنة) و50.36 (لفئة من 41 إلى 50 سنة) و50.88 (لفئة أكبر من 50 سنة)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة يساوي (0.776) وهو أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات تعزى لمتغير العمر.
- **المحور الخامس:** يبين الجدول اعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الخامس كانت: 53.94 (لفئة أقل من 30 سنة)، 57.11 (لفئة من 30 إلى 40 سنة)، 51.82 (لفئة من 41 إلى 50 سنة) و50.13 (لفئة أكبر من 50 سنة)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.831) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات تعزى لمتغير العمر.

- **المحور السادس:** نلاحظ من خلال الجدول اعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور السادس كانت: 62.00 (لفئة أقل من 30 سنة)، 53.80 (لفئة من 30 إلى 40 سنة)، 56.27 (لفئة من 41 إلى 50 سنة) و46.41 (لفئة أكبر من 50 سنة)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.529) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات تعزى لمتغير العمر.

ب. نتائج اختبار كروسكال والس حسب متغير الدرجة العلمية

يبين الجدول رقم 60 أدناه نتائج اختبار "كروسكال والس" حسب متغير الدرجة العلمية لأفراد عينة الدراسة، لمحاور الاستبانة، ونلاحظ ما يلي:

- **المحور الأول:** نلاحظ من خلال الجدول أدناه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الأول كانت: 58.32 (لفئة ليسانس)، 41.11 (لفئة ماستر)، 59.50 (لفئة ماجستير) و57.07 (لفئة دكتوراه)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.226) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق تعزى لمتغير الدرجة العلمية.
- **المحور الثاني:** نلاحظ من خلال الجدول أدناه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الثاني كانت: 63.34 (لفئة ليسانس)، 46.21 (لفئة ماستر)، 85.00 (لفئة ماجستير) و53.91 (لفئة دكتوراه)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.277) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع حوكمة الشركات في الجزائر تعزى لمتغير الدرجة العلمية.
- **المحور الثالث:** نلاحظ من خلال الجدول أدناه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الثالث كانت: 63.45 (لفئة ليسانس)، 44.08 (لفئة ماستر)، 64.00 (لفئة ماجستير) و54.77 (لفئة دكتوراه)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.267) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الدرجة العلمية.
- **المحور الرابع:** نلاحظ من خلال الجدول أدناه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الرابع كانت: 58.92 (لفئة ليسانس)، 45.71 (لفئة ماستر)، 52.50 (لفئة ماجستير) و55.73 (لفئة دكتوراه)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.552) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل

على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الدرجة العلمية.

- **المحور الخامس:** نلاحظ من خلال الجدول أدناه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الخامس كانت: 61.89 (لفئة ليسانس)، 40.71 (لفئة ماستر)، 62.50 (لفئة ماجستير) و56.14 (لفئة دكتوراه)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.159) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الدرجة العلمية.
- **المحور السادس:** نلاحظ من خلال الجدول أدناه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور السادس كانت: 63.87 (لفئة ليسانس)، 34.76 (لفئة ماستر)، 51.50 (لفئة ماجستير) و57.40 (لفئة دكتوراه)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.017) أصغر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الدرجة العلمية.

الجدول 60: ملخص نتائج اختبار كروسكال والس حسب متغير الدرجة العلمية لمحاور الاستبانة

المحور	الدرجة العلمية	الوسط الترتيبي	مستوى الدلالة (Sig)
المحور الأول	ليسانس	58.32	0.226
	ماستر	41.11	
	ماجستير	59.50	
	دكتوراه	57.07	
المحور الثاني	ليسانس	63.36	0.277
	ماستر	46.21	
	ماجستير	85.00	
	دكتوراه	53.91	
المحور الثالث	ليسانس	63.45	0.267
	ماستر	44.08	
	ماجستير	64.00	
	دكتوراه	54.77	
المحور الرابع	ليسانس	58.92	0.552
	ماستر	45.71	
	ماجستير	52.50	
	دكتوراه	55.73	
المحور الخامس	ليسانس	61.89	0.159
	ماستر	40.71	
	ماجستير	62.50	
	دكتوراه	56.14	
المحور السادس	ليسانس	63.87	0.017
	ماستر	34.76	
	ماجستير	51.50	
	دكتوراه	57.40	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ج. نتائج اختبار كروسكال والس حسب متغير الوظيفة

يمكن توضيح نتائج اختبار كروسكال والس لدراسة الفروقات حسب متغير الوظيفة، في الجدول 61 أدناه:

الجدول 61: ملخص نتائج اختبار كروسكال والس حسب متغير الوظيفة لمحاور الاستبانة

المحور	الوظيفة	الوسط الترتيبي	مستوى الدلالة (Sig)
المحور الأول	خبير محاسب	56.75	0.845
	محافظ حسابات	52.06	
	أستاذ جامعي	55.50	
المحور الثاني	خبير محاسب	58.25	0.760
	محافظ حسابات	56.76	
	أستاذ جامعي	52.65	
المحور الثالث	خبير محاسب	61.25	0.752
	محافظ حسابات	54.53	
	أستاذ جامعي	53.41	
المحور الرابع	خبير محاسب	45.95	0.620
	محافظ حسابات	54.14	
	أستاذ جامعي	56.06	
المحور الخامس	خبير محاسب	51.60	0.946
	محافظ حسابات	54.31	
	أستاذ جامعي	55.06	
المحور السادس	خبير محاسب	40.05	0.200
	محافظ حسابات	52.27	
	أستاذ جامعي	58.03	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول أعلاه نتائج اختبار "كروسكال والس" حسب متغير الوظيفة لأفراد عينة الدراسة، لمحاور الاستبانة، ونلاحظ ما يلي:

- **المحور الأول:** نلاحظ من خلال الجدول اعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الأول كانت: 56.75 (لفئة خبير محاسب)، 52.06 (لفئة محافظ حسابات) و55.50 (لفئة أستاذ جامعي)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.845) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق تعزى لمتغير الوظيفة.
- **المحور الثاني:** يبين الجدول اعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الثاني كانت: 58.25 (لفئة خبير محاسب)، 56.76 (لفئة محافظ حسابات) و52.65 (لفئة أستاذ جامعي)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.760) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع حوكمة الشركات في الجزائر تعزى لمتغير الوظيفة.
- **المحور الثالث:** يظهر الجدول اعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الثالث كانت: 61.25 (لفئة خبير محاسب)، 54.53 (لفئة محافظ حسابات) و53.41 (لفئة أستاذ جامعي)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.752) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الوظيفة.
- **المحور الرابع:** يبين الجدول اعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الرابع كانت: 45.95 (لفئة خبير محاسب)، 54.14 (لفئة محافظ حسابات) و56.06 (لفئة أستاذ جامعي)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.620) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الوظيفة.
- **المحور الخامس:** يظهر الجدول اعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الخامس كانت: 51.60 (لفئة خبير محاسب)، 54.31 (لفئة محافظ حسابات) و55.06 (لفئة أستاذ جامعي)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.946) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الوظيفة.
- **المحور السادس:** يبين الجدول اعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور السادس كانت: 40.05 (لفئة خبير محاسب)، 52.27 (لفئة محافظ حسابات) و58.03 (لفئة أستاذ جامعي)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.200) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم

وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الوظيفة.

د. نتائج اختبار كروسكال والس حسب متغير الخبرة المهنية

يمكن توضيح نتائج اختبار كروسكال والس لدراسة الفروقات حسب متغير الخبرة المهنية، في الجدول رقم 62 أدناه:

الجدول 62: ملخص نتائج اختبار كروسكال والس حسب متغير الخبرة المهنية لمحاور الاستبانة

المحور	الخبرة المهنية	الوسط الترتيبي	مستوى الدلالة (Sig)
المحور الأول	أقل من 5 سنوات	59.26	0.144
	من 5 إلى أقل من 10	50.30	
	من 10 إلى 20 سنة	45.85	
	أكثر من 20 سنة	64.59	
المحور الثاني	أقل من 5 سنوات	54.14	0.680
	من 5 إلى أقل من 10	55.30	
	من 10 إلى 20 سنة	58.53	
	أكثر من 20 سنة	46.75	
المحور الثالث	أقل من 5 سنوات	57.30	0.675
	من 5 إلى أقل من 10	57.48	
	من 10 إلى 20 سنة	49.00	
	أكثر من 20 سنة	53.72	
المحور الرابع	أقل من 5 سنوات	56.88	0.466
	من 5 إلى أقل من 10	58.89	
	من 10 إلى 20 سنة	47.07	
	أكثر من 20 سنة	56.47	
المحور الخامس	أقل من 5 سنوات	55.28	0.973
	من 5 إلى أقل من 10	55.41	
	من 10 إلى 20 سنة	52.23	
	أكثر من 20 سنة	55.56	
المحور السادس	أقل من 5 سنوات	60.05	0.242
	من 5 إلى أقل من 10	58.05	
	من 10 إلى 20 سنة	45.57	
	أكثر من 20 سنة	52.50	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول أعلاه نتائج اختبار كروسكال والس حسب متغير الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة، لمحاور الاستبانة، ونلاحظ ما يلي:

- **المحور الأول:** يبين الجدول أعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الأول كانت: 59.26 (لفئة أقل من 5 سنوات)، 50.30 (لفئة من 5 إلى 10 سنوات) و45.85 (لفئة من 11 إلى 20 سنة) و64.59 (لفئة أكثر من 20 سنة)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.144) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق تعزى لمتغير الخبرة المهنية.
- **المحور الثاني:** يبين الجدول أعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الثاني كانت: 54.14 (لفئة أقل من 5 سنوات)، 55.30 (لفئة من 5 إلى 10 سنوات) و58.53 (لفئة من 11 إلى 20 سنة) و46.75 (لفئة أكثر من 20 سنة)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.680) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع حوكمة الشركات في الجزائر تعزى لمتغير الخبرة المهنية.
- **المحور الثالث:** يبين الجدول أعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الثالث كانت: 57.30 (لفئة أقل من 5 سنوات)، 57.48 (لفئة من 5 إلى 10 سنوات) و49.00 (لفئة من 11 إلى 20 سنة) و53.72 (لفئة أكثر من 20 سنة)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.675) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الخبرة المهنية.
- **المحور الرابع:** يبين الجدول أعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الرابع كانت: 56.88 (لفئة أقل من 5 سنوات)، 58.89 (لفئة من 5 إلى 10 سنوات) و47.07 (لفئة من 11 إلى 20 سنة) و56.47 (لفئة أكثر من 20 سنة)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.466) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الخبرة المهنية.
- **المحور الخامس:** يبين الجدول أعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور الخامس كانت: 55.28 (لفئة أقل من 5 سنوات)، 55.41 (لفئة من 5 إلى 10 سنوات) و52.23 (لفئة من 11 إلى 20 سنة) و55.56 (لفئة أكثر من 20 سنة)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.973) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

- **المحور السادس:** يبين الجدول أعلاه أن قيمة المتوسطات الترتيبية للمحور السادس كانت: 60.05 (لفئة أقل من 5 سنوات)، 58.05 (لفئة من 5 إلى 10 سنوات) و45.57 (لفئة من 11 إلى 20 سنة) و52.50 (لفئة أكثر من 20 سنة)، كما تشير نتائج الاختبار إلى أن مستوى الدلالة (0.242) أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05). ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر التدقيق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل التعرف على واقع مهنة التدقيق في الجزائر بالإضافة إلى واقع حوكمة الشركات كما حاولنا بقدر الإمكان إسقاط الجانب النظري على الجانب الميداني من خلال تصميم نموذج وفق أسلوب الانحدار الخطي واختبار فرضيات الدراسة والتوصل إلى مجموعة من النتائج، من تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات الأولية وتوزيعها على عينة من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين المتخصصين في التدقيق، للحصول على إجاباتهم بغرض التعرف على أثر التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق على فعالية حوكمة الشركات. وتوصلنا من خلال الدراسة الميدانية إلى مجموعة من النتائج أبرزها:

- تعد البيئة الاقتصادية في الجزائر أهم عائق يواجه التطبيق السليم لحوكمة الشركات ومهنة التدقيق، نظرا لافتقاره للشفافية.
- يرى أفراد عينة الدراسة أن للتدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق تأثير ضعيف على تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات؛
- يرى أفراد عينة الدراسة أن للتدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق تأثير ضعيف على تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات؛
- يرى أفراد عينة الدراسة أن للتدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق تأثير ضعيف على تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات؛
- يرى أفراد عينة الدراسة أن للتدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق تأثير ضعيف على تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات؛

خاتمة

كان الهدف من هذه الدراسة معالجة موضوع أثر التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال محاولة الإجابة على إشكالية البحث المتمثلة في: " **كيف يمكن للتدقيق الخارجي أن يساهم في تفعيل حوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق؟**" والتي حاولنا الإجابة عنها في أربعة فصول تم الربط بينها طبقا لتسلسل منطقي يخدم أهداف البحث.

حيث تطرقنا في الفصول الثلاثة الأولى إلى مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالموضوع بداية بالإطار النظري لحوكمة الشركات في الفصل الأول من خلال تعريفها وتبيان الركائز الأساسية لتحقيق حوكمة جيدة للشركات، إضافة إلى عرض لأبرز الآليات الفاعلة في تحسين الحوكمة، كما قمنا بعرض لأهم المبادرات الدولية وبعض التجارب الدولية في تطبيق حوكمة الشركات، أما في الفصل الثاني تطرقنا للإطار المفاهيمي للتدقيق كآلية لتفعيل حوكمة الشركات وهذا من خلال الوقوف على دور المدقق الخارجي كطرف ثالث مستقل عن الشركة في تعزيز الثقة بالقوائم المالية وبالتالي الحد من مشكل تباين المعلومة بين المسيرين وأصحاب المصلحة أما في الفصل الثالث من البحث قمنا بدراسة معايير التدقيق كآلية للتحسين من جودة عملية التدقيق من خلال الاطلاع أولا على نشأة معايير التدقيق وأهميتها، ومن ثم التطرق إلى جودة التدقيق وأبرز محدداتها، وفي نهاية الفصل تطرقنا إلى المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في تحسين جودة عمل المدقق الخارجي في الجزائر.

أما في الفصل التطبيقي قدمنا أولا عرض ملخص لواقع حوكمة الشركات ومهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومن ثم حاولنا قدر الإمكان اسقاط المعارف النظرية التي تطرقنا إليها في الجانب النظري من البحث على ميدان الدراسة من خلال صياغة استبانة تهدف إلى دراسة أثر التدقيق الخارجي في تفعيل ركائز حوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق، وتوزيعه على عينة من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين.

ولقد توصلنا في ختام هذه الدراسة إلى ما يلي:

أولا: اختبار الفرضيات

بعد دراسة الموضوع في مختلف جوانبه النظرية والميدانية، تم اختبار صحة الفرضيات المتبناة في هذه الدراسة وكانت النتائج كالتالي:

1- الفرضية الفرعية الأولى:

نصت الفرضية الأولى من هذه الدراسة على أن المعايير الجزائرية للتدقيق تساهم في الرفع من جودة عملية التدقيق، من خلال الرفع من كفاءة المدققين الخارجيين في الجزائر. وعليه فإن:

H_0: لا تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في الرفع من جودة التدقيق؛

H_1: تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في الرفع من جودة التدقيق.

أظهرت نتائج اختبار "**ويلكوكسن**" لمحور واقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، وهذا يعني قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية العدمية على أساس أن قيمة المتوسط الحسابي المحسوب للمحور أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المعتمدة في القياس (03).

وبالتالي قبول الفرضية الأولى التي تقتضي بأن المعايير الجزائرية للتدقيق تساهم في الرفع من جودة عمل المدققين، ورفض الفرضية العدمية.

وهذا من خلال الدور الذي تلعبه المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة الثقة بالقوائم المالية للشركات محل التدقيق من خلال تعزيز فرص اكتشاف المخالفات والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية للشركة ما يحسن من مخرجات جودة التدقيق، كما تساهم في دعم جودة التدقيق من خلال مساعدة المدققين في وضع إجراءات فعالة للإشراف على فريق العمل والرقابة على جودة التدقيق، إضافة إلى مساعدة المدققين في الالتزام بالنصوص القانونية والتنظيمية للمهنة ودعم استقلاليته ما يؤثر على مدخلات جودة التدقيق.

2- الفرضية الفرعية الثانية:

نصت الفرضية الثانية من هذه الدراسة على أنه توجد نصوص تنظيمية تضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات في الجزائر. وعليه فإن:

H_0: لا توجد نصوص تنظيمية تضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات في الجزائر؛

H_1: توجد نصوص تنظيمية تضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات في الجزائر.

أظهرت نتائج اختبار "**ويلكوكسن**" لمحور الدراسة المتعلق بواقع حوكمة الشركات في الجزائر أن مستوى الدلالة يساوي (0.013) وهو أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، وهذا يعني قبول الفرضية البديلة ورفض

الفرضية العدمية على أساس أن قيمة المتوسط الحسابي المحسوب للمحور أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المعتمدة في القياس (03).

وبالتالي قبول الفرضية الثانية التي تقتضي بوجود نصوص تنظيمية تضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات في الجزائر، ورفض الفرضية العدمية.

بمعنى أن هناك نصوص تنظيمية تعالج موضوع حوكمة الشركات في الجزائر وتضمن التطبيق السليم لها، وهذا ما نستنتجه من خلال الاطلاع على واقع حوكمة الشركات في الجزائر أين نلاحظ أن هناك جهود وهناك نصوص تنظيمية متمثلة أساسا في ميثاق الحكم الراشد والذي يصبو إلى التطبيق السليم لحوكمة الشركات في الجزائر بطريقة تضمن بتحقيق العدالة بين جميع الشركاء، المساءلة على كل مستويات الهرم التنظيمي ، ممارسة الشركات لنشاطها بكل مسؤولية، إضافة إلى تحقيق الشفافية والافصاح للمعلومات بطريقة سهلة وعادلة لكل الأطراف أصحاب المصلحة. كما نستخلص من واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر أن هناك قوانين تخص المهنة تساهم في التطبيق السليم لحوكمة الشركات كالنصوص القانونية المتعلقة بحالات الموانع والتنافي والتي تضمن استقلالية المدقق.

3- الفرضية الفرعية الثالثة:

نصت الفرضية الثالثة من هذه الدراسة على أن التدقيق الخارجي يؤثر على فعالية ركيزة العدالة لحوكمة الشركات في الجزائر. وعليه فإن:

H_0: لا يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة العدالة لحوكمة الشركات؛

H_1: يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة العدالة لحوكمة الشركات.

أظهرت نتائج اختبار معامل الارتباط "**سبيرمان**" بين المتغير المستقل (التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق) وبين المتغير التابع (ركيزة العدالة لحوكمة الشركات)، بأن قيمة معامل الارتباط "**سبيرمان**" تساوي 0.439، وأن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على وجود علاقة بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وتفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات.

كما أظهرت نتائج الانحدار الخطي بأن معالم النموذج معنوية ومقبولة احصائيا، وأن التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق يؤثر إيجابيا على تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات، وأن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 19.3% من التغير الحاصل في المتغير التابع.

وبالتالي قبول الفرضية الثالثة التي تقتضي بوجود تأثير للتدقيق الخارجي على فعالية ركيزة العدالة لحوكمة الشركات، ورفض الفرضية العدمية.

4- الفرضية الفرعية الرابعة:

نصت الفرضية الرابعة من هذه الدراسة على أن التدقيق الخارجي يؤثر على فعالية ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات. وعليه فإن:

H_0: لا يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات؛

H_1: يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات.

أظهرت نتائج اختبار معامل الارتباط "**سبيرمان**" بين المتغير المستقل (التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق) وبين المتغير التابع (ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات)، بأن قيمة معامل الارتباط "**سبيرمان**" تساوي 0.505، وأن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على وجود علاقة بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وتفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات.

كما أظهرت نتائج الانحدار الخطي بأن معالم النموذج معنوية ومقبولة احصائيا، وأن التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق يؤثر إيجابيا على تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات، وأن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 25.5% من التغير الحادث للمتغير التابع.

وبالتالي قبول الفرضية الرابعة التي تقتضي بوجود تأثير للتدقيق الخارجي على فعالية ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات، ورفض الفرضية العدمية.

5- الفرضية الفرعية الخامسة:

نصت الفرضية الخامسة من هذه الدراسة على أن التدقيق الخارجي يؤثر على فعالية ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات. وعليه فإن:

H_0: لا يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات؛

H_1: يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات.

أظهرت نتائج اختبار معامل الارتباط "**سبيرمان**" بين المتغير المستقل (التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق) وبين المتغير التابع (ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات)، بأن قيمة معامل الارتباط "**سبيرمان**" تساوي 0.488، وأن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على وجود علاقة بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وتفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات.

كما أظهرت نتائج الانحدار الخطي بأن معالم النموذج معنوية ومقبولة احصائيا، وأن التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق يؤثر إيجابيا على تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات، وأن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 23.8% من التغير الحاصل في المتغير التابع.

وبالتالي قبول الفرضية الخامسة للدراسة التي تقتضي بوجود تأثير للتدقيق الخارجي على فعالية ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات، ورفض الفرضية العدمية.

6- الفرضية الفرعية السادسة:

نصت الفرضية السادسة من هذه الدراسة على أن التدقيق الخارجي يؤثر على فعالية ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات في الجزائر. وعليه فإن:

H_0: لا يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات؛

H_1: يؤثر التدقيق الخارجي على فعالية ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات.

أظهرت نتائج اختبار معامل الارتباط "**سبيرمان**" بين المتغير المستقل (التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق) وبين المتغير التابع (ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات)، بأن قيمة معامل الارتباط "**سبيرمان**" تساوي 0.540، وأن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على وجود علاقة بين التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق وتفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات.

كما أظهرت نتائج الانحدار الخطي بأن معالم النموذج معنوية ومقبولة احصائيا، وأن التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق يؤثر إيجابيا على تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات، وأن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 29.2% من التغير الحاصل في المتغير التابع.

وبالتالي قبول الفرضية السادسة التي تنص بوجود تأثير للتدقيق الخارجي على فعالية ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات، ورفض الفرضية العدمية.

ثانيا: نتائج الدراسة

بالإضافة إلى ما سبق توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج سواء في الجانب النظري أو التطبيقي يمكن عرضها كما يلي:

1- نتائج الدراسة النظرية:

- حوكمة الشركات عبارة عن النظام الذي تتخذ من خلاله المنظمة قرارات وتنفذها لتحقيق أهدافها؛
- ترجع أهمية حوكمة الشركات إلى العمل على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق بما يمكنها من جذب مصادر تمويل جديدة للتوسع والنمو، وأيضا يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة، مما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية والاجتماعية المطلوبة؛
- ركائز حوكمة الشركات هي الدعائم الأساسية التي يجب أن تتوفر في الإطار العملي لنظام الحوكمة من أجل تحقيق حوكمة شركات جيدة، وتفعل هذه الركائز بتدخل مختلف الآليات الداخلية والخارجية لتفعيل حوكمة الشركات؛
- يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم آليات تفعيل حوكمة الشركات نظرا لإعطاء كل الأطراف أصحاب المصلحة أهمية بالغة للمعلومات المالية والمحاسبية، باعتبارها وسيلة للتعرف على نجاح أو فشل الشركات. واعتبار المدقق الخارجي طرف ثالث مستقل يهدف إلى التأكد من أن هذه المعلومات تعكس صورة صادقة عن وضعية الشركة؛
- للمدقق الخارجي دور هام في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، نظرا للدور الذي يلعبه في الحد من مشكل عدم تماثل المعلومة لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة سواء كانوا من داخل الشركة أو خارجها؛
- يلعب المدقق الخارجي دور هام في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار الأمر الذي يسمح لها بتحقيق أهدافها كمحرك لعجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول؛
- معايير التدقيق عبارة عن مجموعة معايير تمثل إطار متكامل لعملية التدقيق، يتعين على المدقق الالتزام بتطبيقها لتسهيل مهمته وضمان قيامه بعمله على أحسن وجه وبالتالي الرفع من جودة التدقيق؛

- جودة التدقيق تستند على ثلاث عوامل رئيسية متمثلة في المدخلات، العمليات والمخرجات والتي تتأثر بدورها بمجموعة من العوامل مثل مرجعية العمل المتبعة والمتمثلة في معايير التدقيق؛
- قامت الجزائر بانتهاج نهج العديد من الدول بتبني المعايير الدولية للتدقيق وتكييفها مع متطلبات البيئة الجزائرية.

2- نتائج الدراسة الميدانية:

- تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في الرفع من جودة عملية التدقيق من خلال تعزيز فرص اكتشاف نقاط الضعف بنظام الرقابة الداخلية والابلاغ عنها؛
- يساهم اعتماد المدقق على المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة الثقة بالقوائم المالية للشركة محل التدقيق؛
- يساهم تأكد المدقق الخارجي من وجود سياسات وإجراءات تسمح بالحفاظ على أصول الشركة، إضافة إلى اعداد التقرير المتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذات الصلة في دعم ركيزة العدالة لحوكمة الشركات؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق الخارجي والتحقق من أنه يقدم ضمانات كفيلة بمنع الأخطاء والمخالفات يساهم في دعم ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات؛
- تأكد المدقق من احترام الشركة للوائح القانونية والنصوص التشريعية السارية المفعول المنظمة لنشاط الشركة يساهم في دعم ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات؛
- بذل العناية المهنية اللازمة من طرف المدقق واعداد التقرير وفقا لمعايير التدقيق والنصوص التنظيمية المتبعة يساهم في دعم ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات؛
- لا توجد اختلافات جوهرية بين وجهات نظر المبحوثين حول دور التدقيق في تفعيل ركائز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية تعزى لمتغير الجنس؛
- لا توجد اختلافات جوهرية بين وجهات نظر المهنيين والأكاديميين أفراد عينة الدراسة حول دور التدقيق في تفعيل ركائز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية؛
- لا توجد اختلافات جوهرية بين وجهات نظر المبحوثين حول دور التدقيق في تفعيل ركائز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية تعزى لمتغير السن؛
- توجد اختلافات جوهرية بين وجهات نظر المبحوثين حول دور التدقيق في تفعيل ركائز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية تعزى لمتغير الدرجة العلمية؛

- لا توجد اختلافات جوهرية بين وجهات نظر المبحوثين حول دور التدقيق في تفعيل ركائز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية تعزى لمتغير الوظيفة؛
- لا توجد اختلافات جوهرية بين وجهات نظر المبحوثين حول دور التدقيق في تفعيل ركائز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية تعزى لمتغير الخبرة المهنية؛

ثالثا: التوصيات

وفي ظل النتائج التي أسفرت عنها الدراسة، يمكن اقتراح التوصيات التالية والتي من شأنها النهوض بمهنة التدقيق الخارجي ودعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات:

- ضرورة التسريع في اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق خاصة وأنه لم يصدر أي معيار منذ سنة 2018؛
- ضرورة توفير بيئة عمل شفافة والقضاء على سيطرة السوق الموازي؛
- وجب إعادة النظر في النظام المصرفي، نظرا لدوره في تشكيل بيئة عمل شفافة؛
- الزامية تنشيط بورصة الجزائر، نظرا للدور الذي تلعبه الأسواق المالية في الوقت الراهن؛
- ضرورة توفير معاهد للتكوين المتواصل للمدققين بغية مواكبة التغيرات الحديثة في المهنة وزيادة كفاءة القوة العاملة في التدقيق؛
- ضرورة الاستقرار في القوانين الجبائية والتي تعتبر مصدر متاعب للعديد من الشركات؛
- ضرورة تكوين أصحاب المشاريع وتوعيتهم خاصة فيما يتعلق بالدور الاقتصادي والاجتماعي المهم للشركات في الوقت الراهن؛
- التطبيق السليم لحوكمة الشركات غير مرتبط بآلية التدقيق الخارجي فقط لذا يتوجب إعادة النظر في كيفية تفعيل الآليات الأخرى الداخلية منها والخارجية؛
- ضرورة الاستفادة من التجارب الدولية الناجحة سواء في مجال حوكمة الشركات أو التدقيق؛
- ضرورة التعاون بين الأكاديميين والمهنيين بغية الخروج بمراجع غنية سواء على المستوى النظري أو العملي للتدقيق.

رابعا: آفاق الدراسة

من خلال معالجتنا لموضوع الدراسة ظهرت العديد من الأفكار والمواضيع والتي يمكن أن تكون مواضيع بحث لاحقا، نذكر منها ما يلي:

- التدقيق في ظل التهديدات السيبيرانية للشركات؛
- التدقيق في ظل التوجه إلى سياسة الرقمنة؛
- التدقيق في ظل تبني التجارة الالكترونية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
2. أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، حسين أحمد عبيد، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
3. ألفين ارينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002.
4. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010.
5. إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات-الإطار النظري-**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011.
6. جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، الامارات العربية المتحدة، 2014.
7. خالد أمين عبد الله، **التدقيق والمراقبة في البنوك**، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
8. ديفيد لاركر، بريان تيان، **مسائل حوكمة الشركات نظرة فاحصة على الخيارات التنظيمية وتبعاتها**، ترجمة: عبد الله بن ناصر أبوثنين، سعد بن عبد الله الكلابي، مركز البحوث والدراسات، السعودية، 2017.
9. رجاء وحيد دويدري، **البحث العلمي أساسياته النظرية وممارسته العملية**، دار الفكر، دمشق، سورية، 2000.
10. رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
11. زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
12. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007-2008.
13. طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

14. عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، الأمين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، صنعاء، اليمن، 2011.

15. عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007.

16. عطالله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، **الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة**، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008.

17. عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الأول، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018.

18. عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، **أصول المراجعة الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

19. عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، **أصول المراجعة الخارجية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013.

20. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

21. محمد سرحان علي المحمودي، **مناهج البحث العلمي**، دار الكتب، صنعاء، الجمهورية اليمنية، الطبعة الثالثة، 2019.

22. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

23. مصطفى يوسف كافي، **الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات: جذورها – اسبابها – تداعياتها – افاقها**، دار المجتمع للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2013.

24. مولود ديدان، **مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، دار بلقيس، دار البيضاء، الجزائر، 2014.

25. وليم توماس، إمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989.

الرسائل الجامعية:

1. أحمد زهير محمد مرعي، **التدقيق الالكتروني وأثره على جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق العاملة في الأردن (دراسة ميدانية)**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، تحت اشراف: حسن الصمادي، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2014-2015.
2. إسماعيل علي محمد الأسود، **دور المراجعة الخارجية في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات (دراسة ميدانية في البيئة الليبية)**، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تحت اشراف عبد الحفيظ محمد كريم، كلية المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة غريان، ليبيا، 2013.
3. آسيا هيري، **فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم التسيير، تحت اشراف: الشيخ ساوس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2017-2018.
4. أمينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في العلوم المالية، تحت اشراف: هوام جمعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013-2014.
5. بن الصديق محمد، **واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة - دراسة استبيانية-**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، تحت اشراف: شعباني مجيد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014-2015.
6. بن شهيدة فضيلة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، تحت اشراف: رمضاني محمد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016-2017.
7. بن قراش محمد نور الدين، **دور مجلس الادارة في تفعيل نظم حوكمة الشركات دراسة حالة مجالس الإدارة في الشركات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تحت

اشراف: صحراوي بن شيحة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2018-2019.

8. بن نعمة سليمة، **النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم المالية والمحاسبة، تحت اشراف: العيد محمد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017-2018.

9. بن يحي علي، **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم المالية والمحاسبة، تحت اشراف: رميلة لعمور، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، الجزائر، 2019-2020.

10. بهلولي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، تحت اشراف: روابحي عبد الناصر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016-2017.

11. بودونت أسماء، **محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق - دراسة ميدانية في الجزائر-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم التجارية، تحت اشراف: بن بريكة عبد الوهاب، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015-2016.

12. تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية -دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، في العلوم التجارية، تحت اشراف: قطاف ليلي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016-2017.

13. تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية -دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، تحت اشراف: قطاف ليلى، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016-2017.

14. تمار خديجة، **تقارير التدقيق الخارجي في ظل الزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية "دراسة حالة"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم المالية والمحاسبة، تحت اشراف: العيد محمد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016-2017.

15. خالد وليد جبير، **دور مكاتب التدقيق الأردنية في تقديم الخدمات الاستشارية وأثرها في السلوك المهني للمدقق دراسة ميدانية**، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تحت اشراف طارق حماد المبيضين، جامعة الزرقاء، الأردن، 2014.

16. رفيف خديجة، **مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل إصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة المجمعات -دراسة حالة مجمع-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، تحت اشراف: عمورة جمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، جامعة البليدة 02، البليدة، الجزائر، 2017-2018.

17. سوسة بدر الدين، **أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم المالية، تحت اشراف: جاوحدو رضا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2018-2019.

18. شملال نجاة، **مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية "دراسة إحصائية"**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تحت اشراف محمد العيد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2015-2016.

19. صابر بوالزليفة، **دور حوكمة الشركات الصناعية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة بعض المؤسسات الصناعية بولاية سطيف**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الاعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، تحت اشراف: بوخمخم عبد الفتاح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مدرسة الدكتوراه: إدارة الاعمال والتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012-2013.

20. عطية عز الدين، **أثر تطبيق آليات الحوكمة على تحسين أداء الشركات المدرجة في سوق المال- حالة في الجزائر-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، تحت اشراف:

بن موسى كمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2018-2019.

21. عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية-**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تحت اشراف: عبد الوهاب رميدي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2008-2009.

22. لشلاش عائشة، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تحت اشراف: بن سعيد محمد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2017-2018.

23. محمد أمين لونيسة، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية - دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، تحت اشراف: سعيدي يحي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016-2017.

24. محمد جلاب، **دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، تحت اشراف: مجيد شعباني، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014-2015.

25. محمد حسين محمد رحاحلة، **أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على عملية التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية الأردنية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، تحت اشراف: نمر سليحات، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2017.

26. محمد لمين ميرة، **لجان المراجعة كآلية لإرساء مبادئ حوكمة الشركات لتحقيق جودة المعلومات المالية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في علوم المالية والمحاسبة، تحت اشراف: الأزهر عزه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2018-2019.

27. محمد مروان الصبوح، **دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق (دراسة ميدانية في سورية)**، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تحت اشراف طالب العلي، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سورية، 2015.

28. محمد نذار شلا، **أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة –دراسة ميدانية–**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في مراجعة الحسابات، تحت اشراف: نواف فخر، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2015.

29. مسعودي عمر، **فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه طور ثالث في علوم التسيير، تحت اشراف: بن الدين أمحمد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018–2019.

المجلات:

1. اسراء كاظم عبيد حسين اللهيبي، صلاح نوري خلف، **نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 23، 2013، العراق.
2. بن حواس كريمة، بنية عمر، **دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 40، كانون الأول 2016.
3. بهلولي نور الهدى، **أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي–دراسة حالة الجزائر**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 24، 2018، الجزائر.
4. رأفت حسين مطير، **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات**، مجلة المحاسب الفلسطيني، فلسطين، 2008.
5. زوهري جليلة، **أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 04/ديسمبر 2015.
6. زيادي سامي، سعيدي يحي، **أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية (ISA) لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر– دراسة ميدانية لأراء عينة من مدققي الحسابات–**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية–العدد الاقتصادي، العدد 11، 2017، الجزائر.
7. عصام قريط، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 01، 2008.

8. مسامح مختار، لقوير سامية، **مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق – دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة–**، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، 2017.

9. مسعود صاغور، **تعزيز الإفصاح بعد الإصلاح المحاسبي في الجزائر ودوره في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 08، 2013، الجزائر.

10. معمري أسامة، مفتاح حمزة، عمورة جمال، **متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220**، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، العدد 02، 2020، الجزائر.

11. هيري آسيا، ساوس الشيخ، **النظام المحاسبي المالي المستحدث ودوره في تحديات الإفصاح على القوائم المالية**، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد 04، 2016، الجزائر.

القرارات واللوائح القانونية:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 03، المؤرخ في 06 جانفي 2013.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، المؤرخ في 02 فيفري 2011.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 30، المؤرخ في 01 جوان 2011.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، المؤرخ في 11 جويلية 2010.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم: 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016.
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم: 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.
8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم: 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.
9. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم: 23 المؤرخ في 15 مارس 2017.
10. القانون التجاري الجزائري في ضوء الممارسة القضائية، منشورات بيرتي، الجزائر، 2009.
11. وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009.

التقارير:

1. اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية: **حوكمة الشركات الفرص والتحديات**، الإصدار رقم (11)، جانفي 2016، دبي، الامارات العربية المتحدة.
2. اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية: **حوكمة الشركات المدرجة في الأسواق المالية العربية**، جويلية 2017، دبي، الامارات العربية المتحدة.

المراجع باللغة الأجنبية:

الكتب:

1. Alain Finet, Christiane Bughin, Céline Chatelin, Marc-hubert Depret, Abdelilah Hamdouch, Franck missonier-piera, Charles piot, **Gouvernance d'entreprise Nouveaux défis financiers et non financiers**, De Boeck, Bruxelles, Belgique, 2009.
2. Asokan Anandarajan, Gary Kleinman, **International Auditing Standards in the United States Comparing and Understanding Standards for ISA and PCAOB**, Business Expert Press, USA, 2015.
3. BELAIBOUD Mokhtar, **Pratique de l'audit Conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF**, Berti Edition, Alger, Algérie, 2011.
4. BERTIN Elisabeth, **Audit Interne Enjeux et pratiques à l'international**, Editions Eyrolles, Paris, France, 2007.
5. Boccon-Gibod Sylvain, Vilmint Eric, **la boite à outils de l'auditeur financiers**, 2e edition, DUNOD, France, 2017.
6. David CROWTHER, Seifi SHAHLA, **Corporate Governance and International Business**, bookboon, 2011.
7. Demise Nobuyuki, Yumiko Miwa, Mariko Nakabayashi, Yoko Nakoshi, **Corporate Governance in Japan from the Viewpoints of Management, Accouniting, and the Market**, Springer, Tokyo, Japan, 2006, P109.
8. Elisabeth BERTIN, Christophe GODOWSKI, Rédha KHELASSI, **Manuel Comptabilité & Audit**, BERTI Editions, Alger, Algerie,2013.
9. Hachemi Abdelwahed, **Guide pour l'utilisation des normes internationales d'audit dans l'audit des PME**, n-d, 2008.
10. IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, International Federation of Accountants, volume 3, New York, USA, 2018.
11. IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, International Federation of Accountants, volume 1, New York, USA, 2018.
12. IFAC, **Guide pour l'Utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des petites et moyennes Entreprises**, Tome 2 - Les Directives Pratiques, Traduction ACFI, Troisième édition, 2013.
13. Jonathan Berk, Peter DeMarzo, Gunther Capelle-Blancard, Nicolas Nalpas, **Finance d'entreprise**, Nouveaux Horizons, Paris, France, 2008.
14. KHELASSI Rédha, **Précis d'Audit fiscal de l'entreprise**, Berti Editions, Alger, Algérie, 2013.
15. Kurt F.Reding, Paul J.Sobel, Urton L.Anderson, Michael J.Head, Sridhar Ramamoorti, Mark Salamasick, Cris riddle, **Manuel d'audit interne améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques**, Eyrolles, Paris, France, 2015.
16. Lionel Collins, Gérard Valin, **Audit et contrôle interne Principes, Objectifs et pratiques**, 2ème édition, Dalloz, France, 1979.

17. Moulay El mehdi Falloul, **L'audit financier,** Editions Universitaires européennes, Allemagne, 2012.
18. Okechukwu Lawrence Emeagwali, **Corporate Governance and Strategic Decision Making**, INTECH, 2017.
19. Reda KHELASSI, **Le Contrôle Interne Des Organisations**, Editions Houma, Alger, Algerie, 2013.
20. Société nationale de comptabilité, **guide d'audit et de commissariat aux comptes**, 1989.
21. TAZDAIT Ali, maitrise du système comptable financier, Edition ACG, Algérie, 2009.

الرسائل الجامعية:

1. Eustache EBONDO WA MANDZILA, **La Contribution Du Contrôle Interne Et De L'audit Au Gouvernement D'entreprise**, Thèse en vue d'obtention de titre de Docteur en Sciences de Gestion, Directeur de Thèse : Geneviève CAUSSE, Institut de Recherche en Gestion, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, UNIVERSITE PARIS XII VAL de MARNE, Paris, France, 2004.
2. Houria KHERRAF, **La Gouvernance des entreprises familiales : étude de cas algérien**, mémoire de magister en management, sous la direction de : Abdelhamid FEKIH, Ecole doctorale d'économie et de management, Université d'Oran, Oran, Algérie, 2013-2014.
3. Tseng Yi-Fan, **the change of Corporate Governance Structure in the United States and Taiwan: the impact on the Foreign Private Issuers listed on the NYSE and NASDAQ**, LLM Thesis and Essays, 2004, https://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1051&context=stu_llm.

المجلات:

1. Abdeslam BENDIABDELLAH, **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas des entreprises algériennes**, développement des ressources humaines, Volume 6, N°1, 2015, Algérie.
2. Ali Benguetib, Said Gasmi, **Auditing in Algeria within the Framework of Implementing Corporate Governance**, Academic Journal of Interdisciplinary Studies, Mediterranean Center of Social and Educational, Vol 5, N° 2, 2016, Rome, Italy.
3. Atkinson Giles, **Measuring Corporate Sustainability**, Journal of Environmental Planning and Management, 43(2), doi:10.1080/09640560010694.
4. Christoph BARMEYER, Ulrike MAYRHOFER, **Systèmes de gouvernance et dynamique organisationnelle : une analyse du groupe EADS**, HUMANISME & ENTREPRISE, N°287,2008.
5. Eustache EBONDO WA MANDZILA, **Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques**, Euromed Marseille- Ecole de Management, N°17, 2007, Marseille, France.
6. Firas A.N. Al-Dalabih, **The Role of External Auditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statements in the Jordanian Industrial Companies**, Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol.14, No.1, 2018.

7. Gérard CHARREAUX, **Vers une Théorie du Gouvernement des Entreprises**, Working Papers CREGO, 1996, https://ideas.repec.org/p/dij/wpfarg/0960501.html.
8. Henen MEZIANI, Abdellatif CHELIL, **Les Mécanismes de Contrôle dans la Gouvernance d'Entreprise en Algérie (Le Cas de l'Entreprise Starr Tlemecen)**, al bashaer economic journal, Volume 1, N°1, 2014, Algérie.
9. Lamri DJOUMAA, **Historique du commissariat aux comptes en Algérie**, Revue périodique « L'AUDITEUR », N°: 02 2014, Alger.
10. Linda Elizabeth DeAngelo, **Auditor size and audit quality**, Journal of Accounting and Economics, 3(3), 1981.
11. Salehi Mahdi, **Evaluating effectiveness of external auditors' report: Empirical evidence from Iran**, Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences (PJCSS), Vol. 4(1), 2010.
12. Wafa Masmoudi Ayadi, **Mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe : le cas français**, La Revue Gestion et Organisation, Volume 5, Issue 2, 2013, p 186.
13. Yasmine Oudjedi Damerdji, Abdellatif Kerzabi, **La pratique de l'audit au sein des sociétés Algériennes Etude de cas : SITEL**, AL-MOASHEER Journal of Economic Studies, Volume 03, Issue 02, Algerie, 2018.

القرارات واللوائح القانونية:

1. Public Law 107-204 containing Sarbanes-Oxley Act, USA, 2002, https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-107publ204/pdf/PLAW-107publ204.pdf.
2. State Securities Commission of Vietnam, International Finance Corporation, VIETNAM CORPORATE GOVERNANCE CODE OF BEST PRACTICES, Hanoi, Vietnam, 2019.

الملتقيات:

1. Alissa KOLDERTSOVA, **Role of Stock Exchanges in Improving Corporate Governance**, OECD, Cairo, Egypt, 2009.
2. Christian Srtinger,**The Corporate Governance Scorecard: a tool for the implementation of corporate governance**, the 1st International Conference on Corporate Governance, the Centre for Corporate Governance Research, The Birmingham Business School, United Kingdom, 9 July 2002.
3. David Carassus, Nathalie Gardes, **Audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations**, Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, Bordeaux, France, 29-30 septembre 2005.
4. Riadh Manita, **La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien**, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, France.

المحاضرات:

1. WHANNOU Serge, cours : **audit comptable et financier**, ESGIS, n-d.

التقارير:

1. DVFA, **Scorecard for Corporate Governance**, 2019, Frankfurt, Germany.

2. IAASB, **Norme ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2013.
3. IAASB, **Norme ISA 230 Documentation de l'audit**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2009.
4. IAASB, **Norme ISA 240, Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2013.
5. IAASB, **Norme ISA 260, Communication avec les responsables de la gouvernance**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2013.
6. IAASB, **Norme ISA 500Eléments probants**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2009.
7. IAASB, **Norme ISA 570 Continuité de l'exploitation**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2009.
8. IAASB, **Norme ISA 610 Utilisation des travaux des auditeurs internes**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2013.
9. IAASB, **Norme ISA 700, Opinion et rapport sur des états financiers**, Traduit par Chartered Accountants of Canada, 2013.
10. IFC, **Corporate Governance Scorecards Assessing and Promoting the Implementation of Codes of Corporate Governance**, 2014, Washington, USA.
11. IFC,**Vietnam Corporate Governance Project**, 2011, Hanoi, Vietnam.
12. OECD, OECD Principles and Annotations on Corporate Governance, Arabic translation, https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00455733/document.
13. OECD, **OECD Principles of Corporate Governance**, OECD Publishing, Paris, France, 2015.
14. The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**, 2016, USA.
15. The Institute of Internal Auditors, Neel Corporate Governance Center, **Guiding Principles of Corporate Governance**, 2019, https://dl.theiia.org/Documents/Guiding-Principles-of-Corporate-Governance.pdf.

مواقع الأنترنت:

1. https://en.wikipedia.org/wiki/Economy_of_the_United_States#cite_note-37.
2. https://en.wikipedia.org/wiki/Economy_of_France.
3. https://en.wikipedia.org/wiki/Economy_of_South_Africa
4. https://www.icgn.org/partners/ethical-boardroom
5. https://en.wikipedia.org/wiki/Economy_of_Nigeria
6. https://en.wikipedia.org/wiki/Economy_of_the_United_Arab_Emirates
7. https://fr.wikipedia.org
8. https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/35032070.pdf
9. https://www.onboardmeetings.com/blog/what-to-look-for-in-a-corporate-governance-consultant.
10. https://www.consultancy.org/rankings/top-consulting-firms-by-area-of-expertise/corporate-governance.
11. http://www.cn-onec.dz
12. https://cn-cncc.dz

13. https://onplc.org.dz

الملاحق

الملحق 1: استبانة الدراسة

الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الابراهيمي – برج بوعريريج

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

السلام عليكم، سيدي/ سيدتي، تحية طيبة وبعد:

يشرفني ان أتقدم اليكم بالاستبيان التالي الذي هو إحدى أدوات الدراسة المستعملة لجمع المعلومات لاستكمال بحث تحت عنوان:

أثر التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق

يرجى التكرم بالإجابة على هذا الاستبيان بعد قراءة متأنية، كما أتمنى منكم إعطاءه بعض اهتمامكم وذلك لما تقدمه إجابتكم من أهمية للوصول إلى نتائج ملائمة لموضوع الدراسة، علما بأن المعلومات ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وفي الأخير تقبلوا مني سيدي/سيدتي فائق عبارات الاحترام والتقدير. وشكرا لكم على حسن تعاونكم.

الطالب: عمارة أمين[1]

تحت إشراف: د. زبيري عزالدين

[1] E-mail : amine.amara@univ-bba.dz
Mob : 05.60.84.80.27

يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة

أولا: البيانات الشخصية:

1- الجنس:

ذكر	
أنثى	

2- الفئة العمرية:

أقل من 30 سنة	**31 – أقل من 40 سنة**	**40 – 50 سنة**	**أكبر من 50 سنة**

3- المستوى التعليمي:

ليسانس	**ماستر**	**ماجستير**	**دكتوراه**	**شهادات أخرى**

4- الوظيفة الحالية:

- خبير محاسب	
- محافظ حسابات	
- أكاديمي في التخصص	

5- الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات	**من 5 – أقل 10 سنوات**	**من 10 إلى 20 سنة**	**أكثر من 20 سنة**

6- الولاية:

- **يرجى كتابة رمز أو اسم الولاية:**

.....

ثانيا: المعلومات المتعلقة بالدراسة:

المحور الأول: واقع مهنة التدقيق في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق

1- يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في:	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1) مساعدة المدققين على الالتزام بالنصوص القانونية والتنظيمية للمهنة					
2) دعم استقلالية المدقق الخارجي					
3) وضع إجراءات فعالة للإشراف على فريق العمل والرقابة على جودة التدقيق					
4) الاتصال الفعال بين المدققين وإدارة الشركة					
5) تعزيز فرص اكتشاف المخالفات والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية للشركة					
6) تعزيز فرص اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والابلاغ عنها					
7) زيادة الثقة بالقوائم المالية المدققة					

المحور الثاني: دور التدقيق في تحسين ركائز حوكمة الشركات في الجزائر

2- واقع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
8) توجد نصوص قانونية وقواعد تنظيمية تضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات في الجزائر					
9) تضمن قواعد حوكمة الشركات في الجزائر بتحقيق العدالة بين المساهمين/ الشركاء					
10)تضمن قواعد حوكمة الشركات في الجزائر تحقيق المساءلة على كل مستويات الهرم التنظيمي					
11)تضمن قواعد الحوكمة في الجزائر ممارسة الشركات لنشاطها بكل مسؤولية مع مراعات المسؤولية الاجتماعية لها					
12)تضمن قواعد حوكمة الشركات في الجزائر الشفافية والافصاح للمعلومات بطريقة سهلة وعادلة لكل الأطراف أصحاب المصلحة					

ملاحظات إضافية حول واقع حوكمة الشركات في الجزائر وسبل تطويرها:

.....
.....
.....
.....
.....
.....

3- يساهم المدقق في تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات من خلال:	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
13) التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح تسمح بالحفاظ على أصول الشركة					
14) اعداد تقريره الخاص بالمعاملات مع الأطراف ذات الصلة					
15) التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح بشأن المكافآت وتوزيع الأرباح					
16) التأكد من وجود قنوات اتصال تسمح بالوصول إلى المعلومة بطريقة سليمة وفي الوقت المناسب لجميع الأطراف ذات الصلة					
17) التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح لحماية حقوق الأقلية من المساهمين، مع وجود وسائل فعالة للانتصاف					
4- يساهم المدقق في تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات من خلال:	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**
18) التأكد من وجود سياسات واجراءات تحدد بوضوح الهيكل التنظيمي للشركة					
19) التأكد من وجود سياسات وإجراءات تحدد بوضوح السلطات والمسؤوليات المرتبطة بكل وظيفة داخل الشركة					
20) التأكد من وجود آليات مناسبة تقوم بالإشراف والمتابعة الروتينية لتنفيذ القوانين واللوائح التنظيمية					
21) تقييم نظام الرقابة الداخلية والتحقق من أنه يقدم ضمانات كفيلة بمنع الأخطاء والمخالفات					
22) التأكد من وجود آليات رقابية تساعد على اكتشاف الأخطاء فور حدوثها					

5- يساهم المدقق في تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات من خلال:	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
23) ابلاغ الأطراف ذوي العلاقة بحوكمة الشركات كتابيا بالنقائص والاختلالات المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب					
24) وجود مدقق داخلي ذو كفاءة يمارس مهامه بكل استقلالية وموضوعية					
25) وضع اختبارات من شأنها الكشف عن مخاطر الاحتيال والغش					
26) التأكد من وجود مدونات لقواعد السلوك الأخلاقي للمدراء والمدراء التنفيذيين من أجل تشجيع اتخاذ القرارات بطريقة مسؤولة					
27) تحديد وتحليل المخاطر من قبل المدقق يدعم استمرارية الشركة في نشاطها					
28) التأكد من احترام الشركة للوائح القانونية والنصوص التشريعية السارية المفعول المنظمة لنشاط الشركة					
6- يساهم المدقق في تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات من خلال:	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**
29) التأكد من اعداد القوائم المالية بكل شفافية ومصداقية، وفقا لما ينص عليه النظام المحاسبي المعمول به					
30) القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر عند اعداد القوائم المالية					
31) اعداد تقارير التدقيق وفقا لمعايير التدقيق والنصوص التنظيمية المتبعة، مع بذل العناية المهنية اللازمة					
32) التأكد من وجود قنوات اتصال تسمح بالوصول إلى المعلومة بطريقة سليمة وفي الوقت المناسب لجميع الأطراف أصحاب المصلحة					
33) التواصل مع لجان التدقيق التي تسهل عملية الاتصال بين مجلس الإدارة والمدققين					

ملاحظات إضافية حول كيف يمكن للتدقيق ان يساهم في تفعيل حوكمة الشركات:

.....
.....
.....

الملحق 2: قائمة المحكمين

اسم ولقب المحكم	الوظيفة	مؤسسة الانتماء
عمارة كمال	خبير محاسب	
أ.د. هوام جمعة	أستاذة جامعية/محافظة حسابات	جامعة باجي مختار–عنابة
د. حمادي نبيل	أستاذ جامعي	جامعة يحي فارس–المدية
د. عبد الصمد نجوى	أستاذة جامعية	جامعة باتنة 1

الملحق 3: التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة

المحور 1:

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1) مساعدة المدققين على الالتزام بالنصوص القانونية والتنظيمية للمهنة	5	5	5	74	19
	%4.63	%4.63	%4.63	%68.52	%17.59
2) دعم استقلالية المدقق الخارجي	4	7	12	71	14
	%3.70	%6.48	%11.11	%65.74	%12.96
3) وضع إجراءات فعالة للإشراف على فريق العمل والرقابة على جودة التدقيق	3	8	15	68	14
	%2.78	%7.41	%13.89	%62.96	%12.96
4) الاتصال الفعال بين المدققين وإدارة الشركة	4	4	17	63	20
	%3.70	%3.70	%15.74	%58.33	%18.52
5) تعزيز فرص اكتشاف المخالفات والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية للشركة	3	6	12	66	21
	%2.78	%5.56	%11.11	%61.11	%19.44
6) تعزيز فرص اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والابلاغ عنها	4	9	10	66	19
	%3.70	%8.33	%9.26	%61.11	%17.59
7) زيادة الثقة بالقوائم المالية المدققة	2	8	11	60	27
	%1.85	%7.41	%10.19	%55.56	%25.00

المحور 2:

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
8) توجد نصوص قانونية وقواعد تنظيمية تضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات في الجزائر	5	28	20	47	8
	%4.63	%25.93	%18.52	%43.52	%7.11
9) تضمن قواعد حوكمة الشركات في الجزائر بتحقيق العدالة بين المساهمين/ الشركاء	6	17	31	44	10
	%5.56	%15.74	%28.70	%40.74	%9.26
10) تضمن قواعد حوكمة الشركات في الجزائر تحقيق المساءلة على كل مستويات الهرم التنظيمي	7	22	29	42	8
	%6.48	%20.37	%26.85	%38.89	%7.41
11) تضمن قواعد الحوكمة في الجزائر ممارسة الشركات لنشاطها بكل مسؤولية مع مراعات المسؤولية الاجتماعية لها	8	25	26	40	9
	%7.41	%23.15	%24.07	%37.04	%8.33
12) تضمن قواعد حوكمة الشركات في الجزائر الشفافية والافصاح للمعلومات بطريقة سهلة وعادلة لكل الأطراف أصحاب المصلحة	11	17	25	46	9
	%10.19	%15.74	%23.15	%42.59	%8.33

المحور 3:

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
13) التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح تسمح بالحفاظ على أصول الشركة	2	2	11	77	16
	%1.85	%1.85	%10.19	%71.30	%14.81
14) اعداد تقريره الخاص بالمعاملات مع الأطراف ذات الصلة	2	7	9	71	19
	%1.85	%6.48	%8.33	%65.74	%17.59
15) التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح بشأن المكافآت وتوزيع الأرباح	1	5	12	76	14
	%0.93	%4.63	%11.11	%70.37	%12.96
16) التأكد من وجود قنوات اتصال تسمح بالوصول إلى المعلومة بطريقة سليمة وفي الوقت لجميع الأطراف ذات الصلة	2	6	20	63	17
	%1.85	%5.56	%18.52	%58.33	%15.74
17) التأكد من وجود سياسات وإجراءات محددة بوضوح لحماية حقوق الأقلية من المساهمين، مع وجود وسائل فعالة للانتصاف	3	7	26	58	14
	%2.78	%6.48	%24.07	%53.70	%12.96

المحور 4:

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
18) التأكد من وجود سياسات واجراءات تحدد بوضوح الهيكل التنظيمي للشركة	3	1	15	66	23
	%2.78	%0.93	%13.89	%61.11	%21.30
19) التأكد من وجود سياسات وإجراءات تحدد بوضوح السلطات والمسؤوليات المرتبطة بكل وظيفة داخل الشركة	2	6	8	69	23
	%1.85	%5.56	%7.41	%63.89	%21.30
20) التأكد من وجود آليات مناسبة تقوم بالإشراف والمتابعة الروتينية لتنفيذ القوانين واللوائح التنظيمية	4	4	12	71	17
	%3.70	%3.70	%11.11	%65.74	%15.74
21) تقييم نظام الرقابة الداخلية والتحقق من أنه يقدم ضمانات كفيلة بمنع الأخطاء والمخالفات	2	3	8	65	30
	%1.85	%2.78	%7.41	%60.19	%27.78
22) التأكد من وجود آليات رقابية تساعد على اكتشاف الأخطاء فور حدوثها	2	7	8	66	25
	%1.85	%6.48	%7.41	%61.11	%23.15

المحور 5:

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
23) ابلاغ الأطراف ذوي العلاقة بحوكمة الشركات كتابيا بالنقائص والاختلالات المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب	3	6	13	68	18
	%2.78	%5.56	%12.04	%62.96	%16.67
24) وجود مدقق داخلي ذو كفاءة يمارس مهامه بكل استقلالية وموضوعية	7	6	19	51	25
	%6.48	%5.56	%17.59	%47.22	%23.15
25) وضع اختبارات من شأنها الكشف عن مخاطر الاحتيال والغش	3	8	14	64	19
	%2.78	%7.41	%12.96	%59.26	%17.59
26) التأكد من وجود مدونات لقواعد السلوك الأخلاقي للمدراء والمدراء التنفيذيين من أجل تشجيع اتخاذ القرارات بطريقة مسؤولة	7	10	22	56	13
	%6.48	%9.26	%20.37	%51.85	%12.04
27) تحديد وتحليل المخاطر من قبل المدقق يدعم استمرارية الشركة في نشاطها	3	2	13	65	25
	%2.78	%1.85	%12.04	%60.19	%23.15
28) التأكد من احترام الشركة للوائح القانونية والنصوص التشريعية السارية المفعول المنظمة لنشاط الشركة	2	1	8	67	30
	%1.85	%0.93	%7.41	%62.04	%27.78

المحور 6:

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
29) التأكد من اعداد القوائم المالية بكل شفافية ومصداقية، وفقا لما ينص عليه النظام المحاسبي المعمول به	2	2	9	66	29
	%1.85	%1.85	%8.33	%61.11	%26.85
30) القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر عند اعداد القوائم المالية	3	4	8	68	25
	%2.78	%3.70	%7.41	%62.96	%23.15
31) اعداد تقارير التدقيق وفقا لمعايير التدقيق والنصوص التنظيمية المتبعة، مع بذل العناية المهنية اللازمة	2	2	9	64	31
	%1.85	%1.85	%8.33	%59.26	%28.70
32) التأكد من وجود قنوات اتصال تسمح بالوصول إلى المعلومة بطريقة سليمة وفي الوقت المناسب لجميع الأطراف أصحاب المصلحة	4	5	21	54	24
	%3.70	%4.63	%19.44	%50.00	%22.22
33) التواصل مع لجان التدقيق التي تسهل عملية الاتصال بين مجلس الإدارة والمدققين	2	4	19	58	25
	%1.85	%3.70	%17.59	%53.70	%23.15

الملحق 4: مخرجات برنامج SPSS لاختبار التوزيع الطبيعي

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
المحور1	,235	108	,000	,810	108	,000
المحور2	,136	108	,000	,948	108	,000
المحور3	,189	108	,000	,876	108	,000
المحور4	,219	108	,000	,857	108	,000
المحور5	,173	108	,000	,891	108	,000
المحور6	,190	108	,000	,860	108	,000
الاستبانة	,128	108	,000	,853	108	,000

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق 5: مخرجات برنامج SPSS لاختبار آلفا كرونباخ

المحور 1:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,914	7

المحور 2:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,914	5

المحور 3:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,842	5

المحور 4:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,879	5

المحور 5:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,841	6

المحور 6:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,888	5

الاستبانة ككل:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,958	33

الملحق 6: مخرجات برنامج SPSS لاختبار Spearman

Corrélations

			المحور1	المحور3	المحور4	المحور5	المحور6
Rho de Spearman	المحور1	Coefficient de corrélation	1,000	,439**	,505**	,488**	,540**
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,000	,000	,000
		N	108	108	108	108	108
	المحور3	Coefficient de corrélation	,439**	1,000	,583**	,529**	,551**
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,000	,000	,000
		N	108	108	108	108	108
	المحور4	Coefficient de corrélation	,505**	,583**	1,000	,689**	,655**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	.	,000	,000
		N	108	108	108	108	108
	المحور5	Coefficient de corrélation	,488**	,529**	,689**	1,000	,723**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	.	,000
		N	108	108	108	108	108
	المحور6	Coefficient de corrélation	,540**	,551**	,655**	,723**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	.
		N	108	108	108	108	108

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق 7: مخرجات برنامج SPSS لاختبار Wilcoxon

المحور 1:

Rangs

		N	Rang moyen :	Somme des rangs
مرجعي - المحور1	Rangs négatifs	95[a]	52,41	4979,00
	Rangs positifs	9[b]	53,44	481,00
	Ex aequo	4[c]		
	Total	108		

a. مرجعي < المحور1

b. مرجعي > المحور1

c. مرجعي = المحور1

Tests statistiques[a]

	مرجعي - المحور1
Z	-7,326[b]
Sig. asymptotique (bilatérale)	,000

a. Test de classement de Wilcoxon

b. Basée sur les rangs positifs.

المحور 2:

Rangs

		N	Rang moyen :	Somme des rangs
مرجعي - المحور2	Rangs négatifs	62[a]	47,56	2949,00
	Rangs positifs	33[b]	48,82	1611,00
	Ex aequo	13[c]		
	Total	108		

a. مرجعي < المحور2

b. مرجعي > المحور2

c. مرجعي = المحور2

Tests statistiques[a]

	مرجعي - المحور2
Z	-2,494[b]
Sig. asymptotique (bilatérale)	,013

a. Test de classement de Wilcoxon

b. Basée sur les rangs positifs.

المحور 3:

Rangs

		N	Rang moyen :	Somme des rangs
مرجعي - المحور3	Rangs négatifs	98[a]	56,27	5514,00
	Rangs positifs	9[b]	29,33	264,00
	Ex aequo	1[c]		
	Total	108		

a. مرجعي < المحور3

b. مرجعي > المحور3

c. مرجعي = المحور3

Tests statistiques[a]

	مرجعي - المحور3
Z	-8,212[b]
Sig. asymptotique (bilatérale)	,000

a. Test de classement de Wilcoxon

b. Basée sur les rangs positifs.

المحور 4:

Rangs

		N	Rang moyen :	Somme des rangs
مرجعي - المحور4	Rangs négatifs	99[a]	52,85	5232,00
	Rangs positifs	5[b]	45,60	228,00
	Ex aequo	4[c]		
	Total	108		

a. مرجعي < المحور4

b. مرجعي > المحور4

c. مرجعي = المحور4

Tests statistiques[a]

	مرجعي - المحور4
Z	-8,175[b]
Sig. asymptotique (bilatérale)	,000

a. Test de classement de Wilcoxon

b. Basée sur les rangs positifs.

المحور 5:

Rangs

		N	Rang moyen :	Somme des rangs
مرجعي - المحور5	Rangs négatifs	96[a]	52,75	5064,00
	Rangs positifs	7[b]	41,71	292,00
	Ex aequo	5[c]		
	Total	108		

a. مرجعي < المحور5

b. مرجعي > المحور5

c. مرجعي = المحور5

Tests statistiques[a]

	مرجعي - المحور5
Z	-7,891[b]
Sig. asymptotique (bilatérale)	,000

a. Test de classement de Wilcoxon

b. Basée sur les rangs positifs.

المحور 6:

Rangs

		N	Rang moyen :	Somme des rangs
مرجعي - المحور6	Rangs négatifs	99[a]	52,56	5203,00
	Rangs positifs	5[b]	51,40	257,00
	Ex aequo	4[c]		
	Total	108		

a. مرجعي < المحور6

b. مرجعي > المحور6

c. مرجعي = المحور6

Tests statistiques[a]

	مرجعي - المحور6
Z	-8,062[b]
Sig. asymptotique (bilatérale)	,000

a. Test de classement de Wilcoxon

b. Basée sur les rangs positifs.

الملحق 8: مخرجات برنامج SPSS لاختبار الانحدار الخطي

الانحدار الخطي لأثر التدقيق على تفعيل ركيزة العدالة لحوكمة الشركات:

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,657[a]	,432	,427	,47116

a. Prédicteurs : (Constante), المحور1

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	17,898	1	17,898	80,624	,000[b]
	de Student	23,531	106	,222		
	Total	41,430	107			

a. Variable dépendante : المحور3

b. Prédicteurs : (Constante), المحور1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	1,698	,244		6,965	,000
	المحور1	,559	,062	,657	8,979	,000

a. Variable dépendante : المحور3

الانحدار الخطي لأثر التدقيق على تفعيل ركيزة المساءلة لحوكمة الشركات:

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,664[a]	,441	,435	,51043

a. Prédicteurs : (Constante), المحور1

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	21,750	1	21,750	83,480	,000[b]
	de Student	27,617	106	,261		
	Total	49,367	107			

a. Variable dépendante : المحور4

b. Prédicteurs : (Constante), المحور1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés B	Erreur standard	Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	1,604	,264		6,073	,000
	المحور1	,616	,067	,664	9,137	,000

a. Variable dépendante : المحور4

الانحدار الخطي لأثر التدقيق على تفعيل ركيزة المسؤولية لحوكمة الشركات:

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,641[a]	,411	,405	,52712

a. Prédicteurs : (Constante), المحور1

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	20,531	1	20,531	73,890	,000[b]
	de Student	29,453	106	,278		
	Total	49,984	107			

a. Variable dépendante : المحور5

b. Prédicteurs : (Constante), المحور1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés B	Erreur standard	Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	1,543	,273		5,657	,000
	المحور1	,599	,070	,641	8,596	,000

a. Variable dépendante : المحور5

الانحدار الخطي لأثر التدقيق على تفعيل ركيزة الشفافية لحوكمة الشركات:

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,700[a]	,490	,486	,50167

a. Prédicteurs : (Constante), المحور1

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	25,673	1	25,673	102,009	,000[b]
	de Student	26,678	106	,252		
	Total	52,351	107			

a. Variable dépendante : المحور6

b. Prédicteurs : (Constante), المحور1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	1,415	,260		5,453	,000
	المحور1	,670	,066	,700	10,100	,000

a. Variable dépendante : المحور6

الملحق 9: مخرجات برنامج SPSS لاختبار Mann-Whitney

نتائج الاختبار حسب متغير الجنس:

Tests statistiques[a]

	المحور1	المحور2	المحور3	المحور4	المحور5	المحور6
U de Mann-Whitney	1089,000	1142,500	1156,500	1083,500	1100,500	1138,000
W de Wilcoxon	4015,000	1670,500	1684,500	4009,500	1628,500	4064,000
Z	-,865	-,497	-,411	-,917	-,791	-,534
Sig. asymptotique (bilatérale)	,387	,619	,681	,359	,429	,593

a. Variable de regroupement : الجنس

نتائج الاختبار حسب متغير الفئة الوظيفية:

Tests statistiques[a]

	المحور1	المحور2	المحور3	المحور4	المحور5	المحور6
U de Mann-Whitney	1354,500	1301,000	1349,000	1319,500	1382,000	1195,000
W de Wilcoxon	2389,500	3317,000	3365,000	2354,500	2417,000	2230,000
Z	-,398	-,730	-,438	-,628	-,225	-1,411
Sig. asymptotique (bilatérale)	,691	,466	,661	,530	,822	,158

a. Variable de regroupement : الوظيفة الحالية

الملحق 10: مخرجات برنامج SPSS لاختبار Kruskal-wallis

نتائج الاختبار حسب متغير الفئة العمرية:

Tests statistiques[a,b]

	المحور1	المحور2	المحور3	المحور4	المحور5	المحور6
H de Kruskal-Wallis	2,131	,790	,819	1,102	,879	2,217
ddl	3	3	3	3	3	3
Sig. asymptotique	,546	,852	,845	,776	,831	,529

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : الفئة العمرية

نتائج الاختبار حسب متغير الدرجة العلمية:

Tests statistiques[a,b]

	المحور1	المحور2	المحور3	المحور4	المحور5	المحور6
H de Kruskal-Wallis	4,355	3,856	3,951	2,099	5,179	10,200
ddl	3	3	3	3	3	3
Sig. asymptotique	,226	,277	,267	,552	,159	,017

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : الدرجة العلمية

نتائج الاختبار حسب متغير الوظيفة:

Tests statistiques[a,b]

	المحور1	المحور2	المحور3	المحور4	المحور5	المحور6
H de Kruskal-Wallis	,337	,550	,569	,957	,111	3,219
ddl	2	2	2	2	2	2
Sig. asymptotique	,845	,760	,752	,620	,946	,200

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : الوظيفة الحالية

نتائج الاختبار حسب متغير الخبرة المهنية:

Tests statistiques[a,b]

	المحور1	المحور2	المحور3	المحور4	المحور5	المحور6
H de Kruskal-Wallis	5,407	1,512	1,531	2,552	,226	4,190
ddl	3	3	3	3	3	3
Sig. asymptotique	,144	,680	,675	,466	,973	,242

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : الخبرة المهنية

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة موضوع دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة والاجابة على فرضياتها تم اجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم استمارة استبانة وتوزيعها على عينة من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن المعايير الجزائرية للتدقيق تساهم في الرفع من جودة عمل المدقق وذلك من خلال دعم استقلاليه، بالإضافة إلى تعزيز من فرص اكتشاف المخالفات والانحرافات الجوهرية بالقوائم المالية. كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن المدقق الخارجي يساهم في تفعيل ركائز حوكمة الشركات من خلال دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة.

وفي ضوء النتائج المتوصل اليها قدمت الدراسة مجموعة اقتراحات من شأنها النهوض بمهنة التدقيق وكذا التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، أهمها ضرورة توفير بيئة عمل شفافة والقضاء على سيطرة السوق الموازية، بالإضافة إلى ضرورة انشاء معاهد تكوين متواصل للمدققين لمواكبة التغيرات الحديثة للمهنة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، حوكمة الشركات، معايير التدقيق، جودة التدقيق.

Abstract

This study aims to analyze the role of external auditing in activating corporate governance in light of the Algerian standards of auditing, and in order to achieve the objectives of the study and answer its hypotheses, a field study was conducted by designing a questionnaire and distributing it to a sample of accounting experts, legal auditors and university professors.

This study concluded that the Algerian standards of audit contribute to the enhancement of audit quality by supporting the independence of the external auditor, in addition to enhancing the chances of discovering irregularities and fundamental deviations in the financial statements. The study also concluded that the external auditor contributes to the enhancement of corporate governance pillars through his role in evaluating the company's internal control system.

In light of the findings, this study presented several suggestions that would contribute to the advancement of the audit profession, as well as the good application of corporate governance, the most important of which is the need to provide a transparent business environment and eliminate parallel market domination, in addition to the need to establish continuous training institutes for auditors to keep pace with recent changes in the profession.

Keywords: audit, corporate governance, auditing standards, audit quality.

Résumé

Cette étude a pour objectif d'examiner le rôle de l'audit externe dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à la lumière des normes algériennes d'audit, et afin d'atteindre les objectifs de cette étude et de répondre à ses hypothèses, une étude de cas a été menée en concevant un questionnaire et en le distribuant à un échantillon d'experts comptables, de commissaires aux comptes et de professeurs universitaires.

Cette étude a conclu que les normes algériennes d'audit contribuent à l'amélioration de la qualité de l'audit en soutenant l'indépendance de l'auditeur externe, en plus d'augmenter les chances de découvrir les irrégularités et les écarts fondamentaux dans les états financiers. L'étude a également conclu que l'auditeur externe contribue à l'amélioration des piliers de la gouvernance d'entreprise par son rôle dans l'évaluation du système de contrôle interne.

À la lumière des résultats, cette étude a présenté plusieurs suggestions qui contribueraient à l'avancement de la profession d'audit, ainsi qu'à la bonne application de la gouvernance d'entreprise, dont est la nécessité de fournir un environnement commercial transparent et d'éliminer la domination du marché parallèle, en plus de la nécessité de créer des instituts de formation continue pour les auditeurs afin de suivre les évolutions récentes de la profession.

Mots clés : audit, gouvernance d'entreprise, normes d'audit, qualité de l'audit.