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

Université deJijel
Faculté des Sciences Economiques et Commercialeset des Sciences de Gestion
Départementdes Sciences Commerciales

جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضـــوع

أثر حوكمة الشركات على مراجعة الحسابات

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

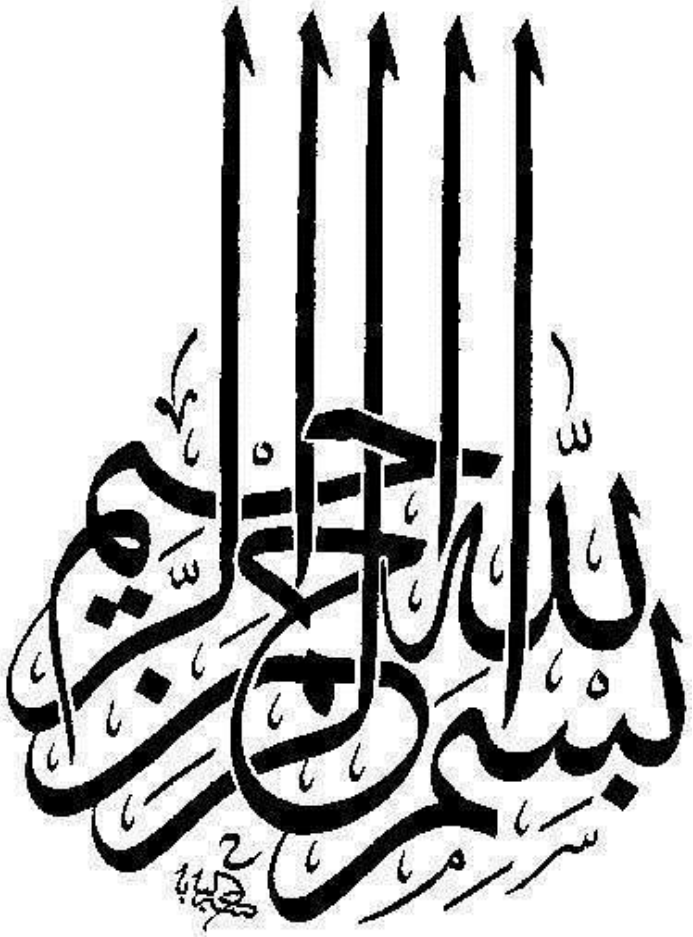
إعداد الطالب:
محمد بركاس

إشراف الأستاذ:
جمال قدام

لجنة المناقشة:

أ.محمود كبيش	الرتبة	رئيسا
أ.جمال قدام	الرتبة	مشرفا
د.أمينة فداوي	الرتبة	مناقشا

الجامعية: 2015/2014



«قالوا سبحانك لا علم لنا إلّا ما علّمتنا
إنّك أنت العليم الحكيم »

(البقرة: 32)

الفهرس

الموضوع:

رقم الصفحة

- شكر وتقدير.
- إهداء.
- قائمة الجداول.
- قائمة الأشكال.
- قائمة المختصرات.
- المقدمة..... أ– ك

الفصل الأول: حوكمة الشركات

تمهيد.....02

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات 03

المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات .....,.....03

المطلب الثاني: عوامل تطور حوكمة الشركات 06

المطلب الثالث: مفهوم وخصائص حوكمة الشركات 16

المطلب الرابع: أهمية وأهداف حوكمة الشركات 21

المبحث الثاني: أساسيات حول حوكمة الشركات.....23

المطلب الأول: محددات حوكمة الشركات.....23

المطلب الثاني: نظام ومقومات حوكمة الشركات.....26

المطلب الثالث: أطراف وآليات تطبيق حوكمة الشركات.....28

المطلب الرابع: ركائز وأبعاد حوكمة الشركات 34

المبحث الثالث: مبادئ وتجارب حوكمة الشركات.....38

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات.....38

المطلب الثاني: تجربة الولايات المتحدة في حوكمة الشركات.....41

المطلب الثالث: تجربة الدول الأوروبية في حوكمة الشركات.....42

المطلب الرابع: تجربة الدول العربية في حوكمة الشركات 44

خلاصة 47

الفصل الثاني: الحوكمة ومراجعة الحسابات

تمهيد.....49

المبحث الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات 50

المطلب الأول: نشأة وتطور مراجعة الحسابات 50

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية مراجعة الحسابات 54

المطلب الثالث: فروض، مبادئ، وأهداف مراجعة الحسابات 57

المطلب الرابع: معايير مراجعة الحسابات 63

المطلب الخامس: أنواع مراجعة الحسابات 70

المبحث الثاني:مدخل إلى جودة المراجعة الخارجية.....74

المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة الخارجية.....74

المطلب الثاني: أهمية جودة المراجعة الخارجية.....76

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة 78

المطلب الرابع: وسائل تحسين جودة المراجعة الخارجية 83

المبحث الثالث:حوكمة الشركات وجودة المراجعة الخارجية 87

المطلب الأول: دوافع الإهتمام بحوكمة الشركات لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية 88

المطلب الثاني: دور حوكمة الشركات في زيادة ثقة المجتمع المالي بدور المراجع الخارجي 89

المطلب الثالث: مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في دعم إستقلال وحياد المراجع الخارجي 90

المطلب الرابع: آليات حوكمة الشركات وجودة المراجعة الخارجية 92

خلاصة 99

الفصل الثالث:دراسة ميدانية لدور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

تمهيد.....101

المبحث الأول: دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المراجعة الخارجية في مؤسسة مدبغة الجلود –جيجل–.....102

المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة مدبغة الجلود –جيجل– 102

المطلب الثاني: دور المساهمين في تحقيق جودة المراجعة الخارجية 111

المطلب الثالث: دور مجلس الإدارة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية 114

المطلب الرابع: دور المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المراجعة الخارجية.....116

المبحث الثاني: تأثير مبادئ حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية.....121

المطلب الأول: تخطيط وتصميم الدراسة.....121

المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية.....123

المطلب الثالث: إختيار أداة الدراسة 125

المبحث الثالث:تحليل النتائج وإختبار الفرضيات.....134

المطلب الأول: تحليل البيانات المتعلقة بعينة الدراسة.....134

المطلب الثاني: إختبار التوزيع الطبيعي.....140

المطلب الثالث: تحليل فقرات وفرضيات الدراسة 140

المطلب الرابع: أثر السمات الشخصية لعينة الدراسة.....163

خلاصة 166

- الخـاتمة 168
- قائمة المراجع 173
- قائمة الملاحق.
- الملخص باللغة العربية.
- الملخص باللغة الفرنسية.

شكر وعرفان

أولا وقبل كل شيء نحمد الله ونشكره على القدرة التي منحها لي على إنجاز هذا العمل المتواضع وعلى نعمته التي أنعم بها علي، فالحمد والشكر لك يا الله.

وعرفانا بالجميل أشكر أستاذي الكريم " قدام جمال " الذي كان لي عونا في إنجاز هذه المذكرة والذي أفادني بنصائحه القيمة وتوجيهاته السريرة والذي أتاح لي فرصة القيام بهذا العمل ودراسة هذا الموضوع.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذتي الكرام.

وكل الأساتذة على حسن إستقبالهم لي ومساعدتهم في إنجاز الجزء التطبيقي.

وأشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في إسداء نصائحه لي.

محمد

إهداء

لقد علمتني ظروف الدهر أن الدنيا أرحب من أن نطيق بمتاعبها وأن الصبر سلاح تصرع به كل شدة

الحمد لله الذي وفقني في مشواري الدراسي والذي كان ثمرته هذا العمل أهديه:

إلى التي باركها الرحمن وجعل الجنة تحت أقدامها

إلى نبع الحنان ورمز العطاء

إلى سندي في هذه الدنيا

أمي العزيزة حفظك الله وأطال عمرك

إلى من لبس ثوب الشقاء من أجلي ومنحني ما لم تمنحني إياه كل الدنيا

إلى من تحمل عبء و مشاق الدنيا التي تنوء الكواهل من أجل تعليمي

إلى قدوتي في هذه الدنيا أكرمك الله وأدامك

أدعوا الله وإليه فقط أسأل أن يحفظهما عساه مني يتقبل

إلى من أحس بالسعادة وأنا بينهم إلى شموع البيت من حولي إخوتي و أخواتي

إلى أقربائي الأعزاء

إلى من عرفتهم أصدقاء وعاشرتهم إخوانا وفارقتهم أحبابا

محمد

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الجدول	الصفحة
جدول رقم (2-1) : مراحل تطور المراجعة.....	54
جدول رقم (3–1):أعضاء مجلس الإدارة في مدبغة الجلود.....	115
جدول رقم (3-2): عدد الإستمارات الموزعة والمسترجعة	122
جدول رقم (3-3): درجات مقياس سلم ليكارت الخماسي	123
جدول رقم (3-4): جدول التوزيع لسلم ليكارت	124
جدول رقم (3-5): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول	127
جدول رقم (3-6): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	128
جدول رقم (3-7): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	129
جدول رقم (3-8): الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع	130
جدول رقم (3-9): الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس	131
جدول رقم (3-10): الصدق الداخلي لفقرات المحور السادس	132
جدول رقم (3-11): معامل الإرتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	133
جدول رقم (3-12): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور أداة الدراسة	134
جدول رقم (3-13): توزيع أفراد العينة حسب الجنس	135
جدول رقم (3-14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيرات العمر	136
جدول رقم (3-15): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	137
جدول رقم (3-16): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	138
جدول رقم (3-17): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية	139
جدول رقم (3-18): إختبار التوزيع الطبيعي	140
جدول رقم (3-19): تحليل فقرات المحور الأول من الإستبيان	142
جدول رقم (3-20): تحليل فقرات المحور الثاني من الإستبيان	145
جدول رقم (3-21): تحليل فقرات المحور الثالث من الإستبيان	148
جدول رقم (3-22): تحليل فقرات المحور الرابع من الإستبيان	151
جدول رقم (3-23): تحليل فقرات المحور الخامس من الإستبيان	154

جدول رقم (3-24): تحليل فقرات المحور السادس من الإستبيان	157
جدول رقم (3-25): نتائج إختبار (T-Test) لاختبار الفرضية الأولى	160
جدول رقم (3-26): نتائج إختبار (T-Test) لاختبار الفرضية الثانية	161
جدول رقم (3-27): نتائج إختبار (T-Test) لاختبار الفرضية الثالثة	161
جدول رقم (3-28): نتائج إختبار (T-Test) لاختبار الفرضية الرابعة	162
جدول رقم (3-29): نتائج إختبار (T-Test) لاختبار الفرضية الخامسة	162
جدول رقم (3-30): نتائج إختبار (T-Test) لاختبار الفرضية السادسة	163
جدول رقم (3-31): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر	164
جدول رقم (3-32): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة	164
جدول رقم (3-33): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة	165
جدول رقم (3-34): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي	165

قائمة الأشكال	
الشكل	**الصفحة**
.....	
شكل رقم (1 -1): مشاكل نظرية الوكالة	9
شكل رقم (1- 2): خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات	20
شكل رقم (1- 3): أهمية حوكمة الشركات	22
شكل رقم (1- 4): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة	25
شكل رقم(1−5): نظام حوكمة الشركات.....	27
شكل رقم (1- 6): أطراف حوكمة الشركات	32
شكل رقم (1- 7): ركائز حوكمة الشركات	36
شكل رقم (2- 1): المعايير العامة لمهنة المراجعة	66
شكل رقم (3- 1): الهيكل التنظيمي لمدبغة الجلود –جيجل–	104
شكل رقم (3- 2): نسبة توزيع أفراد العينة حسب الجنس	135
شكل رقم (3- 3): نسبة توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر	136
شكل رقم (3- 4): نسبة توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	137
شكل رقم (3- 5): نسبة توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	138
شكل رقم (3- 6): نسبة توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	140

قائمة المختصرات

الإختصارات	الدلالة
AICPA	American Institute of certified Public Accountants المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
NYSE	New York Stock Exclange بورصة نيويورك
NACD	National Association of Securities Dealers الرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية
SEC	Securities and Exchange Commission هيئة الأوراق المالية
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية
IFC	International Finance Corporation مؤسسة التمويل الدولية
AAA	The American Accounting Association الجمعية الأمريكية للمحاسبين
FRC	Financial Reporting Council مجلس التقارير المالية

المقدمة

شهد العالم خلال العقود الثلاثة الماضية إنهيارات مالية، وفضائح إدارية عديدة، وذلك نتيجة القصور في السلوك الأخلاقي لمراجعي الحسابات، ما أدى إلى حدوث الكثير من حالات الإفلاس والعسر المالي، للعديد من الشركات الرائدة والعملاقة، كشركة إنرون وورلدكوم وغيرها، ما أدى إلى تأثر إقتصاديات الدول التي تنتمي إليها، وتكبد المساهمون فيها خسائر فادحة.

إن هذه الإفلاسات والإنهيارات للشركات العالمية الكبرى أثارت مسألة مهمة جدًا، تتعلق بجودة المعلومات المحاسبية المنشورة في التقارير المالية وكان لا بد من البحث عن وسيلة لتغيير هذه الصورة واستعادة ثقة المستثمرين، حيث سارعت الكثير من المؤسسات الدولية والمنظمات المهنية إلى وضع مجموعة من القوانين والضوابط ، للرقابة على إدارة الشركات، وقد سميت هذه الضوابط والمبادئ فيما بعد بحوكمة الشركات.

وتعمل حوكمة الشركات من خلال آلياتها بصفة أساسية على حماية حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة، من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الشركة ومراجع الحسابات، هذا الأخير الذي يقوم بفحص القوائم المالية للشركة، وإبداء رأيه المحايد فيها ولتحقيق الرقابة على أداء مراجع الحسابات، لا بد من توفر العديد من الآليات كالتغيير الإلزامي لمراجع الحسابات لتعزيز درجة إستقلاليته، مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية والمحلية من طرف مراجع الحسابات، ونظرًا لما تمثله مراجعة الحسابات من عامل ثقة مطلوبة في المعلومات المالية، لذا فإن هذه الدراسة، ستقوم بدراسة الأثر المتوقع من تطبيق حوكمة الشركات على مهنة مراجعة الحسابات.

1- إشكالية الدراسة:

لقد أدت الفضائح المالية، والإنهيارات المالية لكبرى الشركات العالمية، كشركة "إنرون" للطاقة و"وورلد كوم" عملاق الإتصالات الأمريكية وغيرها، نتيجة إستخدام طرق محاسبية معقدة تحت إسم المحاسبة الإبداعية، بغرض إخفاء الخسائر والتلاعب بحقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة، أدت إلى ضعف الثقة في التقارير والقوائم المالية التي يتم مراجعتها من طرف مراجعي الحسابات، وتراجع مصداقية المعلومات الواردة فيها، وتعتبر حوكمة الشركات إحدى الآليات لإعادة الثقة، وتعزيز المصداقية لهذه التقارير والقوائم المالية.

وعلى ضوء ما سبق سنقوم بدراسة الإشكالية الرئيسية التالية:

"**ما هو أثر حوكمة الشركات على مراجعة الحسابات؟**"

2- الأسئلة الفرعية:

وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية، لا بد من البحث والإجابة عن التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو الإطار النظري العام لحوكمة الشركات؟
- كيف يمكن لحوكمة الشركات تحقيق جودة خدمات مراجعة الحسابات؟
- ما مدى تأثير أليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة مراجعة الحسابات لمؤسسة مدبغة جيجل؟
- ما مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات في تحقيق جودة مراجعة الحسابات؟

3- فرضيات الدراسة:

يتطلب تحليل إشكالية الدراسة، الإجابة عن الأسئلة الفرعية، وإختبار صحة الفرضيات التالية:

1- تؤثر أليات حوكمة الشركات على جودة مراجعة الحسابات لمؤسسة مدبغة الجلود بجيجل.

2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، وجودة مراجعة الحسابات.

3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وجودة مراجعة الحسابات.

4- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين وجودة مراجعة الحسابات.

5- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ احترام حقوق أصحاب المصالح وجودة مراجعة الحسابات.

6- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وجودة مراجعة الحسابات.

7- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وجودة مراجعة الحسابات.

4- أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة مع التأكيد على أهمية التوسع في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات حيث تساهم حوكمة الشركات في العديد من الجوانب الاقتصادية، كالتقليل من المخاطر التي تواجه الشركات، وبناء الثقة بين المساهمين والإدارة. ولقد جاءت هذه الدراسة لتبيان الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تحقيق جودة مراجعة الحسابات التي تعتبر مطلب جميع الأطراف في الشركة، ويمكن أن تكشف نتائج هذه الدراسة عن أثر حوكمة الشركات على مراجعة الحسابات.

5- أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف هذه الدراسة فيما يلي:

أ. **الأهداف العلمية:** وتتمثل فيما يلي:

- إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، والتعرف على الجانب الفكري لها؛
- التحكم أكثر في الجانب النظري لمراجعة الحسابات.

ب. الأهداف العملية:

- تبيان مدى العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة مراجعة الحسابات.

6- أسباب إختيار الموضوع:

تتجلى مبررات إختيار الموضوع فيما يلي:

- الأهمية البالغة لحوكمة الشركات، وما تلعبه من دور هام في مختلف الميادين الإقتصادية؛
- البحث عن طرق وآليات تحقيق جودة المراجعة الخارجية، من خلال تطبيق مفهوم حوكمة الشركات؛
- ملائمة هذا الموضوع مع طبيعة التخصص، إضافة إلى الميول الشخصية لمواضيع حوكمة الشركات.

7- حدود الدراسة:

وتتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- **حدود نظرية:**

تهتم هذه الدراسة بتوضيح دور حوكمة الشركات، كأداة لتحقيق جودة مراجعة الحسابات.

- **حدود مكانية:**

لقد تمت هذه الدراسة على مستوى كل من ولايات جيجل، ميلة، وقسنطينة بالنسبة للإستبيان الموزع على مراجعي الحسابات، أما دراسة حالة فتمت على مستوى مؤسسة مدبغة الجلود بجيجل.

- **حدود زمنية:**

تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة، في الفترة الزمنية المحصورة من 01 فيفري إلى 15 ماي 2015.

8- منهج الدراسة:

من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة وتبيان أثر حوكمة الشركات على مراجعة الحسابات، إعتمدنا على المناهج العلمية التالية:

- المنهج الوصفي: وذلك بهدف وصف حوكمة الشركات ومراجعة الحسابات؛
- المنهج التحليلي: وذلك بهدف تحليل نتائج الدراسة الميدانية التي قمنا بها، لإختبار الفروض، والتحقق من صحة نتائج الدراسة؛
- المنهج التاريخي: وذلك بهدف الإطلاع على بعض الدراسات السابقة لهذا الموضوع والإستفادة منها في معالجة إشكالية هذه الدراسة؛
- المنهج الإحصائي: وذلك من أجل الربط بين حوكمة الشركات ومراجعة الحسابات رياضيا والتوصل إلى نتائج منطقية تدعم صحة الفرضيات المتوصل إليها؛
- المنهج المقارن: وذلك من أجل المقارنة بين الدراسات السابقة، للإستفادة منها في الإجابة على إشكالية الدراسة.

9- هيكل الدراسة:

بُغية الإلمام بكل جوانب الموضوع، تم تقسيم هذه الدراسة إلى جانبين، الجانب النظري والجانب التطبيقي، وذلك على النحو التالي:

أ. الجانب النظري: ويتكون من فصلين:

– الفصل الأول: "حوكمة الشركات"، حيث تم التطرق إلى نشأة وتطور حوكمة الشركات المفاهيم والآليات والأبعاد المتعلقة بها، إضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها وكذا تجارب بعض الدول في مجال حوكمة الشركات.

– الفصل الثاني: "الحوكمة ومراجعة الحسابات"، فقد تناولنا كلا من نشأة وتطور المراجعة الخارجية، المفاهيم، الأهمية والأهداف، كما تم التطرق لجودة المراجعة الخارجية، أهميتها ووسائل تحسينها، كما حاولنا توضيح علاقة حوكمة الشركات بجودة المراجعة الخارجية نظريًا، وذلك من خلال الأطراف والآليات المختلفة لحوكمة الشركات (المساهمين، مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية)، وذلك لما لها من أهمية كبيرة، وإسهامات بالغة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية.

ب. الجانب التطبيقي: ويتكون من:

– الفصل الثالث: "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المراجعة الخارجية"، حيث كان عبارة عن دراسة حالة لمؤسسة مدبغة الجلود بجيجل، وقد حاولنا تشخيص واقع حوكمة الشركات داخل هذه المؤسسة، وتأثيرها على عمل المراجعين الخارجيين. كما تم توزيع مجموعة من الإستبيانات على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين العاملين داخل إقليم كل من ولايات جيجل، ميلة وقسنطينة، بهدف دراسة تأثير مبادئ حوكمة الشركات على مراجعة الحسابات.

10-الدراسات السابقة:

يمكن توضيح بعض الدراسات السابقة، التي لها علاقة بموضوعنا فيما يلي:

– هاني محمد خليل، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين – دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين–، 2009. وتدور إشكالية هذه الدراسة حول مدى مساهمة تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين، على تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يؤثر بنسب متفاوتة من مبدأ إلى آخر في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة؛
- مبدأ الإفصاح والشفافية هو أكثر مبادئ حوكمة الشركات تأثيرًا على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين؛

- تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية بهذه القوائم، عند قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته بالعناية الواجبة، وبمعايير أخلاقية ومهنية عالية، مما يساهم في عرض القوائم المالية بعدالة، وموضوعية وهو ما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة؛
- تمكين المساهمين من مساءلة ومحاسبة المراجع الخارجي ومناقشة تقريره، يساهم في خلق الثقة بين الطرفين؛
- قيام لجنة المراجعة بإشراف مستقل على العمليات التي تقوم بها الشركة، يساهم في دعم إستقلال وحياد المراجع الخارجي.

– حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية –دراسة إختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية–، 2010. وتدور إشكالية هذه الدراسة حول مدى تأثير حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، وقد خلُصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة، ومستوى الإفصاح في القوائم المالية في شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية؛
- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تركز الملكية في شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية، وبين مستوى الإفصاح في القوائم المالية.

– زلاسي رياض، إسهامات حوكمة الشركات المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية – دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية–، 2010. حيث تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول مدى مساهمة حوكمة المؤسسات في الوصول إلى معلومات محاسبية ذات جودة عالية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- تطبيق حوكمة المؤسسات يحقق مزايا مختلفة، يمكن أن تحل العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات بشكل عام، وبشكل خاص المشاكل المالية، وأهمها فقدان الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية؛
- تساهم حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال آلياتها وأهمها: المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، مجلس الإدارة، والتي تهدف إلى:

❖ العمل على الإفصاح عن كل المعلومات، التي تخدم كافة الأطراف المهتمة بأمر المؤسسة؛

❖ العمل الذي يبذله مراجع الحسابات، ومدى إلتزامه بقواعد وأخلاقيات مهنته؛

❖ دور المراجعة الداخلية في التأكيد من فعالية الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة من أجل إدارة المخاطر بالمؤسسة؛

❖ المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين؛

❖ التكامل بين مختلف آليات حوكمة الشركات، يؤدي إلى خلق ثقة في المعلومات المحاسبية وتدعيم مصداقيتها.

– حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية –دراسة حالة الجزائر–، 2012. حيث تلخصت إشكالية هذه الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: "كيف سيؤثر تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية من خلال آلياتها الرقابية الداخلية على جودة المراجعة المالية؟"

وقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- تتكون جودة المراجعة من مجموعة عناصر، لها علاقة بإكتشاف الأخطاء والمخالفات مثل عنصر الكفاءة والإستقلالية، أو لها علاقة بالتقيد بالمعايير المهنية لممارسة المهنة؛
- يُعتبر مجلس الإدارة ممثلا عن المساهمين ومدافعًا عن مصالحهم، وهذا يتطلب إختيار أعضائه على أساس الكفاءة والإستقلالية.

– مفيد عبد اللاوي، آليات وطرق تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، 2014. وقد تم طرح الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة كما يلي: "ما هو السبيل إلى تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات؟"

وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- هناك معايير لا بد من المراجع أن يتبعها أثناء أدائه لمهامه، وخلال إعداده لمحتوى التقرير؛
- حتى تكون عملية المراجعة سليمة وفعالة في بيئة المراجعة بالجزائر، لا بد من تخطيط سليم وتنفيذ فعال للإجراءات والعمليات المتعارف عليها؛
- هناك فجوة بين نتائج عمل مراجع الحسابات وتوقع مستخدمي القوائم المالية، نتجت عن عدة أسباب، أهمها عدم فهم المستخدمين للمراجعة ولمعاييرها، كما نتجت عن التقصير الحاصل من طرف محافظي الحسابات، في بذلهم العناية الكافية وإلتزامهم بالمعايير خلال أدائهم لمهامهم.

– أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، 2010. وتمحورت إشكالية هذه الدراسة حول أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية، ومدى تأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات. وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها:

- تسعى مختلف الأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة إلى تحقيق مستويات مرتفعة من جودة المراجعة، حيث تسعى المنشآت محل المراجعة إلى الحصول على خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، بهدف إضفاء درجة أعلى من الثقة على قوائمها المالية المنشورة، وزيادة إعتماد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، على محتويات تلك القوائم في إتخاذ قراراتها؛
- يتطلب تحسين جودة المراجعة، توافر عدد من العناصر من أهمها، إلتزام المراجعين بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة، وقواعد السلوك المهني خلال جميع مراحل عملية المراجعة؛
- يتطلب تحسين جودة عملية المراجعة، وجود رقابة فاعلة على أداء مكاتب المراجعة، لدورها في المحافظة على سمعة مهنة المراجعة؛
- تساهم محدودية الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة، في التأثير سلبًا على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

– عهد علي سعيد، الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا – دراسة ميدانية–، 2009. وقد تمحورت إشكالية الدراسة، حول مدى تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات على مهنة المراجعة والمراجعين في سوريا، وتم التوصل من خلال هذه الدراسة، إلى النتائج التالية:

- أن إنفصال الملكية عن الإدارة، كان ومازال السبب الرئيسي وراء ظهور مفهوم حوكمة الشركات، حيث يسعى كل من الوكيل والأصيل إلى تعزيز منفعته الشخصية على حساب الآخر؛
- أن المراجع الخارجي يتأثر بشكل كبير بأطراف النفوذ في الشركة، وخصوصًا لجهة قيام مجلس الإدارة بتعينه وتحديد أتعابه، وبالتالي درجة تقيده بمعايير عملية المراجعة وإستقلاليتها؛
- أن علاقة المراجع الخارجي مع مجلس الإدارة، تتأثر بشكل عالي بوجود لجنة المراجعة كما أنها تتأثر بشكل متوسط مع الإدارة التنفيذية والمراجعين الداخليين؛
- أن وجود لجنة المراجعة وقيامها بواجباتها، يؤثر على عمل المراجع الخارجي، لجهة الحفاظ على إستقلاليته، والتزامه بمعايير المراجعة، وبالتالي يرفع من جودة عملية المراجعة؛
- أن إستبدال المراجع بعد مضي خمس سنوات، يؤثر بشكل منخفض على عملية المراجعة؛

- أن تطبيق قواعد حوكمة الشركات سوف يزيد من إلتزام المراجعين السوريين بمعايير المراجعة الدولية، كما يزيد من درجة إستقلاليتهم، كما أن حوكمة الشركات سوف تساهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

– يوسف محمد شهوان، أثر تطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، 2013. وتكمن إشكالية هذه الدراسة في التعرف على درجة تطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية في الشركات المساهمة العامة المدرجة في السوق الأول في بورصة عمان، وأثر ذلك على الأداء المالي، وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- يوجد أثر لتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية في الأداء المالي للشركات المساهمة المدرجة في السوق الأول في بورصة عمان، وأن مبدأ الشفافية والإفصاح هو الأكثر تأثيرًا على الأداء المالي مقارنة ببقية المبادئ، ويليه في التأثير مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال للحاكمية المؤسسية.

– مبروك قدوري، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي –دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الإقتصادية في الجزائر عن طريق الإستبيان–، 2012. وقد تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول مدى تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية، وقد خلُصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن المؤسسات الإقتصادية العمومية تهتم بالإفصاح، وبشكل كبير بالإفصاح عن جميع بنود عناصر الميزانية أو المركز المالي، بشكل شامل مما يُعطي مستخدمي هذه المعلومات الثقة في إتخاذ القرارات التي تُناسبهم.

– عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، 2012. وقد تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول تأثير قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تؤثر كل من الموضوعية والإستقلالية التي يتمتع بها مراجع الحسابات، بدرجة متوسطة على جودة عملية المراجعة؛
- يوجد تأثير كل من الأمانة والإستقامة التي يتمتع بها مراجع الحسابات بدرجة عالية، على جودة عملية المراجعة؛

- يوجد تأثير كل من المصداقية والنزاهة والشفافية التي يتمتع بها مراجع الحسابات، بدرجة عالية على جودة عملية المراجعة؛
- يوجد تأثير للكفاءة المهنية التي يتمتع بها مراجع الحسابات بدرجة عالية، على جودة عملية المراجعة.

11-التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال إستعراض نتائج الدراسات السابقة لأثر حوكمة الشركات على مراجعة الحسابات يتبين لنا ما يلي:

معظم الدراسات السابقة، تناولت موضوع أثر حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، حيث إهتمت أغلب الدراسات بأسباب وطرق تضييق فجوة التوقعات في المراجعة بينما إهتمت بعض الدراسات الأخرى، بدور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وأخرى بدور حوكمة الشركات في تحقيق جودة الإفصاح المحاسبي.

وتُعتبر دراسة عهد علي سعيد في سوريا هي الأقرب لدراستنا الحالية، حيث أنها ناقشت دور آليات حوكمة الشركات في التأثير على مهنة المراجعة الخارجية في سوريا وخاصة لجنة المراجعة في الشركة، إلا أنها أهملت العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات ومراجعة الحسابات، وهو ما يميز الدراسة الحالية، إضافة إلى تطبيقها على بيئة المراجعة في الجزائر.

12-صعوبات الدراسة:

تتمثل صعوبات هذه الدراسة فيما يلي:

- ضيق المدة الزمنية الممنوحة لإنجاز الدراسة.

الفصل الأول: حوكمة الشركات

تمهيد

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

المبحث الثاني: أساسيات حول حوكمة الشركات

المبحث الثالث: مبادئ وتجارب حوكمة الشركات

الخلاصة

تمهيد:

ظهرت الحاجة إلى مفهوم حوكمة الشركات في العديد من الدول المتقدمة والناشئة، خلال العقود الثلاث الماضية، خاصة في أعقاب الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية، التي حدثت في العديد من دول شرق آسيا، وأمريكا اللاتينية، وروسيا وإيطاليا، وكذلك ما شهده الإقتصاد الأمريكي مؤخرًا، من إنهيارات مالية خلال العام 2002م، عن طريق العديد من الشركات، ولعل أبرزها شركتي إنرون ووورلد كوم، وتزايدت أهمية حوكمة الشركات من ناحية أخرى، نتيجة التحول إلى النظام الإقتصادي الرأسمالي، وكبر حجم المؤسسات الإقتصادية، كل ذلك دفع بالعديد من الباحثين والخبراء، إلى الإهتمام بدراسة حوكمة الشركات، أهميتها ومدى تأثيرها في شتى المجالات الإقتصادية والإجتماعية، وسنحاول في هذا الفصل، التطرق إلى حوكمة الشركات حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

يتناول المبحث الأول، ماهية حوكمة الشركات، والثاني أساسيات حول حوكمة الشركات فيحين يتناول المبحث الثالث والأخير، مبادئ وتجارب حوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم المتعلقة بحوكمة الشركات، وإختلفت الآراء ووجهات النظر نظرًا لإرتباط حوكمة الشركات بمجموعة من الأطراف، داخل الشركات وخارجها، من مساهمين ومجلس الإدارة، وإدارة وأصحاب مصالح.

المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات

يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة، تعبر عن قدرة قبطان السفينة الإغريقية ومهاراته، في قيادة السفينة وسط الأمواج، والأعاصير والعواصف، وما يمتلكه من قيم نبيلة، في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب[1]، ورعايته وحمايته للأمانات والبضائع التي في عهدته وإيصالها لأصحابها، ودفاعه عنها ضد القراصنة، وضد الأخطار التي تتعرض لها أثناء الإبحار فإذا وصل بها إلى ميناء الوصول، ثم عاد إلى ميناء الإبحار من مهمته سالمًا، أطلق عليه القبطان المتحوكم جيدًا (Good Governer)[2]، ثم تطور وترعرع هذا المصطلح كما جاء بمعناه باللغة الإنجليزية "Governance"، ما دفع بعض الدول مثل ألمانيا وفرنسا، إلى إستخدام نفس المصطلح الإنجليزي، وبذات الحروف مع تغيير طريقة نطقها ولفظها، وفي سنة 2003 م، أصدر مجمع اللغة العربية إعتماده للفظ "حوكمة الشركات"، حيث أكد في بيان له "في رأينا أن الترجمة العربية (حوكمة الشركات) للمصطلح الإنجليزي ترجمة صحيحة مبنى ومعنى، فهي أولا جاءت وفق الصياغة العربية لمحافظتها على الجذر والوزن، وهي ثانيًا تؤدي إلى المعنى المقصود بالمصطلح الإنجليزي، وهو تدعيم مراقبة نشاط الشركة، ومتابعة أداء القائمين عليها، وإعتماد هذا المصطلح بصورته تلك، من شأنه أن يضيف جديدًا إلى الثورة المصطلحية، للغة العربية في العصر الحديث".[3]

---

[1] - بروش زين الدين ودهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كآلية الحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6 –7 ماي 2012م، ص4.

[2] - عزيزة بن سمينة وطبني مريم، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، مداخلة بالملتقى الدولي السابع حول "الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير –تجارب الدول–"، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 3 –4 ديسمبر 2012 م، ص3.

[3] - حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على جودة الإفصاح في المعلومات المحاسبية، دراسة إختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات منح شهادة الماجستير في المحاسبة/التحليل المالي الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010م، ص8.

وفي سنة 1976م، تطرق كل من جانسن وماكلينغ "Jensen and Meckling" إلى الإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل، التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، والتي مثلتها نظرية الوكالة، ولاحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية، والتي أكدت على أهمية الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات، ودورها في زيادة ثقة المستثمرين، في أعضاء مجالس إدارات الشركات.[1]

وفي سنة 1985م، قامت خمس جمعيات مهنية، مقرها الولايات المتحدة الأمريكية من بينها المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين المعتمدين (AICPA)، بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية، والمعروفة باسم لجنة تريدواي (Commission Treadway)، وبعد دراسة أجرتها هذه اللجنة لتحديد العوامل المسببة، والتي يمكن أن تؤدي إلى إعداد التقارير المالية الإحتيالية وإجراءات الحد منها، حيث أصدرت تقريرها النهائي في أكتوبر 1987م، تحت إسم: "تقرير اللجنة الوطنية الخاصة بالإحتيال والتضليل في التقارير المالية"[2]، وتضمن هذا التقرير مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الإهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية، أمام مجالس إدارات الشركات.

ونظرًا لإرتباط الإقتصاد الأمريكي، بالإقتصاد في المملكة المتحدة، فقد ظهرت العديد من التقارير، التي تؤكد على أهمية الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات في المملكة المتحدة، حيث صدر تقرير لجنة كادبوري سنة 1992م، لكي يؤكد على دور حوكمة الشركات، في زيادة ثقة المستثمرين في عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية، وبالرغم من أن التوصيات التي تبناها هذا التقرير، غير ملزمة للشركات المسجلة في بورصة لندن، إلا أن البورصة ترغم الشركات على أن تحدد في تقريرها السنوي، مدى إلتزامها بتلك التوصيات.[3]

---

[1] - محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الإسكندرية، القاهرة، 2006 م، ص13.

[2] - زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة شركة ألياس للتأمينات الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010 م، ص4.

[3] - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص14.

وفي الولايات المتحدة، أصدر كل من: بورصة نيويورك(NYSE)، والرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية(NACD)، تقريرهما المعروف بإسم: "Blue Ribbon Report"، والذي إهتم بفاعلية دور لجان المراجعة بالمؤسسات، في الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات، وذلك سنة 1999م.

وخلال نفس السنة، قامت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بوضع مبادئ حوكمة الشركات، كما أنشئ المعهد البرازيلي لحوكمة الشركات، وفي تركيا أنشئ المعهد التركي لحوكمة المؤسسات سنة 2002م، وأصبح لحوكمة الشركات إهتمام كبير بعد حدوث الأزمات المالية وإفلاس العديد من الشركات، والفضائح المالية لكبريات الشركات الأمريكية.[1] جدير بالذكر: أن السيناتور الأمريكي: "Paul Sarbanes" إقترح عقب هذه الإنهيارات والفضائح المالية، بالتعاون مع عضو الكونغرس، المدعو: "Michael G. Oxley"، إصدار قانون جديد للتنظيم مرتبط بحوكمة الشركات يتكلم عن مسؤولية المسيرين، وإنشاء لجان مستقلة لمراجعة الحسابات، وذلك في سنة 2002 م.[2]

كما تحولت العديد من الدول في أوروبا وأمريكا اللاتينية وآسيا، إلى الإلتزام بمعايير المحاسبة الدولية، حيث طبق الإتحاد الأوروبي، معايير المحاسبة الدولية عام 2005م، مع إستمرارية التنسيق لتطبيق معايير الإفصاح والإبلاغ المالي، كما أصدر البنك المركزي الأردني تعليمات بشأن إرشادات حوكمة الشركات، لأعضاء مجالس إدارات المصارف عام 2007 م، وقد تضمنت التعليمات، مفهوم ومعايير حوكمة الشركات لأعضاء مجلس الإدارة، وإختيار الإدارة ودورها الرقابي، التخطيط ورسم السياسات.[3]

[1] - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص15.

[2] - مرابط هيبة، أثر تطبيق الحوكمة في القطاع المصرفي وفقا لمبادئ لجنة بازل، دراسة ميدانية لعينة من البنوك الجزائرية وكالات ورقلة، (AEA , BNA, NEP)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة ،الجزائر، 2011 م، ص4.

[3] - أحمد مخلوف، الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، يومي: 20 –21 أكتوبر 2009 م، ص8.

المطلب الثاني: عوامل تطور حوكمة الشركات

يمكن إجمال العوامل التي أدت أو ساهمت في تطور مفهوم حوكمة الشركات فيما يلي:

أولا: نظرية الوكالة

تشير نظرية الوكالة، إلى وجود صراع أو تضارب في المصالح، بين المسيرين (الوكلاء) والملاك في الشركة (الموكلين)، حيث يسعى المسيرون في الشركة لتعظيم مصالحهم الخاصة وتضليل الملاك، أو المساهمين حول قيمة الشركة في السوق، ومركزها المالي.[1]

ويعتبر جانسن وماكلينغ "Jensen and Meckling"، من الأوائل الذين تطرقوا لنظرية الوكالة، من خلال بحثهما (نظرية الشركة)، عام 1976م[2]، حيث عرفت نظرية الوكالة كما يلي: "هي عقد ينشأ بين طرف أو أكثر (الموكل)، لإشراك طرف آخر أو عدة أطراف (الوكيل)، من أجل أداء بعض المهام نيابة عنهم، وينطوي عن ذلك، تفويض سلطة إتخاذ بعض القرارات للوكيل".[3]

كما تعبّر نظرية الوكالة عن عقد، يلتزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل أو المساهم)، شخصًا آخر (الوكيل أو المسير)، من أجل القيام بالأعمال بنفسه، بما يؤدي إلى تفويض الموكل الرئيسي جزء من سلطة إتخاذ القرار للوكيل.

مما سبق، يتبين أن مفهوم نظرية الوكالة، ينتج عن علاقة توكيل تقع بين شخصين على الأقل، حيث يمكن تقديم أطراف الوكالة كالتالي:

- الطرف الأول: يسمى الموكل؛
- الطرف الثاني: يسمى الوكيل، الذي لديه التوكيل، عن طريق الطرف الأول، في إدارة شؤون الشركة، بما فيها سلطة الرقابة وإتخاذ القرار.

---

[1] - M. C. Jensen and WH Meckling « Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency costs and Ownership Structur », Journal of Financial Economic, [Online], October 1976, < Available at : http://www.sfu.cd/wainwrig/econ400/jensen-meckling.pdf>, (25/03/2015), p: 05.

[2] - عهد علي سعيد، الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا، دراسة ميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة تشرين، دمشق، 2009 م، ص24.

[3] - Michael Jensen and Clifford Smith, «Stockolder, Manager, and Creditor Interests: Applications of Agency Theory», Harrard Business School, [Online], 1985, < Available at : http://www.jgxysx.net/wick/cwglxsecond/admin/webedit/2010929145417855.pdf>, (25/03/2015), p: 02.

1-فروض الوكالة:

تقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات الأساسية، أهمها:

– إن إختلاف الطبيعة السلوكية والتكوينية، وكذا الأهداف بين المسيرين والمساهمين، يؤدي إلى خلق صراع منفعة بين أطراف نظرية الوكالة؛[1]

– فرض عدم تماثل المعلومات، حيث تفترض نظرية الوكالة أن المالك غير قادر على مراقبة جميع أعمال الإدارة وأن أعمال الإدارة قد تكون مختلفة عن تلك التي يفضلها الملاك، وهذا لمحاولة الإدارة التهرب من العمل، وخداع المالكين، ذلك ما يطلق عليه عدم تماثل المعلومات وقد يستهل الوكيل هذه المعلومات لتحقيق مصلحته الشخصية، ولو تعارضت مع مصلحة الموكل، كأن يفصح الوكيل عن بعض المعلومات ويخفي البعض الآخر؛

– فرض الإختلاف في خاصية تحمل المخاطر، إذ أن لكل من الأصيل والوكيل، موقف إتجاه المخاطرة، فبينما يعد الأصيل محايدًا للمخاطرة، فالوكيل يتميز بإبتعاده وتجنبه للمخاطرة ويعني ذلك أنه يتطلب من الأصيل أن يقوم بجعل الوكيل، يتحمل كل المخاطرة أو جزء منها، لكي لا يؤدي ذلك إلى الإضرار بمصالح الأصيل، ومن ثم تضارب المصالح؛

– فرض إختلاف الأفضليات لأطراف العلاقة، إذ أنه هناك إختلاف بين أهداف وأفضليات كلا من الأصيل والوكيل، فبينما يسعى الأول، إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من العمل من قبل الوكيل، مقابل أجر معقول، فإن الطرف الثاني (الوكيل)، يسعى إلى تعظيم منفعته، من خلال الحصول على أكبر قدر من المكافآت، والحوافز مع بذل مجهود أقل.[2]

2-مشاكل الوكالة:

يمكن حصر المشاكل التي تواجه نظرية الوكالة فيما يلي:

– مشكلة الإختيار العكسي: تنشأ عندما تكون لدى الوكيل القدرة على الحصول على المعلومات الخاصة بنتائج كل بديل وذلك قبل قيامه بالأداء، أو الإختيار في الوقت الذي لا تتوافر

[1] - فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، دراسة لبعض المؤسسات الصغيرة الصناعية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف، الجزائر، 2011 م، ص4.

[2] - بتول محمد نوري وآخرون، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة المستنصرية، بغداد، دون سنة نشر، ص17.

للأصيل فيه هذه المعلومات[1]، إذن فهذه المشكلة تظهر نتيجة قدرة الوكيل على إخفاء بعض المعلومات، أو إعطاء معلومات خاطئة أو مضللة، ولا يمكن للموكل فيها ملاحظة أداء الوكيل بصورة مباشرة، والتحقق من نتائج قراراته، وبالتالي لا يستطيع تحديد ما إذا كان الوكيل يختار البديل المناسب، أم لا عند إتخاذ القرارات المختلفة؛

– مشكلة الخطر المعنوي: وهي تظهر نتيجة عدم التأكد من أن المسير، سيلتزم بالعقد الذي وقعه، حيث لا يوجد ضمان بأن الوكيل يسهر على تحقيق مصالح الموكل، أو تحقيق الأهداف التي وضعها؛

– مشكلة عدم تماثل المعلومات، حيث يستخدم الوكيل المعلومات المتاحة لديه، لتحقيق مصلحته الشخصية، حتى ولو تعارضت مع مصلحة الأصيل، ومن الممكن أن يفصح الوكيل عن بعض المعلومات، ويخفي البعض الآخر، أو يقدم المعلومات بطريقة تجعل الأصيل يقيّم مجهوداته في أفضل صورة ممكنة، أو في وضع أفضل مما لو توافرت كل المعلومات للأصيل؛

– مشكلة تضارب المصالح، حيث أن كلا من الأصيل والوكيل، يتميز بالتصرف الرشيد ويقصد بذلك أن كلا منهم يعمل على تعظيم منفعته الشخصية، فالمالكون سوف يعملون من أجل تعظيم ثروتهم، وتحقيق مصالحهم الشخصية بشكل متفرد، بالعائد المالي الذي سيتولد من إستثماراتهم في الشركة، بواسطة المديرين، أما المدراء فسوف يعملون على تحقيق مصالحهم الذاتية، بتعظيم عائدهم، وعدم بذل الجهد اللازم أو ما يسمى بوقت الراحة، ولو كان ذلك على حساب مصلحة المالكين.

وهنا تظهر تكاليف الوكالة، وحسب جانسن وماكلينغ فإن مشاكل الوكالة تولد ثلاثة أنواع من التكاليف:

– تكاليف المراقبة: وهي تنتج بهدف التأكد من تصرفات الوكيل، بأنه لا يعمل على تحقيق مصالحه الشخصية أثناء إدارته للشركة؛

– تكاليف الإلتزام: وهي تنتج عن الدعم والتحفيز الذي يتحصل عليه الوكيل من أجل بناء الثقة؛

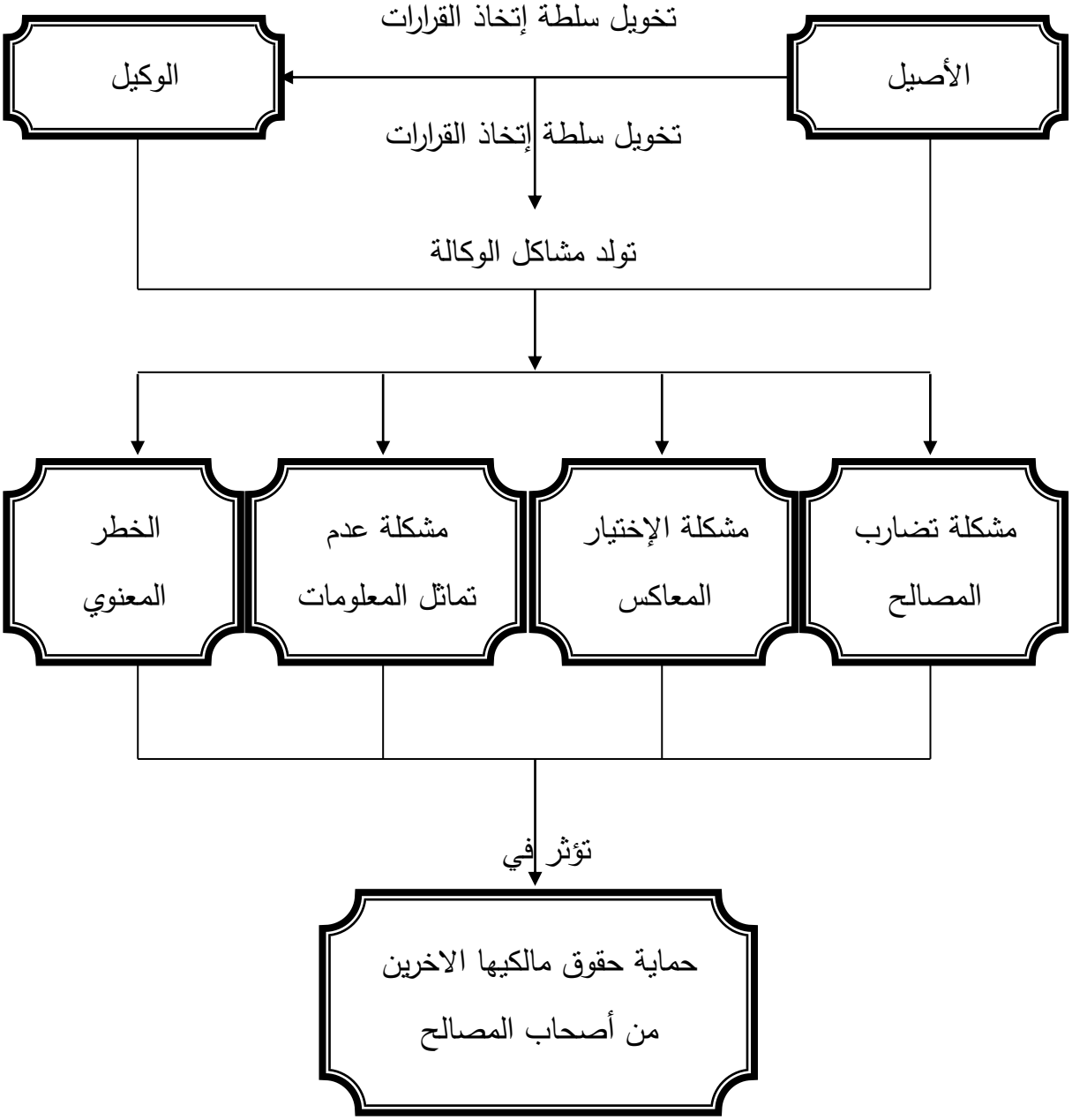
– الخسائر المتبقية: وتتمثل في الأثر السلبي على أسعار الأسهم والسندات، التابعة للمنشأة والذي ينشأ من إحتمالات إتخاذ قرارات من قبل الوكيل، لا تتفق مع مصالح الموكل، فالإدارة

[1] - عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، 2007 م، ص66.

بإعتبارها أحد أطراف عقد الوكالة، قد تتخذ قرارات تخدم مصالحها الذاتية ولو كان ذلك على حساب مصالح الأطراف الأخرى.[1]

ويمكن توضيح مشاكل نظرية الوكالة من خلال الشكل رقم (1–1):

شكل رقم (1–1): مشاكل نظرية الوكالة



المصدر: من إعداد الطالب.

[1] - هيدوب ليلى ريمة، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة ورقلة ،الجزائر، 2012 م، ص ص6–8.

يتضح من الشكل السابق، أن مشاكل الوكالة تبدو واضحة، من خلال علاقة الوكيل مع الأصيل، سوف تنشأ علاقة تعاقدية ونتيجة لعدم وجود عقود كاملة، تنشأ عدة مشاكل، والتي سببها ما يلي:

– أن مجرد أداء المدراء بالربحية المتحققة أو المبيعات، يعد بحد ذاته وسيلة لتحقيق الكثير من أهداف الوكيل دون تحقيق مصالح الأصيل؛

– عدم معرفة الطريقة التي من خلالها يتمكن الأصيل من متابعة تصرفات الوكيل، سيجعل المدراء أكثر سيطرة من المالكين على الشركة.[1]

ثانيا: الفضائح المالية

أدت الإنهيارات المالية والفضائح الإدارية، بالشركات العملاقة في العديد من دول العالم والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على إقتصاديات الدول التي تنتمي إليها تلك الشركات، إلى دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والإداري، بالشركات والذي يؤدي بطبيعة الحال إلى حدوث تلك الفضائح والإنهيارات.

ولعل من أهم هذه الفضائح، ما حدث لشركة Enron للطاقة وشركة World Com للإتصالات[2]، وسيتم التطرق لها فيما يلي:

1- إنهيار شركة انرون:

شهدت المحاسبة في بداية الألفية الأولى، أزمة فضائح مالية كانت بدايتها مع شركة إنرون، ويعد إنهيار شركة إنرون سنة 2001م، من بين أهم الشركات التي سقطت نتيجة الفساد المالي والمحاسبي الذي طال هذه الشركة من خلال عدم تطبيق أو إنعدام أخلاقيات مهنة المراجعة، حيث تعتبر الأحداث التي جرت في هذه الشركة دليلا قاطعا لغياب الإفصاح والشفافية وما يؤكد غياب الإفصاح والشفافية، هو أنه في نفس السنة التي انهارت فيها الشركة، كانت في المرتبة السابعة على مستوى الشركات في الولايات المتحدة الامريكية من حيث الربحية، حيث بلغت 60 مليار دولار، وقد تجلى هذا الفساد من خلال إنشاء شركات مشتركة للتلاعب بقواعدها

[1] - بتول محمد نوري وآخرون، مرجع سابق، ص18.

[2] - عمر إقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2012/02، جامعة جرش، عمان، ص 223.

المحاسبية، ويرى مختصون أن الهدف الرئيسي من إنشاء شركة إنرون للشركات المشتركة، كان التلاعب بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها، إضافة إلى وجود علاقة مشبوهة بين شركة إنرون ومكتب المراجعة العالمي Enderson، تتمثل في تقديم خدمات إستشارية من طرف هذا الأخير إلى شركة إنرون من خلال إستخدام موظفين لا علاقة لهم بمراجعة الحسابات، مقابل حصولهم على مكافآت للتغاضي عن الممارسات المحاسبية المشبوهة والمخالفات، وقد أبدى العديد من الخبراء إستيائهم من قيام مكتب أندرسون بتقديم خدمات إستشارية إلى جانب عملية مراجعة الحسابات لشركة إنرون[1]، فقد كانت أسهم الشركة تباع بتاريخ 2001/01/01 م، بما يزيد عن 90 دولار للسهم الواحد ونتيجة لذلك ظلت خسائر هذه الأصول بعيدة عن دفاترها، ولتعويض المستثمرين في هذه الشركات، عن تحملهم للمخاطر تعهدت الشركة بإصدار أسهم إضافية إلى أسهمها، ومع إنخفاض قيمة أصول هذه الشركات، بدأت شركة إنرون في تحمل إلتزامات أكبر بإصدار أسهم إضافية، وازدادت المسألة تعقيدًا مع إنخفاض قيمة أسهم الشركة، وفي 2001/10/12 م، أفصحت الشركة عن خسائرها في الربع الثالث، وعلى إثرها إنخفضت قيمة السهم إلى33 دولارًا، وتوالت خسائر الشركة، وفي 2001/11/16 م أعلنت الشركة عن خسائرها والتي بلغت 600 مليون دولار، وإنخفض سعر أسهمها إلى ما يقارب 8 دولارات للسهم الواحد، وفي 2001/08/02 م، تقدمت الشركة بإجراءات الإفلاس.

وقد صاحب ذلك مجموعة من حالات الفشل المالي للشركات كشركة (Health South) و(Tyco) وغيرها، ونتيجة لذلك تم الإهتمام بحوكمة الشركات، وشرع قانون (Oxley) عام 2002 م والذي صمم لبناء الثقة في السوق المالي.[2]

2- إنهيار شركة وورلد كوم:

تعد شركة وورلد كوم من أضخم شركات الأعمال، في التجارة الأمريكية والدولية، والتي يمر عبرها نصف تعاملات الأنترنت العالمية، إندمجت عام 1998م مع شركة MCI للإتصالات بصفقة

[1] - عائشة بدور وهدى بولكروش، دور النظام المحاسبي المالي في إرساء قواعد الحوكمة-دراسة حالة عن طريق الاستبيان- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية -تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة-جامعة جيجل، الجزائر،2014م، ص ص 7-8.

[2] - علي حسين الدوغجي، حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية، مداخلة، جامعة السليمانية، بغداد، دون سنة نشر، ص ص 13- 14.

وصلت إلى (40) مليار دولار أمريكي، وهي أكبر عملية إندماج في ذلك التاريخ، يقع مقرها في مدينة كلينتون بولاية مسيسيبي.

اتهمت هذه الشركة من قبل محكمة نيويورك الفيدرالية، بالإحتيال بعد إعترافها بإخفاء 4 مليارات دولار، مما دفع الشركة إلى شهر إفلاسها، في واحدة من أكبر الفضائح المحاسبية في تاريخ الولايات المتحدة، كما أدت هذه الفضيحة المالية، إلى التأثير على سعر الدولار الأمريكي وإنخفاض سعره إتجاه العملات الأخرى، وتم رفع دعوى قضائية ضد الشركة المذكورة، من طرف لجنة الأوراق المالية والتبادل الأمريكية (SEC)، حيث اتهمت هذه اللجنة، شركة World Com بالتلاعب في حسابات إيراداتها، لكي تظهر بشكل يتفق مع توقعات المستثمرين في البورصة بهدف رفع سعر السهم في السوق، والحصول على أرباح غير حقيقية، بصورة مخالفة لضوابط اللجنة، وقد إتهم المسؤول التنفيذي بتزييف سجلات الشركة المالية، بعدما أمر برفع مدخولاتها لمقابلة توقعات وول ستريت، وتضليل جمهور المستثمرين.[1]

لقد أدت فضيحة شركة وورلد كوم، إلى إصدار قانون ساربانز أكسلي (Sarbanes Oxley) سنة 2002 م.[2]

3- إنهيار بنك بارنج:

بنك بارنج هو بنك إنجليزي كان عمره وقت إنهياره في عام 1995، أكثر من قرن من الزمن، وقد اكتشفت الأزمة بعد تحقيق فرع البنك بسنغافورة لخسائر كبيرة في المتاجرة بالعقود المستقبلية، وعدم قدرة البنك على الوفاء بقيمة الغطاء النقدي اللازم لحجم معاملاته طبقًا للوائح في البورصة النقدية الدولية بسنغافورة، ورغم محاولة بنك إنجلترا (البنك المركزي بإنجلترا)، إنقاذ الموقف إلا أنه توقف بعد أن إتضح أن خسائر البنك تتجاوز رأسماله، وقد تحققت الخسائر والتي أدت إلى إنهيار البنك، نتيجة للمنصب الذي كان يقوم به نيكولس ليسون، حيث كان يعمل كمدير عام، وفي نفس الوقت رئيس فريق المتاجرة بفرع البنك بسنغافورة، والذي قد وصل إلى سنغافورة في 1992م، وقد إعتقدت إدارة البنك بكفاءة نيكولس نتيجة قيامه بإبلاغ الإدارة عن الأرباح، وإخفائه للخسائر في حساب خاص، إذ كان هو المسؤول عن القيام بالمتاجرة، وفي نفس الوقت كان

[1] - دريد آل سبيب وآخرون، أهمية تطوير هيئة الرقابة على الأوراق المالية لرفع كفاءة السوق المالي World Com حالة الشركة الأمريكي، المؤتمر العلمي الرابع لإستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، جامعة الزيتونة، عمان، 2005 م، ص 11.

[2] - حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سابق، ص12.

المسؤول عن إجراءات القيد والتسجيل، مما ترتب عليه تحقيق البنك لخسائر تُقدر بمبلغ: 3,1 مليار دولار، ومن ثم إنهيار البنك.[1]

لقد تمكن نيكولس من إخفاء خسائره عن رؤسائه، والتي أخذت في الزيادة حتى إنهار البنك، لكن السؤال المطروح، ماذا كان سيحدث لو أن أحد متطلبات حوكمة الشركات المتمثلة في الإفصاح قد توفرت لعمليات البنك؟ لكان المركز الرئيسي على معرفة بحجم الخسائر مما يؤدي إلى تدخله لحل الأزمة وتقليل حجم الخسائر، وكذلك لما وصلت حجم الخسائر إلى هذا الحد.[2]

ثالثا: الأزمات المالية العالمية

يشهد الإقتصاد العالمي إضطرابات وإختلالات بداية من أزمة الكساد العظيم، التي وقعت في سنة 1929م إلى غاية يومنا هذا، ولم تقتصر على الأسواق المالية فقط، بل تعدى الأمر إلى المؤسسات المالية[3]، وسنحاول فيما يلي التطرق لأهم الأزمات المالية العالمية:

1- الأزمة الإقتصادية الكبرى سنة 1929م

لقد إتسمت الأزمة الإقتصادية الكبرى 1929-1933م بمجموعة من الخصائص، حيث تسببت في زعزعة الإستقرار في النظام الرأسمالي بكامله، وإنخفاض سعر الفائدة، ونتج عن ذلك إفلاس العديد من الشركات، وتأثر إقتصاديات الدول، وترجع أسباب هذه الأزمة إلى العديد من العوامل، منها الإرتفاع المستمر في أسعار الأسهم، بشكل خارج عن المألوف والطبيعي، كتلك التصريحات الصادرة عن المدير العام لشركة جنرال موتورز سنة 1928م، أرفينج فيشر (Irving Fisher)، الذي أكد في خريف 1929م، أن أسعار الأسهم بلغت سقفًا عالميًا مستمرًا، وكذا المضاربة الوهمية، حيث ارتفعت أسعار الأسهم نتيجة الآمال، وليس لأن توزيعات وأرباح الشركات في إرتفاع، أي أن الأسعار تتصاعد وترتفع إلى مستوى لا يقابل أبدًا أرباح الشركات.[4]

---

[1] - هيدوب ليلى، مرجع سابق، ص 11.

[2] - حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سابق، ص ص 12- 13.

[3] - ساعد مرابط، الأزمة المالية العالمية 2008 م: الجذور والتداعيات، مداخلة بالملتقى العلمي الدولي حول الأزمة العالمية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، يومي 20-21 أكتوبر 2009 م، ص2.

[4] - عبد الغاني بن علي، أزمة الرهن العقاري وأثرها في الأزمة المالية العالمية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، في التحليل الإقتصادي، جامعة دالي إبراهيم، الجزائر، 2010، ص ص15- 16.

لقد كانت هذه الأزمة السبب الرئيسي وراء ظهور نظرية الوكالة سنة 1932م، والتي كانت إحدى العوامل الرئيسية وراء ظهور حوكمة الشركات.

2- أزمة دول جنوب شرق آسيا:

بدأت الأزمة المالية في جنوب شرق آسيا، سنة 1997م وإمتدت آثارها إلى نهاية القرن العشرين، وكانت من أهم الدول المتضررة من تلك الأزمة: كوريا الجنوبية، وتايلندا، الفلبين وأندونيسيا وماليزيا[1]. وقد نتجت هذه الأزمة عن هشاشة القطاع المالي، وضعف التسيير والإدارة على مستوى الشركات، وعلى مستوى القطاعين المالي والحكومي مما جعل إقتصاديات البلدان الضعيفة، سريعة التأثر بتدهور أوضاع الأسواق المالية.

والأزمة المالية المشار إليها، يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات، التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين منشآت الأعمال والحكومة، وقد كانت المشاكل العديدة التي برزت أثناء الأزمة، تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين والأقارب والأصدقاء، بين منشآت الأعمال وبين الحكومة، وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل، في نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الطريقة وإخفاء هذه الديون، من خلال طرق ونظم محاسبية مبتكرة.[2]

لقد أدت هذه الأزمة العنيفة بدول جنوب شرق آسيا، إلى تطبيق مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) سنة 1999م.[3]

3- الأزمة المالية العالمية2008م:

في سبتمبر 2008 م، بدأت أزمة مالية عالمية، والتي اعتبرت الأسوأ من نوعها، منذ أزمة الكساد العظيم سنة 1929م، ولقد بدأت هذه الأزمة أولا بالولايات المتحدة مع إعلان مؤسسة مالية عملاقة، وهي مؤسسة الإخوة ليمان عن إفلاسها، ووصل عدد البنوك المنهارة خلال سنة 2008 م 19 بنكًا، وإمتدت فيما بعد لباقي دول العالم، لتشمل الدول الأوروبية والدول الآسيوية والخليجية

[1] - محمد الهاشمي حجاج، أثر الأزمة المالية العالمية على أداء الأسواق المالية العربية –دراسة حالة سوق الدوحة للأوراق المالية خلال الفترة 2007–2009 م–، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012 م، ص25.

[2] - هيدوب ليلى ريمة، مرجع سابق، ص12.

[3] - حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سابق، ص12.

والدول النامية[1]، ويرى باحثون أن عدم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وغياب الإفصاح، هو سبب إنهيار كبرى الشركات العالمية، وأن من أهم أسباب الأزمة المالية العالمية 2008م، هو المسؤولية القانونية الملقاة على عاتق إدارة الشركات، التي تعد القوائم المالية وما تحتويها والإيضاحات المرفقة بها، والتي تحتوي على معلومات مضللة، ولم تكشف عن الضمانات الكافية للقروض العقارية، التي أدت إلى إنفجار الأزمة المالية ، إضافة إلى المسؤولية القانونية والأخلاقية لمراجعي الحسابات.[2]

رابعا: عولمة أسواق رأس المال:

يمتاز القرن الواحد والعشرين، بأنه عصر العولمة التي تعني تحويل العالم، إلى قرية صغيرة، وذلك بإستخدام وسائل الإتصال المتطورة، والتي تمكن الفرد عمومًا والمستثمر خصوصًا من معرفة أحدث المستجدات العالمية في لحظتها، بالإضافة حالات التكامل والإندماج التي تعيشها قارات العالم، وما يرافقها من إجراءات مثل تحرير الإقتصاد، وتدويله وتسهيل حركة رؤوس الأموال، وهذا يتطلب وضع قواعد موحدة تحكم إدارة الشركات، وتحكم بين الشركات الأم والشركات التابعة.[3]

وبالتالي أصبحت الشركات تعمل في بيئة تأثرت بالعولمة، التي جعلت الأسواق عالمية والمؤسسات دولية، ورؤوس الأموال عالمية، أي سهولة حركتها بين الدول، لهذا أصبح من الضروري حماية رؤوس الأموال من التحديات والفساد المالي والإداري، خاصة وأن المستثمرين أصبحوا قبل الإلتزام بأي مستوى أو قدر من التمويل، يطالبون بالأدلة على أن الشركات يتم إدارتها وفق أسس وأساليب إدارية سليمة، تقلل من الفساد المالي والإداري الذي ينتج من الذين يقومون بإدارة الشركات، كما أن المستثمرين يريدون أن يتمكنوا من تحليل الإستثمارات الحالية والمحتملة، وفق قوائم مالية معدة على أساس معايير ذات جودة عالية من الشفافية والوضوح والدقة، حتى يتمكنوا من إتخاذ قرارات سليمة بشأن إستثماراتهم، ولهذا يسعى المستثمرون إلى الشركات التي تتمتع بوجود هياكل سليمة لحوكمة الشركات.[4]

---

[1] - ساعد مرابط، مرجع سابق، ص8.

[2] - أحمد مخلوف، مرجع سابق، ص17.

[3] - عهد علي سعيد، مرجع سبق ذكره، ص22.

[4] - زلاسي رياض، مرجع سابق، ص20.

المطلب الثالث: مفهوم وخصائص حوكمة الشركات

مر مصطلح حوكمة الشركات بالعديد من المراحل، منذ ظهور المعالم الأولى لهذا المصطلح، كما منحت لحوكمة الشركات العديد من التعاريف، وذلك لإختلاف الزاوية التي نظر إليه منها، وفيما يلي، سنحاول الوقوف على المفهوم اللغوي، والإصطلاحي لحوكمة الشركات كما سنحاول إبراز أهم الخصائص التي تميز بها هذا المصطلح.

أولا: مفهوم حوكمة الشركات

على المستوى العالمي، لا يوجد تعريف موحد متفق عليه، بين كافة الإقتصاديين والقانونيين لمفهوم حوكمة الشركات[1]، وفيما يلي مجموعة من التعاريف المقدمة لهذا المفهوم:

مفهوم حوكمة الشركات لغويًا: يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، وهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الإنضباط والسيطرة والحكم بكل ما تحمل هذه الكلمة من معاني.[2]

وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها:

- الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد؛
- الحكم: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك؛
- الإحتكام: ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية، وخبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة؛
- التحاكم: طلبًا للعدالة، خاصة عند إنحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.[3]

---

[1] - عبدالحميد العيفة، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري –دراسة حالة بعض شركات ولاية جيجل–، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة جيجل، الجزائر، 2013، ص 61.

[2] - مسعودي دراوسي وضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6–7 ماي 2012، ص4.

[3] - عبد الرزاق بن الزاوي وايمان نعمون، إرساء مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6–7 ماي 2012، ص8.

التعريف الإصطلاحي لحوكمة الشركات: فيما يلي سنحاول إستعراض بعض التعاريف المقدمة من قبل الباحثين والمنظمات الدولية:

التعريف المقدم من طرف لجنة "Cadbury" سنة 1992م: "حوكمة الشركات هو النظام الذي تدار وتراقب به الشركات"[1].

التعريف المقدم من طرف مؤسسة التمويل الدولية (IFC): "هو النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات، والتحكم في أعمالها"[2].

التعريف المقدم من طرف منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD): "هي مجموعة من العلاقات، بين كل من القائمين على إدارة الشركة، ومجلس الإدارة وحملة الأسهم، وغيرهم من المساهمين"[3].

التعريف المقدم من طرف إتحاد المصارف العربية سنة 2005م: "هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات، والتحكم في أعمالها"[4].

إضافة إلى التعاريف السابقة، عرفت حوكمة الشركات كما يلي:

"هي النظام الذي يتم من خلاله، توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى، من أجل تحقيق أهدافها، والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية، وتحقيق النزاهة والشفافية"[5].

---

[1] - بركات سارة وزايدي حسيبة، الحوكمة الجيدة ومحاربة الفساد والرشوة شروط أساسية لتحقيق التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي الإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012، ص4.

[2] - مزريق عاشور وعميش عائشة، قياس وتحليل أثر الحوكمة على تدفق الإستثمار الأجنبي إلى الدول العربية، ورقة مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص4.

[3] - منصور عبدالقادر محمد منصور، أثر الحوكمة على فاعلية اتخاذ القرارات كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية (دراسة مقارنة بين الجامعات الحكومية والخاصة في قطاع غزة)، ورقة مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص4.

[4] - عبد الحميد العيفة، مرجع سابق، ص63.

[5] - عيادي عبدالقادر، دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص4.

"هي المنهج المتبع من قبل أصحاب المصالح في الشركة، لمراقبة مصالحهم الخاصة وكذلك فهي تعبير عن النظام الذي تتم من خلاله إدارة الشركة، والرقابة عليها"[1].

"هي قواعد (اللعبة)، التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها، لحماية المصالح، والحقوق المالية للمساهمين"[2].

"هي وسيلة تمكن المجتمع من التأكد، من حسن إدارة الشركة، بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين"[3].

"هي الإجراءات المستخدمة، بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنشأة، لتوفير إشراف على المخاطر، والرقابة على المخاطر التي تقوم بها الإدارة"[4].

"هي وضع النظام الأمثل، الذي يتم من خلاله، إستغلال موارد الشركات وحسن توجيهها ومراقبتها، من أجل تحقيق أهداف الشركة، والوفاء بمعايير الإفصاح والشفافية"[5].

"هي مجموعة من الآليات، التي تساعد على تهيئة الوضعية الحقيقية، لتشغيل الشركات لأهدافها التي أقرتها مسبقًا"[6].

ومن خلال جملة التعاريف السابقة، يمكن تعريف حوكمة الشركات، بأنها عبارة عن نظام يتم من خلاله إدارة الشركة، بطريقة مثلى من خلال تفعيل وإستخدام وسائل الرقابة، وتوفير الإفصاح والشفافية، للحفاظ على مصالح كل أطراف الشركة.

وإنطلاقًا مما سبق يمكن حصر المعاني الأساسية لمفهوم حوكمة الشركات وهي:

---

[1] - نوري منير وآخرون، آليات ومحددات تفعيل حوكمة الشركات مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، ورقة مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، 19–20 نوفمبر 2013، ص4.

[2] - كتوش عاشور وولد قادة امال، آلية تطبيق الحوكمة داخل الجهاز المصرفي، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 19–20 نوفمبر 2013، ص4.

[3] - محمد بن إبراهيم التويجري، حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، منشورات المنظمة العربية الإدارية، القاهرة، 2007، ص7.

[4] - طارق عبدالعال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص09.

[5] - محمد إبراهيم موسى، حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، 2010، ص 17.

[6] - براق محمد وبلواضح عبد العزيز، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6–7 ماي 2012، ص3.

- مجموعة من الأنظمة والقواعد الخاصة، بالرقابة على أداء الشركات؛
- تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة، والمديرين والمساهمين، وأصحاب المصالح الأخرى؛[1]
- مجموعة من القواعد، التي يتم بموجبها إدارة الشركة، والرقابة عليها، وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة، مثل مجلس الإدارة والمساهمين.[2]

ثانيا: خصائص حوكمة الشركات

من خلال المفاهيم المقدمة لحوكمة الشركات، نستنتج أن هذا المفهوم، يرتبط بشكل أساسي بسلوكيات الأطراف ذات العلاقة في الشركة، وبالتالي هناك مجموعة من الخصائص، التي يجب أن تتوافر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم، وهي كالآتي:

- الإنضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- الإستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل؛[3]
- المساءلة: بمعنى إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، ويتحقق ذلك من خلال ممارسة العمل بعناية ومسؤولية، والترفع عن المصالح الشخصية، والتصرف بشكل فعال ضد الأفراد، الذين يتجاوزون حدود مسؤولياتهم؛
- المسؤولية: وتكون المسؤولية أمام جميع الأطراف من ذوي المصلحة في الشركة؛
- العدالة: وتعني إحترام حقوق كل المجموعات ذات المصلحة، والمعاملة العادلة لكل الأطراف في الشركة؛
- المسؤولية الإجتماعية: أي النظر إلى الشركة، كمواطن صالح أو كعون اقتصادي جيد.[4]

---

[1] - أحمد قايد نورالدين، دور حوكمة شركات التأمين في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بالجزائر، ورقة مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي19-20 نوفمبر 2013، ص4.

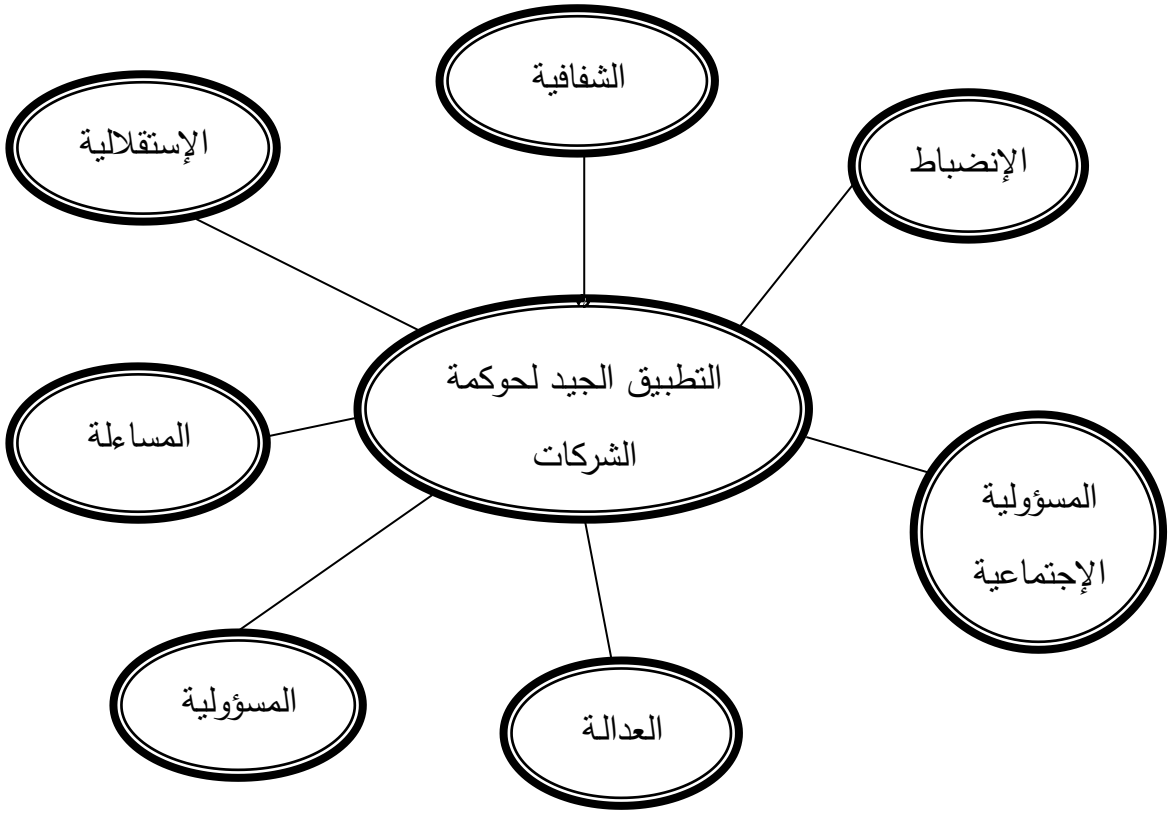
[2] - نوري منير وآخرون، مرجع سابق، ص 5.

[3] - بوفاسة سليمان وسعيداني رشيد، لجنة التدقيق الداخلي كمدخل لتفعيل مبادئ الحوكمة في الشركات ورفع أدائها، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص5.

[4] - مبروك قدوري، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي (دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الإقتصادية في الجزائر عن طريق الإستبيان)، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص ص29- 30.

ويمكن تلخيص خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات فيما يلي:

شكل رقم (1- 2): خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالب.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

إن أهمية وأهداف حوكمة الشركات، مستمدة بالأساس من أسباب وعوامل ظهورها، التي ذكرناها سابقًا، كما نوجزه في النقاط التالية:

أولا: أهمية حوكمة الشركات

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات؛
- تحقيق وضمان النزاهة، والإستقامة لكافة العاملين في الشركات و في كل المستويات؛
- تحقيق السلامة والصحة، وعدم وجود أي أخطاء، أو إنحرافات عمدية أو غير متعمدة؛
- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن؛

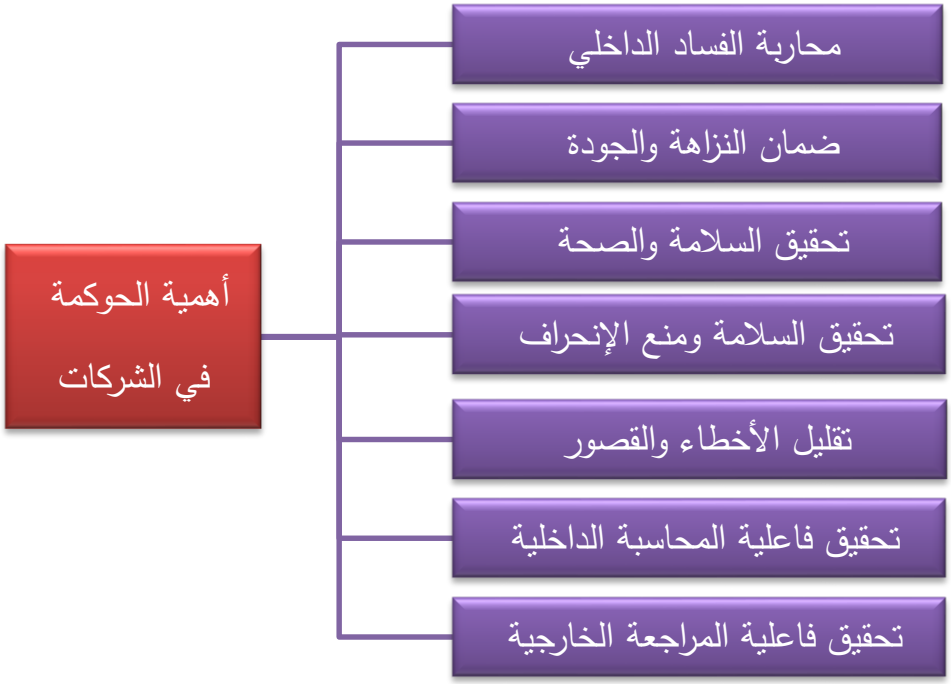
- تحقيق أعلى قدر للفعالية، من المراجعين الخارجيين؛[1]
- تحقيق الإستفادة القصوى، من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط هذا الأخير بالإنتاج؛
- محاربة الإنحرافات، وعدم السماح باستمرارها[2].

ويمكن تلخيص هذه الأهمية من خلال الشكل رقم (1- 3):

[1] - ساعد بن فرحات، بعض مبادئ الحوكمة في شركات التأمين –مقارنة بين شركة التأمين وإعادة التأمين (CAAR) وشركة (AXA) للتأمين–، ندوة حول مؤسسات التأمين التكافلي والتأمين التقليدي بين الأسس النظرية والتجربة التطبيقية، جامعة سطيف، الجزائر، يومي 25–26 أفريل 2011، ص7.

[2] - مليكة زغيب وآخرون، دور النظام المحاسبي في دعم الحوكمة في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى العلمي حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6–7 ماي 2012، ص 6.

شكل رقم (1- 3): أهمية حوكمة الشركات



المصدر: مليكة زغيب وآخرون، مرجع سابق، ص6.

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات

بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات تتحقق الأهداف التالية:

- وضع منظومة للمحاسبة لجميع الأطراف في الشركة؛
- منع تعرض الشركة للكوارث المالية؛
- رفع مستوى أداء الشركة وتحسين الكفاءة الإقتصادية؛
- زيادة ثقة المستثمرين في أسواق رأس المال؛
- توفير مركز تنافسي للشركة، قياسًا بمثيلاتها في سوق رأس المال؛
- إيجاد حوافز ودوافع لدى مجلس إدارة الشركة، في متابعة تحقيق الأهداف التي تحقق مصلحة الشركة، من خلال فرض الرقابة الفعالة على الشركة؛
- تدعيم النزاهة والكفاءة في أسواق رأس المال؛[1]
- توسيع دائرة مراقبة الأداء التشغيلي والإستراتيجي في الشركة؛

[1] - ممدوح محمد العزايزة، مدى تطبيق المصارف الوطنية الفلسطينية للقواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين، قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص20.

- الحد من تعرض الشركات لحالات العجز والفشل المالي.[1]

المبحث الثاني: أساسيات حول لحوكمة الشركات

إن الأهداف التي ترمي إليها حوكمة الشركات، تتوقف على مدى توفر مجموعة من القواعد، والمقومات، أطراف وآليات التطبيق، والركائز، ولنجاح تطبيق حوكمة الشركات، لا بد من توفر مجموعة من المحددات الخارجية والداخلية، التي تضمن التطبيق الجيد والسليم لحوكمة الشركات، وهذا ما سنتعرض له.

المطلب الأول: محددات حوكمة الشركات

هناك إتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات هما:

أولا: المحددات الخارجية

وتشير إلى المناخ العام للإستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي، مثل قوانين سوق المال والشركات، وتنظيم المنافسة، ومنع الممارسات الإحتكارية، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال)، في توفير التمويل اللازم للمشروعات ودرجة تنافسية أسواق السلع، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة)، في إحكام الرقابة على الشركات، فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، ومنه على سبيل المثال، الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، كالمراجعين والمحاسبين والمحامين، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة، مثل مكاتب المحاماة والمراجعة، والإستشارات المالية والإستثمارية.

وترجع أهمية المحددات الخارجية، إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد، التي تضمن حسن إدارة الشركة.[2]

---

[1] - صالح بن إبراهيم الشعلان، مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي، رسالة مقدمة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في العلوم الإدارية، الرياض، 2008، ص 28.

[2] - هشام عمر حمودي عبد، إدراج آليات المحاسبة عن زكاة الأموال ضمن لوائح الحوكمة بهدف تفعيل أداء الشركات، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص6.

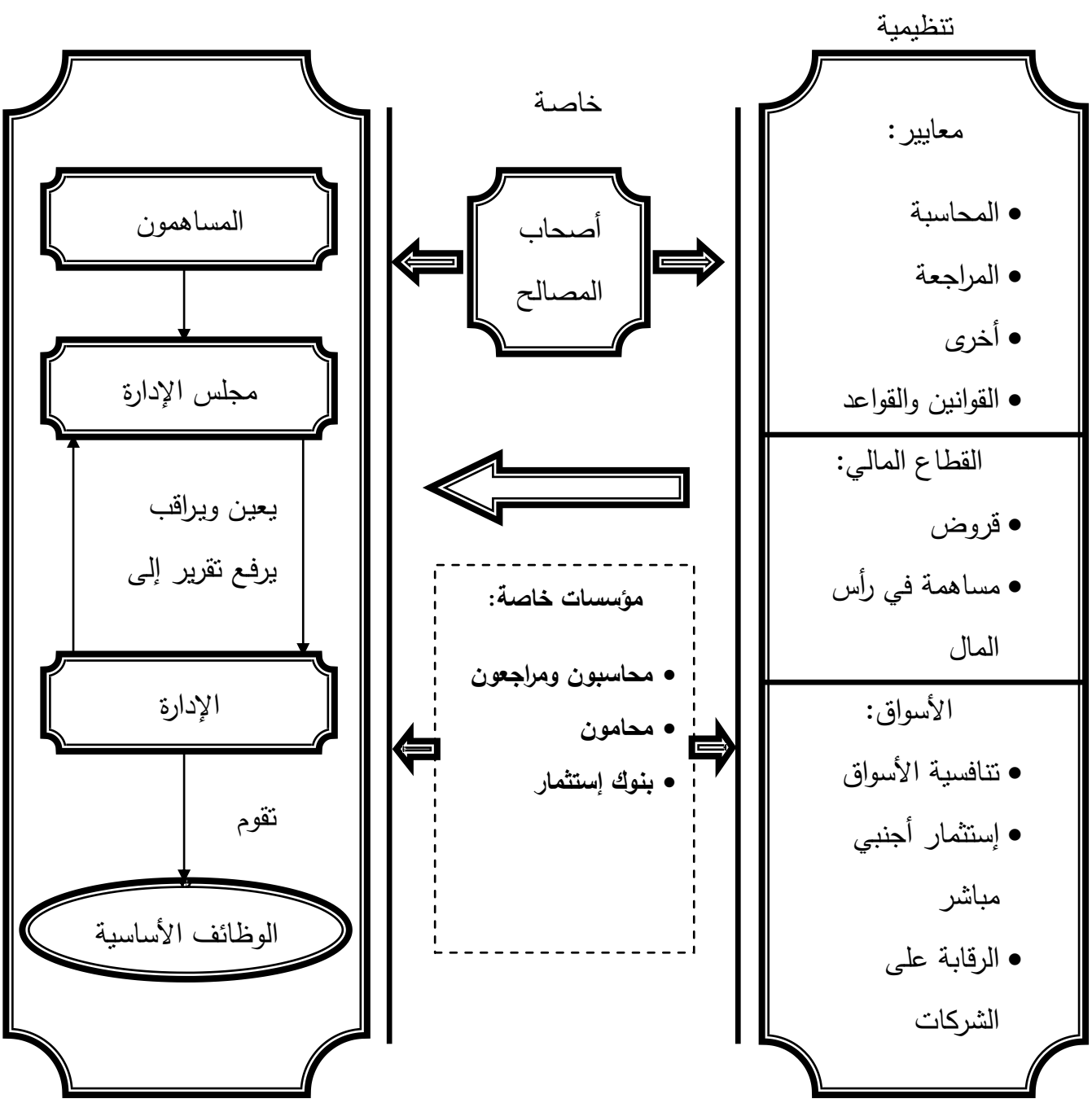
ثانيا: المحددات الداخلية

وتشير إلى القواعد والأسس، التي تحدد كيفية إتخاذ القرارات، وتوزيع السلطات داخل الشركة، بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة، والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى، إلى التقليل من التعارض بين مصالح هذه الأطراف.[1]

والشكل رقم (1- 4)، يوضح المحددات الداخلية والخارجية حوكمة الشركات:

[1] - ودان بو عبد الله ومعطي لبنى، حوكمة البنوك الإسلامية ودورها في مواجهة الأزمات المالية، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 19–20 نوفمبر 2013، ص 5.

شكل رقم (1- 4): المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات



المصدر: بلعزوز بن علي وآخرون، حوكمة شركات التأمين في ظل مقررات الملاءة، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي19-20 نوفمبر 2013، ص05.

المطلب الثاني: نظام ومقومات حوكمة الشركات

أولا: نظام حوكمة الشركات:

يعد نظام حوكمة الشركات من النظم المرتبطة بتطبيق سياسات الحرية الإقتصادية، وتفعيل سياسات السوق وجذب الإستثمارات، ويمكن تلخيص نظام حوكمة الشركات فيما يلي: [1]

1-مدخلات النظام:

يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه حوكمة الشركات من مستلزمات، وما يتعين توفيره من متطلبات سواء كانت قانونية أو تشريعية أو إدارية أو قضائية.

2-نظام تشغيل حوكمة الشركات:

ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات وكذلك الجهات المشرفة على هذا النظام، إضافة إلى كل أسلوب إداري داخل الشركة أو خارجها يساهم في تنفيذ حوكمة الشركات وفي تشجيع الإلتزام بها، وفي تطوير أحكامها والإرتقاء بفعاليتها.

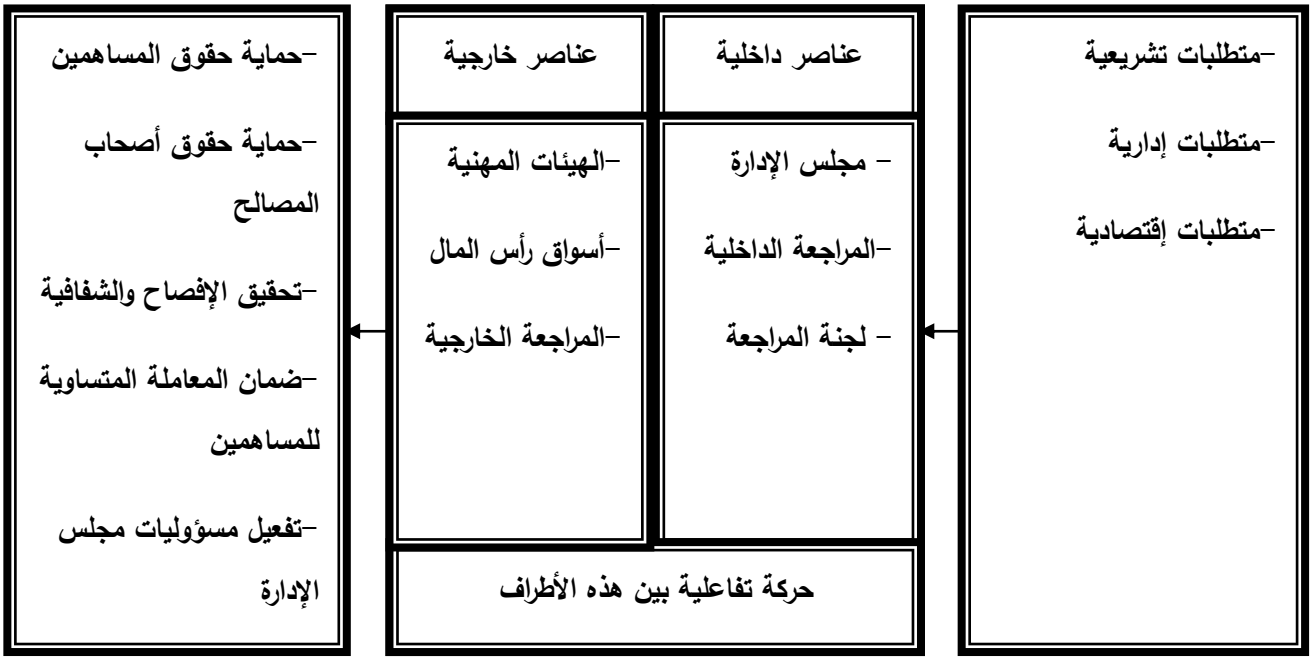
3-مخرجات نظام حوكمة الشركات:

حوكمة الشركات ليست هدفا في حد ذاتها، وإنما أداة لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها الجميع بما يضمن حقوقهم، ويحفظ مصالحهم.

والشكل رقم (1-5)، يوضح نظام حوكمة الشركات:

[1] - بوشاكر نادية وقحام صليحة، حوكمة الشركات وأثرها على جودة الافصاح المحاسبي،- دراسة حالة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل- ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة جيجل، الجزائر،2014م، ص ص 14-15.

شكل رقم (1-5): نظام حوكمة الشركات



المصدر: بوشاكر نادية وقحام صليحة، مرجع سابق، ص 15.

ثانيا: مقومات حوكمة الشركات

يوجد لحوكمة الشركات عدة مقومات منها:

4-وجود قوانين وتشريعات، توضح حقوق الأعضاء، وواجباتهم مثل حق التصويت، وحق تعيين وعزل مراجع الحسابات؛

5-وجود هيكل تنظيمي واضح، يحدد كلا من مناطق السلطة ومناطق المسؤولية، يعززه مجموعة من الأنظمة، مثل نظام الرقابة الداخلية، وذلك لدوره في تقويم الأداء؛[1]

6-وجود لجان أساسية، منها لجنة المراجعة، وذلك لمتابعة أداء الشركة؛

7-فعالية نظام التقارير، وقدرته على تحقيق الشفافية وتوفير المعلومات؛

8-تعدد الجهات الرقابية على أداء الشركة.[2]

[1] - إياد وليد محمد جبير، مدى إلتزام النقابات المهنية الأردنية بتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية -دراسة تحليلية-، قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، عمان، 2008، ص 32.

[2] - عبد الحميد العيفة، مرجع سابق، ص 68.

المطلب الثالث: أطراف وآليات تطبيق حوكمة الشركات

أولا: أطراف حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية، تؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة، مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وتتمثل هذه الأطراف فيما يلي:

1- المساهمون

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

2- مجلس الإدارة

وهو من يمثل المساهمين أيضًا، وأيضًا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم بإختيار المديرين التنفيذيين، والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة، برسم السياسات العامة للشركة، وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.[1]

ويمكن تصنيف أعضاء مجلس الإدارة إلى صنفين هما:

أ- العضو التنفيذي:

العضو التنفيذي، يمكن تعريفه على أنه العضو الذي يشغل منصب تنفيذي بالشركة، ومن أمثلته المدير التنفيذي للشركة ورؤساء القطاعات بالشركة، وترجع أهمية وجود الأعضاء التنفيذيين لمجلس الإدارة، لما لهم من دراية كاملة بالشركة، وبالمشاكل والمخاطر التي تواجهها وبالفرص الإستثمارية التي يمكن للشركة الدخول فيها، ووجودهم مع باقي الأعضاء، يُمثل إضافة لفعالية الأداء، مع مراعاة أن تكون نسبة تمثيل الأعضاء التنفيذيين بالمجلس، لا تتعدى الثلث.

[1] - جميل أحمد وآخرون، تجليات حوكمة الشركات في الإرتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012، ص 7.

ب- العضو غير التنفيذي:

العضو غير التنفيذي، يمكن تعريفه على أنه العضو الذي لا يشغل منصب تنفيذي بالشركة ولا يكون متفرغًا لإدارة الشركة، ولا يتقاضى راتبًا شهريًا أو سنويًا منها.[1]

ولكي يتمكن مجلس الإدارة في الشركة، من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تكوين مجموعة من اللجان من بين أعضائه، غير التنفيذيين، أبرزها ما يلي:

- **لجنة المراجعة:**

تُعتبر لجان المراجعة من أهم المفاهيم الحديثة في المراجعة، لما لها من أهمية في تطوير المهنة، ويعود تاريخ إنشاء لجان المراجعة حسب روبرتسون (Robertson 1979)، إلى سنة 1939م كنتيجة لقضية (Mckesson's Robbins)، التي جاء في حيثيات حكمها أن إيجاد لجنة المراجعة يعزز من إستقلالية المراجع الخارجي، وفي سنة 1977م أكد المعهد الأكاديمي الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، على جميع أعضائه ضرورة تشجيع عملائهم على إنشاء لجان المراجعة لكونها ذات فائدة جلية لجميع الأطراف، وفي سنة 1978م أكدت هيئة الأوراق المالية (SEC)، على ضرورة الإفصاح عن وجود أو عدم وجود لجان للمراجعة في القوائم المالية للشركات المسجلة في البورصة، وفي سنة 1987م أصدرت بورصة الأوراق المالية بنيويورك قرارًا يقضي بضرورة وجود لجان المراجعة، في جميع الشركات المتداولة أوراقها المالية في تلك البورصة، كما حددت أن يكون أعضائها في مجلس الإدارة من غير التنفيذيين.

ولقد سعت المملكة العربية السعودية حديثًا، إلى تبني فكرة لجان المراجعة، وجعلها ملزمة لجميع الشركات المساهمة إعتبارًا من عام 1994م.[2]

ويمكن تعريف لجنة المراجعة كما يلي:

[1] - محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص ص 36-37.

[2] - مسعود دراوسي وضيف الله محمد الهادي، مرجع سابق، ص 12.

هي لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين وتتمثل مسؤوليتها في مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة، والإجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته حول عملية المراجعة.[1]

هي لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية، ومراجعة وظيفتي المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، ومراجعة الإلتزام بتطبيق حوكمة الشركات.[2]

وتكمن أهمية إنشاء لجنة المراجعة، في أن وجودها في الشركة، يساعد أعضاء مجلس الإدارة على تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم، وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والمراجعة، ذلك عن طريق دور لجنة المراجعة في تحسين الإتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي، من خلال الاجتماع بالمراجع الخارجي أثناء وبعد نهاية عملية المراجعة، وتوصيل نتيجة هذه الإجتماعات إلى مجلس الإدارة، والمساعدة في حل المشاكل التي يواجهها المراجع الخارجي مع إدارة الشركة التنفيذية، فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية.

ومن ناحية أخرى فإن وجود لجنة المراجعة، بما لديها من إستقلالية وخبرة لذى أعضائها سوف يؤدي إلى تحسين الإتصال بين مجلس الإدارة وقسم المراجعة الداخلية في الشركة، بالشكل الذي يدعم دورها وإستقلاليتها، ويجعل مجلس الإدارة على دراية تامة بالمشاكل التي تواجهها المراجعة الداخلية، بل والأكثر من ذلك تقوم لجنة المراجعة بتقديم الحلول المناسبة لمجلس الإدارة والتي تؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي والإشرافي له إتجاه وظيفة المراجعة الداخلية.[3]

- **لجنة المكافآت:**

توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات، والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها، بأنه يجب أن تُشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وفي مجال الشركات الخاصة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) تأكيدًا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان

[1] - محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سابق، ص 89.

[2] - مسعود دراوسي وضيف الله محمد الهادي، مرجع سابق، ص12.

[3] - محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سابق، ص ص 92-93.

تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية، وتتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها، في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.[1]

- **لجنة الترشيحات:**

يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة، ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين، فقد وضعت لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات منها: تعيين أفضل المرشحين المؤهلين وتقويم مهاراتهم بإستمرار، توخي الموضوعية في عملية التوظيف، وكذلك الإعلان عن الوظائف المطلوب إشغالها... إلخ.[2]

3- الإدارة

إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها، بالإضافة إلى مسؤولياتها إتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، والإدارة هي حلقة الوصل بين مجلس الإدارة، وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، فهم الذين ينفذون توصيات المجلس والإستراتيجيات والأهداف الموضوعة، لذا يجب الحرص على إختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم في نهاية الأمر، هم الجهة المنوط بها تنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الإدارة.

4- أصحاب المصالح

وهم مجموعة من الأطراف، لهم مصالح داخل الشركة، مثل العملاء، الموردين، والموظفين ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف لديهم مصالح، قد تكون متضاربة ومختلفة في بعض الأحيان فالدائنون على سبيل المثال، يهتمون بقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفون بقدرة الشركة على الإستمرار.

[1] - حامد نور الدين وسامي فطيمة، دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص الجزائري، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012، ص06.

[2] - عزيزة بن سمينة وطبني مريم، مرجع سابق، ص 10.

وهذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة بالشركة، فهم يقومون فعلا بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة، ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الإستراتيجيات الموضوعة للشركة، فهم الأداة التي تحرك الشركة.[1]

والشكل رقم (1- 6)، يوضح أطراف حوكمة الشركات

شكل رقم (1- 6): أطراف حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الطالب.

ثانيا: آليات حوكمة الشركات

تتمثل آليات حوكمة الشركات، في الطرق والأساليب التي تستخدم في معالجة المشاكل التي تنشأ بين الإدارة والملاك عمومًا، وبين الأغلبية والأقلية من حملة الأسهم، حيث أشارت الدراسات السابقة لحوكمة الشركات، إلى وجود العديد من الآليات التي يمكن أن تُستخدم لتطبيق

[1] - عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، قدمت هذه الأطروحة إستكمالا لمتطلبات منح درجة دكتوراه الفلسفة في التمويل، عمان، 2008، ص ص41– 42.

حوكمة الشركات، بالشكل الذي يساعد الشركات، خاصة بعد فشل الشركات العملاقة في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث نتج عن هذا الفشل، فرض ضوابط صارمة على مهنة المراجعة كآلية لحوكمة الشركات، ويمكن القول بأن هناك إجماع بين الباحثين على تصنيف آليات حوكمة الشركات، إلى آليات داخلية وآليات خارجية.[1]

1- الآليات الداخلية:

أ- المراجعة الداخلية:

تُعتبر المراجعة الداخلية وظيفة حديثة نسبيًا بالمقارنة مع المراجعة الخارجية، وذلك لأن ظهورها كان بعد الأزمة الاقتصادية سنة 1929م، حيث في تلك الفترة كانت الشركات الأمريكية تستعمل خدمات مكاتب المراجعة الخارجية، في التصديق على حسابات الميزانية والقوائم المالية مما أدى بالشركات إلى البحث عن وسيلة لتخفيض المصارف المنفقة على تلك المكاتب، والتي من خلالها ساهم في المساعدة على تجسيد المراجعة الداخلية.

وحسب تعريف المجمع الأمريكي للمراجعين الداخليين (The Institute of Internal Auditors)، فإنه يعتبر المراجعة الداخلية "وظيفة يؤديها موظفون من داخل المشروع، تتناول فحص إنتقادي للإجراءات والسياسات، والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية، وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة، دقيقة وكافية"، كما تُعرف بأنها نشاط داخلي مستقل يهدف إلى تقديم للشركة ضمان حول درجة التحكم في عملياتها، كما يحمل لها نصائح من أجل التحسين، ويؤدي إلى إنشاء قيمة مضافة ويساعدها على تحقيق مقاربة نظامية، ومنهجية لمساراتها في إدارة المخاطر، والمراقبة وتقديم إقتراحات من أجل تقوية فعاليتها.

وتُعتبر المراجعة الداخلية، إحدى الآليات التي تعمل على تفعيل حوكمة الشركات من خلال الإشراف عليها من طرف لجنة المراجعة، بُغية التأكد من تحقق إستقلال المراجعين الداخليين، ودراسة خطة عمل المراجعة الداخلية، والتأكد من فاعليتها في إنجاز الأعمال الموكلة إليها، ودراسة ومناقشة تقارير المراجعة الداخلية، ومعالجة الملاحظات التي قد ترد بتقريره.

[1] - قدوري مبروك، مرجع سابق، ص 24.

كما تلعب المراجعة الداخلية، دورًا أساسيًا ضمن مسار تحضير وإنتاج التقارير حول الرقابة الداخلية، من خلال دعم المراجعة الداخلية للرقابة الداخلية، بواسطة الإجراءات التي تتناسب وتقييم فعاليتها وتشجيع تطويرها بشكل مستمر.[1]

2- الآليات الخارجية:

أ- المراجع الخارجي:

نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، التي تُعدها الشركات من خلال تقريره الذي يقوم بإعداده والمرفق بالقوائم المالية، فإن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات، لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الشركة، كما يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، ويحد من مشكلة الإنحراف الخُلقي في الشركة، وهذا ما يُؤهله إلى أن يكون آلية خارجية لتطبيق حوكمة الشركات.

ب- التنظيمات المهنية:

تُؤدي التنظيمات المهنية العاملة في مجال المحاسبة والمراجعة، دورًا هامًا في تطبيق حوكمة الشركات، حيث أن العناية بهذا الموضوع، نتج عنه مجموعة من الجهود والتنظيمات التي إتخذتها العديد من الدول والتنظيمات المهنية، وهذه التنظيمات هي عبارة عن أدوات تُستخدم من خارج الشركة، كآلية خارجية من آليات تطبيق حوكمة الشركات.[2]

المطلب الرابع: ركائز وأبعاد حوكمة الشركات

أولا: ركائز حوكمة الشركات

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث عناصر وهي:

- السلوك الأخلاقي: أي ضمان الإلتزام السلوكي، من خلال الإلتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة، والشفافية في عرض المعلومات المالية؛

[1] - براق محمد وقمان عمر، مرجع سابق، ص ص09-10.

[2] - قدوري مبروك، مرجع سابق، ص 26.

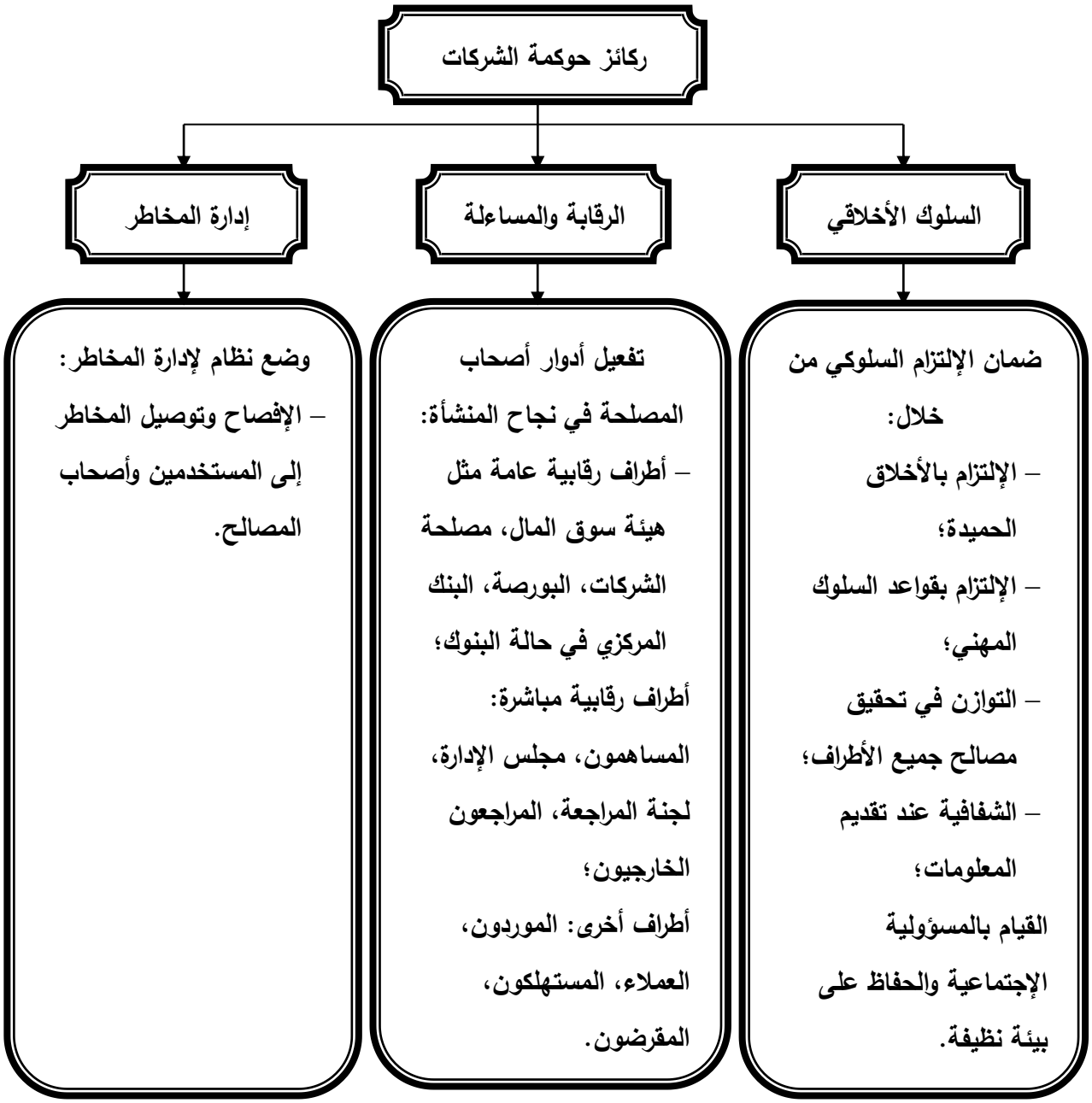
– الرقابة والمساءلة: وذلك من خلال تفعيل دور أصحاب المصلحة مثل الهيئات الإشرافية العامة، والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة، والأطراف الأخرى المرتبطة بالمنشأة؛

– إدارة المخاطر: أي وضع نظام لإدارة المخاطر.[1]

والشكل رقم (1- 7)، يوضح هذه الركائز:

[1] - بلعادي عمار وآخرون، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية المؤسسية –واقع، رهانات وآفاق–، جامعة أم البواقي، الجزائر، يومي 7–8 ديسمبر 2010، ص 6.

شكل رقم (1- 7): ركائز حوكمة الشركات



المصدر: بريش عبدالقادر وغراية زهير، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة المالية العالمية، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009، ص 4.

ثانيا: أبعاد حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات أبعاد مختلفة، نوردها في العناصر التالية:[1]

1- البعد الإشرافي:

فهذا البعد يتعلق بتدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية والأطراف ذات المصلحة.

2- البعد الرقابي:

ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي، فإن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول تفعيل نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح، وقواعد التسجيل في البورصة وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم، والأطراف ذات المصلحة في الرقابة، فضلا عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتدعيم إستقلاليته.

3- البعد الأخلاقي:

ويتعلق بخلق وتحسين البيئة الرقابية، بما تشمله من القواعد الأخلاقية، النزاهة والأمانة ونشر ثقافة حوكمة الشركات على مستوى إدارات الشركات، وبيئة الأعمال بصفة عامة.

4- الإتصال وحفظ التوازن:

ويتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة، ممثلة في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء ذات المصلحة، أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى.

5- البعد الإستراتيجي:

ويتعلق بصياغة إستراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الإستراتيجي، والتطلع إلى المستقبل، إستنادًا إلى دراسة متأنية ومعلومات كافية على أدائها الماضي والحاضر، وكذلك دراسة

[1] - بروش زين الدين ودهيمي جابر، مرجع سابق، ص ص 06-07.

عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة، إستنادًا إلى معلومات كافية عن عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينها.

6- المساءلة:

ويحدد هذا العنصر الإعلان عن أنشطة وأداء الشركة والفرص أمام المساهمين، وغيرهم ممن يحقق لهم قانون مساءلة الشركة.

7- الإفصاح والشفافية:

يتعلق الإفصاح والشفافية ليس فقط بالمعلومات اللازمة لترشيد كافة الأطراف ذات المصلحة على مستوى الشركة، بل يتسع هذا المفهوم ليشمل الإفصاح ضمن التقارير العامة عن المؤشرات الدالة عن الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات، طبقًا لتوصيات سوق نيويورك للأوراق المالية.

المبحث الثالث: مبادئ وتجارب حوكمة الشركات

حتى نهاية العام 1999م، كانت 24 دولة قد أصدرت القواعد الجيدة لإدارة الشركات، وهي: إيرلندا، أستراليا، بلجيكا، البرازيل، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليونان، هونغ كونغ ،الهند، إيطاليا، اليابان، كوريا، ماليزيا، المكسيك، هولندا، البرتغال، سنغافورة، جنوب إفريقيا وإسبانيا، السويد، تايلندا، المملكة المتحدة والولايات المتحدة، وهذا العدد يستثني الدول النامية والدول الصاعدة الأخرى، التي توشك على إصدار إجراءات الممارسة الجيدة لقواعد إدارة الشركات، وفيما يلي إستعراض لمبادئ حوكمة الشركات إضافة إلى تجارب بعض الدول في مجال حوكمة الشركات.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات

إن مبادئ حوكمة الشركات، تعد إحدى أهم الركائز التي أدت إلى إزدهار الشركات، حيث أنها تمثل القواعد الرئيسية، لتحقيق أهداف الشركات على الصعيدين المحلي والعالمي، وهي كما يلي:

أولا: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:

لقد وضعت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، ستة مبادئ أساسية لحوكمة الشركات، وهي كالآتي:

- **المبدأ الأول: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات**

يجب أن تعمل أنظمة حوكمة الشركات، على رفع مستوى الشفافية، وكفاءة الأسواق المالية والشركات، وفق القانون وأن تحدد المسؤوليات والأعمال، وتوزع على مختلف الأقسام والهيئات بكل وضوح.[1]

- **المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين**

حيث يتم حفظ حقوق المساهمين كلهم، من حيث حقهم في نقل ملكية الأسهم، وإختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد مجزٍ من الأرباح، والحق بالمشاركة الفعالة في الإجتماعات.[2]

- **المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين**

وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية وكذلك حمايتهم من أي عمليات إستحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الإتجار في المعلومات الداخلية.[3]

- **المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات**

ينص هذا المبدأ، على أنه ينبغي على نظام حوكمة الشركات، أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح، التي أنشأها القانون، أو تنشأ نتيجة إتفاقيات متبادلة، ويقصد بأصحاب المصالح:

---

[1] - يوسف محمد شهوان، أثر تطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، عمان، 2013، ص ص17-18.

[2] - كامل يوسف بركة، دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات –دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص101.

[3] - نعيمة بجاوي وآخرون، دور الحاكمية المؤسسية في تحسين الأداء المالي للشركات، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012، ص10.

المقرضين، الموظفين، العملاء، والموردين... إلخ.[1]

- **المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية**

وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة، ودور مراجع الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، وذلك في الوقت المناسب ودون تأخير.[2]

- **المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة**

للوقوف على مدى مسؤوليات مجلس الإدارة، فإن قواعد حوكمة الشركات، تتطلب وضع مجموعة من الإرشادات، والتي من بينها، أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس المعلومات الكافية وبذل العناية الواجبة، وتطبيق المعايير الأخلاقية العالية وإنجاز المهام المطلوبة منه، وعليه يجب أن يراعي في تشكيل مجلس الإدارة عنصر النوعية، أي أن تتوفر في أعضائه المهارة والكفاءة، التي تؤهلهم للتعامل مع الجوانب المختلفة من أجل الوصول إلى إتخاذ قرارات سليمة وتحقيق القدرة على المتابعة والمساءلة، من خلال نظام فعال لتقييم ومراجعة الأداء، وتقييم المخاطر.[3]

ثانيا: مبادئ لجنة بازل

وضعت لجنة بازل في عام 1999م، إرشادات خاصة بحوكمة الشركات في المؤسسات المصرفية، وهي تركز على النقاط التالية:[4]

1- قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير؛

---

[1] - أنس محمود الطرمان، دور النظم والمعايير المحاسبية في تحقيق شروط ومتطلبات الحاكمية المؤسسية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، عمان، 2009، ص31.

[2] - أمال عياري وآخرون، تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية –دراسة حالة الجزائر–، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية الحد من الفساد المالي والإداري، يومي 6–7 ماي 2012، ص 6.

[3] - ماجد اسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية –دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية–، قدم هذا البحث إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 23.

[4] - فاتح غلاب، مرجع سابق، ص 14.

2- إستراتيجية للشركة معدة جيدًا، والتي يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك؛

3- التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز إتخاذ القرار، متضمنًا تسلسلا وظيفيًا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس؛

4- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات والإدارة العليا؛

5- توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام المراجع الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات؛

6- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا، التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضًا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات عناصر أخرى؛

7- تدفق المعلومات بشكل مناسب سواء من الداخل أو الخارج.

ثالثا: مبادئ مؤسسة التمويل الدولية

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي عام 2003م، موجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم حوكمة الشركات في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية وذلك على مستويات أربعة كالتالي:[1]

1- الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛

2- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد؛

3- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليًا؛

4- القيادة.

المطلب الثاني: تجربة الولايات المتحدة في حوكمة الشركات

شهدت الولايات المتحدة ثورة شركات فيما بين سنة 1980م وسنة 1930م، كان نتائجها ظهور شكل من أشكال الملكية، يسمى: "نظام الغريب على مد الذراع" ،إشارة إلى مشاركة مساهمين من أماكن متفرقة في شركة واحدة، ومنذ ذلك الوقت بدأ يظهر النزاع والتعارض بين المساهمين والمسيرين.

[1] - فاتح غلاب، مرجع سابق، ص 14.

وقد ظهرت حوكمة الشركات في الولايات المتحدة، في أواخر السبعينات من القرن الماضي، حيث صدر تقرير في يناير 1972م، بعنوان "دور تكوين مجلس إدارة شركة كبيرة مساهمة"، وذلك كمحاولة لسن تشريع، للحد من عمليات الشراء والإستحواذ العدوانية على الشركات، كما تم تحديد الواجبات الرئيسية للمدير، ومنذ ذلك الوقت، كان هناك إرتفاع ملحوظ في عدد إجراءات القواعد الجيدة، لإدارة الشركات في الولايات المتحدة، بما في ذلك بيان شركة "Tiaa-Cref" في سنة 1993م، وهو يبين سياسة القواعد والإجراءات الجيدة للحكم، ولإدارة الشركات في جميع أنحاء العالم، ومن أهم هذه الإجراءات ما يلي:

- هيكل إداري يسمح بمحاسبة الشركات أمام مالكيها؛
- معاملة عادلة ومتساوية لجميع المساهمين؛
- مراقبة مستقلة عن المديرين والمحاسبين؛
- الإفصاح عن النتائج المالية، نتائج نشاط الشركة والتطورات المادية.

كما صدرت العديد من التقارير، منها تقرير لجنة تريداوي سنة 1987م، بشأن الإحتيال والتدليس في التقارير المالية، وتقوية مهنة المراجع المستقل وتقرير لجنة بلوري بون سنة 1999م لتحسين فاعلية لجان محاسبة الشركات.

وتعتبر السوق الأمريكية حتى الآن، أبرز مثال لتطبيق قواعد حوكمة الشركات، وعندما يكون المستثمر في الولايات المتحدة غير راض عن طريقة الإدارة في الشركة، فإنه يبيع أسهمه حتى بأقل من سعرها.[1]

المطلب الثالث: تجربة الدول الأوروبية في حوكمة الشركات

أدى الإهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات، إلى قيام العديد من دول العالم بإصدار مبادئ، وقواعد خاصة بحوكمة الشركات، ولقد كان الإنجليزيون أول من قاموا بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على سوق الأوراق المالية بلندن، ثم أخذت دول أخرى تحدو حدو بريطانيا في ذلك، كفرنسا، وسنحاول في هذا المطلب، إستعراض كل من تجربة بريطانيا وتجربة فرنسا.

[1] - حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات –دراسة حالة مجمع "صيدال"، وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الشلف ،الجزائر، 2008، ص ص 29– 30.

أولا: تجربة بريطانيا في مجال حوكمة الشركات

انتشرت في المملكة المتحدة، بداية من تسعينات القرن الماضي، المشاكل المالية المترتبة عن قيام بعض الشركات، بإخفاء معلومات مالية بالحسابات والقوائم المالية، المقدمة للمساهمين مما دفع بمجلس التقارير المالية (FRC)، وجهات محاسبية أخرى إلى دراسة كيفية توفير الثقة في التقارير المالية للشركات. وفي سنة 1992م، صدر تقرير "Cadbury"، تحت عنوان "الجوانب المالية لإجراءات حوكمة الشركات"، وقد إشتمل التقرير على أفضل قواعد الممارسات المالية والمحاسبية بالشركات، وإلتزمت به الشركات البريطانية المسجلة بالبورصة، وقد تناول هذا التقرير تعزيز موضوعية وإستقلالية مجلس الإدارة، والمديرين التنفيذيين وتفعيل أدائها وضمان الشفافية والإفصاح في الوقت الملائم.

وتوالى بعدها، صدور العديد من التقارير الخاصة بإدارة الشركات، ففي سنة 1999م صدر تقرير (Trunbull) والخاص بإلزام إدارة الشركات، بالإفصاح عن تقويم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية داخل تنظيماتها، أما في سنة 2001م، صدر تقرير (Combined code)، لوضع أحسن القواعد والمبادئ لأفضل الممارسات، والذي ركز على تقرير (Cadbury).[1]

ثانيا: تجربة فرنسا في مجال حوكمة الشركات

توجد عوامل عديدة جعلت السوق، أكثر إهتماما بقواعد وإدارة الشركات في فرنسا ومن أبرز تلك العوامل، زيادة المساهمين الأجانب، وظهور مفهوم صناديق المعاشات في فرنسا والرغبة في تحديث سوق المال بباريس، وتولي ذلك أهم منظمتين لأصحاب الأعمال في فرنسا، هما المجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسيين، والجمعية الفرنسية للمنشآت الخاصة، واللذان قاما بإنشاء لجنة قواعد إدارة الشركات، التي كانت برئاسة فينة (Vienot) رئيس الجمعية العمومية وذلك بصدور تقرير فينو في عام 1995م، وقد جذب هذا التقرير الكثير من الإهتمام، إلا أن هذا التقرير لم يقترح إدخال تغييرات جوهرية على الممارسات الحالية، ولذلك تأخر تنفيذ ما توصل إليه من توصيات، حيث لم تكن هناك متابعة رسمية على شكل تعميم، يبين مدى الإلتزام بتلك التوصيات ويتضمن هذا التقرير مجموعة من التوصيات منها:

[1] - زلاسي رياض، مرجع سابق، ص ص22– 23.

– يجب على كل مجلس أن يضم عددًا لا يقل عن عضوين من الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين؛

– يجب أن يمتلك المديرون، عددًا معقولا ومناسبًا من أسهم شركتهم؛

– يجب على الشركات أن تتجنب إحتواء مجالسها، على عددٍ كبيرٍ من الأعضاء الذين يخدمون أكثر من 5 سنوات؛

– على المجالس المشاركة في القرارات ذات الأهمية الإستراتيجية للشركة، وعلى الشركات كذلك أن تفصح كل سنة، عن كيفية تنظيمها لصنع القرارات.

لقد كانت المشكلة المتعلقة بتقرير "فينو"، هي أن الإلتزام كان متروكًا لإختيار الشركات تمامًا، ولم يكن للبورصة أو لأي جهة تنظيمية أخرى، الإفصاح كما إذا كانت الشركة تطبق مبادئ فينو أو لا، وفي عام 1996م قام مجلس الشيوخ بدراسة قواعد حوكمة الشركات، وترتب عن هذه الدراسة، صدور تقرير ماريني 1996م، والذي إشتمل على مقترحات بإحداث تغييرات قانونية غطت مجموعة من الموضوعات، يرتبط بعضها بشؤون حوكمة الشركات.[1]

المطلب الرابع: تجربة الدول العربية في حوكمة الشركات

زاد إهتمام كثير من الدول العربية في الآونة الأخيرة، بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات وخاصة بعد الإنهيارات المالية، التي شهدتها الأوساط المالية، والتي شملت العديد من دول العالم وفيما يلي، سنقوم باستعراض كلا من التجربة المصرية والتجربة الجزائرية، في مجال حوكمة الشركات.

أولا: التجربة المصرية

لقد حظيت حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، بإهتمام الباحثين، والممارسين لمنظمات مهنية مصرية، وكذلك الدولية، مثل منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، ومركز المشروعات الدولية الخاصة.

[1] - محمد جميل حبوش، مدى إلتزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات –دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة–، قدم هذا البحث إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص ص64–65.

ففي عام 2001م، قامت الجمعية المصرية للإدارة المالية بالتعاون مع المركز المصري للدراسات الإقتصادية، وبرعاية البنك الدولي، ووزارة التجارة الخارجية، بتنظيم مؤتمر بعنوان: "مستقبل الإقتصاد المصري في ظل ممارسات حوكمة الشركات".

وقد صدر عن هذا المؤتمر، عدة توصيات منها:

– تأسيس معهد إقليمي للمديرين في مصر، بهدف التدريب على نشر الوعي حول مبادئ حوكمة الشركات؛

– وضع هيكل تنظيمي لمعهد أو مركز لحوكمة الشركات في مصر، على أن تنظم الشركات المسجلة في بورصتي القاهرة والإسكندرية لهذا الإطار الهيكلي الجديد.

وفي سنة 2001م، أيضًا قام البنك الدولي بالتعاون مع منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بإجراء دراسة، حول مدى إلتزام جمهورية مصر العربية، بتطبيق قواعد حوكمة الشركات الدولية الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية عام 1999م.

كما قامت هيئة سوق المال في مصر، بإنشاء إدارة لحوكمة الشركات لمتابعة تنفيذ توصيات البنك الدولي، الخاصة بمبادئ حوكمة الشركات.

وفي عام 2004م، قام مركز المشروعات الدولية، وبالتعاون مع الهيئات المحلية في كل من مصر، الأردن والمغرب، بالإضافة إلى المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، بإصدار تقرير بعنوان "حوكمة الشركات في المغرب ومصر ولبنان والأردن"، وقد تم علاج حالة كل دولة بمنهج مختلف وبعمق وفقًا لدرجة تقديم القطاع المالي في كل دولة، وتوصلت الدراسة إلى أنه في مصر، قد تم التعاون مع حوكمة الشركات من ناحية سوق الأوراق المالية، وقد عملت مصر والمغرب على وضع القواعد التي تحكم سوق الأوراق المالية، وفقًا للمبادئ الدولية لحوكمة الشركات.

وفي أكتوبر 2005م، قامت إدارة حوكمة المؤسسات التابعة لهيئة سوق المال في مصر بإصدار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات، بالتعاون مع مركز المديرين التابعة لوزارة الإستثمار المصرية.

وفي نوفمبر 2006م، أصدرت الهيئة العامة لسوق المال المصرية، بيانًا تعهدت فيه بالإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن وزارة الإستثمار في أكتوبر 2005م، والعمل على إدخالها حيز التنفيذ، إعتبارًا من أول يناير 2007م.[1]

ثانيا: التجربة الجزائرية

في شهر جويلية من سنة 2007م، إنعقد بالجزائر أول ملتقى دولي حول الحكم الراشد للمؤسسات، وخلال هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد هذا الميثاق، والذي هو ثمرة لسلسلة من الأعمال التي قادها فريق العمل، بين الفترة الممتدة من نوفمبر 2007م إلى نوفمبر 2008م، وفي غضون هذه الفترة تمكن فريق العمل، بعد سلسلة مشاورات مع الأطراف الفاعلة، بأن يقيس ويعمق، حالة الإستعجال لتبني ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، وكذا إدراجه ضمن السياق الدولي، المتميز بالإبتكار وتبادل الخبرات، وفي هذا الشأن فقد شكلت مبادئ حوكمة الشركات المعتمدة من طرف منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، ضمن إصدارها لعام 2004م إعطائهم المراجع التي إستلهم منها فريق العمل، مع تحريه الأخذ بعين الإعتبار خصوصيات المؤسسة الجزائرية.[2]

[1] - عبد الحميد العيفة، مرجع سابق، ص ص82- 83.

[2] - بن دادة خير الدين، الحوكمة كآلية لتحسين الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة –دراسة حالة: المؤسسة الحديثة للمبرد الصحراوي "غرداية"–، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص18.

خلاصة:

بعد دراستنا لهذا الفصل، حوكمة الشركات، توصلنا إلى أن حوكمة الشركات، ما هي إلا تعميق لدور الرقابة، ومتابعة أداء الشركات، ويستند تطبيق حوكمة الشركات، إلى مجموعة من الخصائص والمقومات، والمبادئ، التي تتحقق في إطار مجموعة من المحددات الخارجية والداخلية، من أجل تحقيق الأهداف المنوطة بها بما يحقق مصلحة مختلف الأطراف ذات العلاقة في الشركة.

كما تم إستعراض تجارب بعض الدول، في مجال حوكمة الشركات، هذه الأخيرة التي تعد الأداة الفعالة في تعزيز الثقة بين مختلف الأطراف الداخلية والخارجية للشركة، والوسيلة البالغة التأثير وهذا موضوع دراستنا في الفصل الموالي.

الفصل الثاني: الحوكمة ومراجعة الحسابات

تمهيد

المبحث الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات

المبحث الثاني: مدخل إلى جودة المراجعة الخارجية

المبحث الثالث: حوكمة الشركات وجودة المرجعة الخارجية

الخلاصة

الفصل الثاني: الحوكمة ومراجعة الحسابات

تمهيد:

إن إنفصال الملكية عن الإدارة وإنتشار المؤسسات المساهمة الكبرى، وتعقد البناء التنظيمي لها، حتم على الأطراف ذات المصلحة، توكيل طرف ثالث مستقل عن المؤسسة يراقب تصرفات الإدارة، ويهدف إلى حماية حقوقهم ويُلبي إحتياجاتهم من معلومات محاسبية، وتقارير مالية موثوقة.

وحتى يمكن الإعتماد على هذه التقارير المالية في إتخاذ القرارات الإستثمارية، لا بد من قيام شخص مستقل ومؤهل، بالتحقق من مدى مصداقيتها وصحتها، وذلك بتجميع الأدلة والقرائن الكافية وتقييمها بطريقة موضوعية، في ضوء المعايير المحددة، حتى يمكن إبداء الرأي الفني المحايد حول هذه التقارير المالية، وهذا ما سنتناوله في هذا الفصل.

المبحث الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات

شهدت السنوات الأخيرة، إزدياد مضطرب في كمية المعلومات المتاحة، لمتخذي القرارات من خلال القوائم المالية المنشورة، أو من خلال المعلومات المتوافرة على شبكة الأنترنت، وغالبًا ما تحتفظ الشركات، بقواعد بيانات كبيرة، توفر معلومات متنوعة، تتعلق بأسعار الأسهم والعملاء والموردين.

وفي كل هذه الظروف، هناك حاجة للتحقق من مدى مصداقية هذه المعلومات، وإمكانية الوثوق فيها، ويمكن لخدمة المراجعة الخارجية، أن تقدم تأكيد عن ما إذا كانت المعلومات المتوافرة، يمكن الوثوق فيها، وهذا ما سنتناوله في هذا الفصل.

المطلب الأول: نشأة وتطور مراجعة الحسابات

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان، إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات[1]،حيث يشير التاريخ القديم، إلى أن حكومات قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية، ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية، حيث كانت تُعقد جلسة إستماع عامة، يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يُقدم المدققون تقاريرهم، مع ملاحظة أن عملية التسجيل والتدقيق بمعناه اللفظي "Audit"، هي مشتقة من الكلمة اللاتينية: "Audive"، ومعناها يستمع، لأن الحسابات كانت تُتلى على المدقق.

وتحسنت عملية التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي إكتشفها العالم الإيطالي "Luca Paciolo"، ونشر كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر، عام 1494م.[2]

والتدقيق في المعنى الحديث، يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود، وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة، ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي، حيث أنه أصبح من الضروري، أن يعهد إلى شخص، يقوم

[1] - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية–، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص19.

[2] - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص ص6– 7.

بالتحقق من حسن إستغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر، حيث أن قدامى اليونان، كانوا يعينون موظفًا للتدقيق، وحفظ سلامة الحسابات العامة، بعد الإنتهاء من عمليات التسجيل كذلك الرومان، قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات، والشخص المسؤول عن المقبوضات.[1]

لقد صاحب تطور المراجعة، تطور النشاط التجاري والإقتصادي، فمند النهضة التجارية بإيطاليا، في القرنين 15و16م، والتطور مستمر، والذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية، في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان المالك مالكًا ومسيرًا في نفس الوقت، غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة الركب، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة، وكذا إمتناع البعض على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، وهذا أدى بدوره إلى إنفصال الملكية عن التسيير.[2]

ويمكن تقسيم تلك المراحل التي مرت بها المراجعة إلى خمس مراحل، ونستعرضها كالتالي:

أولا: فترة ما قبل 1500م

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية، والمشروعات العائلية وخصوصًا العائلات المالكة، وكانت المراجعة غير معروفة ويستعاض عنها، بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية، تُسجل بهما نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين، وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ، هو توخي الدقة، ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.[3]

وفي عهد الفراعنة في مصر، والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان، كانوا يتحققون من صحة الحسابات، عن طريق الإستماع إلى المراجع في الحسابات العامة، حول الإيرادات والمصروفات، كما أن الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه)، قد جعل موسم الحج

[1] - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص 13.

[2] - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص8.

[3] - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص17.

فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها، علمًا أن التدقيق كان يشمل المراجعة التفصيلية وكان غرضها الرئيسي، إكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها.

وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية، وإنقسام إيطاليا إلى دوليات ظهرت الحاجة لعملية المراجعة، وخصوصًا بعد نمو المدن الإيطالية والتي كانت تشتهر بالتجارة، مثل فلورنسا وجنوا وفينيسيا، حيث تم إستخدام المراجعين لأول مرة في تدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر، والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار وراء البحار.

وفي سنة 1394م، إستخدمت حكومة مدينة بيزا المراجعين، في مراجعة الحسابات الحكومية ولقد كان الهدف من المراجعة في هذه الفترة، هو إكتشاف أي غش أو تلاعب بالدفاتر، مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية.[1]

ثانيا: الفترة ما بين 1500 و1850م

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن إستخلاصه فعلا من هذه الأخيرة، هو إنفصال ملكية الشركة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين الخارجيين.

كما تم تطبيق وإستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليًا، وظهر نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.[2]

ثالثا: الفترة ما بين 1850 و1905م

خلال هذه الفترة، أصبح المجال مفتوحًا للمراجعة، حتى تبرز كمهنة لا يستهان بها، وقد ساعد على ذلك ظهور القوانين، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م، والذي نص بين مواده على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات، ففي نهاية هذه الفترة، أصبح المراجعون يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة، كدليل

[1] - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية –دراسة حالة التكامل بين شركة "KPMG" مجني وحازم وحسن وشركائهم –محاسبون قانونيون– وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والإستثمار في الجمهورية اليمنية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص ص 3–4.

[2] - محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة الدولية –دراسة مقارنة (حالة الجزائر)–، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2008، ص 4.

إضافي على دقة العمليات، وأصبحت المراجعة أقل تفصيلا باعتمادها على المراجعة الإختيارية[1] كما تم في هذه الفترة الإنفصال النهائي بين الملكية والإدارة، وظهرت الحاجة من طرف المساهمين، وبشكل يساهم في المحافظة على أموالهم المستثمرة، إلى وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته تبيان مدى أمانة القائمين على أموال وممتلكات المساهمين.[2]

رابعا: من 1905م إلى يومنا هذا

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى، وكذا الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى إستعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي، أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد إكتشاف الغش والخطأ، فإكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة، بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل، والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي أم لا.[3]

والجدول رقم (2- 1)، يوضح أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة.

[1] - شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية –دراسة حالة سونلغاز–، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009، ص24.

[2] - حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، مرجع سابق، ص38.

[3] - محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011، ص4.

جدول رقم (2- 1): مراحل تطور المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	إكتشاف التلاعب والإختلاس	بالتفصيل	عدم معترف بها
1850-1500	إكتشاف التلاعب والإختلاس	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
1905-1850	1- إكتشاف التلاعب والإختلاس 2- إكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الإختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الإعتراف بها
1933-1905	1- تحديد سلامة وصحة تقرير المركز المالي 2- إكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل ومراجعة إختبارية	إعتراف سطحي
1940-1933	1- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي 2- إكتشاف التلاعب والأخطاء	مراجعة إختبارية	بداية في الإهتمام
1960-1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة إختبارية	إهتمام وتركيز

المصدر: أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل "المعايير الدولية للمراجعة الداخلية" في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص5.

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية مراجعة الحسابات

سنحاول في هذا المطلب، إبراز كل من مفهوم، خصائص وأهمية مراجعة الحسابات، وذلك كما يلي:

أولا: مفهوم مراجعة الحسابات

إن إعطاء مفهوم عام للمراجعة الخارجية، هو عبارة عن الإحاطة بها ومعرفة حدودها، وقد تعددت التعاريف حول مفهوم المراجعة الخارجية، وذلك لتعدد الجوانب التي تم النظر إلى المراجعة منها:

تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية "AAA":

"هو عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها، فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث إقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق، بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق".[1]

كما توجد عدة تعاريف للمراجعة الخارجية:

هي عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الإقتصادية، لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة، وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة في المشروع.[2]

هي عملية منظمة، تؤدى عن طريق مراجع، مؤهل وحيادي، للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها، تتعلق بأنشطة وأحداث مالية، ومطابقة نتائجها مع معايير محاسبية مقررة، عن طريق جمع أدلة إثبات المراجعة، وتقييمها، مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لإستخدامها في إتخاذ قراراتها.[3]

هي عملية تجميع أدلة الإثبات، وتحديد وإعداد التقارير، عن مدى التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة مسبقًا، ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل ومحايد.[4]

أما خالد أمين فيعرف مراجعة الحسابات، على أنها: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات، والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحص إنتقادي منظم، بقصد الخروج

---

[1] - محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية –دراسة مقارنة (حالة الجزائر)–، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص المالية والمحاسبة، جامعة المدية، الجزائر ،2008، ص5.

[2] - عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول: المراجعة الحديثة لحسابات الشركات المقيدة بالبورصة وفقًا لمدخل الأهمية وخطر المراجعة ودورات العمليات، الدار الجامعية، القاهرة، ص13.

[3] - أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص 2.

[4] - حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، القاهرة، 2007، ص15.

برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية، عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة معينة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها".[1]

كما يعرفها (Bonnault et Germond)، على أنها: "إختبار تقني صارم وبنّاء، بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل، على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات، للصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة ولنتائجها".[2]

ومن مجموعة التعاريف السابقة، نستخلص أن مراجعة الحسابات هي عبارة عن فحص إنتقادي، يقوم به مراجع خارجي، مؤهل ومستقل يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة في القوائم المالية من طرف المنشأة، والحكم على مدى مصداقيتها، وتمثيلها للوضعية المالية الحقيقية للمنشأة وتوصيل نتائج ذلك للأطراف المختلفة، ومن خلال ما سبق، نستنتج ما يلي:

- مراجعة الحسابات هي عملية منظمة، تستدعي خطة عمل مسبقة؛
- هي فحص إنتقادي للمعلومات التي تقدمها المنشأة؛
- هي أداة أساسية لتقييم الأحداث الإقتصادية في المنشأة بصورة موضوعية؛
- يعد تقرير المراجع الخارجي ورأيه الفني المحايد، جوهر عملية المراجعة؛
- تعتمد المراجعة الخارجية على التخطيط المسبق، والمتمثل في برنامج المراجعة.

ثانيا: أهمية المراجعة الخارجية

لأجل أن تكون المعلومات المالية ذو فائدة بالنسبة لمتخذي القرارات، فإن هذه المعلومات يجب أن تكون ذات علاقة وملائمة، ويُعتمد عليها، ولهذا فإن المستفيدين من المعلومات المالية يريدون من المراجع المستقل والمحايد، أن يتأكد من ملائمة المعلومات للإستخدام.

[1] - زين يونس، أثر التجارة الإلكترونية على المراجعة الداخلية في المصارف –حالة الجزائر–، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2014، ص18.

[2] - صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، الجزائر، 2004، ص ص21–22.

بالإضافة إلى الملائمة والإعتماد على المعلومات المالية، فإن البيانات المالية التي يقوم المراجع بتقديم تقرير حولها يعزى إلى الأسباب التالية:

1- تعارض المصالح: إذ أن هناك تضارب مصالح بين المستفيدين من المعلومات المالية والجهة التي تحضر هذه المعلومات وهي الإدارة، فعلى سبيل المثال هناك تضارب مصالح بين المالكين وإدارة الشركة، التي لا تملك شيء في الشركة، وخصوصًا إذا كان المدير العام لديه نسبة معينة من الربح بالإضافة إلى الراتب، فهناك مصلحة في تضخيم الأرباح، ولهذا فإن المستفيدين من المعلومات المالية، يرغبون بتأييد المراجع المستقل والمحايد من أجل معلومات مالية:

- خالية من غش أو أخطاء الإدارة؛
- هذه المعلومات ليست محضرة لفئة، أو على حساب فئة أخرى.

2- البيانات المالية المنشورة للإطلاع عليها من قبل الجمهور، تُمثل وربما المصدر الوحيد للمعلومات، لأجل إتخاذ قرارات الإستثمار أو لإعطاء قروض، وعلى سبيل المثال فإن المستفيدون والمعتمدين على المعلومات المالية، ينظرون إلى تأكيد المراجع الخارجي، من أن هذه المعلومات المالية قد حضرت حسب المبادئ المحاسبية، المقبولة قبولا عامًا.

3- المستفيدون لا يتمكنون من الإطلاع على سجلات المنشأة، وأحيانًا التعقيدات لمبادئ المحاسبة المستعملة، ولهذا يعتمد المستفيدون على البيانات المالية المدققة من قبل المراجع المستقل والمحايد.[1]

المطلب الثالث: فروض، مبادئ، وأهداف مراجعة الحسابات

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى كل من: فروض، مبادئ وأهداف مراجعة الحسابات وذلك كالتالي:

أولا: فروض مراجعة الحسابات

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة، نقطة بداية لأي تفكير منظم، بغية التوصل إلى نتائج، تساهم في وضع إطار عام للنظرية، التي تحكم هذا المجال، ومن ثم فإن إيجاد فروض للمراجعة، عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة، والتوصل إلى نتائج، تساعد في إيجاد نظرية شاملة لها، ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض، التي تأخذ في الإعتبار طبيعة المراجعة

[1] - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان،2004، ص ص27– 28.

ونوعية المشاكل التي تتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة حتى يمكن أن تلقى القبول من المهنة، وتتمثل الفروض التجريبية للمراجعة فيما يلي:

1- قابلية البيانات للفحص

من الملاحظ أن هذا الفرض، مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر لوجود هذه المهنة.

ويستمد هذا الفرض قوته، من أن طبيعة المراجعة جعلتها تعتمد على البرهان الذي يستمد بدوره من المنطق، وأن إمكانية الفحص والإثبات، لمن أهم عناصر المنطق، وهي التي تُعطي للأشياء معنى، ومن ثم فإن قابلية القوائم المالية للفحص، ستعمل على مد مراجع الحسابات بالبرهان الضروري لإبداء الرأي في مدى سلامتها، وذلك لأن الفحص هو الطريق إلى الثقة في أي عنصر معين، وهذه الثقة قد تكون سالبة، بمعنى أن العنصر خطأ، وقد تكون موجبة بمعنى أن العنصر صحيح.

ويقودنا هذا الفرض، إلى دراسة الطرق المختلفة للحصول على المعرفة والبرهان وتطبيقها في مجال المراجعة، وكذلك دراسة مسؤوليات مراجع الحسابات، في الحصول على القرائن الكافية ومضمون رأيه الفني، ومجالات الفحص المختلفة. [1]

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة

يقوم هذا الفرض، على تبادل المنافع بين الإدارة والمراجع، حيث أن الإدارة تقدم معلومات واقعية للمراجع، الذي يُبدي على أساسها رأيه الفني المحايد، وفي نفس الوقت يقوم المراجع بتزويد الإدارة بمعلومات صالحة لإتخاذ قرارات سليمة.[2]

[1] - محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، القاهرة، 2003، ص ص 18- 19.

[2] - شيقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2013، ص 16.

3- خلو القوائم المالية وأي معلومات أخرى تُقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية

حيث يقوم المدقق، بإفتراض أن القوائم المالية، والمعلومات المقدمة له خالية من الأخطاء الغير عادية أو التلاعب، وفي حالة عدم ثبوت هذا الفرض، فإن عمل المدقق يُصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس إختباري كما هو مفترض، كما يُشير هذا الفرض إلى مسؤولية المراجع عن إكتشاف الأخطاء الواضحة، عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤولياته عن إكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها، خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتعارف عليها.[1]

4- فرض الصدق في محتويات التقرير

ويفسر هذا الفرض، على أن تقرير المراجع يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المراجع، ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق، من حقيقة وضع المراجع بإعتباره محل ثقة جميع الأطراف، أصحاب المصالح في المنشأة أو خارجها.[2]

5- فرض إستقلال المدقق

وذلك لأن المراجع عندما يمارس عمله، يُعتبر حكما يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويعتمد فرض إستقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات وهما:

أ- المقومات الذاتية

وهي التي تتعلق بشخص المراجع، وتكوينه العلمي والخلقي وخرته العملية.

ب- المقومات الموضوعية

وهي ما تتضمنه التشريعات، والهيئات المهنية من أحكام وقواعد.[3]

---

[1] - بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح –دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والفرنسية–، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص 15.

[2] - بلقاسم بعوج، أهمية المراجعة الخارجية تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية –دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين والأكاديميين المختصين فى المحاسبة–، جامعة بسكرة، الجزائر،2014، ص 12.

[3] - مفيد عبد اللاوي، آليات وطرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، الجزائر،2014، ص ص30-31.

حيث يمكن لمراجع الحسابات، الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية، والموازنات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق التابعة للمنشأة، كما يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للمنشأة، كل التوضيحات والمعلومات التي يراها لازمة.[1]

6- فرض توافر نظام كافٍ للرقابة الداخلية

تشير الرقابة الداخلية، إلى نظام يتكون من بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، أنشطة الرقابة والمعلومات، الإتصال والمراقبة، ومما لا شك فيه، أن فهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية يعتبر نقطة البداية لمهنة التدقيق والمراجعة الخارجية.[2]

7- التطبيق المناسب للهيئات المحاسبية يؤدي إلى قوائم مالية سليمة

إن مراجعي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية، عند قيامهم بعملية المراجعة للحكم على مدى صحة وسلامة القوائم المالية، وصدق تمثيلها للمركز المالي، ولكن تُثير هذه الفرضية مشكلة تحديد مسؤولية المراجع عندما تكون هذه المبادئ غير محترمة، وفي هذه الحالة، يستطيع المراجع أن يميل إلى أحكام شخصية أكثر منها موضوعية.[3]

ثانيا: مبادئ مراجعة الحسابات

تجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ تدقيق الحسابات، يتطلب تحديد أركانه وهي:

- ركن الفحص؛
- ركن التقرير.

وبناء على هذا، فإن مبادئ مراجعة الحسابات، يمكن تقسيمها إلى مجموعتين وهما:

[1] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 31.

[2] - مفيد عبد اللاوي، مرجع سابق، ص31.

[3] - شعباني لطفي، المراجعة الداخلية: مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك، الدورة "مبيعات-مقبوضات"، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص29.

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص

1-1 مبدأ تكامل الإدراك الرقابي

ويعني هذا المبدأ، المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة، وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة، وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على إحتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية، عن هذه الآثار من جهة أخرى.[1]

2-1 مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختباري

وحسب هذا المبدأ فإن الفحص يجب أن يشمل جميع أهداف المنشأة، سواء الرئيسية أو الفرعية، إضافة إلى مختلف التقارير المالية، مع الأخذ بعين الإعتبار الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

3-1 مبدأ الموضوعية في الفحص

ويعني هذا المبدأ، ضرورة إستبعاد الحكم والتقرير الشخصي أثناء عملية الفحص ويتحقق ذلك عن طريق الرجوع، والإستناد إلى العدد الكافي من أدلة وقرائن الإثبات، التي تدعم رأي المراجع وتُؤيده خاصة إذا تعلق الأمر بالعناصر ذات الأهمية الكبيرة نسبيًا، والتي يكون إحتمال حدوث الخطأ فيها كبير نسبيًا.

4-1 مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية

ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة، بالإضافة إلى فحص الكفاية الإنتاجية، نظرًا لأنها تساهم لحد كبير في تكوين الرأي الصحيح لدى مراجع الحسابات، عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة، والذي هو عبارة عن تعبير على ما تحتويه المنشأة، من نظام للقيادة والسلطة والحوافز، والإتصال والمشاركة.[2]

[1] - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 23.

[2] - سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية –دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL) بالمسيلة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر،2004، ص30.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير

وتتمثل فيما يلي:

2-1 مبدأ كفاية الإتصال

يُشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير المراجع الخارجي، أداة لنقل أثر العمليات الإقتصادية للمنشأة، لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية، تبث الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2-2 مبدأ الإفصاح

يُشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يُفصح المراجع الخارجي، عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

2-3 ويُشير هذا المبدأ، إلى مراعاة أن يكون محتوى تقرير المراجع الخارجي، منصف لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة.

2-4 مبدأ السببية

يُشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرًا واضحًا لكل تصرف غير عادي يواجه المراجع الخارجي، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.[1]

ثالثا: أهداف مراجعة الحسابات

إنطلاقًا من التطور التاريخي للمراجعة، والتعاريف المقدمة يظهر لنا جليًا، تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى، نتيجة للتطور الذي عرفته الوحدات الإقتصادية من جهة وتعدد الأطراف المهتمة بآراء مراجعي الحسابات، وتباين إحتياجاتهم من جهة أخرى، لذا يمكن تبويب أهداف المراجعة، إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة كما يلي:

[1] - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 22-24.

1- الأهداف التقليدية

وتتمثل فيما يلي:

– التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، ومدى الإعتماد عليها؛

– الحصول على رأي فني محايد، يستند إلى قرائن وأدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية، التي تُعدها المنشأة، والتي تمت مراجعتها، لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، وعن مدى دلالة تلك القوائم على نتيجة أعمال المنشأة، من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وحقيقة مركزها المالي؛

– إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء، أو غش أو تزوير؛

– تقليل فرص إرتكاب الأخطاء أو الغش، وذلك عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة، وما تُحدثه زيارات المراجع المفاجئة من أثر في نفوس الموظفين.

2- الأهداف الحديثة [1]

– مراقبة الخطط والسياسات، ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الإنحرافات؛

– تحقيق أقصى كفاية إقتصادية وإنتاجية؛

– المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة، لإعطائها مصداقية أكثر، وتُساعد مستخدميها في إتخاذ القرارات؛

– مساعدة الإدارات المالية للوحدات الإقتصادية، في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعها؛

– المشاركة في تخطيط الإقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.

المطلب الرابع: معايير مراجعة الحسابات

يقصد بمعايير المراجعة، المفاهيم الأساسية أو الإرشادات، أو القواعد المتعلقة بمهنة التدقيق، والتي يتم مراعاتها، سواء فيما يتعلق بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع، أو فيما يتعلق بالعمل الميداني للمراجع، للإسترشاد بها في تقييم عمله، والتأكد من أن هذا العمل قد نُفذ في

[1] - محمد محمود دائل الهاشمي، مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسات على الإستمرارية –دراسة مقارنة تطبيقية في اليمن والجزائر–، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر الجزائر، 2014، ص ص16– 17.

ضوء هذه المعايير، أو فيما يتعلق بالقواعد التي يجب مراعاتها، عند إعداد تقرير المدقق في نهاية عملية التدقيق، وتلاقي هذه المعايير قبولاً عامًا بين أعضاء المهنة، لأنها تتعلق بقياس نوعية الأداء للإجراءات التي يستخدمها المدقق، والأهداف التي تتحقق بإستخدام هذه الإجراءات.

وقد أصدرت معاهد المحاسبين والمراجعين في بعض الدول قوائم بمعايير المراجعة، وقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أول من عمل جاهدًا على وضع مستويات للأداء المهني لعملية مراجعة الحسابات، وقد إنتهت هذه المجهودات بكُتيب صدر في عام 1954م بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها"، وقد تضمن هذا الكُتيب، معايير المراجعة مبوبة إلى ثلاث مجموعات رئيسية.[1] وفيما يلي عرض هذه المجموعات:

أولا: المعايير العامة أو الشخصية

وهي مجموعة من المعايير، تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن يزاولون مهنة المراجعة، وتتضمن المعايير العامة، ثلاثة معايير، التدريب والكفاية الفنية، الإستقلال والعناية المهنية الواجبة.

1- معايير التدريب الفني والكفاية

حيث يتوقع أن يكون لدى المراجعين، درجات مرتفعة من الفهم لكل أمور المحاسبة والمراجعة، وهذا ما يستوجب على مراجعي الحسابات، الحصول على تعليم رسمي بالمحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى الخبرة العملية والتعليم المستمر، الأمر الذي من شأنه توفير التدريب الفني والكفاية للعمل كمراجع، بجانب ذلك يتعين إلمامهم بأنشطة العميل، إضافة إلى إلمامهم بأمور المحاسبة والمراجعة.[2]

2- الإستقلالية

إن الإستقلال الكامل للمراجع الخارجي، أو مؤسسة المراجعة الخارجية المنوطة بعملية المراجعة والتدقيق، من المعايير العامة للمراجعة، ويُعتبر من أهم القواعد العامة التي يجب توافرها حتى تتم عملية الفحص والمراجعة بجدية تامة، ودون أي ضغوط من أي طرف على القائم بهذه

[1] - عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، دائرة المطبوعات والنشر، عمان، 2002، ص2.

[2] - أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص ص 51- 52.

العملية، ومن ناحية أخرى فإن الإستقلال المهني، حقيقة وقناعة ذهنية راسخة، في نفس المراجع يجب أن يشعر بها، وبالصورة التي تُقنعه بعدم تحيزه بشكل أو بآخر، للجهة التي يقوم بمراجعة وتدقيق حساباتها وقوائمها، بل يكون تحيزه بالدرجة الأولى لقواعد وآداب وسلوكيات المهنة، ما من شأنه زيادة الثقة والحيادية اللتان يضفيهما المراجع على المعلومات التي تقدم له، إذ أن تحقيق أهداف المراجعة، لا تضمنها الموضوعية الحقيقية كما يقدرها المراجع فحسب، ولكن إنطباع الآخرين عن مدى توفر الإستقلال المهني للمراجع.[1]

3- العناية المهنية اللازمة

تبرز أهمية هذا المعيار، في حالة المهام التي تحتاج إلى مهارة خاصة من ممارسيها ويعتمد على خدماتها العديد من الأطراف، كما هو الحال في مهنة المحاسبة والمراجعة، ويُقصد بهذا المعيار، إلتزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل، منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة، التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع، إضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية، لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة، سواء عند أداء الإختبارات المطلوبة، أو بالنسبة لإعداد التقرير، ولإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص.

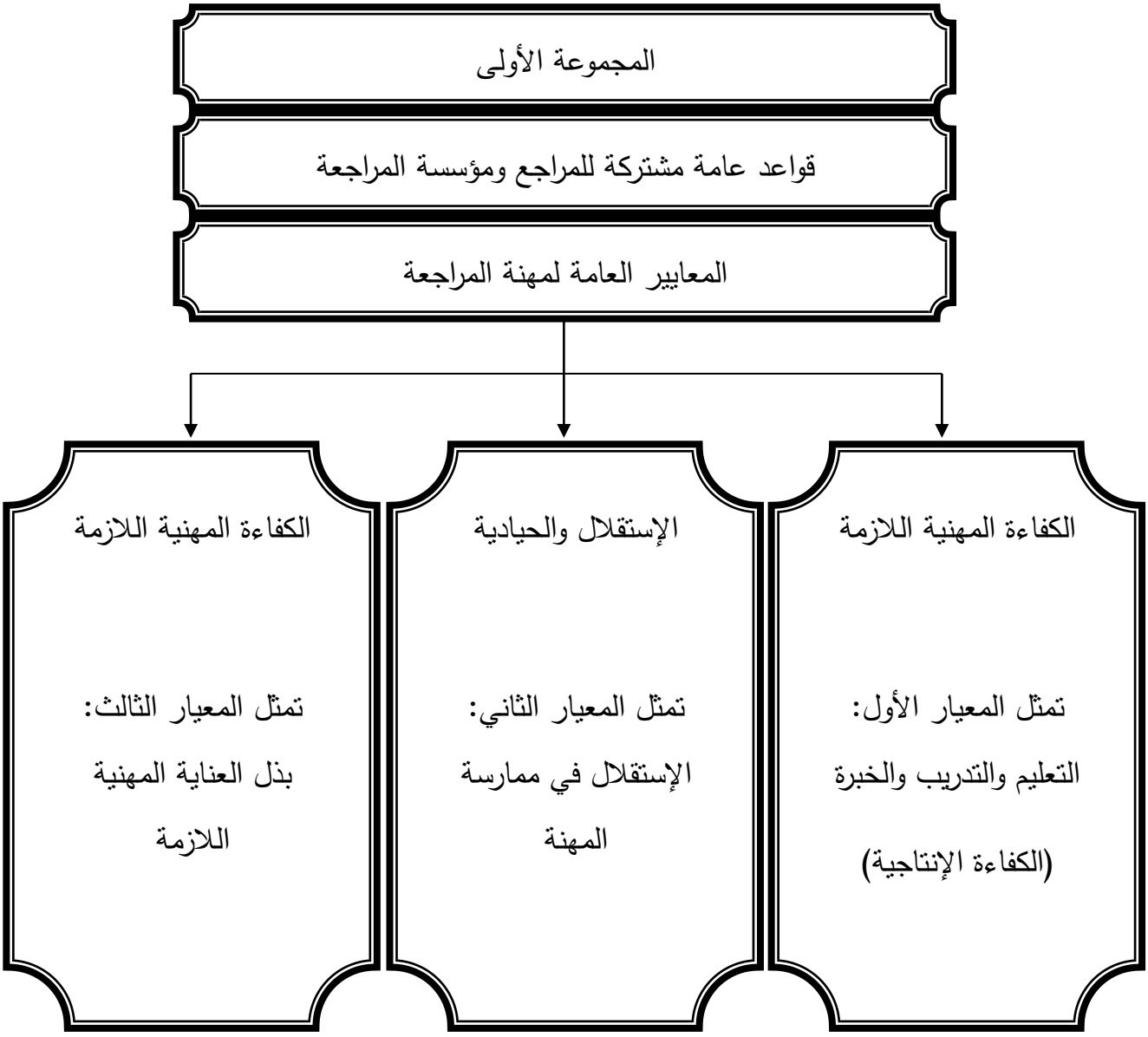
ومما سبق، يتضح أن المعيار الثالث من المعايير العامة، يتطلب دراسة مسؤولية المراجع سواء القانونية أو المهنية، وبيان الأطراف التي يُسأل أمامها المراجع، وأخيرًا ضرورة التعرف على الجهود التي تبدلها الهيئات المهنية، لوضع أداب وسلوك للمهنة يلتزم بها مزاولي المهنة.[2]

والشكل رقم (2- 1) يوضح المعايير العامة لمهنة المراجعة:

[1] - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل –الإطار النظري– المعايير والقواعد–مشاكل التطبيق العملي، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007، ص ص169– 170.

[2] - محمد سمير الصبان وعبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص ص 81–83.

شكل رقم (2- 1): المعايير العامة لمهنة المراجعة



المصدر: محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص167.

ثانيا: معايير العمل الميداني

وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة، وتتضمن هذه المجموعة المعايير التالية:

1- التخطيط والإشراف

يعتمد معيار الإشراف والتخطيط المناسب، على مفهوم العناية المهنية الواجبة، فلغرض بذل عناية مهنية معقولة ومناسبة في أداء مهمة المراجع، فإن الأمر يتطلب ضرورة قبول مهمة المراجعة، والتعاقد عليها في وقت ملائم، فضلاً عن التخطيط المناسب والكافي لإجراءات المراجعة الفعلية، والتعيين والإشراف المناسب على المساعدين للمراجع، أثناء القيام بمهمة المراجعة.

وفيما يتعلق بقبول المهمة، فإنه من المفضل أن يتم تعيين المراجع في وقت مبكر، قبل نهاية السنة المالية للعميل، ذلك لأن عناصر هامة من العمل الميداني، يجب أدائها قبل تاريخ إعداد الميزانية، وبالشكل الذي يمكن للمراجع من أن يكون أكثر كفاءة، فالتخطيط يجب أن يشمل إجراءات الفحص التحليلي التمهيدي، اللازم للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تطلب إهتمامًا أكثر خلال عملية المراجعة النهائية، كما أن الدراسة والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية، يمثل أمرًا هامًا ومفيدًا، فهذه الإجراءات تمكن من تحديد مناطق الضعف في نظام الرقابة الداخلية، والتي ستطلب مزيدًا من الإختبارات، وتوسيع نطاق الفحص للأرصدة الناتجة عن النظام في هذه الحالة.

وبالطبع فإن تخطيط مهمة المراجعة، سيتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة، فضلاً عن نطاق الفحص، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين، القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف، قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا.[1]

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية

يجب أن تتم دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في المنشأة، لتقرير مدى الإعتماد عليها، وبقصد تحديد نطاق الإختبارات اللازم القيام بها.

ويمكن تعريف الرقابة الداخلية، بأنها مجموعة من الوسائل والمقاييس التي يستخدمها المشروع، بهدف المحافظة على أصوله وممتلكاته وضمان الدقة الحسابية، للعمليات المسجلة

[1] - وليم توماس وأمرسون هنكي، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص ص 57- 58.

بالدفاتر والسجلات والمستندات، ورفع الكفاية الإنتاجية للعاملين في المشروع لتحقيق الأهداف المخططة.

وتُعتبر الرقابة الداخلية، مصدرًا من مصادر الإثبات في عمليات المراجعة، لذا فإن مراجع الحسابات يجب أن يولي عناية فائقة بالنسبة لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، فالنظام السليم للرقابة الداخلية المطبق في المشروع، يؤدي إلى تخفيض عدد أدلة وقرائن الإثبات التي يحتاجها المراجع، أما إذا شاب النظام ضعف أو قصور، يترتب ذلك على المراجع زيادة كمية إختباراته، لذا فإن المراجع قبل أن يضع خطة العمل، يجب عليه فحص نظام الرقابة الداخلية، وفي ضوء نتائج هذا الفحص يحدد المراجع خطة وإجراءات العمل، وأدلة الإثبات التي يترتب عليه تحقيقها.[1]

3- جمع أدلة التدقيق الكافية:

لما كان التحقق من أهم العناصر الجوهرية في المراجعة، لذلك كانت الحاجة قوية إلى توفير الأدلة، التي تُثبت الحقائق وتُدعم وجهات النظر، ومن هنا إتجهت المراجعة فكرًا وعملاً، إلى دراسة الأدلة المختلفة التي تناسب الحاجة المعنية إليها.

أما فيما يخص أهم ما يجب أن يتصف به دليل الإثبات، هو النوعية والصلاحية، أي دليل الإثبات يجب أن يكون ذو جودة وصلاحية ملائمة، وحتى يتصف الدليل لهذه الخاصية، يجب أن يكون فعالاً ومناسبًا لموقع الإستدلال به، لأن أهم هدف لعملية المراجعة، هو إبداء رأي فني محايد في مدى صحة ومصداقية القوائم المالية، والمعلومات المحاسبية المعروضة، التي لا يمكن قبولها بدون وجود ما يُثبتها.

ومن كل ما سبق، لا يُمكننا إلا أن نقول على هذا المعيار "أنه يجب الحصول على أدلة قوية وكافية، خلال الفحص.

ثالثا: معايير إعداد التقرير

وهي معايير تتعلق بتحديد كيفية إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة، وتتضمن المعايير التالية:

[1] - نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 48-49.

1- إعداد القوائم المالية وفقًا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يجب أن يُبين التقرير، ما إذا كانت القوائم المالية، قد أُعدت طبقًا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولذا يترتب على المراجع أن يكون على علم تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو التي تلقى قبولاً عامًا، مع ملاحظة أن هذه المبادئ أو القواعد ليست جامدة، بل تتطور من حين لآخر.[1]

2- إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ويهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية، وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية، لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ، يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف للفترات المالية السابقة، وبالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون صحيحة، والهدف من هذا المعيار هو:

- قابلية القوائم المالية للمقارنة؛
- توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية، وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على مراجع الحسابات، الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.[2]

3- الإفصاح الكافي

يجب على المراجع أن يُفصح بشكل كافٍ في تقريره عن أي معلومات هامة، مثال ذلك في حالة عدم وجود إفصاح كافٍ للقوائم المالية، فعلى المراجع الإشارة إلى ذلك في تقريره.

[1] - يوسف سعادة، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة –دراسة حالة شركة لينذ غاز الجزائر–وحدة ورقلة–، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010، ص 29.

[2] - بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة –دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا–سطيف–، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2011، ص ص 21– 22.

4- إبداء الرأي في القوائم المالية

يحتوي تقرير المراجع على رأيه في القوائم المالية ككل، أو على بيان يذكر فيه أنه لا يستطيع إبداء رأيه في هذه القوائم، وفي هذه الحالة يجب عليه أن يذكر أسباب عدم إبداء الرأي.[1]

المطلب الخامس: أنواع مراجعة الحسابات

توجد عدة أنواع أو تقسيمات للمراجعة الخارجية، وذلك لتعدد الجوانب التي يُنظر إليها منها، وأهم هذه الأنواع هي:

أولا: من زاوية مجال أو نطاق المراجعة:

ويتم التمييز بين المراجعة الكاملة، والمراجعة الجزئية.

1- المراجعة الكاملة "Complete Audit"

وهي المراجعة التي يُخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يُؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المراجع في نهاية الأمر، أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية، ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها إختباراته، حيث أن مسؤولياته تُغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، ويلاحظ في هذه الحالة، أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها إختباراته. ولذلك يناسب هذا التدقيق، المنشآت الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن المنشآت الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق، فإن ذلك يتوقف على مدى متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية، أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في إختباراته.[2]

[1] - لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر –دراسة حالة من خلال الإستبيان–، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص35.

[2] - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث –الإطار الدولي... أدلة ونتائج التدقيق–، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص42– 43.

2- المراجعة الجزئية

وتتناول جانبًا معينًا من عملية المراجعة الكاملة، فقد يقوم المراجع، بفحص مجموعة حسابات معينة، مثل حسابات العملاء، أو يقوم بمراجعة المخزون أو غير ذلك وفي ظل المراجعة الجزئية، يُعد تقرير المراجعة بصور مختلفة بحسب الغرض الذي وُجهت له المراعاة ونتائجها.[1]

تكون مسؤولية المراجع محددة بنطاق عملية المراجعة فقط، وفيما قدم إليه من بيانات ومعلومات، لذا يجب تحديد نطاق المراجعة الجزئية كتابة مع الجهة التي تكلف المراجع أن يُبين في تقريره، النتائج المتوصل إليها خلال عملية المراجعة.[2]

ثانيا: من زاوية الإلزام القانوني

ونميز بين المراجعة الإلزامية والمراجعة الإختيارية.

1- المراجعة الإلزامية

هي مراجعة الحسابات القانونية، التي ينص على ضرورة القيام بها، بموجب قانون صادر عن الدولة، لما لها من سلطة سيادية، وتلتزم الوحدات الإقتصادية التي ينطبق عليها نصوص القانون بضرورة عرض حساباتها، ونتائج أعمالها ومركزها المالي سنويًا، للمراجعة بمعرفة مراجع حسابات مرخص له بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات، هذا الأخير يلتزم ببذل العناية المهنية اللازمة وإعداد تقرير فني محايد، يوضح فيه مدى دلالة وصدق وعدالة نتائج الأعمال، والمركز المالي عن الفترة المالية محل مراجعة الحسابات.[3]

[1] - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، 1999، ص 13.

[2] - الزغودي محمد السايح، مراجعة إدارة الموارد البشرية ودورها في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية –دراسة ميدانية مؤسسة "الجزائرية لصناعة الأنابيب" "ALFAPIPE"–غرداية–، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص 15.

[3] - محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص30– 31.

2- المراجعة الإختيارية

تتم بمحض إرادة إدارة الشركة، دون أن يكون هناك إلزام بضرورة إجرائها،[1] وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات (الشركات) الفردية، ولشركات الأشخاص، وقد يكون ذلك كاملاً أو جزئيًا، حسب رغبة أصحاب المنشأة، وكما هو موضح بالعقد الذي يُبرم بين المدقق والعميل.[2]

ثالثا: من زاوية توقيت المراجعة

ونميز بين المراجعة المستمرة والمراجعة النهائية.

1- المراجعة المستمرة

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة، بفحص وإجراء الإختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية، على مدار السنة المالية للمنشأة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقًا لبرنامج زمني مضبوط مسبقًا، ويستجيب إلى الإمكانات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من المراجعة، يصلح في المنشآت الكبيرة الحجم، إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المنوطة بها.

ونُشير إلى أن لهذا النوع من المراجعة محاسن منها: [3]

– توفير الوقت الكافي لدى المراجع، مما يُساعد على التوسع في الفحص؛

– إمكانية كشف الأخطاء والغش والتلاعب في وقت مبكر، بما يساعد على تصحيح الأخطاء، ومنع حدوثها مستقبلا؛

– تحدث الزيارات المتكررة من المراجع وأعوانه، شعورًا نفسيًا لدى الموظفين، فيمتنعون عن إكمال الغش، مما يُنقص من إحتمال حدوثها.

[1] - بلواحد زكرياء وعبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية ودورها في إتخاذ القرارات –دراسة حالة المؤسسة العمومية للأشغال العمومية لقسنطينة "EPTP/C"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011، ص6.

[2] - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 36– 37.

[3] - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات –الإطار النظري والممارسة التطبيقية–، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص24– 25.

2- المراجعة النهائية

وهي المراجعة التي تبدأ بعد إنتهاء إدارة الحسابات من أعمالها، وإعداد القوائم والحسابات الختامية.

وفي الغالب يتفرغ المراجع أو بعض مساعديه، فترة زمنية معينة بعد إنتهاء السنة المالية للمنشأة، ليتولى خلالها فحص ومراجعة حسابات وعمليات الشركة، للتأكد من أن ما تحقق من نتائج يُعبر تعبيرًا صادقًا عما أُنجز من أعمال، ويقوم بعد ذلك بإعداد تقرير المراجعة المطلوبة منه، ولهذا النوع من المراجعة مزايا منها:

– يُفضلها الكثير من المراجعين، الذين يتعاملون مع العديد من المنشآت، ولا يوجد لديهم الوقت الكافي لممارسة أسلوب المراجعة المستمرة؛

– تصلح لمراجعة عمليات وحسابات المنشآت الصغيرة الحجم، والتي لا تستغرق وقتًا طويلا؛

– تقضي إلى حدٍ كبير على حالات التلاعب، التي قد تتم أو ترتكب في حالة المراجعة المستمرة، وذلك لأن المراجعة النهائية تتم بعد إنتهاء العمليات، وإعداد القوائم والحسابات الختامية النهائية.

كما أن لهذا النوع من المراجعة عيوب منها:

– تعد مراجعة غير شاملة في الغالب، وذلك بالنسبة للمنشآت الكبيرة الحجم؛

– لا تصلح للمنشآت الكبيرة الحجم، فقد تستغرق المراجعة وقتًا طويلاً، يزيد عن الحدود المتعارف عليها.[1]

رابعا: من حيث مدى الفحص أو حجم الإختبارات

ونميز بين المراجعة الشاملة والمراجعة الإختبارية.

1- المراجعة الشاملة أو التفصيلية

وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات، أي أن يقوم المراجع بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، ومن الملاحظ أن هذه المراجعة، تصلح في

[1] - كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2006، ص ص194– 195.

المنشآت صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المنشآت الكبيرة الحجم، سيؤدي إستخدام هذا النوع من المراجعة، إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة، التي يحرص المراجع الخارجي على مراعاتهما بإستمرار.[1]

2- المراجعة الإختبارية

وهي المراجعة التي تقوم على إنتقاء عينة من العمليات، وفحصها وتعميم نتائج الفحص لها على مجتمع الدراسة، وحجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية، الموجودة في الشركة، وإذا وجد المراجع أخطاء في الدفاتر والسجلات، وجب عليه توسيع حجم العينة، إلا أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والدفاتر والحسابات، ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية.[2]

المبحث الثاني: مدخل إلى جودة المراجعة الخارجية

لقد زادت في الآونة الأخيرة، عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مراجعي الحسابات من طرف المجتمع المالي، وذلك بسبب ما أصابهم من أضرار مادية، ناتجة عن إهمال مراجعي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية، إذ تكمن مهنة المراجعة في إرتباطها بنوعية الخدمات المقدمة إلى مستخدمي القوائم المالية، وكل ما له مصلحة في هذه القوائم، لذا يجب على مراجعي الحسابات، الإلتزام بالمعايير المهنية، والقوانين والأنظمة، وقواعد السلوك المهني، لذلك تُعتبر مهنة مراجعة الحسابات، من أكثر المهن الخدمية والإستشارية تعقيدًا، وفي هذا السياق سنقوم بتقسيم هذا المبحث إلى أولا مفهوم جودة المراجعة الخارجية، تليها أهميتها، ثم العوامل المؤثرة عليها، وأخيرًا يتم التطرق إلى وسائل تحسينها.

المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة الخارجية

على الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل متفق عليه من قبل الباحثين ويرجع ذلك إلى النظر إلى هذا المفهوم، من وجهات نظر متعددة ومختلفة.

[1] - محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص 48.

[2] - حسين أحمد دحدوح وحسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة –الإطار النظري والإجراءات العملية–، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 50.

ويُعتبر (De Angelo)، من أوائل الباحثين، الذين عملوا على وضع تعريف لجودة المراجعة الخارجية، وعرفها بأنها: "إحتمالية شرط قيام المحاسب القانوني، بإكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره".[1]

ويتضح من خلال هذا التعريف، أن جودة المراجعة الخارجية تعتمد على شرطين أساسيين هما:

- إكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل؛
- تسجيل ما تم التوصل إليه في التقرير، وذلك بعد نهاية المراجعة، وتقوم فلسفة هذا التعريف، على أساس أنه كلما زاد إحتمال إكتشاف الأخطاء الجوهرية، كلما زادت معه جودة المراجعة، والعكس صحيح.
- كما قسم (Simunic et Stein) جودة المراجعة من حيث البعد الزمني إلى قسمين؛

أولا: جودة قبلية للمراجعة

ويتحدد هذا النوع من جودة المراجعة الخارجية، عند التعاقد مع العميل، وتُعرف بأنها: "إحتمال أن يكشف تقرير المراجع عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية".

ثانيا: جودة بعدية للمراجعة

ويتحدد هذا النوع من المراجعة، بعد إصدار المراجع لتقريره، وتُعرف بأنها إحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية، بخلاف التي تم التقرير عنها.[2]

أما تعريف (Palmrose) لمفهوم جودة المراجعة الخارجية، فقد ركز على مدى مقدرة المراجع على إكتشاف والتقرير عن الأخطاء ذات الأهمية النسبية، التي تتضمنها القوائم المالية حيث عرف جودة المراجعة الخارجية، على أنها: "إرتفاع درجة التأكد بإحتمال عدم تضمن القوائم المالية لأخطاء حذف أو تحريفات جوهرية".

---

[1] - محمد علي جيراد، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة بعنوان: "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون"، جامعة الملك السعود، الرياض، يومي 18–19 ماي 2010، ص 13.

[2] - إياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين (دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)، قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص ص 46–49.

إذ أن إرتفاع درجة التأكد، تعكس أداء أكثر جودة لعملية المراجعة، وتوفر للمراجع مستوى أعلى من التأكد بإحتمال خلو القوائم المالية، من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وذلك من خلال إلتزام المراجع ببذل العناية المهنية الواجبة، مما يعكس إرتفاع مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وبالتالي إرتفاع مستوى جودتها.[1]

وعرفها (David Son et New, 1993)، بأنها: "قدرة المراجع على إكتشاف وإستبعاد الأخطاء والمخالفات الجوهرية، في صافي الدخل الذي تُفصح عنه القوائم المالية".[2]

هي قدرة المراجعة على إكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات لمعالجتها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لشركة العميل.

هي الإلتزام بمعايير التدقيق، وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة المراجعة.[3]

ومن جملة التعاريف السابقة، يمكننا القول أن جودة المراجعة الخارجية هي: أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية، ووفقًا لمعايير المراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني، مع الإفصاح عن كل الأخطاء والمخالفات المكتشفة لمستخدمي القوائم المالية، من أجل إرضاء رغبات العميل في حدود ونطاق ضوابط المهنة.

المطلب الثاني: أهمية جودة المراجعة الخارجية

تُعتبر عملية مراجعة الحسابات مفيدة ومهمة جدًا، حيث تنعكس أهميتها على مصداقية القوائم والمعلومات المالية، تلك المعلومات الصادقة لا تتحصل عليها، إلا من خلال تحقيق مراجعة ذات جودة عالية، ولذلك زاد الإهتمام بجودة المراجعة الخارجية من قبل المنظمات المهنية والباحثين وحتى الحكومات، والتي أصبحت مطلبًا ضروريًا لجميع الأطراف ذات الصلة بالمراجعة. ويمكن توضيح أهمية جودة المراجعة الخارجية كما يلي:

---

[1] - أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص33.

[2] - سمير محمد كامل عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 45، العدد رقم 2، القاهرة، 2008، ص7.

[3] - عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلولا وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة مقدمة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الكويت، الكويت، 2012، ص55.

- **الملاك والمستثمرين**

من مصلحة الملاك والمستثمرين، أن تتم عملية المراجعة بأعلى مستوى من الجودة وذلك لضمان حماية أموالهم المستثمرة في المنشأة من التلاعب، كما تمكنهم جودة المراجعة الخارجية من إتخاذ القرارات المناسبة حول جدوى الإستثمار.

- **إدارة الشركة**

تُعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة، يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع الخارجي حول القوائم المالية المسعرة في البورصة، سيكون له ردود فعل، مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة لهذه الشركة.[1]

- **الدائنون**

يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة، من قبل مراجع قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات إئتمانية، بناءً على تلك القوائم، ولا شك أن جودة المراجعة، سوف تؤثر كثيرًا على قراراتهم في منح الإئتمان.

- **مراجع الحسابات**

يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية المراجعة، بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته، وموقعه التنافسي في مجال عمله.

- **البنوك**

تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، ومما لا شك فيه أن جودة عملية المراجعة، سوف يؤثر إيجابيًا على قراراتهم.

[1] - حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية –دراسة حالة الجزائر–، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر،2012، ص 55.

- **الهيئات والأجهزة الحكومية**

تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المراجعة في أغراض كثيرة، كفرض الضرائب وتقرير الإعانات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة، وفقًا لمستوى عالٍ من الجودة، من أجل حماية النشاط الإقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة.

- **الهيئات والمنظمات المهنية**

تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة، إلى إلزام مكاتب المراجعة والتدقيق بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة، من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.[1]

نستنتج مما سبق، أن لجودة المراجعة الخارجية أهمية لعدة أطراف تختلف طبيعتها بإختلاف شكل ومضمون الخدمات، التي تقدمها هذه المهنة لمستخدمي القوائم المالية الختامية للمنشأة، كما أن جودة المراجعة تتأثر بعدة عناصر سيتم توضيحها في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية

لتحليل ودراسة جودة مراجعة الحسابات، يتعين علينا معرفة العوامل التي تؤثر على هذه الجودة، وذلك من أجل التوصل إلى مقياس شامل، يمكن من خلاله الحكم على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:

- عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة؛
- عوامل مرتبطة بفريق المراجعة؛
- عوامل مرتبطة بالأطراف الخارجية.

أولا: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة

تتلخص العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، والمرتبطة بمكتب المراجعة، فيما يلي:

[1] - محمد علي حيران، مرجع سابق، ص ص14– 15.

1- حجم المكتب

حجم المكتب يقاس بالصفات التي يتميز بها كل مكتب، وفي هذا الصدد نجد أن المكاتب الكبيرة، تتميز ببعض الخصائص التي لا يمكن توفرها في المكاتب الصغيرة، مثل إرتفاع عدد المراجعين الحاصلين على شهادة محافظ حسابات، أو خبير محاسبي، تعدد النشاطات داخل الدولة، وقد يكون لمكتب المراجعة فروع دولية، ما يسمح له بإكتساب المزيد من المهارات والرفع من إيراداته، كل هذه الميزات تؤثر إيجابيًا على جودة خدمات المراجعة المقدمة.

2- سمعة المكتب

وتعني تداول إسم المكتب بين العملاء، على أنه يُقدم خدمات ذات جودة مميزة، فالسمعة تُعتبر أحد الأصول المعنوية بالمكتب، وهذا ما يُعطي للمكتب أهمية قُصوى للحفاظ على جودة الخدمات التي يُقدمها، للحفاظ على سمعته.

3- المنافسة بين مكاتب المراجعة

للمنافسة تأثير مزدوج على جودة المراجعة، وذلك إما بالإيجاب أو بالسلب، فإما أن تدفع المنافسة مكتب المراجعة نحو تحسين خدماته، وبذل العناية المهنية اللازمة، وفي هذه الحالة تُعتبر منافسة شريفة ترفع من جودة المراجعة، أو أن المنافسة تدفع مكتب المراجعة إلى التحايل في الوقت أو مستوى الأتعاب، وطبيعة الخدمات التي يُقدمها، وبالتالي فهي منافسة غير شريفة، ممكن أن تؤدي إلى التخفيض من إستقلالية المراجعة، وبالتالي التأثير السلبي على جودة المراجعة.[1]

4- تخصص مكتب المراجعة في قطاع معين

التخصص في مهنة المراجعة يعني تقديم مكتب المراجعة، خدمات لعملاء في قطاع من نشاط معين، مثل البنوك أو الصناعة أو غيرها، وهذا يوفر رصيدًا من المعرفة العميقة للمراجع بمختلف المشكلات، وظروفها مما يرفع من مستوى الخبرة المهنية للمراجع، ويطور أدائه المهني وبالتالي تحسين مستوى جودة خدمات المراجعة المقدمة منه.[2]

[1] - حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، مرجع سابق، ص ص 59– 60.

[2] - المقطري معاذ، أهمية التخصص المهني لمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة العلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 4، دمشق، 2011، ص419.

5- إجراءات قبول العملاء والإستمرار معهم

قبل تعاقد مكتب المراجعة مع العملاء، من المفروض أن يتبع مكتب المراجعة بعض الإجراءات، لتفادي الإرتباط بعميل يتمتع بمخاطر عالية أو بعملاء غير أمناء، لأن هذا يؤثر على قدرة المكتب في إكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية، ومنه التأثير سلبًا على جودة مهنة المراجعة.[1]

6- مدة إرتباط مكتب المراجعة مع العميل

تُعتبر شركة (Du Pont) الأمريكية، أول من قام بتطبيق تغيير المراجع الخارجي طواعية بدون إلزام، حيث كانت تُغير مراجعيها وذلك إقتناعًا منها أنه ينعكس بالإيجاب على أدائهم، وقد ظهر أول إقتراح بإلزام الشركات بتغيير مراجعيها سنة 1939م، من قبل هيئة بورصة الأوراق المالية (SEC)، وذلك بسبب التلاعبات التي حدثت في حسابات شركة (Mckesson & Robbins) سنة 1930م.[2]

ويُعاب على طول مدة الإرتباط بالعميل، التأثير على حيادية وإستقلالية المراجع، من خلال إمكانية تواطئه مع الإدارة، والموافقة على السياسات المحاسبية التي تقوم بها الإدارة، خوفًا من تغييره وهذا ما يؤثر سلبًا على جودة المراجعة.[3]

7- أتعاب المراجعة

توجد علاقة طردية بين أتعاب المراجعة الخارجية وجودة المراجعة، إذ أن إرتفاع الأتعاب يصاحبه زيادة في مجهودات المراجعة، وزيادة في مستوى الإستقلالية، لأن المكتب لن يبحث عن مصادر دخل إضافية، ومنه التأثير إيجابيًا على جودة المراجعة.

8- القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة

تُعتبر الدعاوى القضائية المرفوعة عامل سلبي لجودة المراجعة، وفي نفس الوقت حافز للمراجعين، إذ تُعد الدعاوى القضائية دليل على إهمال مراجعي الحسابات، وتقصيرهم في أداء

[1] - حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، مرجع سابق، ص 61.

[2] - خيراني العيد، مرجع سابق، ص ص 33، 34.

[3] - جربوع يوسف، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته وإستقلاله، مجلة الدراسات الإنسانية، المجلد 16، العدد 1، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص768.

واجباتهم المهنية، إلا أنها تُعتبر حافزًا للمراجعين على تقديم خدمات ذات جودة عالية، للحفاظ على سمعتهم وتجنب الدعاوى القضائية مرة أخرى.[1]

ثانيا: العوامل المرتبطة بفريق المراجعة

توجد مجموعة من العوامل ترتبط بفريق المراجعة، ونلخصها فيما يلي:

1- إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة

تُعتبر الأخلاق المهنية حجر الأساس لنجاح مهنة المراجعة، لأن إلتزام المراجع بقواعد السلوك المهني، كالنزاهة، الموضوعية، الإستقلالية، الكفاءة المهنية، والسرية له آثار إيجابية تنعكس على أداء المهنة، وتدعم ثقة مستخدمي المعلومات المالية في عمل المراجع.[2]

2- الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها

تُركز المنظمات المهنية على ضرورة إلتزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية، من أجل الإرتقاء بمستوى الخدمات المقدمة، حيث يمكن النظر إلى جودة المراجعة بإعتبارها منتج نهائي لمختلف الإجراءات والقرارات التي يتم القيام بها، من قبل فريق المراجعة، كمجموعة عمل واحدة كما أن أي خلل وظيفي، أو أي إجراء لا ينسجم مع متطلبات المراجعة، والمحددة من خلال معايير المراجعة سيؤثر سلبًا على جودة الأداء المهني.[3]

3- خبرة المراجع وفريقه

تُعتبر الخبرة محصلة لعوامل عديدة مثل الأقدمية، والقدرة المتميزة في إصدار أحكام ذات جودة عالية، هذه العوامل إذا توفرت في فريق المراجعة، وأحسن إستخدامها، فسيكون لذلك الأثر

---

[1] - الجفري فوزية، العنقري حسام، إتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة الإقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 2، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض، 2008، ص226.

[2] - صيام وليد، فارس محمود، مدى إلتزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة الإقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 2، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض، 2006، ص201.

[3] - عوض أمال، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة البحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2، كلية التجارة بجامعة الإسكندرية، القاهرة، 2008، ص03.

الإيجابي على جودة عملية المراجعة، لأن الخبرة ستزيد من قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، وبالتالي تزيد من أحد جوانب الجودة وهي جودة الإكتشاف.

4- التخطيط لعملية المراجعة والإشراف على فريق العمل

لهذا العامل أهمية كبيرة في المراجعة، فهو يوضح كيفية تنظيم وإدارة عملية المراجعة وكذا إختيار أعضاء فريق المراجعة بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة، مما يضمن تأدية مهمة المراجعة بجودة عالية.

5- الإتصال بين فريق المراجعة وعميل المراجعة

يُساعد هذا العامل في الحصول على المعلومات المهمة، التي تُساعد المراجع على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص القوائم المالية وبالتالي التأثير الإيجابي على جودة عملية المراجعة.[1]

ثالثا: العوامل المرتبطة بالأطراف الخارجية

وتتمثل فيما يلي:

1- العوامل الإقتصادية

تتأثر مهنة مراجعة الحسابات بالظروف الإقتصادية السائدة، فما حدث في الأزمة الإقتصادية العالمية الأخيرة، وضع مكاتب المراجعة أمام المسائلة، وجعل الحكومات والهيئات المهنية، تُعيد حساباتها في طبيعة ونوعية الخدمات التي يجب أن تُقدمها مكاتب المراجعة، ومدى مسؤوليتها عما يحدث للمنشآت الإقتصادية.

2- العوامل القانونية

يُعتبر إلتزام مكاتب المراجعة بمختلف القوانين والتشريعات السائدة في الدولة، أمر مهم لتحقيق جودة المراجعة الخارجية، كما أن المكتب مطالب بالتأكيد من مدى تقيد عملائه بهذه القوانين حيث أنه في الغالب يرغب أصحاب الأعمال والملاك، بتحقيق أعلى عائد على

[1] - حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، مرجع سابق، ص ص63، 64.

إستثماراتهم، مما يشجعهم على التهرب من الضريبة، وذلك بتقديم قوائم مالية مضللة، وهذا ما يُؤثر سلبًا على جودة المراجعة، في حالة عدم إكتشاف المراجع لهذه المخالفات.

3- العوامل الثقافية

إن للمناخ الثقافي أثر على جودة المراجعة، فثقافة المراجع تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرقه في جمع أدلة الإثبات، وبالتالي على مستوى جودة المراجعة، كذلك ثقافة أفراد المجتمع ومعرفتهم بأهمية المراجعة، سواء كانوا مستثمرين أو مقرضين أو موردين، تدفعهم للمطالبة بالمزيد من مستوى جودة المراجعة.[1]

مما سبق يمكن القول، أن جودة مراجعة الحسابات يمكن أن تتأثر بعدة عوامل، منها ما يرتبط بمكتب المراجعة ومنها ما يتعلق بفريق المراجعة، ومنها ما يرتبط بالعوامل الخارجية، لكن لا بد من البحث عن وسائل لتحسين جودة المراجعة الخارجية، وهو ما سنتطرق إليه في المطلب الموالي.

المطلب الرابع: وسائل تحسين جودة المراجعة الخارجية

يترتب على إنخفاض مستوى أداء فريق المراجعة أثناء القيام بمهامه، فشل عملية المراجعة الخارجية، وتعرض المراجعين للمقاضاة بسبب الإهمال والتقصير، أثناء أداء مهمة المراجعة ولهذا يتطلب تحسين عملية المراجعة، وذلك بتوفير مجموعة من الأدوات وهي:

- الإلتزام بمعايير المراجعة عند أداء مهمة المراجعة؛
- تفعيل المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات؛
- تشكيل لجان المراجعة في المنشآت محل المراجعة.

أولا: الإلتزام بمعايير المراجعة عند أداء مهمة المراجعة

المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتدي بها المراجع أثناء أدائه لمهامه والتي تُستنتج من الفروض أو المفاهيم التي تُدعمها، كما أن لفظ معيار يوحي بأنه نموذج، أو مقياس كما يجب أن يكون عليه الشيء، فالمعايير تُمثل الحد الأدنى من قواعد ومبادئ أعضاء المهنة التي إتفقوا عليها، وتُعتبر كنموذج للحكم على جودة العمل المؤدّى.

[1] - نفس المرجع السابق، ص ص 57، 58.

ومن أهم هذه المعايير ما يلي:

1- التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمراجع الحسابات؛
2- الإستقلال والحياد عند أداء مهمة المراجعة؛
3- بذل العناية المهنية الواجبة عند أداء مهمة المراجعة؛
4- التخطيط الجيد لعملية المراجعة والإشراف السليم على أداء المساعدين؛
5- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة محل المراجعة؛
6- جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة عند أداء مهمة المراجعة؛
7- إعداد التقرير عن نتيجة مهمة للمراجعة، ويُعتبر التقرير في المراجعة، عبارة عن وثيقة مكتوبة، تحتوي على خلاصة ما إهتدى إليه المراجع، وذلك من خلال مراجعته وفهم أنشطة منشأة العميل، وفحص القوائم المالية، والإستفسارات والملاحظات، وتمثل هذه الوثيقة المكتوبة تحديدًا لمسؤولية المراجع والرجوع إليها عند الحاجة، ويمكن تصنيف تقارير المراجعة كما يلي:

أ- تقرير المراجعة النظيف (غير المتحفظ): يطلق على هذا النوع من التقارير عدة مسميات منها التقرير المطلق، أو التقرير غير المقيد بتحفظات، أو التقرير بدون تحفظات، ويُعد هذا النوع من أكثر التقارير إبداءا للرأي، قبولا من وجهة نظر الشركات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة وأكثر إستخدامًا من قبل المراجعين المؤدين لخدمات المراجعة، وفي هذا الإطار نميز بين نوعين من التقارير النظيفة:

- تقرير المراجعة النظيف النموذجي (المعياري)؛
- تقرير المراجعة النظيف مع فقرة تفسيرية، أو تعديل الصياغة.

ب- تقرير المراجعة المقيد: يُصدر المراجع تقرير مراجعة، يتضمن رأيًا مقيدًا إذا إقتنع أن القوائم المالية كوحدة واحدة، تتسم بالصدق، والذي يُشير إلى رضا المراجع عن القوائم المالية بإستثناء عدد من جوانبها، التي لم يتمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية، لتأكيد عنصر أو أكثر، من العناصر التي تتضمنها تلك القوائم.

ج- التقرير السلبي (المعارض): يُصدر المراجع تقريره متضمنًا رأيه السلبي، إذا إعتقد أن القوائم المالية تتضمن تحريفات على نحو سيتم بالأهمية النسبية.

د- الإمتناع عن إبداء الرأي: يعمد المراجع إلى إصدار هذا التقرير في حالة عدم تمكنه من تطبيق إختبارات المراجعة، التي يرى أنها ضرورية لتكوين قناعته، وإبداء رأي سلبي أو عدم إبداء

الرأي، يمكن أن يكون لها أثر خطير على المنشأة، ولذلك فإن المراجع، يجب أن يكون لديه مبرراته عند تبني هذا الموقف.[1]

ثانيا: تفعيل المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات

إن الهدف من المراجعة، هو توفير تأكيد معقول بأن التقارير المالية، بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري متعمد أو غير متعمد، وأن الأدلة والقرائن ضرورية، لتمكين المراجع من الإستنتاج، بأنه لا يوجد تحريف جوهري متعمد في القوائم المالية، ومع ذلك يوجد تقصير أو معوقات، من المحتمل أن تكون مؤشر على عدم قدرة المراجع على إتمام مهمته وإكتشاف التحريفات الجوهرية، ولهذا ينشأ خطر لا يمكن تجنبه، وهو وجود بعض الأمور المهمة المدرجة في القوائم المالية، بصورة غير صحيحة، ولهذا تنشأ مسؤولية المراجع في إكتشاف هذا التضليل في القوائم المالية، الذي يمكن أن يأتي من فعل مقصود أو غير مقصود، وفي كلتا الحالتين فمراجع الحسابات مسؤول عن كل تقصير، وعدم تأدية واجباته على أكمل وجه، والمسؤولية في القانون تعني الإلتزام بتحمل الجزاءات التي يقررها القانون، وتشعب هذه المسؤوليات إلى ما يلي:

1- المسؤوليات القانونية لمراجع الحسابات: وتنقسم هذه المسؤولية إلى ما يلي:

أ- المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات: يعد مراجع الحسابات متحملا مسؤولية مدنية في حالة وقوعه في خطأ أثناء أداء مهامه، ونتج عن هذا الخطأ ضرر للغير، وتتفرع المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات، إلى ما يلي:

- مسؤولية المراجع إتجاه العميل؛
- مسؤولية مراجع الحسابات إتجاه الغير (الأطراف الأخرى).

ب- المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات: في هذا السياق قد يجد مراجع الحسابات نفسه مسؤول جنائيًا، عند مخالفته لبعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية:

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المنشأة؛
- عدم إحترام سر المهنة.

[1] - بربر محمد، مرجع سابق، ص ص 15-35.

وقد أكد المشرّع الجزائري بخصوص المسؤولية الجنائية حيث تصف المادة رقم 62 من قانون رقم 01 لسنة 2010م، على تحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بإلتزام قانوني.[1]

ج- المسؤولية المهنية للمراجع: لا شك أن إلتزام المراجع بكل التشريعات واللوائح التي تضعها الهيئات المشرفة، ستكون المسؤولية أقوى، وبالتالي سوف يكون المراجع بعيدًا عن المسألة القانونية، لأن الإخلال بها سيؤدي به إلى الخروج من المهنة، كما أن المساءلة لمزاولي المهنة من طرف الهيئات تُعرف بالمساءلة التأديبية، وغرضها تقويم التصرفات والمحافظة على مستوى الأداء والزيادة في الثقة، كما حث المشرّع الجزائري على المسؤولية التأديبية، إذ جاء في نص المادة 63 من قانون رقم 01 لعام 2010م، بأن يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد إستقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة، أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية، عند ممارسة وظائفهم.[2]

2- مسؤولية مراجع الحسابات عن الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية، وفرض إستمرارية المؤسسة.

أ- مسؤولية المراجع عن الغش والخطأ؛

ب- مسؤولية المراجع عن التصرفات غير القانونية للعميل: مسؤولية المراجع في هذا الميدان هو إعطاء تأكيدات حول خلو القوائم المالية، من أي تصرفات غير قانونية؛

ج- مسؤولية المراجع عن ملائمة فرض إستمرار المنشأة محل المراجعة: حيث يُعتبر فرض الإستمرارية مبدأ أساسي، في إعداد القوائم المالية، إذ وفقًا لهذا المبدأ فإنه يُنظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في النشاط في المستقبل القريب، ولا يوجد نية أو ضرورة لتصفيتها مسبقًا أو توقيفها عن النشاط.[3]

[1] - بربر أحمد، مرجع سابق، ص ص37-40.

[2] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص10.

[3] - بربر أحمد، مرجع سابق، ص ص 40-42.

ثالثا: تشكيل لجان المراجعة في الشركات محل المراجعة[1]

لقد ساعدت عدة عوامل في زيادة الإهتمام بموضوع لجان المراجعة، إذ أن زيادة حالات الغش والتلاعب في التقارير المالية، وكذا زيادة الضغوط من جانب مستخدمي القوائم المالية على إدارة الشركات، لإظهار نتائج أعمالها ومركزها المالي بصورة عادلة وسليمة، كلها عوامل يترتب عليها وجود لجان مراجعة في الشركة، تقوم بحماية المساهمين، وتضمن تحقيق إستقلال مراجع الحسابات، ولم تتوانى الإصدارات بخصوص لجان المراجعة، سواء من المجالس المهتمة بالمهنة أو من قبل اللجان الفرعية المنبثقة عنها، إذ يرجع تشكيل لجان المراجعة في المملكة المتحدة، إلى عام 1991م عندما شكلت لجنة كادبوري، والتي جاءت بتوصية في نهاية 1992م بتكوين لجان مراجعة من قبل الشركات المساهمة خلال السنتين القادمتين، وتتجلى أهمية لجنة المراجعة من خلال المنافع المتوقعة منها، والتي يمكن أن تُقدمها إلى جميع الأطراف، مثل مجلس الإدارة والمراجع الخارجي، المساهمين وأصحاب المصالح.

ويمكن حصر مهام لجنة المراجعة فيما يلي:

- الإشراف والرقابة على عملية إعداد التقارير المالية؛
- دعم وظيفة مراجع الحسابات؛
- دعم وظيفة المراجعة الداخلية؛
- تقييم أوجه الخلاف بين المراجع الخارجي، وإدارة الشركة محل المراجعة.

المبحث الثالث: حوكمة الشركات وجودة المراجعة الخارجية

تُعتبر الشركات المساهمة، هي الشكل الشائع والمنتشر في بيئة الأعمال الحديثة، وتتميز هذه الشركات بالفصل بين الملكية والإدارة وهذا ما يؤدي إلى التعارض في المصالح، بين الأطراف المختلفة في الشركة، مما أدى إلى ظهور مشاكل الوكالة، وبالتالي الحاجة إلى حوكمة الشركات ومن ثم كان لا بد من إحداث مزيد من الإهتمام من قبل الهيئات والمنظمات الدولية لتصويب مسار حوكمة الشركات، وينبع هذا الإهتمام من حالات الإنهيار العديدة للشركات الرائدة، وذلك نتيجة القصور في مكونات هيكل حوكمة الشركات، والتي تتمثل في حملة الأسهم، مجلس الإدارة

[1] - نفس المرجع السابق، ص ص42-45.

لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وستشمل دراستنا في هذا المبحث على العناصر التالية:

- دوافع الإهتمام بحوكمة الشركات لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية؛
- دور حوكمة الشركات في زيادة ثقة المجتمع المالي بدور المراجع الخارجي؛
- مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في دعم إستقلالية وحيادية المراجع الخارجي؛
- آليات حوكمة الشركات وجودة المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: دوافع الإهتمام بحوكمة الشركات لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية

قد تعكس حالات الإنهيارات المالية والإفلاسات، ضعفًا في هيكل حوكمة الشركات، عند ممارستها لدورها الإشرافي على التقارير والقوائم المالية، ومن ثم ظهور مشكلة الغش والأخطاء بالتقارير المالية، مما يعني القصور في جودة المراجعة الخارجية، ويمكن أن تظهر تلك المشكلة نتيجة لأحد أو كل الأسباب التالية:

- ضعف الخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة في الشركة، أو عدم تواجدها أساسًا؛
- عدم حياد أعضاء لجنة المراجعة في الشركة؛
- عدم التغيير الدوري لرئيس لجنة المراجعة في الشركة؛
- عدم الفصل بين دور رئيس مجلس الإدارة، ودور المدير التنفيذي الرئيسي؛
- عدم حياد أعضاء مجلس الإدارة المنتخبين؛
- عدم حياد المراجع الداخلي في الشركة، في تقديمه للخدمات الإستشارية للإدارة، ومن ثم فشل المراجعة الخارجية؛
- ضعف السلوك الأخلاقي للشركة؛
- الدور السلبي لبعض حملة الأسهم في الشركة، وذلك لتقصيرهم في الدور المتوقع منهم كعدم حضور الجمعية العامة للمساهمين مثلا؛
- وجود أعضاء مجلس الإدارة في الشركة، غير مؤهلين لأداء أدوارهم بكفاءة.[1]

[1] - سمير أبو الفتوح صالح ورشا محمد أحمد النجار، أثر مكونات هيكل حوكمة الشركات على جودة المراجعة، دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص ص10-15.

ويرى الباحث أن كل أو بعض الأسباب السابقة، كانت وراء زيادة الإهتمام بحوكمة الشركات عمومًا، من أجل تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

المطلب الثاني: دور حوكمة الشركات في زيادة ثقة المجتمع المالي بدور المراجع الخارجي

يمكن القول أن الانتقادات الواسعة وما يتبعها من تحريك للدعاوى القضائية ضد مكاتب المراجعة في بعض الدول، تُعبر عن التباين الموجود، بين إعتقادات وإدراكات مستخدمي القوائم المالية لواجبات ومسؤوليات مراجعي الحسابات، وبين إعتقاد وإدراك المراجع نفسه لتلك المسؤوليات، وهذا ما يُطلق عليه إسم فجوة التوقعات في المراجعة، هذه الفجوة، ما هي إلا زعزعة لثقة المستثمرين والأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية.

إن الفجوة بين ما يتوقعه المستثمرون من دور لمراجع الحسابات وبين الدور الذي يؤديه المراجع فعلا، وعدم وضوح دور المراجع في المنشأة، إضافة إلى ممارسة بعض إدارات الشركات لأساليب الخداع والغش المتقن، الذي يصعب على المراجع إكتشافه، إضافة إلى ضغوطات الإدارة، مثل التهديد بالعزل والإغراءات وغيرها، كانت وراء فشل المراجعة الخارجية وزعزعة ثقة المجتمع المالي بدور المراجع.

لكن تبني المهنة لميثاق أو دستور لأخلاقيات المهنة، وإلتزام أعضائها وتمسكهم بقواعد هذا الميثاق، إستعاد ثقة المجتمع بجميع فئاته المهتمة بمهنة المراجعة، وحوكمة الشركات كميثاق منظم لعمل الإدارة والأطراف الأخرى، كانت السبب الرئيسي في زيادة الإهتمام بعمل المراجع الخارجي وإعادة الثقة للمجتمع المالي في التقارير المالية.

وبهدف إعادة الثقة للمستثمر، وذلك من خلال تقوية حوكمة الشركات، قام سوق نيويورك للأوراق المالية، بتعديل معايير إدراج الشركات، من خلال إصدار معيار 99 (SASNO. 99) حيث ركّز وبشكل رئيسي على جعل لجنة تدقيق الشركة، مسؤولة وبشكل كامل عن مراقبة المراجع الخارجي، وإعطائها السلطة الكاملة في تحديد شروط وأتعاب أعمال التدقيق والأعمال الأخرى وذلك من خلال ممارستها لعدد من المهام، التي تُعزز من ثقة المستثمر منها:

- تقييم تقرير المدقق الخارجي، ولمرة واحدة سنويًا على الأقل؛
- مناقشة القوائم المالية الربع سنوية والسنوية، مع كل من الإدارة والمدقق المستقل، وبما في ذلك التطرق للآليات المتبعة من قبل الإدارة في عملية الإفصاح؛

- الترتيب للقاءات مع الإدارة، والمدققين الداخليين، والخارجيين؛
- مراجعة المشاكل التي تعترض المدققين الخارجيين، ومدى إستجابة إدارة الشركة لها.

ومن خلال ما سبق، يمكن القول أن أطراف وآليات حوكمة الشركات، المتمثلة في مجلس الإدارة والمراجع الخارجي، والمراجع الداخلي ولجنة المراجعة يخدم كل طرف منهم الأطراف الأخرى، في علاقة تكاملية، تنعكس على جودة المراجعة الخارجية، هذه العلاقة التفاعلية التكاملية تؤدي بالضرورة، إلى زيادة ثقة المجتمع المالي بالدور الذي يقوم به المراجع الخارجي.[1]

المطلب الثالث: مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في دعم إستقلالية وحيادية المراجع الخارجي

لإبراز مساهمات مبادئ حوكمة الشركات، في دعم إستقلال وحياد المراجع الخارجي يستوجب علينا إبراز العناصر التالية:

- مفهوم إستقلالية وحيادية المراجع الخارجي؛
- أهمية إستقلالية وحيادية المراجع الخارجي؛
- مبدأ الإفصاح والشفافية، وأثره في دعم إستقلالية وحيادية المراجع الخارجي.

أولا: مفهوم إستقلالية وحيادية المراجع الخارجي

يعني هذا المفهوم، أن المراجع الخارجي يقوم بمهامه المهنية بنزاهة وموضوعية وعدم تحيز، أي أن يكون محايدًا بين إدارة الشركة، المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وبين مستخدمي هذه القوائم، وهذا المفهوم ينتج من فرضين:

- أنه ليس هناك بالضرورة تعارض في المصالح بين العميل والمراجع؛
- أن المراجع يمارس مهنة المراجعة فقط.[2]

ثانيا: أهمية إستقلالية وحيادية المراجع الخارجي

يهدف التدقيق الخارجي في المنشأة، إلى تعزيز مصداقية القوائم المالية، من خلال تقديم الثقة من مصدر مستقل، يُقدم نظرة حقيقية وعادلة للقوائم المالية، وهذا لن يتحقق ما لم يثق مستخدمو تقرير المراجع الخارجي بمصداقيته، وعدم تأثره بإدارة الشركة.

[1] - هاني محمد خليل، مرجع سابق، ص ص58-61.

[2] - محمد الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2006، ص289.

وتوجد ثلاثة معايير لتقييم إستقلالية المراجع الخارجي وهي:

- إستقلالية المنهج (الحرية في التفكير، ووضع الخطط)؛
- إستقلالية التحقق (الحرية في الإطلاع على السجلات والوثائق وأسرار الشركة)؛
- إستقلالية التقرير (الحرية في التعبير عن رأيه وتوثيقه).

وكل واحد من تلك المعايير، ضروري وحيوي لزيادة مصداقية المراجع الخارجي.[1]

ثالثا: مبدأ الإفصاح والشفافية وأثره في دعم إستقلالية وحيادية المراجع الخارجي:

لقد قدمت حوكمة الشركات في مبادئها، ما يدفع بإتجاه جودة المراجعة الخارجية، حيث أنها وتطبيقًا لمبدأ الإفصاح والشفافية وحسب (OECD, 2004)، فقد حددت نوعية المعلومات المراد إعدادها والإفصاح عنها، طبقًا للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي، كما أنه في مبدأ الإفصاح والشفافية ينبغي على المراجعين الخارجيين، أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، ما يستلزم على مراجعي الحسابات واجب العناية المهنية الواجبة إتجاه الشركة وهو ما سيؤدي إلى زيادة أدائهم المهني، كما أن وجود لجنة مراجعة مستقلة في الشركة، تقوم بالرقابة على عمل المراجعين الخارجين، والذين يتم تعيينهم إما عن طريق هذه اللجنة، أو بواسطة الجمعية العامة للمساهمين مباشرة، بحيث يكونوا قابلين للمساءلة أمام المساهمين وليس أمام أحد الأفراد، أو أمام الإدارة التي قد تمارس ضغوطًا على المراجع، بهدف الوصول إلى نتائج أو رأي يخدم توجهاتها على حساب مهنية المراجع.[2]

ومن خلال ما سبق، يمكن القول أن مبادئ حوكمة الشركات وخاصة مبدأ الإفصاح والشفافية، تساهم بشكل فعال في دعم إستقلالية وحيادية المراجع الخارجي، بما يحقق جودة المراجعة الخارجية.

[1] - أحمد محمد غنيم الرشيدي، مدى توافر شروط الإستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت –دراسة مقارنة–، قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، عمان، 2012، ص13.

[2] - هاني محمد خليل، مرجع سابق، ص ص52–54.

المطلب الرابع: آليات حوكمة الشركات وجودة المراجعة الخارجية

لقد زادت في الآونة الأخيرة الإهتمام بحوكمة الشركات وبمكوناتها لما لهذه الأخيرة، من دور بارز في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، وفيما يلي نستعرض أهم آليات حوكمة الشركات وإسهاماتها في تحقيق جودة المراجعة الخارجية:

أولا: المساهمون

مما لا شك فيه، أن لحملة الأسهم تأثير كبير على عمل المراجع الخارجي، وعلى جودة المراجعة، وذلك من خلال ما يلي:

- تعيين المراجع الخارجي؛
- عزل المراجع الخارجي؛
- تحديد أتعاب المراجع الخارجي.

1- تعيين المراجع الخارجي

إن الإستعانة بخدمات المراجع الخارجي، يُعد ضرورة حتمية بغض النظر عن شكل المنشأة القانوني، حيث ينص على هذا في عقود تأسيس شركات المساهمة وشركات الأشخاص إذ يتم تعيين المراجع في الشركات الفردية، من طرف صاحب المشروع، أما في شركات الأشخاص فأمر تعيينه يكون بإتفاق الشركاء، ويكون بواسطة الجمعية العامة في شركات المساهمة، وأحيانًا تفوض الجمعية العامة مجلس الإدارة أو الإدارة العليا للشركة، لتعيين المراجع ولكن يجب أن يتم هذا التفويض في أضيق الحدود، وحفاظًا على إستقلالية وحيادية المراجع الخارجي.[1]

ويُستنتج من خلال أحقية حملة الأسهم، في إختيار المراجع الخارجي، أهمية الدور الذي يمكن أن يلعبه المساهم الفعال في حوكمة الشركات، من خلال إختيار المراجع الكفء والمؤهل للقيام بهذه المهمة على أحسن وجه، بما ينعكس إيجابا على جودة المراجعة الخارجية.

2- عزل المراجع الخارجي

إبتداء، ينبغي التفرقة بين عزل مراجع الحسابات، وبين عدم تجديد تعيينه لسنة قادمة أخرى، فبالنسبة لعدم التجديد فلا حرج في ذلك، أما العزل فيتم في حالة إخلال مراجع الحسابات

[1] - زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص135، 136.

بواجباته المهنية، أو توقف إنتسابه لجمعيته أو نقابته نتيجة حكم تأديبي، أو بسبب الحكم عليه بجناية أو بجريمة أخلاقية، أو فقدان الأهلية المدنية أو لأسباب أخرى.

أما عن الجهة التي لها حق عزل مراجع الحسابات، فتتعدد بتعدد الشكل القانوني للوحدات الإقتصادية، وتختلف بإختلاف القوانين والتشريعات بين دول العالم، ففي المشروعات الفردية وشركات الأشخاص، يكون للمالك المنفرد أو للشركاء، الحق في عزل مراجع الحسابات إذا ما أخل بواجباته المهنية، أو لأي سبب آخر، أما بالنسبة لشركات الأموال، فإنه يجوز للجمعية العامة في بعض التشريعات عزل مراجع الحسابات، بناءا على إقتراح من طرف أحد أعضائها، وفي هذه الحالة يتعين على صاحب الإقتراح أن يُخطر الشركة والأسباب التي يستند عليها طلبه، وذلك قبل إنعقاد الجمعية العامة بفترة معينة، وعلى الشركة إخطار المراجع بنص الإقتراح وأسبابه، والسماح له بحضور إجتماع الجمعية العامة، والرد على الإقتراح قبل إتخاذ الجمعية العامة لقرارها بالعزل من عدمه، ويكون باطلا كل قرار يُتخذ خلاف ذلك، وبهذا فإن المُشرع قد أحاط مراجع الحسابات بضمانات قوية، تحميه ضد العزل التعسفي والمفاجئ وتصون إستقلاليته.

إن تمتع المساهمين بحق عزل المراجع الخارجي سيجعل هذا الأخير أكثر تمسكا بمعايير وأخلاقيات مهنة المراجعة بما يعود بالإيجاب على جودة المراجعة الخارجية[1].

3- تحديد أتعاب المراجع الخارجي

تحدد أتعاب المراجع الخارجي، بالإتفاق بينه وبين عميله، ففي المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، يكون الإتفاق بين المراجع وأصحاب هذه المنشآت، على نوع العمل الموكل إليه ومقدار الأتعاب المتفق عليها، أما في الشركات المساهمة فإن تحديد الأتعاب يكون من مهام الجمعية العامة للشركة، وتستطيع الجمعية العامة تفويض مجلس الإدارة، في تحديد أتعاب المراجع، إلا أن هذا التفويض لا يكون دون ذكر حد أقصى للأتعاب، وفي هذه الحالة فإن من المفروض أن يكون تقرير الأتعاب بقرار مجلس الإدارة ولا ينفرد به رئيس مجلس الإدارة.

[1] - دكتور حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق –الجزء الأول– المراجعة نظريًا، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003، ص ص129، 130.

وقد جرى العرف، أن يتقاضى المراجع أتعابه بعد إنجاز عمله أي بعد تقديم تقرير عن الميزانية، ومنه فإن أتعاب المراجعة تُعتبر مبلغًا مستحقًا بالنسبة لحسابات السنة المالية التي قام بمراجعتها.[1]

4- التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات

إن خطورة بعض عمليات الغش والتلاعب، وإكتشاف أن بعض مراجعي الحسابات قد شاركوا بها، أو قد سكتوا عليها عن معرفة، وليس عن جهل، أدت إلى إرتفاع الأصوات في المجتمع المالي التي تطالب بوضع مزيد من الضوابط، على العلاقة بين الإدارة ومراجع الحسابات ومن أبرز هذه الضوابط التي تجري المطالبة بها، هو وضع مدة زمنية لإستمرار المراجع الخارجي في المنشأة، والهدف من ذلك هو التأكد من عدم نشوء علاقة شخصية بينه وبين أعضاء مجلس الإدارة، على حساب مصلحة المساهمين والجمهور، وللتغيير الإلزامي لمراجع الحسابات مزايا أهمها:

– أن التغيير الدوري للمراجع يوفر رؤيا جديدة من قبل المراجع، يُلقيها على النظام المحاسبي القائم، ليكشف ما به من أخطاء ومخالفات، ما لم يستطع المراجع السابق إكتشافها؛

– أن المنافسة التي تحدث للحصول على المراجعين، بما تتطلبه من شهرة وأتعاب أكبر ستشجع على المحافظة على أرفع المعايير والإلتزام بها.[2]

فزيادة الألفة بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة التي يراجع حساباتها والتي تنتج من طول أمد العلاقة معه، تجعل المراجع الخارجي أكثر توافقًا مع المعالجات المحاسبية التي تراها الإدارة فهو يكون أكثر توافقًا مع إدارة الشركة، بشأن القرارات الهامة المرتبطة بإعداد التقارير المالية كلما طال أمد إرتباطه بمراجعة حسابات الشركة.

فتغيير المراجعين الخارجيين بعد كل فترة محددة من العلاقة التعاقدية مع عملائهم يجعلهم في وضع يقاومون فيه الضغوط التي تُشكلها الإدارة عليهم، وتسمح لهم بأداء عملهم بشفافية وموضوعية وإستقلالية أفضل، وهذا ما يؤثر إيجابا على جودة المراجعة الخارجية.[1]

[1] - عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، ص215.

[2] - نفس المرجع السابق، ص 216.

ثانيا: مجلس الإدارة

يُعتبر مجلس الإدارة، مكون رئيسي من مكونات هيكل حوكمة الشركات، ويتولى إدارة أمور الشركة بناء على تفويضٍ من الجمعية العامة، لذلك فإن المسؤولية النهائية عن الشركة تقع على عاتق المجلس، ومن المنطقي أن التشكيل الجيد لمجلس الإدارة، يؤثر على قيامه بمسؤولياته الإشرافية الهامة إتجاه الشركة، وخصوصًا المهام المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة.

ويُقصد بالتشكيل الجيد، أن يتكون المجلس من أغلبية الأعضاء الغير التنفيذيين المستقلين مع مراعاة الفصل بين رئيس مجلس الإدارة، والمدير التنفيذي الرئيسي، ذلك لأن الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة، يساهمون في تحقيق جودة المراجعة من خلال ما يلي:

– يمكن للمراجعين الخارجيين، مناقشة المشاكل التي قد تقع خلال عمليات المراجعة مع الأعضاء غير التنفيذيين في المجلس، بعيدًا عن تأثير المديرين التنفيذيين، خاصة إذا كانت المناقشات تدور حول كيفية إعداد القوائم المالية، أو متعلقة بالاستفسار عن الإختيارات ليكوّن المراجع رأيه في مدى جودة القوائم المالية؛

– في ظل وجود أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، يسهل حل أي خلافات قد تنشأ بين المراجع والإدارة.[2]

وفي دراسة لـ (O 'Sullivan, 2000) التي أجراها على 402 مؤسسة مسعرة في السوق المالي للمملكة المتحدة، حيث بين أن نسبة الإداريين غير التنفيذيين (المستقيلين) لها أثر إيجابي على جودة المراجعة الخارجية المقاسة بمكافأة المراجعين، بمعنى أن الإداريين غير التنفيذيين يُقدمون مكافأة للمراجع لحثه على القيام بمهامه بجودة عالية.

كما توصل (Nekhili, et al, 2006) في دراسة العلاقة بين أتعاب المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات الفرنسية، لعينة من 96 مؤسسة مسعرة في البورصة، خلال الفترة 2004–2006م إلى أن الإداريين المستقلين يساهمون في تحسين جودة المراجعة الخارجية، من خلال مطالبتهم للمراجع بممارسة مراجعة أكثر تعمقًا في المسائل المالية، بالإضافة إلى حثه على تقييم نظام الرقابة الداخلية.

[1] - يوسف بربوع، مجالات مساهمة التغير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته وإستقلاله، مرجع سابق، ص11.

[2] - سمير أبو الفتوح صالح ورشا محمد أحمد النجار، مرجع سابق، ص ص15–17.

كما أن الفصل بين مهام المدير العام ورئيس الإدارة له الأثر البالغ على جودة المراجعة الخارجية، حيث توصل (Gul, et al, 2004) في دراستهما التي أجرياها على 246 مؤسسة أسترالية مسعرة في البورصة، إلى وجود علاقة إيجابية بين الجمع بين مهام المدير العام ورئيس مجلس الإدارة من جهة، وجودة المراجعة المالية من جهة أخرى، فحسب هذه الدراسة، فإن الإزدواجية في مهام المدير العام، تزيد من تعقد عملية المراجعة وتخلق حاجة متزايدة للمراجعة ذات جودة أعلى مما يؤدي إلى زيادة في أتعاب المراجعة.

كما توصلت دراسة (Vafeas, 1999) إلى أن العدد المرتفع لإجتماعات مجلس الإدارة يساهم في زيادة فعالية مجلس الإدارة، ويؤثر إيجابًا على جودة المراجعة.

مما سبق نستنتج أن إستقلالية أعضاء مجلس الإدارة يؤثر إيجابًا على جودة المراجعة الخارجية.[1]

ثالثا: المراجعة الداخلية

حسب تعريف المجمع الأمريكي للمراجعين الداخليين (The Institute of Infernal Auditors)، فإنه يعتبر المراجعة الداخلية "وظيفة يؤديها موظفون من داخل المنشأة تتناول فحص إنتقادي للإجراءات والسياسات، والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية، وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف تنفيذ هذه السياسات الإدارية، والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ودقيقة وكافية".[2]

ويُعد نظام المراجعة الداخلية، من الأمور الهامة بالنسبة للمراجع الخارجي، والذي يقدم تقريره الفني المستقل عن القوائم المالية للمنشأة، ومن المعروف أن المراجعة الخارجية قد تحولت في العصر الحديث، من مراجعة تفصيلية كاملة إلى مراجعة إختبارية، تعتمد على العينات وذلك بسبب كبر حجم الشركات، وتعدد عملياتها وتعقدها، وذلك سعيًا إلى تخفيض التكلفة لعملية المراجعة، ويُعد وجود المراجع الداخلي كأحد العاملين في المنشأة، طوال الفترة الزمنية وعلى مدار العام كله يُعطيه الفرصة، للقيام بإجراء الفحوص التحليلية التفصيلية والتي يعتمد عليها، فيما بعد المراجع الخارجي.

[1] - حمادي نبيل، الحوكمة وجودة المراجعة المالية، مرجع سابق، ص ص 93، 94.

[2] - براق محمد وقمان عمر، مرجع سابق، ص9.

وعلى الرغم من أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي فإن وجود تنسيق وتعاون كامل بينهما، أمر ضروري لا بد من تحقيقه، إلا أنه يجب الإحتفاظ دائمًا بإستقلال كل منهما عن الآخر، وألا يُعتبر وجود المراجع الداخلي في الشركة من أجل خدمة المراجع الخارجي أو مساعدته ويوجد شرطين أساسيين، يجب على المراجع الخارجي أن يتأكد من توافرهما في المراجع الداخلي حتى يمكن الإعتماد عليه، وهما:

– مدى قدرة وإستعداد المراجع الداخلي للقيام بمساعدة المراجع الخارجي، أي كفاءة المراجع الداخلي؛

– مدى الإستقلال الذي يتمتع به المراجع الداخلي، والسلطات الممنوحة له والمستوى الإداري المسؤول أمامه.[1]

ويُستنتج مما سبق، أن التشكيل الجيد للمراجعة الداخلية في الشركة، يُؤثر على قيامها بمسؤولياتها عن المراجعة الداخلية، ومن ثم دعم إستقلال المراجع الخارجي ما من شأنه أن يحمي مصالح المساهمين، وذوي العلاقة في الشركة.[2]

فموضوع أثر وظيفة المراجعة الداخلية على المراجعة الخارجية تم دراسته على المستوى المهني والأكاديمي، فقد أشار بيان معايير المراجعة رقم (9) الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين، إلى أن المراجع الخارجي يستطيع الإعتماد على المراجعة الداخلية في تقليل نطاق الفحص الذي يقوم به، من خلال إعتماده على النتائج التي توصل إليها المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، لكن بعد التأكد من كفاءة وموضوعية المراجع الداخلي.

بهذا فاستفادة المراجع الخارجي من تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية سوف تزيد من كفاءة المراجع الخارجي في فهم النظم والعمليات الهامة في الشركة، من شراء، إنتاج، وبيع ومن ثم تقليل نطاق الفحص الذي يقوم به المراجع الخارجي، وبالتالي تحقيق جودة المراجعة الخارجية.

كما أن تعديل عنوان معيار المراجعة الدولي رقم 610 في إصداره الجديد، من "دراسة عمل المراجع الداخلي إلى الإعتماد على عمل المراجع الداخلي"، دليل على دور وتأثير المراجعة

[1] - صالح ميلود خلاط وآخرون، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية –الواقع والآفاق–، الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، طرابلس، 2005، ص ص 532–535.

[2] - سمير أبو الفتوح صالح ورشا محمد أحمد النجار، مرجع سابق، ص 17.

الداخلية في ضمان صحة النتائج التي تم التوصل إليها، والتي تساعد المراجع الخارجي في فحصه لحسابات الشركة، إذ أنها تقلل من الجهد والوقت المبذولين من طرف المراجع الخارجي، إضافة إلى إجراءات المراجعة التي يُعتمد عليها، فحسب الفقرات 5-8 من نفس المعيار أن كثيرًا من أوجه عمل المراجعة الداخلية، قد تكون مفيدة في تحديد طبيعة ووقت ونطاق المراجعة الخارجية، وهذا ما يؤثر إيجابًا على جودة المراجعة الخارجية.

ومما سبق، يمكن القول أنه يوجد مجال كبير للتعاون المشترك بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، في مسار عملية المراجعة مما قد يؤدي إلى التخفيض في الوقت الذي يبذله المراجع الخارجي في القيام بعملية المراجعة، فهناك مجال فسيح للتعاون بين الطرفين في تخطيط وتصميم برنامج المراجعة الخاص بكل منهما، فإذا إقتنع المراجع الخارجي بأن المراجع الداخلي قد غطى بكفاية جزء من العمل، وأنه مارس عمله بموضوعية ودون تحيز، فإنه يستطيع أن يُقلل من نطاق الفحص التفصيلي الذي سيقوم به، كما أن التشاور بين الطرفين يؤدي إلى حصول المراجع الخارجي على مساعدات مباشرة من المراجع الداخلي، عن طريق إشراك هذا الأخير في بعض مراحل المراجعة، فمثلا يستطيع المراجع الخارجي الإعتماد إلى حد كبير على المراجع الداخلي في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يُنفذ بطريقة مُرضية، وفي تقويم دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، ودرجة الإعتماد عليها.[1]

من خلال دراستنا لهذا المطلب، يمكن القول أن آليات حوكمة الشركات المختلفة من مساهمين، مجلس الإدارة، ومراجعة داخلية وغيرها، تلعب دورًا بارزًا وفعالا في إضفاء الثقة على المعلومات الواردة في القوائم المالية، وتحسين نوعية خدمات المراجعة المقدمة، بما يحقق ويحمي مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

[1] - حمادي نبيل، الحوكمة وجودة المراجعة المالية، مرجع سابق، ص ص 111-114.

خلاصة:

لقد كان الهدف من دراستنا لهذا الفصل، الحوكمة ومراجعة الحسابات، هو التعرض لمفهوم مراجعة الحسابات، وجوانبه المختلفة من نشأة وتطور وغيرها، إضافة إلى دراسة دور حوكمة الشركات وآلياتها المتعددة، وإسهاماتها البارزة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، وذلك من أجل التطبيق السليم لمهمة المراجعة في الشركة، وتحقيق الأهداف المرجوة منها، بما يضمن ويحمي مصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وهذا ما سنتعمق فيه أكثر، من خلال دراستنا الميدانية في الفصل الموالي.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

تمهيد

المبحث الأول: دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المراجعة الخارجية في مؤسسة مدبغة الجلود-جيجل-

المبحث الثاني: تأثير مبادئ حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية

المبحث الثالث: تحليل النتائج وإختبار الفرضيات

الخلاصة

تمهيد:

لقد توصلت معظم الأبحاث المحاسبية التي أجريت في البيئات المختلفة، إلى وجود علاقة طردية بين حوكمة الشركات وجودة مراجعة الحسابات، والتي تم توضيحها من خلال الدراسة النظرية، لكن وحتى تكون دراستنا واقعية، إرتأينا أن ندعمها بدراسة تطبيقية، فكانت مؤسسة مدبغة الجلود بجيجل حقلا لهذه الدراسة، وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز واقع مؤسسة مدبغة الجلود، ومدى إلتزامها بمبادئ حوكمة الشركات، ومساهمة آلياتها في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، ولتعزيز مصداقية الدراسة أكثر، قمنا بتوزيع الإستبيانات على محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مستوى كل من ولايات جيجل، ميلة، وقسنطينة.

وبُغية توضيح ذلك، قسمنا هذا الفصل إلى المباحث التالية: الأول يتمثل في دراسة ميدانية لدور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المراجعة الخارجية في مؤسسة مدبغة الجلود بجيجل والثاني تناول تأثير مبادئ حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية من خلال الإستبيان، أما الثالث والأخير فتناول تحليل النتائج وإختبار الفرضيات.

المبحث الأول: دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المراجعة الخارجية في مؤسسة مدبغة الجلود–جيجل–

سنحاول من خلال هذا المبحث إعطاء فكرة توضيحية لأليات حوكمة الشركات في مؤسسة مدبغة الجلود–جيجل–، والمتمثلة في المساهمين، مجلس الإدارة، والمراجعة الداخلية، وتبيان دورها في تحقيق جودة المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة مدبغة الجلود –جيجل–

سنقوم في هذا الجزء، بإعطاء تعريف لمؤسسة مدبغة الجلود بجيجل، ودراسة الهيكل التنظيمي لها، والذي يتكون من مختلف المصالح، كما سنتطرق إلى مهام كل مصلحة بالإضافة إلى أهدافها، ومراحل حصولها على شهادة الإيزو، كمحاولة للإلمام بجوانب الموضوع، وذلك كما يلي:[1]

أولا: التعريف بالمؤسسة

إن مؤسسة مدبغة الجلود بجيجل، هي مؤسسة أنشأت لتحقيق غايات إقتصادية وإجتماعية وقد تم إنجازها من طرف مؤسسة "بلغارية" في إطار التعاون الجزائري البلغاري، وكانت إنطلاقة الأشغال في جوان 1965م، أما نهايتها فكانت سنة 1967م، وهي التي بدأت فيها المؤسسة في الإنتاج والذي قُدر آنذاك بـ 11 طن يوميًا، وذلك بتشغيل 367 عامل أما عن رأس المال التأسيسي فهو 360 مليون دج، وقد كانت الفترة ما بين (1970-1973م) مميزة، حيث بلغ الإنتاج 25 طن وبـ 467 عاملا مقسمون على فترات، كما شهدت هاته المؤسسة عدة تحولات، ففي بداية النشاط كانت تابعة للمؤسسة الوطنية لصناعة الجلود والأحذية (SONIPEC)، ونظرًا للتغيرات الإقتصادية وبمقتضى المرسوم الوزاري رقم 82/426 المؤرخ في يوم 1982/12/04م، والمتضمن إعادة هيكلة المؤسسات العمومية، قسمت المؤسسة الوطنية لصناعة الجلود والأحذية (SONIPEC) إلى ثلاث مؤسسات وهي كالتالي:

- المؤسسة الوطنية لصناعة الجلود (ENIPEC)؛
- المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية (EMAC)؛
- المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات (DISTRICH).

[1] - الوثائق الداخلية لمؤسسة مدبغة الجلود، جيجل.

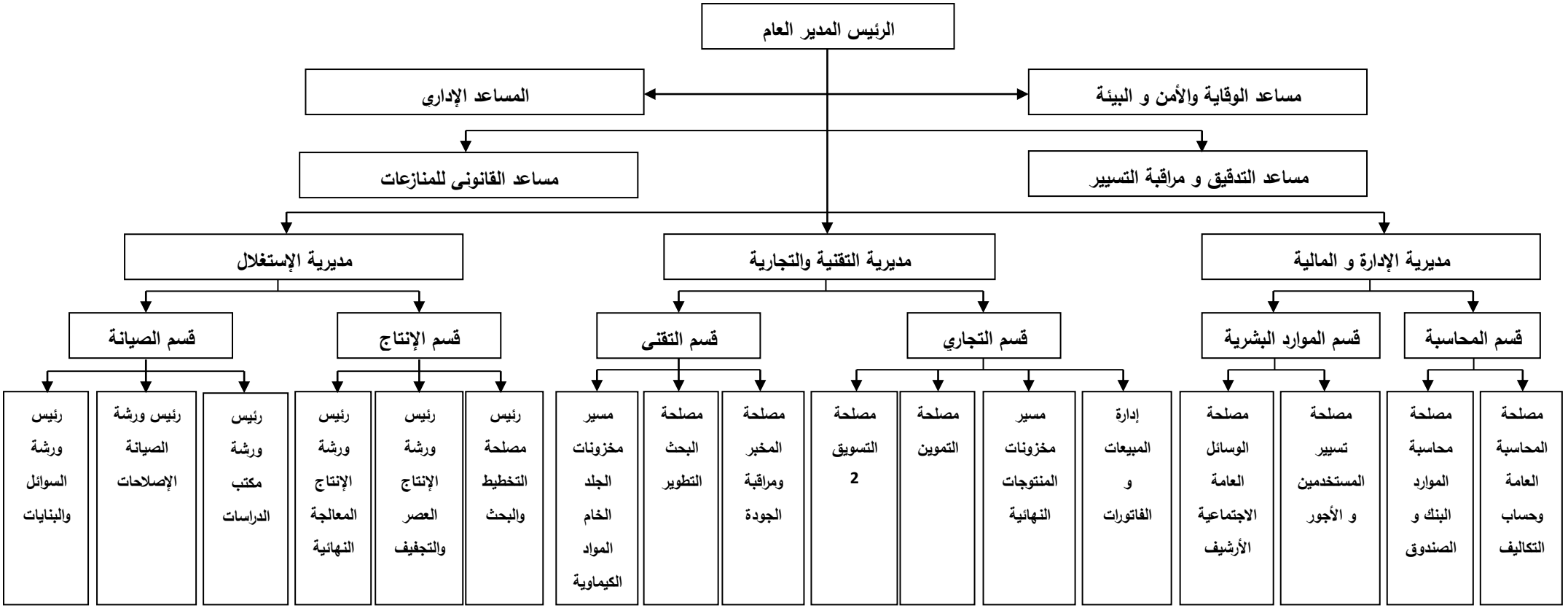
المؤسسة الوطنية لصناعة الجلود هذه كان مقرها الإداري بجيجل تضم ثمانية وحدات وهي: وحدة دباغة جيجل، وحدة الدباغة بالعمورية بوهران، وحدة باتنة، وحدة الجلد الخام بالرويبة (VPPS)، إلا أنه في يوم 1998/01/10م، عرفت المؤسسة إستقلالها وتحولت من مؤسسة (ENIPEC) وحدة جيجل، إلى مؤسسة دباغة الجلود جيجل (TAJ-SPA).

وتقع مدبغة جيجل (TAJ-SPA) بمنطقة الحدادة جنوب غرب مدينة جيجل، تتربع على مساحة قدرها 05 هكتارات وهي لا تبعد عن البحر سوى بكيلومتر واحد، تتوسط مجمع سكني وهي مؤسسة ذات أسهم، السهم الواحد بـ 5000 دج أي ما يعادل رأس مال قيمته 80 مليون دج، يحكمها القانون التجاري، حيث تعمل على معالجة جلد البقر والغنم لتسوقها محليًا وخارجيًا، تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 10 ملايين قدم مربع سنويًا، إذ يتم معالجة 80 طن من الجلد يوميًا بمعدل 38000 قدم مربع، كما تستورد المواد الأولية التي تحتاج لعملية المعالجة من إسبانيا، إيطاليا، هولندا، فرنسا وتصدر منتجاتها إلى كل من إسبانيا والبرتغال، حيث تتعامل المؤسسة على المستوى الوطني مع مجموعة من الزبائن، نذكر أهمها مؤسسة الملابس والأحذية (EHC)، مؤسسة (MAXOUM AKBOU) ببجاية، مؤسسة صناعة الأحذية بالشراقة (MACSTILE) وزبائن من الخواص.

وتشغل حوالي 153 عامل، يتوزعون على مختلف المديريات والأقسام والمصالح والورشات كما ينقسم عمال الورشات الإنتاجية إلى فرقتين (صباحية ومسائية)، تعملان بتناوب على مدار 16 ساعة يوميًا، أما في حالة تقليص الإنتاج فتكتفي بفرقة واحدة، والملاحظة التي تخرج بها من خلال عينة الدراسات، أن أغلبية العمال يتمركزون في وظيفة الإنتاج، أي أن تفويض المهام والمسؤوليات يكون بدرجة عالية في هذه الوظيفة مقارنة بالوظائف الأخرى.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مدبغة الجلود –جيجل–

شكل رقم (3- 1): الهيكل التنظيمي لمدبغة الجلود –جيجل–



المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة مدبغة الجلود –جيجل–

يحتوي الهيكل التنظيمي للمؤسسة على مجموعة من المديريات والدوائر تشتمل ما يلي:

1- المديرية العامة:

تتكون هذه المديرية من:

أ- الرئيس المدير العام:

وتتمثل مهام المدير العام في:

- تسيير أمور الشركة في أحسن الظروف، مع ضمان عوامل الأمن لتحقيق الأهداف؛
- الحرص على المشاركة الفعالة في تحقيق الأهداف المرجوة؛
- الحرص على إحترام قواعد العمل داخل المؤسسة؛
- يعمل على تحقيق التنبؤ، التسيير، والمراقبة؛
- تعيين العمال حسب الشروط اللازمة.

ويساعده في القيام بأعماله كل من:

ب- مساعد الوقاية والأمن والبيئة:

وتتمثل مهامه في:

- تحمل مسؤولية الأمن وبلورة تعليماته في الوحدة؛
- إقتراح الوسائل المادية والبشرية الضرورية في موقع أدوات الإستعجالات؛
- تعيين الأفراد الدائمين والمؤقتين لديها؛
- دراسة إقتراحات التحسينات لتجنب أخطار الحوادث والأمراض المهنية.

ج- المساعد الإداري ومساعد التدقيق ومراقبة التسيير:

- إستقبال البريد والإتصالات الهاتفية؛
- تنظيم اللقاءات والزيارات الخاصة بالرئيس المدير العام؛
- تسجيل البريد الصادر والوارد؛
- تصنيف الوثائق الإدارية الخاصة بالأمانة؛
- مساعدة المدير العام في كل ميادين العمل الخاصة بالمؤسسة؛
- المساهمة في إعداد سياسة الجودة الإنتاجية والموارد البشرية؛

- معالجة وإعداد كل الملفات المطلوبة من طرف الرئيس المدير العام.

د- المساعد القانوني للمنازعات:

وتتمثل مهامه في:

- الإهتمام بكل ما هو قانوني داخل المؤسسة؛
- الدفاع عن مصلحة المؤسسة؛
- متابعة النزاعات مع الأطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة.

2- مديرية الإدارة والمالية:

يترأسها مدير المحاسبة والمالية وتتمثل مهامها في:

- السهر على تطبيق قوانين المحاسبة وإعداد الموازنات؛
- تتبع المدخلات والمخرجات بعد الحصول على الوثائق الخاصة بها؛
- إعداد البرنامج المالي والتأكيد على إنجازه والمراقبة الشهرية؛
- تحليل النتائج المحققة.

وتتكون هذه المديرية من:

أ- قسم المحاسبة:

وينقسم إلى:

- ✓ مصلحة المحاسبة العامة وحساب التكاليف؛
- ✓ مصلحة محاسبة المواد، البنك والصندوق.

ب- قسم الموارد البشرية:

وينقسم إلى:

- ✓ مصلحة تسيير المستخدمين والأجور؛
- ✓ مصلحة الوسائل العامة والإجتماعية والأرشيف.

3- المديرية التقنية والتجارية:

تقع تحت مسؤولية المدير المكلف بالتجارة، مهامها:

- تسيير عملية التخزين وعملية الشراء وبيع المنتجات؛
- دراسة السوق.

وتتكون من:

أ- القسم التجاري:

وينقسم إلى:

- ✓ إدارة المبيعات والفاتورات؛
- ✓ مسير مخزونات المنتوجات النهائية؛
- ✓ مصلحة التموين؛
- ✓ إطارات التسويق 2.

ب- القسم التقني:

وينقسم إلى:

- ✓ مصلحة المخبر ومراقبة الجودة؛
- ✓ مصلحة البحث والتطوير؛
- ✓ مسير مخزونات الجلد الخام والمواد الكيماوية.

4- مديرية الإستغلال:

تقع تحت مسؤولية المدير المكلف، وتلعب دورًا مدعمًا مباشرًا للإنتاج، مهامها:

- المحافظة على المعدات وصيانتها من العطب؛
- متابعة وتنظيم برامج الصيانة؛
- تنفيذ وتنظيم عمل الورشات؛
- تسيير الإنتاج.

وتتكون من:

أ- قسم الإنتاج:

وينقسم إلى:

- ✓ رئيس مصلحة التخطيط والبحث؛
- ✓ رئيس ورشة الإنتاج، العصر والتجفيف، وتضم فريق الإنتاج؛
- ✓ رئيس ورشة الإنتاج والمعالجة النهائية، وتضم فريق الإنتاج.

ب- قسم الصيانة:

وينقسم إلى:

- ✓ رئيس مصلحة مكتب الدراسات، ويضم مسير مخزون قطع الغيار والصيانة؛
- ✓ رئيس ورشة الصيانة والإصلاحات؛
- ✓ رئيس ورشة السوائل والبنايات.

ثالثا: أهداف مدبغة الجلود –جيجل-

تسعى مؤسسة TAJ إلى تحقيق جملة من الأهداف تعددت واختلفت، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

1- الأهداف الاقتصادية:

أ- تحقيق الربح:

كان ولازال تحقيق الربح هو الهدف الأول والأساسي الذي تسعى إليه مدبغة الجلود، من خلال الوصول إلى رقم الأعمال المسطر وكسب متعاملين جدد، مع الحفاظ على المتعاملين الحاليين، وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المنافسة.

ب- تحقيق متطلبات المجتمع:

إن تحقيق هدف المؤسسة والمتمثل في تحقيق الربح، لا يكون إلا من خلال تلبية حاجيات المجتمع بتقديم منتوج نوعي ذو جودة عالية وبأفضل الأسعار.

ج- عقلنة الإنتاج:

ويتم من خلال الإستعمال الجيد للممتلكات وبالإشراف على عملها، بشكل يسمح في نفس الوقت بتلبية رغبات الزبائن.

2- الأهداف الإجتماعية:

أ- ضمان مستوى مقبول من الأجور:

يعتبر عمال مؤسسة مدبغة الجلود من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها، حيث يتقاضون أجورًا مقابل عملهم بها، ويعتبر هذا المقابل حقًا مضمونًا قانونًا، إلا أن مستوى هذه الأجور منخفض، وهذا راجع لطبيعة المؤسسة وطبيعة السوق وغيرها والهدف منها هو تحسين المستوى المعيشي.

ب- إقامة أنماط صناعية معينة:

تقوم مؤسسة مدبغة جيجل عادة بتقديم منتجات جديدة، أو التأثير على أذواق المستهلك الصناعي عن طريق الإشهار والدعاية، سواء لمنتجات قديمة أو جديدة.

ج- الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال:

إن المؤسسة تتوفر بداخلها على علاقات مهنية وإجتماعية بين الأشخاص، قد تختلف مستوياتهم العلمية وإنتماءاتهم الإجتماعية والسياسية، إلا أن دعوتهم إلى التمسك والتفاهم هو الوسيلة الوحيدة لضمان الحركة المستمرة لهذه المؤسسة لتحقيق أهدافها.

د- توفير تأمينات ومرافق للعمال:

تعمل مدبغة الجلود بجيجل على توفير بعض التأمينات مثل: التأمين الصحي، والتأمين ضد حوادث العمل، وكذلك التقاعد، كما تهدف إلى تخصيص مساكن سواء وظيفية منها أو عادية لعمالها، بالإضافة إلى المرافق العامة.

هـ- تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى:

حيث أنه مع التطور السريع الذي شهدته وسائل الإنتاج وزيادة تعقيدها، فإن شركة مدبغة الجلود بجيجل تجد نفسها مجبرة على تدريب عمالها الجدد تدريبًا كافيًا، وذلك بإعطائهم إمكانية إستعمال هاته الوسائل بشكل يسمح بإستغلالها إستغلالا عقلانيًا، كما أن عمالها القدامى قد يجدون أنفسهم أمام آلات لا يعرفون إستعمالها، مما يدفع المؤسسة إلى إعادة تدريبهم.

و- الإهتمام بالجانب البيئي:

إذ يفرض عليها موقعها الجغرافي بتوسطها مجتمعًا سكنيًا، وطبيعة نفاياتها التي تعد خطرًا على صحة الإنسان، إلى التحكم قدر الإمكان بهذه النفايات الصناعية.

3- الأهداف التكنولوجية:

والمتمثلة أساسًا في تطوير وسائل الإنتاج.

رابعا: مراحل حصول الشركة على شهادة الإيزو 9000

لقد قامت مؤسسة مدبغة الجلود –جيجل– بمجموعة من الخطوات أدت إلى حصولها على شهادة الإيزو، وهذه المراحل هي:

1- الإرادة:

أي إرادة المسؤولين في الحصول على شهادة الإيزو، بعد معرفة إمكانيات وموارد الشركة ومدى تطابقها مع فصول المواصفة.

2- إختيار المرافق:

أي عقد إتفاق مع مكتب أو وكالة خارجية، للمراقبة المستمرة للجودة داخل الشركة لتحديد النقائص والأخطاء.

3- التكوين:

إختيار نخبة من الأشخاص لتعلم مبادئ الجودة، تتكون من 16 إطار للتكوين في جامعة بومرداس.

4- توعية العمال:

أي توعية العمال بأهمية الجودة وفوائدها التي تعود على الشركة وعلى الأفراد (المصلحة المشتركة)، وتحسيسهم بأهمية دورهم من خلال اللقاءات والملصقات.

5- توصيف العمل:

أي كتابة الإجراءات والخطوات المتبعة لشغل وظيفة معينة، من أجل تسهيل عملية الرقابة ومدى تطوير سير الأعمال، بالإضافة إلى أنها تساعد على الإحتفاظ بالخبرات والمعارف التي يكتسبها العامل في مجال عمله، ليستفيد منها العمال الجدد في حالة إحالة العمال القدامى إلى التقاعد.

6- تقديم طلب للمنظمة:

لإرسال ممثلين من طرفها (مدقق في النوعية) يكون حياديا، للوقوف على مدى وعي العمال بهذه المواصفة، وإدراكهم لها من أجل إرضاء الزبائن.

7- المراجعة الدورية لأهداف الإيزو:

أي مراقبة أهداف التحسين بعد الحصول على الشهادة، ومدى الحرص على تطبيق مبادئ نظام إدارة الجودة الشاملة.

المطلب الثاني: دور المساهمين في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

سنتناول في هذا المطلب، دور المساهمين في تحقيق جودة المراجعة الخارجية في مؤسسة مدبغة الجلود بجيجل، لكن قبل ذلك ستتم الإشارة إلى التعريف بالمجمع (المساهمين)، إضافة الى مهام وصلاحيات المساهمين، وذلك كما يلي:[1]

أولا: نبذة عن المجمع الصناعي للجلود "SPA" (Leather Industry)

تم إنشاء المجمع الصناعي للجلود "ش ذ أ" "SPA" (Leather Industry)، وهو المساهم الرئيسي في عام 1999م مكونًا من عشرة شركات فرعية، ذات 40 عامًا من الخبرة والمتخصصة في مختلف المهن في صناعة الجلود الطبيعية، وكذلك الجلود الإصطناعية وجميع المنتجات الجلدية، الأحذية بجميع أنواعها والملابس الجلدية.

[1] - مقابلة مع السيد حفصاوي محمد، رئيس مجلس الإدارة لمؤسسة مدبغة الجلود بجيجل ، يوم 2015/04/16، الساعة 10:05.

يُعتبر المجمع الصناعي للجلود، الرائد في مجال صناعة الجلود في الجزائر مع رقم أعمال سنوي، يقدر بـ:2,5 مليار دينار جزائري، ويبلغ عدد موظفيه 1500، كما أنه يُمثل الشريك الأمثل والرئيسي في السوق المحلية للجلود، بهدف تحديث وتطوير مصانعه وتكوين العمال، خُصص للمجمع الصناعي للجلود برنامج إستثماري ضخم مند سنة 2012م، مما سيسمح له بتقديم منتوج طِبقًا للمعايير الدولية، ومتوافقا مع متطلبات زبائنه.

أيضًا المجمع الصناعي للجلود، يفتح أبواب الشراكة أمام كل المستثمرين والمحترفين الذين يودون تطوير أعمالهم في قطاع الجلود في الجزائر.

ثانيا: مهام وصلاحيات المساهمين

تتمثل مهام وصلاحيات المساهمين في مؤسسة مدبغة الجلود فيما يلي:

- تقديم رأس المال للشركة، عن طريق ملكيتهم للأسهم؛
- إختيار أعضاء مجلس الإدارة؛
- تعيين المراجع الخارجي؛
- عزل المراجع الخارجي؛
- تجديد عقد المراجع الخارجي؛
- تحديد الأتعاب لأعضاء مجلس الإدارة.

ثالثا: دور المساهمين في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

يتمثل دور المساهمين في تحقيق جودة المراجعة الخارجية من خلال ما يلي:

1- تعيين المراجع الخارجي:

يتم تعيين المراجع الخارجي من طرف الجمعية العامة للمساهمين، حسب قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010م، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وذلك لمدة 3 سنوات، قابلة للتجديد مرة واحدة فقط، ويتم إختيار أو تعيين المراجع الخارجي، بعد سلسلة من الإستشارات والمشاورات مع مؤسسة مدبغة الجلود، حيث يختار المساهمون المراجع الخارجي الأقل عرضًا ماليًا، والأكثر كفاءة وسُمعة.

إن إختيار المساهمين للمراجع الخارجي، الأكثر كفاءة وسُمعة وخبرة، سيؤثر بشكل كبير على قُدرته في إكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية إن وُجدت، وهذا ما سيُحقق قوائم مالية خالية من الأخطاء.

إن إختيار المساهمين للمراجع الخارجي طبقًا لمعايير الكفاءة والخبرة والسُمعة، سيزيد حتمًا من شدة المنافسة بين المراجعين الخارجيين، ويُحسن من مستوى أدائهم لمهنة المراجعة، كل ذلك سينعكس إيجابًا على جودة المراجعة الخارجية.

لكن إختيار المساهمين للمراجع الخارجي الأقل عرض مالي، سيؤثر سلبا على جودة الخدمات التي سيقدمها هذا الأخير للشركة، إذ أنه لن يكون له نفس الكفاءة والمهارة مقارنة مع المراجع الخارجي الذي يتم تعيينه على أساس الكفاءة والخبرة، وبالتالي ضعف جودة خدمات المراجعة الخارجية التي سيقدمها هذا الأخير.

2- عزل المراجع الخارجي:

يُؤثر تمتع المساهمين بحق عزل المراجع الخارجي، على الأداء المهني للمراجع الخارجي إذ أن تمتع المساهمين بهذا الحق، سيدفع المراجع الخارجي إلى بدل قُصارى جُهده في سبيل القيام بمهمته داخل الشركة على أكمل وجه، وبالصورة التي تُعطي الشفافية والمصداقية لتقريره، بعيدًا عن أي تحيز، أو ميول لأي طرف كان أو مصلحة في الشركة، وذلك حفاظًا على عمله في الشركة، وعلى سُمعته إتجاه المؤسسات الأخرى، وهذا ما سينعكس إيجابًا على جودة المراجعة الخارجية.

إن تمتع المساهمين بحق عزل المراجع الخارجي، قد يخلق ضغوطا لهذا الأخير أثناء عمله، مما سيؤثر سلبا على جودة خدمات المراجعة التي سيقدمها للشركة.

3- تجديد عقد المراجع الخارجي:

تُحدد مدة عقد المراجع الخارجي في مؤسسة مدبغة الجلود، بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، فتجديد العقد يُعتبر ضمن أولويات المراجع الخارجي، ذلك سيدفعه إلى العمل بجد وإخلاص وحيادية في الشركة، قصد نيل ثقة ورضا المساهمين، والحصول على عقد آخر، ما سيؤثر إيجابا على سلامة وجودة تقرير المراجعة الخارجية.

ويسمح تحديد العقد بمرة واحدة فقط بتحقيق إستقلالية وحيادية المراجع الخارجي، كما يمنع ذلك من نشوء أي علاقات أو مصالح بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة، كل ذلك سيعزز من موضوعية ونزاهة عمل المراجع الخارجي، ويحقق جودة المراجعة الخارجية.

لكن تجديد العقد بمرة واحدة فقط، قد يؤثر سلبا على عمل المراجع الخارجي، بإعتبار أن الشركة تكون قد فقدت مراجع يتمتع بالخبرة والكفاءة، والدراية التامة بمحيط العمل الداخلي للشركة ويتجسد ذلك من خلال الوقت والجهد والعمل الذي سيبذله المراجع الخارجي الجديد، ما سيؤثر سلبا على جودة خدمات المراجعة الخارجية.

4- إختيار أعضاء مجلس الإدارة:

إن إختيار المساهمين لأعضاء مجلس الإدارة يؤثر على عمل المراجع الخارجي، لذا فإن إختيار أعضاء مجلس الإدارة بناءا على معايير الكفاءة والخبرة، كما في مؤسسة مدبغة الجلود إضافة إلى توافر شرط الإستقلالية عن الشركة، سيدفع بمجلس الإدارة إلى العمل بكل حيادية وإخلاص، ونزاهة، والقيام بالدور المنوط بهم على أكمل وجه، بما في ذلك مناقشة القوائم المالية للشركة، وتقرير المراجع الداخلي والخارجي، والإشارة إلى الأخطاء وتصحيحها إن وُجدت، كل ذلك سيضمن السير الحسن للمؤسسة، وهذا ما سيساعد المراجع الخارجي بشكل كبير في أداء مهامه ومنه تحسين جودة المراجعة الخارجية.

المطلب الثالث: دور مجلس الإدارة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

سنقوم في هذا المطلب بإبراز دور مجلس الادارة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، لكن قبل ذلك، سنتطرق لكل من هيكل مجلس الادارة، مهامه وصلاحياته، وذلك كما يلي: [1]

أولا: هيكل مجلس الإدارة في مدبغة الجلود

يتكون مجلس الإدارة في مؤسسة مدبغة الجلود بجيجل، من رئيس مجلس الإدارة، الذي هو نفسه الرئيس المدير العام للشركة، إضافة إلى ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين (مستقلين)، حيث يشغل الأعضاء الثلاثة، منصب مدراء عامين لشركات أخرى، في كل من سطيف، قسنطينة وبجاية، ويتم تعيين الأعضاء الثلاثة من طرف مجمع "ليدر الصناعي Leather Industry " (المساهم الرئيسي)

[1] - مقابلة مع السيد حفصاوي محمد، رئيس مجلس الإدارة لمؤسسة مدبغة الجلود بجيجل، يوم 2015/04/21، الساعة 09:50.

الذي تتبع له مؤسسة مدبغة الجلود، وذلك بناءا على معايير الخبرة والكفاءة، والجدول رقم (3-1) يلخص أعضاء مجلس الادارة في مؤسسة مدبغة الجلود، والشركات التي يتبعون لها:

جدول رقم (3-1): أعضاء مجلس الإدارة في مدبغة الجلود

الإسم واللقب	الشركة والوظيفة الحالية	تاريخ		الصفة
		التعيين	نهاية التعيين	
حفصاوي محمد	Taj-Jijel/PDG	01/05/2013	01/05/2018	رئيس مجلس الإدارة
بن ثابت عبد الكريم	Sentex-Kherrata/DG	10/07/2011	10/07/2017	عضو
زيدان محمود	MTA-Bejaia/DR	10/07/2011	10/07/2011	عضو
زحاف عبد العزيز	EDIMA-Constantine/ Cadre	01/05/2013	01/05/2016	عضو

المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة مدبغة الجلود-جيجل-

ثانيا: مهام وصلاحيات مجلس الإدارة في مدبغة الجلود

- تحديد الإستراتيجيات والأهداف الخاصة بالشركة على المستوى البعيد؛
- مناقشة نسبة التقدم في تنفيذ الإستراتيجيات الموضوعة مسبقًا ضمن أهداف الشركة، وإبداء الرأي فيها؛
- الإطلاع على تقارير كل من المراجع الداخلي في الشركة، وتقرير مدير المراجعة الداخلية على مستوى المجمع، وتقرير المراجع الخارجي، بغرض الإلمام بمحيط العمل داخل الشركة؛
- تقديم إقتراحات وإرشادات ونصائح، حول أعمال نهاية السنة في الشركة؛
- مناقشة أعمال نهاية السنة مع مراجع الحسابات، وإعداد محضر إجتماع من طرف رئيس مجلس الإدارة، يتضمن جميع النقاط المتطرق إليها، وكذا النتائج المتوصل إليها في هذا الاجتماع.

ثالثا: دور مجلس الإدارة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

- تُعطي إستقلالية أعضاء مجلس الإدارة في مؤسسة مدبغة الجلود، دافعًا قويًا للعمل بكل حيادية وموضوعية في الشركة، بعيدًا عن أي تأثيرات أو ميولات لأي طرف كان في الشركة، كما

سيُعطي نتائج أكثر مصداقية وجودة أكبر للقوائم المالية، التي يُناقشها أعضاء مجلس الإدارة المستقلين مع المراجع الخارجي، مما سيزيد ذلك من شفافية ونزاهة تقرير المراجع الخارجي، من خلال إعتماده على هذه القوائم المالية في إعداد تقريره؛

– تؤثر خبرة ومهارة وكفاءة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، بإعتبارهم مدراء عامين في شركات أخرى، على قدرتهم في فهم القوائم المالية، وإبداء رأيهم فيها وإكتشاف الغش والأخطاء إن وُجدت، ذلك ما من شأنه أن يضمن قوائم مالية سليمة وخالية من الأخطاء، وذلك ما يساعد المراجع الخارجي بشكل كبير في أداء مهامه، ومن ثم تحقيق جودة المراجعة الخارجية؛

– مناقشة القوائم المالية: في نهاية السنة يعقد مجلس الإدارة إجتماع بحضور المراجع الخارجي، لمناقشة ميزانية نهاية السنة (أعمال نهاية السنة)، وذلك للتأكد من مِصداقيتها وما تتضمنه من معلومات، فقد يُساعد ذلك على إكتشاف بعض الأخطاء إن وُجدت، ومعالجتها في الوقت المناسب، ما سيؤدي إلى قوائم مالية خالية من الأخطاء، وهذا ما سيؤثر إيجابًا على جودة تقرير المراجعة الخارجية؛

– تُؤثر الإرشادات والتوجيهات التي يُقدمها المراجع الخارجي لمجلس الإدارة، حول الإستراتيجيات والأعمال المستقبلية للشركة بشكل فعال، ذلك ما سيعطي صورة حسنة للمراجع الخارجي، ويزيد من سُمعته وكفاءته ويُحسن من جودة المراجعة الخارجية.

– قد يؤثر غلبة الأعضاء المستقلين على مجلس الإدارة سلبا على عمل المجلس، إذ أن الأعضاء المستقلين عن الشركة لن تكون لهم نفس الإهتمامات بمصالح الشركة مقارنة مع الأعضاء الغير مستقلين، ذلك من شأنه أن يؤثر سلبا على العمل الذي يجب أن يقدمه مجلس الإدارة، وهذا ما سيعود بالسلب على جودة المراجعة الخارجية.

المطلب الرابع: دور المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

لدراسة هذا الدور، تم إجراء مقابلة مع المراجع الداخلي بالشركة، وكان كالتالي:[1]

أولا: ماهية المراجعة الداخلية في مدبغة الجلود –جيجل–

هي عبارة عن لجنة فرعية تابعة لمجمع المراجعة الداخلية، والمتواجد مقرها بالعاصمة حيث تقوم هذه اللجنة الفرعية بمدبغة الجلود، بإعداد تقارير المراجعة شهريًا، وإرسال هذه التقارير دوريًا

[1] - مقابلة مع السيد بونار آدم، المراجع الداخلي لمؤسسة مدبغة الجلود بجيجل، يوم 2015/04/09، 10:30.

كل ثلاثة أشهر إلى مدير المراجعة الداخلية على مستوى المجمع، هذا المجمع الذي يشرف على مجموعة من المؤسسات في عدد من الولايات، منها سطيف، باتنة، جيجل، العاصمة، بجاية الجلفة، عين تموشنت، وهران... إلخ.

وتتشكل المراجعة الداخلية في مدبغة الجلود بجيجل، من مراجع داخلي واحد (عضو واحد) حيث يختلف عدد الأعضاء من مؤسسة إلى أخرى، حسب حجم المؤسسة.

ويتم تعيين المراجع الداخلي في مؤسسة مدبغة الجلود من طرف الرئيس المدير العام للمؤسسة حيث يُشترط في تعيينه، أن يكون متحصلا على شهادة جامعية في المحاسبة، إضافة إلى تكوين في المراجعة الداخلية لمدة سنة، تتم بمعهد فرنسي متعاقد مع جمعية المراجعين الداخليين بالجزائر العاصمة.

ثانيا: مدير المراجعة الداخلية

يقوم مدير المراجعة الداخلية على مستوى مجمع "ليدر الصناعي"، بمراجعة شاملة لجميع المؤسسات التابعة للمجمع، ومن بينها مؤسسة مدبغة الجلود بجيجل، لمدة أسبوع على الأقل في السنة، حيث يقوم مدير المراجعة الداخلية بإرسال إشعار مسبق للمؤسسة، يبين طبيعة العمليات والسجلات والدفاتر والوثائق المراد فحصها، ويُساعده في ذلك تقرير المراجع الداخلي المرسل إليه مسبقًا.

يشرف مدير المراجعة الداخلية شخصيًا على أعمال المراجعة في مؤسسة مدبغة الجلود ويساعده مراجعون داخليون في مؤسسات أخرى.

1- مهام مدير المراجعة الداخلية في مؤسسة مدبغة الجلود:

- فحص جميع الوثائق والسجلات والدفاتر على مستوى جميع المصالح في الشركة؛
- الإشارة إلى الأخطاء المكتشفة، وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
- إعداد تقرير مراجعة، وإرسال نُسخ منه إلى جميع المصالح في الشركة المعنية.

2- دور مدير المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المراجعة الداخلية:

- إن قيام مدير المراجعة الداخلية شخصيًا بالمراجعة الداخلية في مؤسسة مدبغة الجلود سيؤدي بمختلف المصالح في الشركة إلى العمل بجد وإخلاص، والحرص على تجنب الوقوع في

الأخطاء وهذا ما سيضمن السير الحسن للمؤسسة، إضافة إلى قوائم مالية خالية من الأخطاء تُعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة؛

– تُعتبر زيارة مدير المراجعة الداخلية، مراجعة داخلية بالنسبة للمجمع، ومراجعة خارجية بالنسبة لمؤسسة مدبغة الجلود، وهذا ما سيقلل من الجهد، والوقت المبذول من طرف محافظ الحسابات، ما سيزيد من كفاءته ويُعزز من جودة تقريره؛

– يعمل مدير المراجعة الداخلية، على التأكد من سلامة العمليات المحاسبية والتسجيلات الخاصة بها، وكذا دخول وخروج الأموال في الشركة، وهذا ما سيعزز من جودة تقرير المراجع الخارجي، من خلال إعتماد هذا الأخير على تقرير مدير المراجعة الداخلية.

ثالثا: مهام وصلاحيات المراجع الداخلي في مؤسسة مدبغة الجلود

توجد لوائح وإجراءات تنظيمية خاصة، تُبين مهام وصلاحيات المراجع الداخلي في مدبغة الجلود بجيجل، ويمكن حصرها فيما يلي:

– قبل بدء عملية المراجعة في المصلحة المعنية، يتم إرسال أمر بمهمة داخلي للمصلحة المعنية، عن طريق المديرية العامة في المؤسسة مع برنامج العمل؛

– القيام بالفحص والإطلاع على جميع الوثائق والدفاتر المحاسبية والسجلات الإدارية الموجودة على مستوى المصالح المختلفة للمؤسسة، حيث يقوم المراجع الداخلي بإعداد برنامج سنوي في نهاية السنة، التي تسبق سنة المراجعة، هذا البرنامج تُحدد فيه بدقة مختلف المصالح محل المراجعة، فترة المراجعة، إضافة إلى الدفاتر والسجلات المراد فحصها؛

– تقديم نصائح وإرشادات حول الأخطاء المرتكبة على مستوى المصالح؛

– التأكد من أن الأخطاء السابقة التي تمت الإشارة إليها قد تم تصحيحها، وذلك بعد مناقشتها مع رئيس المصلحة المعنية؛

– إعداد تقرير نهائي من طرف المراجع الداخلي بعد إنتهاء عملية المراجعة، حيث يقوم هذا الأخير بإرسال نسخة إلى المدير العام للمؤسسة، ونسخة إلى المصلحة المعنية عن طريق المديرية العامة للمؤسسة.

رابعا: علاقة المراجع الداخلي بمجلس الإدارة والمساهمين في مؤسسة مدبغة الجلود

يقوم المراجع الداخلي بإرسال تقارير المراجعة دوريًا (كل ثلاثة أشهر)، والخاصة بالمؤسسة إلى مجلس الإدارة، بينما لا توجد أي علاقة للمراجع الداخلي بالمساهمين على مستوى مؤسسة مدبغة الجلود.

خامسا: أثر المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

يمكن حصر هذا الأثر فيما يلي:

– توجد إستقلالية بين المراجع الداخلي، وبين المراجع الخارجي على مستوى مؤسسة مدبغة الجلود، وذلك بسبب الإختلاف في المهام والصلاحيات، لكن توجد علاقة تكامل بينهما، فالمراجع الخارجي يعتمد على عمل المراجع الداخلي، والعكس صحيح، فالمراجع الداخلي يقوم بإعداد تقرير نهائي ودفعه إلى المديرية العامة لمؤسسة مدبغة الجلود، هذا التقرير هو بداية عمل المراجع الخارجي، حيث يقوم هذا الأخير بالتأكد من صحة التقرير، ثم الإنطلاق منه في عمله، ويساعد ذلك على نقص الجهد والوقت المبذولين من طرف المراجع الخارجي، إذا علمنا أن المراجع الخارجي هو شخص أجنبي عن المؤسسة، ذلك يجعله يجهل محيط العمل الداخلي للمؤسسة مقارنة مع المراجع الداخلي، كل ذلك يؤدي إلى زيادة كفاءة ومهارة المراجع الخارجي، وقدرته على إكتشاف الأخطاء إن وُجدت، بما يضمن قوائم مالية سليمة للمؤسسة، وينعكس إيجابًا على جودة تقرير المراجع الخارجي ويُعطي مصداقية أكثر لدفاتر وسجلات المؤسسة، والقوائم المالية لها؛

– تساعد كفاءة ومهارة وخبرة المراجع الداخلي، على تقديم معلومات أكثر دقة وأهمية عن المؤسسة للمراجع الخارجي، هذا الأخير يعتمد عليها في فحص القوائم المالية، وإعداد تقريره النهائي، بما سيعزز من مصداقية وشفافية عمل المراجع الخارجي، الأمر الذي يؤثر بالإيجاب على جودة المراجعة الخارجية؛

– تؤثر إستقلالية وحيادية المراجع الداخلي في المؤسسة عن أي طرف كان، على القيام بعمله على أكمل وجه وبإستقلالية تامة، ما سيضمن قوائم مالية سليمة في المؤسسة، قبل فحص المراجع الخارجي لها، بما سينعكس إيجابيًا على جودة المراجعة الخارجية، ويعزز من مصداقيتها؛

– يُؤثر وجود المراجع الداخلي في مدبغة الجلود، على كفاءة ومهارة المراجع الخارجي في إكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، بشكل فعال، فالمراجع الداخلي له دراية وعلم بمحيط عمل المؤسسة الداخلي أكثر من المراجع الخارجي، فإعتماد المراجع الخارجي على تقرير المراجع

الداخلي، سيعزز من شفافية المراجعة الخارجية ومصداقيها، بما سيؤدي إلى تحقيق جودة المراجعة الخارجية؛

– تُساعد مناقشة المراجع الخارجي لتقرير المراجع الداخلي أحيانًا، من تبادل الآراء ووجهات النظر حول بعض طرق العمل في المؤسسة، وزيادة قدرة المراجع الخارجي على إبداء رأيه في القوائم المالية للمؤسسة؛

– يُساعد تقديم المراجع الداخلي للنصائح والإرشادات والتوجيهات للمراجع الخارجي، حول طريقة العمل في المؤسسة، على زيادة قدرة المراجع الخارجي على فهم القوائم المالية، وطريقة العمل في المؤسسة، بما سينعكس إيجابيًا على جودة تقرير المراجع الخارجي؛

– يُؤثر فحص وتدقيق المراجع الداخلي للسجلات والوثائق والدفاتر المحاسبية على مستوى مصالح المؤسسة، بشكل فعال في الحد أو التقليل من الأخطاء المحاسبية، بما يضمن نزاهة العمل المقدم من طرف هذه المصالح، هذا العمل هو الذي سيعتمد عليه المراجع الخارجي في إبداء تقريره النهائي، بما يؤدي إلى تحقيق جودة المراجعة الخارجية؛

– تُساعد النصائح والإرشادات المقدمة من طرف المراجع الداخلي للمصالح المختلفة في المؤسسة، إضافة إلى الإستفسارات المقدمة من طرف هذه المصالح للمراجع الداخلي حول بعض طرق العمل في المؤسسة، إلى تفادي الأخطاء أو التقليل منها، في القوائم المالية، هذه القوائم المالية هي التي سيعتمد عليها المراجع الخارجي أثناء عمله، ويمكن القول أن ذلك سيزيد من فعالية وجودة المراجعة الخارجية.

– يعتبر الإشعار المسبق الذي يرسله المراجع الداخلي في الشركة للمصالح المعنية بالمراجعة بدل الزيارة المفاجئة، نقطة سلبية في مهنة المراجعة الداخلية، ذلك من شأنه أن يتيح الفرصة للمصالح المحل مراجعة، لإخفاء الأخطاء المرتكبة في مختلف الدفاتر والسجلات والوثائق، مما يعود سلبا على عمل المراجع الخارجي وعلى جودة المراجعة الخارجية.

ومما سبق يمكن القول أن هناك علاقة تكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من خلال التقارير المقدمة من كلا الطرفين، بما سينعكس إيجابًا على عمل المراجع الخارجي، وتعزيز الثقة والموثوقية فيه، وإضفاء الشفافية على تقريره، ومنه تحقيق جودة المراجعة الخارجية، ما من شأنه التأثير إيجابيًا على معاملات المؤسسة إتجاه المحيط الخارجي.

في الأخير وبعد دراستنا لآليات حوكمة الشركات في مؤسسة مدبغة الجلود–جيجل– وإسهاماتها في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، يمكن القول أن أليات حوكمة الشركات تساهم بشكل فعال في تحقيق جودة المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: تأثير مبادئ حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية

قبل الوصول إلى عملية تحليل نتائج الإستبانة، يجب توضيح عملية تخطيط وتصميم الدراسة، وعرض أساليب المعالجة الإحصائية، وأخيرًا إختيار أداة الدراسة.

المطلب الأول: تخطيط وتصميم الدراسة

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى كل من مجتمع وعينة الدراسة، إضافة إلى الأداة المستخدمة في الدراسة.

أولا: مجتمع وعينة الدراسة

1- مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات وكذا الخبراء المحاسبيين، والذين يشكلون أصحاب مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، ونظرًا لصغر حجم مجتمع الدراسة في ولاية جيجل ولإعطاء هذه الدراسة مصداقية أكثر، تم اللجوء إلى بعض ولايات الوطن (ميلة وقسنطينة).

2- عينة الدراسة:

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق قبل توزيع الإستبيان، حيث تم إعداد وتوزيع (40) إستمارة، لكن لم يتم إسترجاع سوى (33) منها، وبذلك تشكّلت عينة الدراسة من 33 محافظ حسابات وخبير محاسبي، ويمكن تلخيص ذلك من خلال الجدول رقم (3-2):

جدول رقم (3-2): عدد الإستمارات الموزعة والمسترجعة

الإستبانة	التوزيع التكراري	النسبة %
الإستبانات المسترجعة	33	82,5
الإستبانات غير المسترجعة	07	17,5
الإستبانات الكلية	40	100

المصدر: من إعداد الطالب.

ثانيا: أداة الدراسة

بناءا على طبيعة البيانات التي يُراد جمعها، وعلى المنهج المتبع في الدراسة والوقت المسموح به، وبُغية إكمال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والتطبيقي، تمت الإستعانة بالإستبانة (أنظر الملحق رقم 01)، بإعتبارها أداة مناسبة لتحقيق أهداف الدراسة، ووسيلة فعالة لجمع المعلومات، بعد صعوبة الحصول عليها عن طريق الأدوات الأخرى، وقد تم تقسيم الإستبانة إلى قسمين:

1- القسم الأول:

ويتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة، والمتمثلة في الجنس، العمر، الوظيفة، الخبرة المهنية والمؤهل العلمي.

2- القسم الثاني:

ويتناول توجهات أفراد عينة الدراسة، حول مدى مساهمة مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، ويتكون من 06 محاور تتمثل في:

– المحور الأول: يُناقش مدى مساهمة تطبيق مبدأ ضمان وجودة إطار فعال لحوكمة الشركات، في تحقيق جودة المراجعة الخارجية ويتكون من (08) عبارات؛

– المحور الثاني: يُناقش مدى مساهمة حماية حقوق المساهمين في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، ويتكون من (08) عبارات؛

– المحور الثالث: يُناقش مدى مساهمة المعاملة المتساوية للمساهمين في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، ويتكون من (08) عبارات؛

– المحور الرابع: يُناقش مدى مساهمة أصحاب المصالح في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، ويتكون من (08) عبارات؛

– المحور الخامس: يُناقش مدى مساهمة مبدأ الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، ويتكون من (08) عبارات؛

– المحور السادس: ويُناقش مدى مساهمة قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، ويتكون من (08) عبارات.

وقد استخدم مقياس (ليكارت الخماسي) لقياس إستجابات المبحوثين لعبارات الإستبانة كما هو موضّح في الجدول التالي:

جدول رقم (3-3): درجات مقياس سلم ليكارت الخماسي

الإستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: عبد الحميد العيفة، مرجع سابق، ص. 109.

وقد إعتمدنا في إعداد الإستبانة، الشكل المغلق (Closed Questionnaire)، الذي يعتمد على طرح عبارات لها إجابات محددة.

المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات المجمعة، تم إستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية (Statistical Package for Social Sciences)، والذي يُرمز له إختصارا (SPSS)، وهو برنامج يحتوي على مجموعة كبيرة من الإختبارات الإحصائية التي تندرج ضمن الإحصاء الوصفي، مثل التكرارات، المتوسطات والإنحرافات المعيارية... إلخ، وضمن الإحصاء الإستدلالي مثل معاملات الإرتباط، التباين الأحادي... إلخ.

أولا: المدى

لقد قمنا بحساب المدى بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس ليكارت الخماسي (5-1=4)، حيث تمثل 4 عدد الفئات (من 1 إلى 2 تُمثل الفئة الأولى، من 2 إلى 3 تُمثل الفئة الثانية من 3 إلى 4 تُمثل الفئة الثالثة، من 4 إلى 5 تُمثل الفئة الرابعة)، بينما تُمثل 5 عدد الدرجات، ويتم تحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي، بحساب المدى بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس ليكارت الخماسي(5−1=4)، ثم تقسيمه على عدد درجات المقياس للحصول في الأخير على طول الخلية الصحيحة، أي(5/4=0.08)، بعد ذلك يتم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس(+1)، ذلك لتحديد الحد الأعلى لأول خلية (0.08+1=1.08)، ومنه يُصبح التوزيع كما يلي في الجدول رقم (3-4):

جدول رقم (3-4): جدول التوزيع لسلم ليكارت

الفئـة	[1 - 1,80]	]1,80 – 2,6]	]2,6 – 3,40]	]3,40 – 4,2]	]4,2 – 5]
درجة الموافقة	منخفضة جدًا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدًا

المصدر: من إعداد الطالب.

ثانيا: النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي

يُستخدم الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما، ويتم الإستفادة منها في وصف عينة الدراسة.

ثالثا: ألفا كرونباخ (Cronbath Alpha)

وذلك لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.

رابعا: الإنحراف المعياري

يُعتبر من أكثر مقاييس التشتت لأنه مفهوم جبري محدد بدقة، ومن أقواها حساسية وأكثرها شُيوعًا، والفكرة الأساسية له، هي أنه بدلا من إهمال الإشارات الجبرية، وعند حساب الإنحراف المتوسط، نحاول التخلص من تلك الإشارات بطريقة أكثر صلاحية، وذلك بتربيع الإنحرافات ويُحسب بالعلاقة التالية:

$$\delta = \sqrt{\frac{\sum ni(xi - \bar{x})^2}{N}}$$

خامسا: معامل إرتباط بيرسون (Pearson Correlation Coeffient)

لقياس درجة الإرتباط، يقوم هذا الإختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم إستخدامه لحساب الإتساق الداخلي والصدق البنائي للإستبانة.

سادسا: إختبار (T) في حالة عينة واحدة (T-Test)

لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الإستجابة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة، وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم إستخدام هذا الإختبار للتأكد من دلالة المتوسط لكل عبارة من عبارات الإستبانة.

سابعا: إختبار تحليل التباين الأحادي–ذو الإتجاه الواحد (One Way Analisis of Anova Variance)

لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات البيانات.

ثامنا: إختبار (T-Test) للعينة المستقلة

لمعرفة الفروق في حالة الأسئلة التي تحتوي على خيارين للإجابة.

تاسعا: إختبار التوزيع الطبيعي

لمعرفة نوع البيانات هل تتبع توزيع طبيعي أم لا، وهو إختبار ضروري في حالة إختبار الفرضيات، لأن معظم الإختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا.

المطلب الثالث: إختبار أداة الدراسة

سيتم دراسة الصدق الظاهر والبنائي لأداة الدراسة (الإستبيان)، وكذا دراسة ثباتها وهذا على النحو التالي:

أولا: صدق أداة الدراسة (الإستبيان)

يُقصد بصدق أداة الدراسة "شمول الإستمارة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة، من خلال الصدق الظاهري والبنائي.

1- الصدق الظاهري للأداة (صدق المحكمين):

تم عرض الإستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (04) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية، في كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد الصديق بن يحي بجيجل (أنظر الملحق رقم 02)، وقد تم إجراء التصحيحات والتعديلات اللازمة، بناءا على مقترحاتهم عند التصميم النهائي للإستبيان.

2- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الإستبانة (الصدق البنائي):

بعد التأكد من الصدق الظاهري لأهداف الدراسة، تم توزيع الإستبيان على عينة الدراسة البالغة (33)، وقد قمنا بحساب الإتساق الداخلي للإستبانة، وذلك من خلال حساب معاملات الإرتباط (أنظر الملحق رقم 03)، بين كل فقرة، والدرجة الكلية للمحور التابع له، وذلك كما يلي:

– الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: مدى مساهمة مبدأ تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

يوضح الجدول رقم (3-5)، معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تُعبر القيم الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي.

جدول رقم (3-5): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

الرقم	العبارة	معامل الإرتباط بالمحور	مستوى الدلالة
01	يُؤثر مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية	0,265	0,135
02	يُؤثر تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي	**0,858	0,000
03	هل تعتقد أن تطبيق ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يُؤثر على كفاءة المراجع الخارجي	0,312	0,077
04	يُؤثر مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة	**0,834	0,000
05	يُؤثر ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على حجم الإختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة	**0,607	0,000
06	هل تعتقد أن تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يُساهم في تحقيق شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي	**0,872	0,000
07	يُؤثر تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي	0,228	0,201
08	يُؤثر مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية	**0,713	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من خلال الجدول أن أغلب القيم الإحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0,05، كما أن معاملات الإرتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الأول هي قيم موجبة مما يدل على أن أغلب فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

– الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مدى مساهمة مبدأ حماية حقوق المساهمين في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

يوضح الجدول رقم (3-6)، معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، حيث تُعبر القيم الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي.

جدول رقم (3-6): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	العبارة	معامل الإرتباط بالمحور	مستوى الدلالة
01	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على موضوعية وإستقلالية المراجع الخارجي	**0,590	0,000
02	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي	**0,811	0,000
03	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على كفاءة المراجع الخارجي	0,194	0,279
04	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة	**0,717	0,000
05	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على حجم الإختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة	**0,965	0,000
06	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين في تحقيق شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي	-0,144	0,423
07	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي	0,142	0,430
08	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية	**0,929	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من خلال الجدول، أن أغلب القيم الإحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0,05، كما أن أغلب معاملات الإرتباط بين درجة كل فقرة، والدرجة الكلية لفقرات المحور الثاني هي قيم موجبة مما يدل على أن أغلب فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

– الصدق الداخلي الفقرات المحور الثالث: مدى مساهمة مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

يوضح الجدول رقم (3-7)، معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته، حيث تُعبر القيم الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي.

جدول رقم (3-7): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	العبارة	معامل الإرتباط بالمحور	مستوى الدلالة
01	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية	**0,709	0,000
02	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي	**0,520	0,002
03	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على كفاءة المراجع الخارجي	**0,592	0,000
04	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة	*0,453	0,008
05	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة	*0,448	0,009
06	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي	**0,753	0,000
07	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي	0,255	0,151
08	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية	**0,748	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من خلال الجدول، أن أغلب القيم الإحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0,05، كما أن أغلب معاملات الإرتباط بين درجة كل فقرة، والدرجة الكلية لفقرات المحور الثالث هي قيم موجبة مما يدل على أن أغلب فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: مدى مساهمة مبدأ دور أصحاب المصالح في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

يوضح الجدول(3-8)، معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع، والمعدل الكلي لفقراته، حيث تُعبر القيم الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي.

جدول رقم (3-8): الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع

الرقم	العبارة	معامل الإرتباط بالمحور	مستوى الدلالة
01	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية	**0,644	0,000
02	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي	**0,837	0,000
03	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على كفاءة المراجع الخارجي	**0,774	0,000
04	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة	**0,536	0,001
05	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة	0,156	0,385
06	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي	*0,489	0,004
07	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي	*0,492	0,004
08	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية	*0,371	0,034

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من خلال الجدول، أن أغلب القيم الإحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0,05، كما أن أغلب معاملات الإرتباط بين درجة كل فقرة، والدرجة الكلية لفقرات المحور الرابع هي قيم موجبة مما يدل على أن أغلب فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: مدى مساهمة مبدأ الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

يوضح الجدول رقم (3-9)، معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والمعدل الكلي لفقراته، حيث تُعبر القيم الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي.

جدول رقم (3-9): الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس

الرقم	العبارة	معامل الإرتباط بالمحور	مستوى الدلالة
01	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية	**0,760	0,000
02	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي	*0,445	0,009
03	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على كفاءة المراجع الخارجي	**0,655	0,000
04	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة	0,120	0,507
05	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة	*0,445	0,009
06	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي	**0,579	0,000
07	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي	**0,877	0,000
08	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية	**0,503	0,003

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من خلال الجدول، أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0,05، كما أن أغلب معاملات الإرتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لفقرات المحور الخامس، هي قيم موجبة، مما يدل على أن أغلب فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الصدق الداخلي لفقرات المحور السادس: مدى مساهمة مبدأ قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

يوضح الجدول رقم (3-10)، معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس والمعدل الكلي لفقراته، حيث تُعبر القيم الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي.

جدول رقم (3-10): الصدق الداخلي لفقرات المحور السادس

الرقم	العبارة	معامل الإرتباط بالمحور	مستوى الدلالة
01	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية	**0,609	0,000
02	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي	**0,793	0,000
03	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على كفاءة المراجع الخارجي	*0,407	0,019
04	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة	**0,718	0,000
05	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة	*0,407	0,019
06	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي	*0,410	0,018
07	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي	**0,667	0,000
08	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية	0,097	0,590

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من خلال الجدول، أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0,05، كما أن معاملات الإرتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور السادس، هي قيم موجبة، مما يدل على أن كل فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الصدق الداخلي لجميع محاور الدراسة:

يُبين الجدول رقم (3-10) معاملات الإرتباط لكل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة، والذي يُبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0,05) حيث أن مستوى الدلالة لكل محور أقل من (0,05) وقيمة t الجدولية موجبة.

جدول رقم (3-11): معامل الإرتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة

المحور	معامل الإرتباط بالمعدل الكلي	مستوى الدلالة
المحور الأول	*0,367	0,036
المحور الثاني	*0,398	0,022
المحور الثالث	*0,424	0,014
المحور الرابع	*0,432	0,012
المحور الخامس	*0,427	0,013
المحور السادس	**0,641	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

يتضح من الجدول أعلاه، أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0,05) حيث أن القيمة الإجمالية لكل محور، هي أقل من (0,05)، مما يعني أن جميع محاور الإستبانة لها إرتباط بالمعدل الكلي.

ثانيا: ثبات أداة الدراسة

يقصد بثبات أداة الدراسة، التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبًا إذا تكرر تطبيقها.

وللتحقق من ثبات الإستبيان، تم قياس معامل: "ألفا كرونباخ" (أنظر الملحق رقم 04) والذي يأخذ قيم تتراوح ما بين الصفر والواحد الصحيح، حيث أنه كلما إقتربت قيمته من الواحد، كان الثبات مرتفعًا، وكلما إقترب من الصفر كان الثبات منخفضًا، ويوضح الجدول رقم (3-11) معاملات الثبات للمحاور.

جدول رقم (3-12): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور أداة الدراسة

محاور الإستبيان	عدد العبارات	ثبات المحاور
المحور الأول	08	0,744
المحور الثاني	08	0,660
المحور الثالث	08	0,713
المحور الرابع	08	0,676
المحور الخامس	08	0,704
المحور السادس	08	0,670
محور الثبات العام	48	0,693

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن معاملات الثبات الخاصة بكل المحاور تزيد عن النسبة المقبولة إحصائيًا، والبالغة 0,6 وبهذا نكون قد تأكدنا من صدق وثبات الإستبانة، وبالتالي تكون قابلة للدراسة والتحليل.

المبحث الثالث: تحليل النتائج وإختبار الفرضيات

لأجل إختبار فرضيات هذه الدراسة، والوصول إلى النتائج المرجوة منها، سنقوم بالتعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، وتحليل النتائج التي تحصلنا عليها بعد تفريغ بيانات الإستبانة ضمن برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية "SPSS"، لنقوم بعدها بإختبار التوزيع الطبيعي، مع تحليل عبارات وفرضيات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل البيانات المتعلقة بعينة الدراسة

يتضمن القسم الأول من الإستبيان، بيانات موضوعية نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفية، وسيتم التطرق لها وتحليلها (أنظر الملحق رقم 01).

أولا: الجنس

يُبين الجدول رقم (3-13)، توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

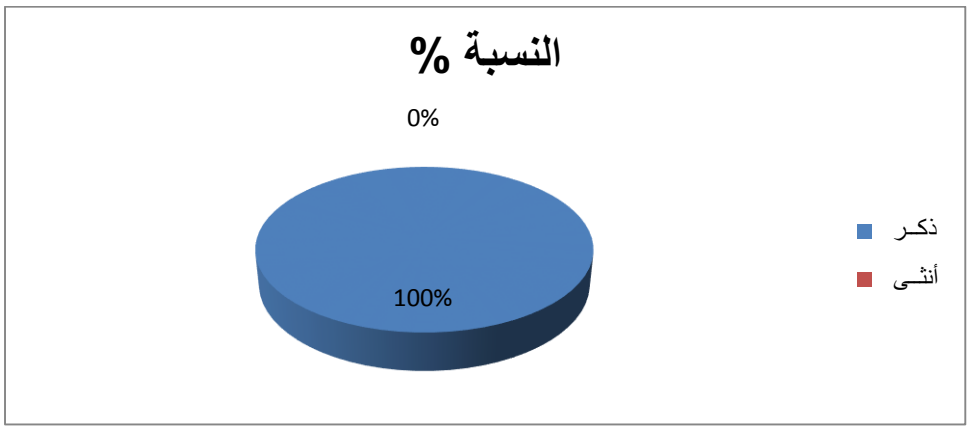
جدول رقم (3-13): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكـر	33	100
أنثـى	00	00
المجمـوع	33	100

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

يتضح من الجدول أعلاه، أن عدد الذكور قد بلغ (33) فردًا بنسبة (100 %) من أفراد العينة، ما يعني أن المستجيبين على الإستبانة كلهم من جنس الذكور، في حين عدد الإناث (00) أنثى، أي ما نسبته (00%) من عينة الدراسة، وترجع أسباب ذلك إلى الضغوط الكبيرة في ميدان العمل، إضافة إلى طبيعة المهنة التي تحتاج إلى الكثير من العمل، وحتى التنقل ما بين الولايات والشكل رقم (3-2) يوضح هذا التوزيع:

شكل رقم (3-2): نسبة توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "EXCEL".

ثانيا: العمر

يُبين الجدول رقم (3- 14)، توزيع أفراد العينة حسب العمر.

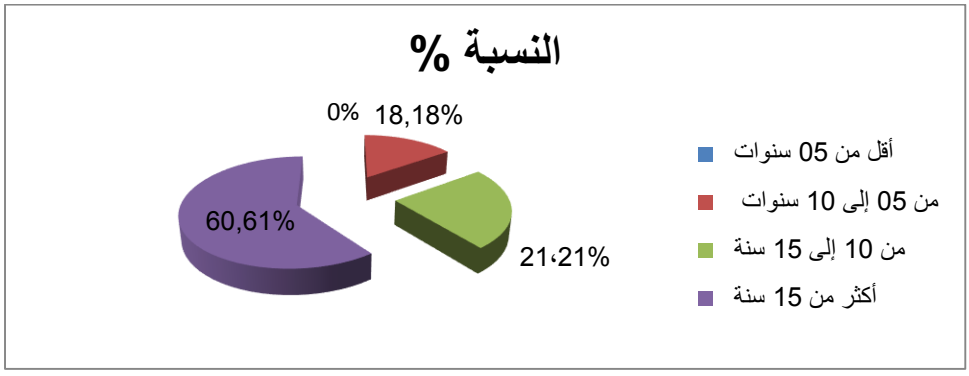
جدول رقم (3- 14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيرات العمر

فئة العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	00	00
من 30 إلى 40 سنة	06	18,18
من 40 إلى 50 سنة	07	21,21
أكبر من 50 سنة	20	60,61
المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن متوسط عمر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يميل إلى فئات كبار السن، وهي المجال أكبر من 50، بتكرار مقداره 20 فردًا، وبنسبة مئوية 60,61 % تليها في المرتبة الثانية، الفئة التي تنتمي إلى المجال [من 40–50 سنة]، بتكرار مقداره 07 أفراد بنسبة مئوية 21,21%، أما المرتبة الثالثة، فكانت من نصيب الفئة المحصورة بين المجال [من 30–40 سنة]، بتكرار مقداره 06 أفراد وبنسبة مئوية 18,18%، لتحتل الفئة الأقل من 30 سنة المرتبة الأخيرة، بتكرار قدره: 00، ونسبة مئوية 00% من أفراد العينة، وقد يعود ذلك إلى صعوبة الحصول على شهادة محافظ أو خبير محاسبي ، والشكل رقم (3- 3) يوضح ذلك:

شكل رقم (3- 3): نسبة توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "EXCEL".

ثالثا: الوظيفة الحالية

يوضح الجدول رقم (3-15)، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية:

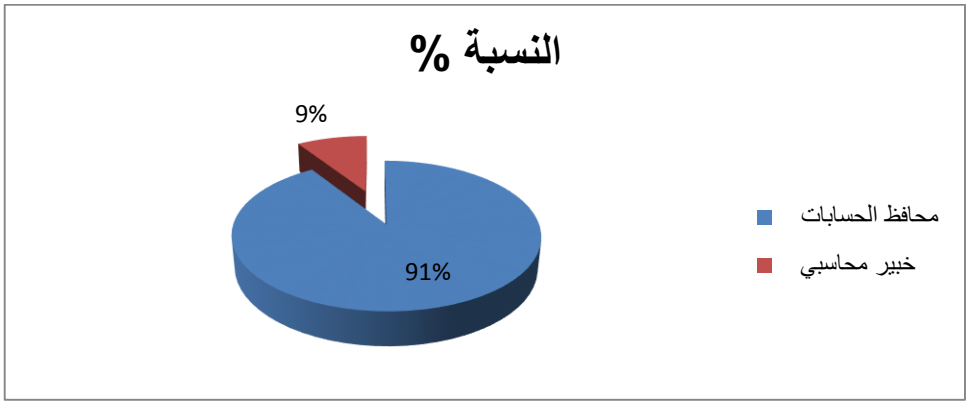
جدول رقم (3-15): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة %
محافظ الحسابات	30	90,90
خبير محاسبي	03	09,10
المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن أغلب أفراد العينة من فئة محافظي الحسابات، حيث بلغ عددهم (30) فردًا، بما نسبته 90,90 %، لتليهم فئة الخبراء المحاسبيين، بتكرار 03 ونسبة مئوية 09,10%، وهذا أمر منطقي كون هذه الفئة الأخيرة تضم عددًا قليلا ومحدودًا من الأفراد، بخلاف فئة محافظي الحسابات، وذلك لصعوبة الحصول على شهادة خبير محاسبي مقارنة بشهادة محافظ حسابات، ، كما هو معروف في الواقع المهني، والشكل رقم (3- 4)، يوضح هذا التوزيع.

شكل رقم (3- 4): نسبة توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "EXCEL ".

رابعا: المؤهل العلمي

فيما يلي، سيتم توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

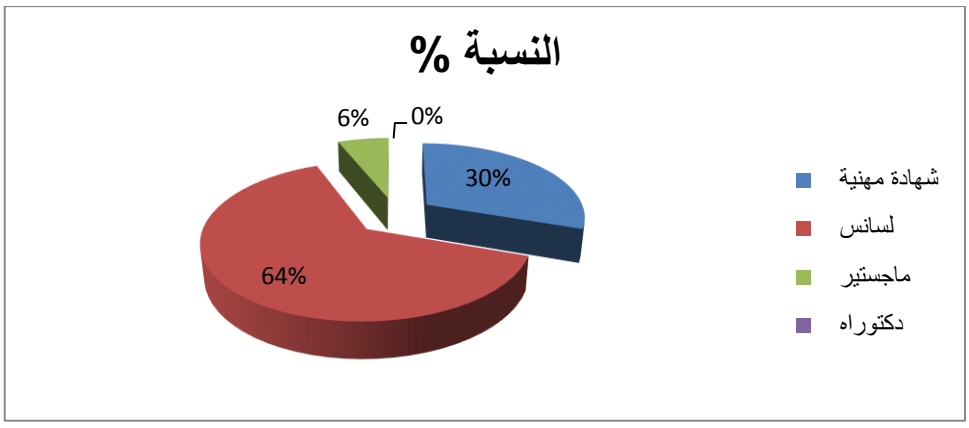
جدول رقم (3-16): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
شهادة مهنية	10	30,30
لسانس	21	63,60
ماجستير	02	06,10
دكتوراه	00	00
المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

من خلال إستعراض نتائج الجدول، نلاحظ أن (21) فردًا من أفراد العينة يُمثلون ما نسبته (63,60%) من إجمالي عينة الدراسة، متحصلون على شهادة الليسانس، كونها الشهادة الأساسية المشروطة للحصول على وظيفة محافظ حسابات، وهم الفئة الأعلى نسبة، يليهم الأفراد الحاملين لشهادة مهنية في المرتبة الثانية، بتكرار مقداره (10)، ونسبة مئوية (30,30%)، أما المرتبة الثالثة فكانت من نصيب الأفراد الحاملين لشهادة الماجستير بتكرار قدره (02) ونسبة مئوية (06,10%) وذلك نظرا لقلة الحاصلين على هذه الشهادة، أما المرتبة الأخيرة فكانت من نصيب حاملي شهادة الدكتوراه بتكرار (00)، ونسبة مئوية (00%)، والشكل رقم (3- 5)، يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي:

شكل رقم (3- 5): نسبة توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "EXCEL ".

خامسا: الخبرة المهنية

ويُبين الجدول رقم (3-17)، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية.

جدول رقم (3-17): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية

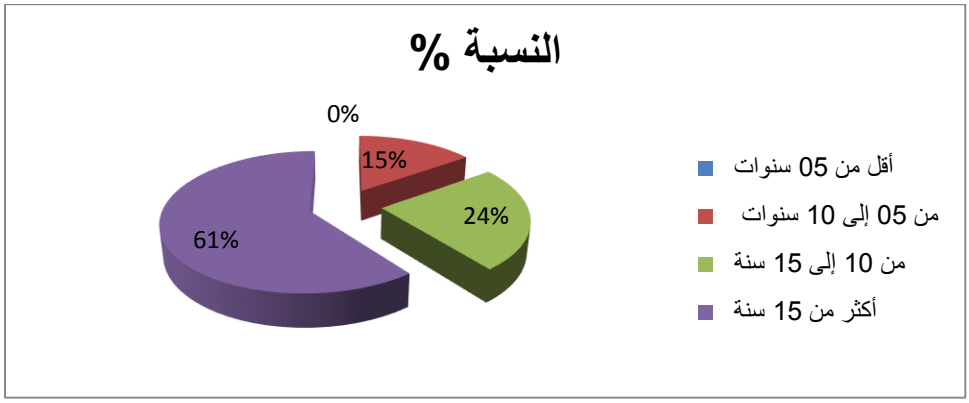
سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %
أقل من 05 سنوات	00	00
من 05 إلى 10 سنوات	05	15,20
من 10 إلى 15 سنة	08	24,20
أكثر من 15 سنة	20	60,60
المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة من 15سنة فأكثر بمقدار 20 فردًا، ونسبة مئوية 60,60% من أفراد العينة، أما المرتبة الثانية، فكانت من نصيب الفئة المحصورة من 10 إلى 15 سنة خبرة، بمقدار 08 أفراد ونسبة مئوية 24,20%، لتليها الفئة المحصورة بين 05 إلى 10 سنوات خبرة في المرتبة الثالثة، بمقدار 05 أفراد ونسبة مئوية 15,20% أما المرتبة الرابعة فكانت من نصيب الأفراد، الذين تقل سنوات خبرتهم عن 05 سنوات بتكرار 00 أي بنسبة 00% ، مما يعني أن عنصر الخبرة مهم جدا في هذه المهنة، إضافة إلى قلة الحاصلين على شهادة محافظ حسابات في الفترة الأخيرة.

والشكل رقم (3-6) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيرات الخبرة المهنية

شكل رقم (3-6): نسبة توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الـ: "EXCEL ".

المطلب الثاني: إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كولمجروف – سمرنوف "Sample K-S")

إختبار كولمجروف – سمرنوف، لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (أنظر الملحق رقم 07)، وهو إختبار ضروري في حالة إختبار الفرضيات، لأن معظم الإختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيًا، ويوضح الجدول رقم (3-18) نتائج هذا الإختبار.

جدول رقم (3-18): إختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	العنوان	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور		0,204	0,09

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن القيمة الإحتمالية لمجموع محاور الدراسة تساوي 0,09، مما يدل على أن كل بيانات الدراسة تتبع توزيعًا طبيعيًا، ويجب إستخدام الإختبارات المعلمية.

المطلب الثالث: تحليل فقرات وفرضيات الدراسة

أولا: تحليل فقرات الاستبانة

في هذا الصدد سنقوم بتحليل فقرات الإستبانة، بُغية الإجابة عن أسئلة الدراسة، ولإنجاز عمليات التحليل تم إستخدام إختبار T، لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث سنقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة، ثم قيمة t المحسوبة

ومقارنتها مع t الجدولية، فإذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والقيمة الإحتمالية أصغر من 0,05 تقبل الفقرة، أما في حالة العكس فهذا يعني أن إجابات أفراد العينة مرفوضة، ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، أما إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي إلى المجال المتوسط، فإن القرار النهائي يتم أخذه على أساس قيمة t المحسوبة والقيمة الإحتمالية (أنظر الملحق رقم 07).

1- تحليل فقرات المحور الأول: مدى مساهمة تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

لإختبار هذه الفرضية، تم إعداد مجموعة من الأسئلة (من 01 إلى 08) ضمن هذا المحور حيث تم إستخدام إختبار t، والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري الخاص بكل فقرة من فقرات المحور الأول من الإستبانة، وذلك كما نوضحه في الجدول رقم (3-19):

جدول رقم (3-19): تحليل فقرات المحور الأول من الإستبيان

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	يُؤثر مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية	4,09	0,292	21,466	0,000
02	يُؤثر تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي	3,91	0,292	17,889	0,000
03	هل تعتقد أن تطبيق ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يُؤثر على كفاءة المراجع الخارجي	4,18	0,392	17,333	0,000
04	يُؤثر مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة	3,85	0,972	5,014	0,000
05	يُؤثر ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على حجم الإختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة	4,52	0,508	17,150	0,000
06	هل تعتقد أن تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يُساهم في تحقيق شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي	3,82	0,950	4,945	0,000
07	يُؤثر تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي	4,18	0,392	17,333	0,000
08	يُؤثر مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية	4,09	0,522	12,000	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

يتضح من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

الفقرة الأولى: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,09، وهي تنتمي إلى المجال [4,2-5] أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 21,466، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05، ما يعني أن وجود قوانين وتشريعات داخلية في الشركة لها الأثر البالغ في إلتزام المراجع الخارجي بالموضوعية والإستقلالية أثناء عمله في الشركة، مما يدل على أن مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، يؤثر على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية.

الفقرة الثانية: قيمة المتوسط الحسابي يساوي 3,91، وهي تنتمي إلى المجال [3,40-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,889، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05، ما يعني أن مناقشة تقرير المراجع الخارجي أمام الجمعية العامة للمساهمين، يؤثر على إلتزام المراجع الخارجي بالحيادية والنزاهة أثناء عمله في الشركة، مما يدل على أن تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يؤثر على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي.

الفقرة الثالثة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,18، وهي تنتمي إلى المجال [3,40-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,333، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن منح الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية داخل الشركة السلطة الكافية للقيام بواجباتها، لها الأثر البالغ في زيادة كفاءة المراجع الخارجي من خلال الرقابة عليه ، مما يدل على أن تطبيق مبدأ ضمان إطار فعال لحوكمة الشركات يؤثر على كفاءة المراجع الخارجي.

الفقرة الرابعة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,85، وهي تنتمي إلى المجال[3,40-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5,014 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن القوانين والتشريعات التي تفرضها حوكمة الشركات تلزم المراجع الخارجي على بدل العناية المهنية اللازمة مما يدل على أن تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، يؤثر على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة.

الفقرة الخامسة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,52، وهي تنتمي إلى المجال [4,2-5[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,150، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني على أن توزيع المسؤوليات بوضوح داخل الشركة يؤثر على حجم الوقت والجهد والعمل الذي يبذله مراجع الحسابات في الشركة، مما يدل على أن تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، يؤثر على حجم الإختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة.

الفقرة السادسة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,82 وهي تنتمي إلى المجال[3,40-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 4,945، وهي أكبر من قيمة t

الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن القيود التي تفرضها الأسواق المالية (البورصات) من أجل الإفصاح والشفافية مثل تحديد الحد الأدنى من الإفصاح يؤثر إيجابا على إلتزام المراجع الخارجي بالشفافية والمصداقية عند إصدار تقريره، مما يدل على أن تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، يساهم في تحقيق شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة.

الفقرة السابعة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,18، وهي تنتمي إلى المجال[3,40-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,333، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن إلتزام الجهات الإشرافية والمهنية والتنفيذية في الشركة بالنزاهة والشفافية له تأثير على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير مراجع الحسابات، مما يدل على أن تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، يساهم في تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة.

الفقرة الثامنة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,09، وهي تنتمي إلى المجال[3,40-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 12,000، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، مما يعني أن توافق التشريعات والأعراف الداخلية للشركة مع أحكام القانون مع قابليتها للتنفيذ يؤثر إيجابا على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية، مما يدل على أن تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، يؤثر على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية.

2- تحليل فقرات المحور الثاني: مدى مساهمة مبدأ حماية حقوق المساهمين في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

يوضح الجدول رقم (3-20) نتائج إختبار **T**، والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات المحور الثاني من الإستبانة.

جدول رقم (3-20): تحليل فقرات المحور الثاني من الإستبيان

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على موضوعية وإستقلالية المراجع الخارجي	4,12	0,545	11,812	0,000
02	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي	3,94	0,704	7,661	0,000
03	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على كفاءة المراجع الخارجي	4,18	0,392	17,333	0,000
04	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة	3,94	0,827	6,526	0,000
05	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على حجم الإختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة	3,85	1,064	4,580	0,000
06	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين في تحقيق شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي	4,42	0,502	16,302	0,000
07	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي	3,97	0,637	8,750	0,000
08	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية	3,91	0,292	17,889	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الـ: "SPSS".

يتضح من الجدول أعلاه أن:

الفقرة الأولى: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,12، وهي تنتمي إلى المجال [3,40-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 11,812، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن إتاحة الفرصة للمساهمين بالمشاركة والتصويت في الإجتماعات العامة للمساهمين يؤثر إيجابا على موضوعية وإستقلالية المراجع الخارجي، مما يدل على أن تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين، يؤثر على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية.

الفقرة الثانية: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,94، وهي تنتمي إلى المجال [3,40-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7,661، وهي أكبر من قيمة t

الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن حصول المساهمين على المعلومات المتعلقة بالشركة وفي الوقت المناسب يعزز من حيادية ونزاهة عمل المراجع الخارجي، مما يدل على أن تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين، يؤثر على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي.

الفقرة الثالثة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,18، وهي تنتمي إلى المجال [3,40-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,333، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن مناقشة تقرير المراجع الخارجي أمام الجمعية للمساهمين تزيد من كفاءة المراجع الخارجي في إكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية إن وجدت، مما يدل على أن تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين، يؤثر على كفاءة المراجع الخارجي.

الفقرة الرابعة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,94، وهي تنتمي إلى المجال [3,40-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 6,526، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن تمتع المساهمين بحق عزل المراجع الخارجي له التأثير الكبير على العناية المهنية المبذولة من طرف المراجع الخارجي، مما يدل على أن تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين، يؤثر على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة.

الفقرة الخامسة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,85، وهي تنتمي إلى المجال[3,40-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 4,580، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن مشاركة المساهمين في إتخاد القرارات الإسراتجية للشركة مثل تعيين أعضاء مجلس الإدارة، يؤثر على حجم الإختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي، مما يدل على أن تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين، يؤثر على حجم الإختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة.

الفقرة السادسة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,42، وهي تنتمي إلى المجال [4,2-5[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 16,302، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن تمتع المساهمين بحق تجديد عقد المراجع الخارجي سيقوي من درجة إلتزام المراجع الخارجي

بالشفافية والمصداقية عند إعداد تقريره، مما يدل على أن تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين يؤثر على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي.

الفقرة السابعة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,97، وهي تنتمي إلى المجال [3,40-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 8,750، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن إدراك المساهمين لحقوقهم والتي من بينها حق الإطلاع على التاريخ المهني لمراجع الحسابات يؤثر إيجابا على درجة الإفصاح في تقرير هذا الأخير، مما يدل على أن تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين، يؤثر على جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي.

الفقرة الثامنة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,91، وهي تنتمي إلى المجال [3,40-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,889، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن تمتع المساهمين بحق تعيين المراجع الخارجي سيعزز من درجة إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية، مما يدل على أن تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين، يؤثر على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية.

3- تحليل فقرات المحور الثالث: مدى مساهمة مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

يوضح الجدول رقم (3-21)، نتائج إختبار **T**، والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات المحور الثالث من الإستبانة.

جدول رقم (3-21): تحليل فقرات المحور الثالث من الإستبيان

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية	4,24	0,502	14,221	0,000
02	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي	4,36	0,489	16,036	0,000
03	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على كفاءة المراجع الخارجي	3,91	0,522	10,000	0,000
04	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة	4,15	0,508	13,034	0,000
05	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة	4,09	0,384	16,305	0,000
06	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي	4,00	0,433	13,266	0,000
07	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي	4,06	0,348	17,500	0,000
08	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية	3,88	0,696	7,250	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

يتضح من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

الفقرة الأولى: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,24، وهي تنتمي إلى المجال [4,2-5[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 14,221، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن تصويت المساهمين بواسطة أمناء مفوضين منهم بطريقة متفق عليها عند إتخاذ القرارات الهامة للشركة، كإختيار أو عزل المراجع الخارجي يزيد من درجة الموضوعية والإستقلالية في تقرير المراجعة الخارجية، مما يدل على أن المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة تُؤثر على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية.

الفقرة الثانية: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,36، وهي تنتمي إلى المجال [4,2-5[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 16,036، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن قيام المساهمين بمناقشة تقرير المراجع الخارجي أثناء الجمعية العامة للمساهمين يدفع بالمراجع الخارجي إلى الإلتزام بالحيادية والنزاهة أثناء عمله في الشركة، مما يدل على أن المعاملة المتساوية للمساهمين تُؤثر على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي.

الفقرة الثالثة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,91، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 10,000، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، مما يعني أن مشاركة المساهمين في تحديد سياسات المكافآت لكبار الموظفين وأعضاء مجلس الادارة يؤثر على كفاءة المراجع الخارجي من خلال الحد من الإختلاسات أو العمليات الغير قانونية التي قد تقوم بها الإدارة أو المسيرون في الشركة بما يضمن قوائم مالية سليمة، مما يدل على أن المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة، تُؤثر على كفاءة المراجع الخارجي.

الفقرة الرابعة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,15، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 13,034، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن تمتع المساهمين بحق الإطلاع على المعلومات المختلفة للشركة بما فيها الإطلاع على تقرير المراجع الخارجي، يدفع بالمراجع الخارجي إلى بذل المزيد من العناية المهنية الازمة أثناء عمله مما يدل على أن المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة، تُؤثر على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة.

الفقرة الخامسة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,09، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 16,305، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن مناقشة تقرير المراجع الخارجي أمام الجمعية العامة للمساهمين يؤثر على حجم الإختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي، مما يدل على أن المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة، تُؤثر على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة.

الفقرة السادسة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,00، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 13,266، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن منح نفس الحقوق لحملة الأسهم من نفس الفئة له دور كبير في الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء والتي سيعتمد عليها المراجع الخارجي أثناء إعداد تقريره، مما يدل على أن المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة، تُؤثر على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي.

الفقرة السابعة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,06، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,500، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن منع التداول الشخصي الصوري للأسهم يحد من عمليات الغش أو التلاعبات التي قد تحدث في الشركة مما يؤدي إلى تقرير مراجعة خارجية ذات جودة عالية للإفصاح، مما يدل على أن المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة، تُساهم في تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي.

الفقرة الثامنة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,88، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7,250، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن منع أمناء حفظ الأسهم من التصويت تلقائيا نيابة عن المالكين بدون الحصول على إذن منهم خاصة عند إتخاذ القرارات الهامة للشركة، كتعيين المراجع الخارجي أو عزله يزيد من درجة إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية، مما يدل على أن المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة، تُؤثر على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية.

4- تحليل فقرات المحور الرابع: مدى مساهمة مبدأ دور أصحاب المصالح في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

يوضح الجدول رقم (3-22)، نتائج إختبار **T**، والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات المحور الرابع من الإستبانة.

جدول رقم (3-22): تحليل فقرات المحور الرابع من الإستبيان

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية	4,00	0,433	13,266	0,000
02	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي	4,06	0,704	8,649	0,000
03	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على كفاءة المراجع الخارجي	4,09	0,805	7,787	0,000
04	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة	4,15	0,442	14,977	0,000
05	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة	4,18	0,392	17,333	0,000
06	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي	3,67	0,816	4,690	0,000
07	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي	3,91	0,292	17,889	0,000
08	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية	4,21	0,600	11,608	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

يتضح من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

الفقرة الأولى: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,00، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,333، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن حماية حقوق أصحاب المصالح عن طريق قوانين أو تشريعات داخل الشركة أو خارجها يحد من التلاعبات التي قد تقوم بها الإدارة بما يضمن قوائم مالية سليمة، مما يدل على أن مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة، يُؤثر على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية.

الفقرة الثانية: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,06، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 8,649، وهي أكبر من قيمة t

الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن مشاركة أصحاب المصالح في الرقابة على الشركة، خاصة التنظيمات والهيئات ذات العلاقة بالمراجعة الخارجية لها دور كبير في إلتزام المراجع الخارجي بالحيادية والنزاهة، مما يدل على أن مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة، يُؤثر على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي.

الفقرة الثالثة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,09، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7,787، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن وجود أليات لتوصيل شكاوى العاملين والموظفين في الشركة وطرق مناقشتها مع المسؤولين عنها يؤثر على كفاءة المراجع الخارجي، لما تلعبه من دور هام في الحد من التلاعبات التي قد تحدث في الشركة، مما يدل على أن مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة، يُؤثر على كفاءة المراجع الخارجي.

الفقرة الرابعة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,15، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 14,977، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن الرقابة المفروضة من طرف أصحاب المصالح (كالدولة)، من خلال المنظمات المهنية (المجلس الوطني للمحاسبة ..الخ)، يزيد من درجة العناية المهنية التي يبذلها المراجع الخارجي، مما يدل على أن مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة، يُؤثر على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة.

الفقرة الخامسة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,18، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,333، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن مشاركة العاملين والموظفين في الشركة عند إتخاذ القرارات، قد تحد من الغش أو التلاعبات التي قد تقوم بها الادارة، مما يدل على أن مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة، يُؤثر على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة.

الفقرة السادسة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,67، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 4,690، وهي أكبر من قيمة t

الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن تزويد أصحاب المصالح بالمعلومات الازمة وفي الوقت كمصالح الضرائب مثلا، يؤثر على شفافية ومصداقية القوائم المالية التي سيبدي فيها المراجع الخارجي رأيه المحايد، مما يدل على أن مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة، يُؤثر على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي.

الفقرة السابعة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,91، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,889، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن وجود قوانين تضمن حق التعويض لأصحاب المصالح عند حصول تجاوزات لحقوقهم، من شأنه الحد من عمليات التلاعب التي قد تقع، بما يضمن السلامة من الأخطاء أو الغش في القوائم المالية، مما يدل على أن مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة، يُؤثر في تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي.

الفقرة الثامنة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,21، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 11,608، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، مما يعني أن الرقابة التي تفرضها الدولة على الشركات بواسطة المنظمات المهنية، تزيد من درجة إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية، مما يدل على أن مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة يُؤثر على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية.

5- تحليل فقرات المحور الخامس: مدى مساهمة مبدأ الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

يوضح الجدول رقم (3-23)، نتائج إختبار **T**، والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات المحور الخامس من الإستبانة.

جدول رقم (3-23): تحليل فقرات المحور الخامس من الإستبيان

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية	4,00	0,791	7,266	0,000
02	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي	4,30	0,467	16,039	0,000
03	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على كفاءة المراجع الخارجي	4,33	0,479	16,000	0,000
04	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة	4,15	0,442	14,977	0,000
05	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة	4,30	0,467	16,039	0,000
06	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي	4,39	0,496	16,138	0,000
07	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي	4,12	0,857	7,514	0,000
08	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية	4,03	0,728	8,128	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

يتضح من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

الفقرة الأولى: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,00، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2] أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7,266، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن الإفصاح السليم عن المعلومات الهامة وفي الوقت المناسب، يزيد من موضوعية وإستقلالية تقرير مراجع الحسابات من خلال عدم قدرة الإدارة على القيام بالغش أو التلاعبات، مما يدل على أن مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة، يُؤثر على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية.

الفقرة الثانية: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,30، وهي تنتمي إلى المجال [4,20-5] أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 16,039، وهي أكبر من قيمة t

الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن إلتزام الشركة بالمعايير الدولية للإفصاح (المعيار الدولي رقم01)، يزيد من درجة الحيادية والنزاهة في تقرير المراجع الخارجي، مما يدل على أن مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة، يُؤثر على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي.

الفقرة الثالثة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,33، وهي تنتمي إلى المجال [4,20-5[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 16,000، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن الإفصاح الكامل والشامل للأرباح المحققة والعمليات التي تقع سوف يرفع من كفاءة المراجع الخارجي، مما يدل على أن مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة، يُؤثر على كفاءة المراجع الخارجي.

الفقرة الرابعة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,15، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 14,977، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن تطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا، سيزيد من العناية المهنية المبذولة من طرف مراجع الحسابات من خلال عدم قدرة هذا الأخير على الميول إلى أي جهة في الشركة مما يدل على أن مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة، يُؤثر على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة.

الفقرة الخامسة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,30، وهي تنتمي إلى المجال [4,20-5[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 16,039، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن إمتلاك الشركة لموقع إلكتروني خاص بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية للشركة له الأثر الكبير على حجم الإختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي، مما يدل على أن مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة، يُؤثر على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي في الشركة محل المراجعة.

الفقرة السادسة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,39، وهي تنتمي إلى المجال [4,20-5[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 16,130، وهي أكبر من قيمة t

الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن إفصاح الشركة عن المعلومات بخصوص طرق حساب إهتلاك الأصول سيعزز من شفافية ومصداقية القوائم المالية من خلال التضييق على محاولات الغش، مما يدل على أن مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة، يُؤثر على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي.

الفقرة السابعة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,12، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7,514، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن قيام الشركة بنشر تقارير مالية دورية (ربع سنوية)، سيرفع من درجة الإفصاح في القوائم المالية مما يدل على أن مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة، يُؤثر جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي.

الفقرة الثامنة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,03، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 8,128، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن إلتزام الشركة بالمعايير الدولية للإفصاح يرفع من درجة الإفصاح في التقارير والقوائم المالية، مما يدل على أن مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة، يُؤثر على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية.

6- تحليل فقرات المحور السادس: مدى مساهمة مبدأ قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

يوضح الجدول رقم (3-24)، نتائج إختبار **T**، والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات المحور الخامس من الإستبانة.

جدول رقم (3-24): تحليل فقرات المحور السادس من الإستبيان

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	**يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية**	4,18	0,727	9,339	0,000
02	**يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي**	4,12	0,820	7,855	0,000
03	**يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على كفاءة المراجع الخارجي**	4,12	0,331	19,433	0,000
04	**يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة**	3,97	0,847	6,575	0,000
05	**يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة**	4,12	0,331	19,433	0,000
06	**يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي**	4,03	0,529	11,179	0,000
07	**يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي**	4,06	0,788	7,730	0,000
08	**يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية**	4,39	0,496	16,138	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

يتضح من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

الفقرة الأولى: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,18، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 19,433، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن وجود لجنة مراجعة تابعة لمجلس الإدارة تمارس الرقابة على مراجع الحسابات سيزيد من درجة إستقلالية وموضوعية مراجع الحسابات، مما يدل على أن قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته، يُؤثر على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية.

الفقرة الثانية: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,12، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن وقيمة t المحسوبة تساوي 7,855، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني

أن إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة يؤثر بشكل إيجابي على حيادية ونزاهة مراجع الحسابات، مما يدل على أن قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته، يُؤثر على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي.

الفقرة الثالثة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,12، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 19,433، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن عدد أعضاء لجنة المراجعة مع غلبة الأعضاء المستقلين يدفع بالمراجع الخارجي إلى الرفع من مستوى كفاءته أثناء العمل، نتيجة للرقابة الممارسة عليه من طرف لجنة المراجعة، مما يدل على أن قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته، يُؤثر على كفاءة المراجع الخارجي.

الفقرة الرابعة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,97، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 6,575، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن كفاءة ومهارة وخبرة أعضاء لجنة المراجعة يؤثر على العناية المهنية المبذولة من طرف مراجع الحسابات، مما يدل على أن قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته، يُؤثر على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة.

الفقرة الخامسة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,12، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 19,433، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن قيام لجنة المراجعة بالتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، مع ممارسة الرقابة عليهما يؤثر على حجم الإختبارات التي يقوم بها هذا الأخير، مما يدل على أن قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته، يُؤثر على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي في الشركة محل المراجعة.

الفقرة السادسة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,03، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 11,179، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن إستقلالية كلا من لجنة الأجور ولجنة الترشيحات سيزيد من مستوى الشفافية والمصداقية في

القوائم المالية، لما تلعبانه من دور بارز في الحد من الغش والتلاعبات، مما يدل على أن قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته، يُؤثر على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي.

الفقرة السابعة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,06، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7,730، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن غلبة الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة مع توافر عنصري الخبرة والكفاءة فيهم، سيؤثر بشكل كبير على درجة الإفصاح في القوائم المالية من خلال القرارات الإسراتيجية التي سيتخذونها في الشركة، مما يدل على أن قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته، يُؤثر على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي.

الفقرة الثامنة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,39، وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2[أي أن درجة الموافقة عالية، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 16,138، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، ما يعني أن الرقابة التي تمارسها لجنة المراجعة على مراجع الحسابات تدفع بهذا الأخير إلى المزيد من التمسك والإلتزام بمعايير المراجعة الخارجية، مما يدل على أن قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته يُؤثر على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية.

ثانيا: إختبار فرضيات الدراسة

نقوم بإختبار الفرضيات باستعمال إختبار **T** للعينة الواحدة **(T-Test)**، (أنظر الملحق رقم 07)، وهذا بالإعتماد على قاعدة القرار التالية:

– إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، نقبل الفرضية (H_1)، وبالتالي الفرضية البديلة (H_0) مرفوضة.

– إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية، نرفض الفرضية (H_1)، ونقبل الفرضية البديلة (H_0).

– إذا كانت القيمة الإحتمالية (Sig) الناتجة عن إختبار **T** للعينة الواحدة، أصغر من مستوى الدلالة (Sig) المعتمد (0,05)، نقبل الفرضية (H_1).

– إذا كانت القيمة الإحتمالية (Sig) الناتجة عن إختبار **T** للعينة الواحدة، أكبر من مستوى الدلالة (Sig) المعتمد (0,05)، نرفض الفرضية (H_1).

–

1- إختبار الفرضية الأولى: يؤثر تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على تحقيق جودة مراجعة الحسابات

(H_0): لا يؤثر تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

(H_1): يؤثر تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

ويوضح الجدول رقم (3-25)، نتائج إختبار **T** للعينة الواحدة لإختبار الفرضية الأولى:

جدول رقم (3-25): نتائج إختبار (T-Test) لإختبار الفرضية الأولى

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الإحتمالية (Sig-t)	القرار
H_1	17,351	2,03	0,000	
درجة المعنوية المعتمدة: a = 0,05				DF = 32

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,351، وهي أكبر من t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، وتبعًا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية (H_1)، ونرفض الفرضية البديلة(H_0)، أي أن تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يُؤثر على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

2- إختبار الفرضية الثانية: يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على تحقيق جودة مراجعة الحسابات

(H_0): لا يؤثر مبدأ حقوق المساهمين على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

(H_1): يؤثر مبدأ حقوق المساهمين على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

ويوضح الجدول رقم (3-26)، نتائج إختبار **T** للعينة الواحدة لإختبار الفرضية الثانية:

جدول رقم (3-26): نتائج إختبار (T-Test) لإختبار الفرضية الثانية

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الإحتمالية (Sig-t)	القرار
H_1	16,625	2,03	0,000	
درجة المعنوية المعتمدة: a = 0,05				DF = 32

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن قيمة t المحسوبة تساوي 16,625، وهي أكبر من t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، وتبعًا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية (H_1)، ونرفض الفرضية البديلة(H_0)، أي أن تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين يُؤثر على جودة مراجعة الحسابات.

3- إختبار الفرضية الثالثة: يُؤثر تطبيق مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين على تحقيق جودة مراجعة الحسابات

(H_0): لا يؤثر تطبيق مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

(H_1): يؤثر تطبيق مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

ويوضح الجدول رقم (3-27)، نتائج إختبار **T** للعينة الواحدة لإختبار الفرضية الثالثة:

جدول رقم (3-27): نتائج إختبار (T-Test) لإختبار الفرضية الثالثة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (Sig-t)	القرار
H_1	24,649	2,03	0,000	
درجة المعنوية المعتمدة: a = 0,05				DF = 32

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن قيمة t المحسوبة تساوي 24,649، وهي أكبر من t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، وتبعًا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية (H_1)، ونرفض الفرضية البديلة(H_0)، أي أن تطبيق مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين، يُؤثر على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

4- إختبار الفرضية الرابعة: يُؤثر تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح على تحقيق جودة مراجعة الحسابات

(H_0): لا يؤثر تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

(H_1): يؤثر تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

ويوضح الجدول رقم (3-28)، نتائج إختبار **T** للعينة الواحدة لإختبار الفرضية الرابعة:

جدول رقم (3-28): نتائج إختبار (T-Test) لإختبار الفرضية الرابعة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الإحتمالية (Sig-t)	القرار
H_1	17,345	2,03	0,000	
درجة المعنوية المعتمدة: a = 0,05				DF = 32

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,345، وهي أكبر من t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، وتبعًا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية (H_1)، ونرفض الفرضية البديلة(H_0)، أي أن تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح، يُؤثر على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

5- إختبار الفرضية الخامسة: يُؤثر تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة مراجعة الحسابات

(H_0): لا يؤثر تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

(H_1): يؤثر تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

ويوضح الجدول رقم (3-29)، نتائج إختبار **T** للعينة الواحدة لإختبار الفرضية الخامسة:

جدول رقم (3-29): نتائج إختبار (T-Test) لإختبار الفرضية الخامسة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الإحتمالية (Sig-t)	القرار
H_1	20,138	2,03	0,000	
درجة المعنوية المعتمدة: a = 0,05				DF = 32

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن قيمة t المحسوبة تساوي 20,138، وهي أكبر من t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، وتبعًا لقاعدة

القرار فإننا نقبل الفرضية (H_1)، ونرفض الفرضية البديلة(H_0)، أي أن تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية، يُؤثر على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

6- إختبار الفرضية السادسة: يُؤثر تطبيق مبدأ قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على تحقيق جودة مراجعة الحسابات

(H_0): لا يؤثر تطبيق مبدأ قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

(H_1): يؤثر تطبيق مبدأ قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

ويوضح الجدول رقم (3-30)، نتائج إختبار **T** للعينة الواحدة لإختبار الفرضية السادسة:

جدول رقم (3-30): نتائج إختبار (T-Test) لإختبار الفرضية السادسة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الإحتمالية (Sig-t)	القرار
H_1	**19,090**	**2,03**	**0,000**	
درجة المعنوية المعتمدة: a = 0,05				**DF = 32**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن قيمة t المحسوبة تساوي 19,090، وهي أكبر من t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05، وتبعًا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية (H_1)، ونرفض الفرضية البديلة(H_0)، أي أن تطبيق مبدأ قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته، يُؤثر على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

المطلب الرابع: أثر السمات الشخصية لعينة الدراسة

تم إستخدام إختبار التباين الأحادي **One Way Analisis of Anova Variance** (أنظر الملحق رقم 08)، لإختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول "أثر حوكمة الشركات على مراجعة الحسابات" تعزى إلى العوامل الديمغرافية عند مستوى دلالة a = 0,05.

أولا: إختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر

يوضح الجدول رقم (3-31) نتائج إختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير العمر:

جدول رقم (3-31): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الإحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	0,052	2	0,026	1,168	0,325
	بين المجموعات	0,666	30	0,022		
	المجموع	0,718	32	/		

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الإحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,200، وهي أكبر من 0,05، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة، يعزى لمتغير العمر عند مستوى دلالة 0,05.

ثانيا: إختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

بما أن السؤال يحتوي على إختيارين فقط، سوف نقوم بإختبار الفروق عن طريق إستخدام إختبار t للعينة المستقلة، فهو المناسب في هذه الحالة.

يوضح الجدول رقم (3-32) نتائج إختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة:

جدول رقم (3-32): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة

	الشهادة المهنية	التكرار	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
جميع المحاور	محافظ حسابات	30	4,0986	0,14680	0,699	0,490
	خبير محاسبي	03	4,0347	0,20234		
	المجموع	33	8,1333	/		

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

من خلال الجدول يظهر أن قيمة t المحسوبة تساوي 0,699 وهي أقل من قيمة t الجدولية (2,03)، كما أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,490، وهي أكبر من 0,05، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة، حول أثر حوكمة الشركات على مراجعة الحسابات تعزى الوظيفة للمبحوثين.

ثالثا: إختبار الفروق بالنسبة لمتغير الخبرة

يوضح الجدول رقم (3-33) نتائج إختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الخبرة:

جدول رقم (3-33): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الإحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	0,002	2	0,001	0,039	0,962
	بين المجموعات	0,716	30	0,024		
	المجموع	0,718	32	/		

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الإحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,962، وهي أكبر من 0,05، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة، يعزى لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة 0,05.

رابعا: إختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم (3-34) نتائج إختبار الفروق بين آراء المبحوثين، بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي:

جدول رقم (3-34): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الإحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	0,116	2	0,058	2,890	0,071
	بين المجموعات	0,602	30	0,020		
	المجموع	0,718	32	/		

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج برنامج: "SPSS".

يتبين من خلال الجدول أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,071، وهي أكبر من 0,05 وهذا يعني أن المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة، لا يشكل فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر حوكمة الشركات على مراجعة الحسابات.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل التطبيقي، وبعد الدراسة الميدانية التي قُمنا بها في مؤسسة مدبغة الجلود بولاية جيجل، أين تم التطرق لآليات حوكمة الشركات، ودورها في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، يمكن إستنتاج ما يلي:

– للمساهمين دور كبير في تحقيق جودة مراجعة الحسابات، من خلال المهام المنوطة بهم والمتمثلة في تعيين وإختيار المراجع الخارجي، عزل المراجع، تجديد عقد المراجع الخارجي وتحديد أتعابه؛

– لمجلس الإدارة دور هام في تحقيق جودة مراجعة الحسابات، من خلال القيام بمهامه على الوجه الأكمل، إضافة إلى فاعلية اللجان المكونة له؛

– للمراجعة الداخلية الأثر البالغ في تحقيق جودة مراجعة الحسابات، من خلال ما تُقدمه من تقارير ومعلومات هامة عن الشركة للمراجع الخارجي.

وبهدف تعزيز النتائج المتوصل إليها من خلال دراستنا هذه، تمت الإستعانة بإستبانة موجهة لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين عبر كل من جيجل، ميلة وقسنطينة، وبعد الدراسة والتحليل وإختبار الفرضيات تم التوصل إلى النتائج التالية:

– تؤثر آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة مراجعة الحسابات؛

– يُؤثر تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على تحقيق جودة مراجعة الحسابات؛

– يُؤثر تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين على تحقيق جودة مراجعة الحسابات؛

– يُؤثر تطبيق مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين على تحقيق جودة مراجعة الحسابات؛

– يُؤثر تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح على تحقيق جودة مراجعة الحسابات؛

– يُؤثر تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية على تحقيق جودة مراجعة الحسابات؛

– يُؤثر تطبيق مبدأ قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على تحقيق جودة مراجعة الحسابات.

الخاتمة

تعد حوكمة الشركات من المواضيع المهمة والأكثر حيوية على الصعيدين الإقليمي والدولي، وقد أصبحت ضرورة لازمة لتطوير وتحسين العلاقة بين المنشأة والأطراف المرتبطة بها وتناولنا لموضوع حوكمة الشركات، جاء كمحاولة للإجابة على إشكالية الدراسة التي تدور حول الأثر الذي تلعبه حوكمة الشركات في تفعيل جودة المراجعة الخارجية، سواء من حيث آلياتها الداخلية والخارجية، أو من خلال مبادئها الصادرة عن مختلف المنظمات الدولية المهتمة بحوكمة الشركات، مع محاولة إسقاط هذه الدراسة على الواقع الجزائري، وفي خضم الحديث عن حوكمة الشركات وتأثيراتها على أداء مراجعي الحسابات، ومن خلال النتائج المتوصل إليها، ومما سبق يمكن القول أن حوكمة الشركات تلعب دورًا كبيرًا ومهمًا وفعالاً في تحقيق جودة مراجعة الحسابات و التي يعتمد عليها مختلف الأطراف ذات العلاقة في الشركة بما يضمن حقوقهم ويحقق مصالحهم المختلفة.

أولا: نتائج الدراسة

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات، وكذا مراجعة الحسابات بالإضافة إلى دراستنا الميدانية، والمتعلقة بدور آليات حوكمة الشركات ومبادئها في تحقيق جودة مراجعة الحسابات، توصلنا إلى العديد من النتائج نذكر منها:

1. النتائج النظرية:

– لا يوجد إتفاق موحد بين الكتّاب أو الباحثين أو المنظمات المهنية والدولية حول مفهوم واضح لحوكمة الشركات، وذلك لإختلاف وجهات النظر، وتعدد الزوايا التي يُنظر منها لحوكمة الشركات؛

– تمثل حوكمة الشركات الوسيلة المناسبة لإدارة الشركات، والطريقة المثلى لممارسة الرقابة عليها؛

– تعكس حالات الإنهيار والإفلاس المفاجئ، ضُعفًا في هياكل حوكمة الشركات عند ممارسة دورها الإشرافي على التقارير المالية؛

– تطبيق حوكمة الشركات يُحقق العديد من المزايا، من بينها حل المشاكل التي تنشأ بين الإدارة والمُلاك، كما تُقلل من حدة التعارض بينهما؛

– تُساعد حوكمة الشركات على الحد من هروب رؤوس الأموال وتعمل عل مكافحة الفساد المالي، كما تُعتبر عاملا من عوامل جذب الإستثمارات المحلية والأجنبية؛

– هناك تأثير متبادل بين الإفصاح المحاسبي وحوكمة الشركات، إذ يُعد الإفصاح أحد أهم مبادئ حوكمة الشركات، وفي نفس الوقت، فإن تطبيق حوكمة الشركات يُفضي إلى الإفصاح عن المعلومات، ومنه تحقيق الشفافية؛

– حوكمة الشركات ليست هدفًا في حد ذاتها، وإنما هي وسيلة لتحسين أداء الشركة وممارسة الرقابة عليها وضمان مصالح وحقوق الأطراف المختلفة؛

– يُوجد إختلاف في نموذج حوكمة الشركات من دولة لأخرى، وذلك لإختلاف الظروف الإقتصادية والسياسية والإجتماعية؛

– تُساهم كل من آليات ومبادئ حوكمة الشركات، في تحقيق جودة المراجعة الخارجية من خلال تطبيق الشفافية والمصداقية في القوائم المالية، والحد من التلاعبات؛

– تتأثر حوكمة الشركات بشكل كبير بدرجة قوة المراجعة الداخلية، وبمتانة نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل المراجعة؛

– يُمثل المراجع الخارجي، أحد الآليات المهمة لتطبيق حوكمة الشركات؛

– يُحقق تطبيق آليات حوكمة الشركات، قدر من الطُمأنينية للمستثمرين ومتخذي القرارات إعتمادًا على التقارير المالية التي تم إعدادها ومراجعتها وفقًا لآليات حوكمة الشركات.

2. النتائج التطبيقية:

– تسعى مؤسسة مدبغة الجلود –جيجل– إلى التطبيق والالتزام بمبادئ حوكمة الشركات من أجل إضفاء الشفافية والمصداقية في قوائمها المالية، وإعطاء صورة صادقة عن الشركة لدى المحيط الخارجي؛

– يُساهم مجلس الإدارة في مؤسسة مدبغة الجلود بجيجل في تجسيد حوكمة الشركات، من خلال غلبة الأعضاء المستقلين على تشكيلة مجلس الإدارة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية؛

– يؤثر عدم الفصل بين مهام الرئيس المدير العام للشركة ومهام رئيس مجلس الإدارة في مؤسسة مدبغة الجلود سلبا على تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسة؛

– يؤثر عدم وجود لجنة مراجعة في مؤسسة مدبغة الجلود بجيجل سلبا على تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسة؛

– يؤثر تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات إيجابا على عمل مراجعي الحسابات في كل من ولايات جيجل، ميلة وقسنطينة؛

– يؤثر تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين في الشركات إيجابا على عمل مراجعي الحسابات في كل من ولايات جيجل، ميلة وقسنطينة؛

– يؤثر تطبيق مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركات إيجابا على عمل مراجعي الحسابات في كل من ولايات جيجل، ميلة وقسنطينة؛

– يؤثر تطبيق مبدأ مساهمة دور أصحاب المصالح في الشركات إيجابا على عمل مراجعي الحسابات في كل من ولايات جيجل، ميلة وقسنطينة؛

– يؤثر تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركات إيجابا على عمل مراجعي الحسابات في كل من ولايات جيجل، ميلة وقسنطينة؛

– يؤثر تطبيق مبدأ قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته في الشركات إيجابا على عمل مراجعي الحسابات في كل من ولايات جيجل، ميلة وقسنطينة؛

– يُؤثر نقص شركات المساهمة في كل من ولايات جيجل، قسنطينة، وميلة سلبًا على خبرة و أداء مراجعي الحسابات.

ثانيا: توصيات الدراسة

بُغية الإستفادة من مزايا حوكمة الشركات في الجزائر وحتى تتمكن الشركات الوطنية من مسايرة متطلبات حوكمة الشركات، من أجل المساهمة في تطوير الإقتصاد الوطني من جهة ولتحقيق جودة مراجعة الحسابات من جهة أخرى، قُمنا بإعداد جملة من التوصيات، كانت كما يلي:

– ضرورة التقيد والإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات من طرف جميع المنشآت في الجزائر؛

– ضرورة تشديد الرقابة من طرف المنظمات المهنية على مكاتب المراجعة، وعلى أداء المراجعين الخارجيين، بهدف تحسين جودة المراجعة الخارجية، وتعزيز مصداقيتها؛

– ضرورة إقامة مؤتمرات مهنية، وندوات علمية بغرض التعريف بحوكمة الشركات ومبادئها وأبعادها، وتداعياتها على مهنة مراجعة الحسابات؛

– ضرورة إقامة دورات تدريبية وتكوينات علمية لمراجعي الحسابات، بغرض الرفع من جودة أدائهم والزيادة من درجة كفاءتهم، بما يُحقق ويخدم جودة المراجعة الخارجية؛

– ضرورة الفصل بين مهام المدير العام للشركة، ومهام رئيس مجلس الإدارة في مؤسسة مدبغة الجلود بجيجل بما يضمن عدم الانفراد بسلطة إتخاذ القرار؛

– ضرورة إنشاء لجان فرعية تابعة لمجلس الإدارة بمؤسسة مدبغة الجلود بجيجل والمتمثلة في لجنة المراجعة، لجنة المكافآت، ولجنة الترشيحات؛

– ضرورة زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة في مؤسسة مدبغة الجلود بجيجل، مع الإبقاء على غلبة الأعضاء غير التنفيذيين.

ثالثا: آفاق الدراسة

تناولنا في هذه الدراسة، موضوع أثر حوكمة الشركات على مراجعة الحسابات، وبما أن موضوع حوكمة الشركات لا يزال حديثًا في الجزائر، لذا يُمكننا إقتراح مواضيع ذات الصلة بحوكمة الشركات كما يلي:

– أثر حوكمة الشركات على أداء المراجعين الداخليين؛
– دور حوكمة الشركات في تفعيل أداء مجالس الإدارات بالشركات؛
– دور لجنة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات؛
– دور المساهم الكفؤ في تفعيل حوكمة الشركات؛
– دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل حوكمة الشركات.

قائمة المراجع

I – المراجع باللغة العربية:

أ/ الكتب:

1- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

2- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.

3- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث –الإطار الدولي... أدلة ونتائج التدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

4- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.

5- أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.

6- حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، القاهرة، 2007.

7- دكتور حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق –الجزء الأول– المراجعة نظريا، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003.

8- حسين أحمد دحدوح وحسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة –الإطار النظري والإجراءات العلمية–، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

9- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.

10-زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع عمان، 2009.

11-صالح ميلود خلاط وآخرون، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية –الواقع والآفاق–، الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، طرابلس، 2005.

12-طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.

13-عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة.

14-عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، 1999.

15-عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، دائرة المطبوعات والنشر، عمان، 2002.

16-عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات بسوق المال، المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، القاهرة.

17-غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.

18-كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2006.

19-محمد إبراهيم موسى، حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، 2010.

20-محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات –الإطار النظري والممارسات التطبيقية–، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

21-محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل –الإطار النظري–المعايير والقواعد– مشاكل التطبيق العملي، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007.

22-محمد الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2006.

23-محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

24-محمد سمير الصبان وعبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، القاهرة، 2000.

25-محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.

26-محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، القاهرة، 2003.

27-محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

28-محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008

29- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، القاهرة، 2006.

30-نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

31-هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2006.

32-هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.

33-وليد توماس وأمرسون هنكي، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.

ب/ المداخلات:

34-أحمد مخلوف، الأزمة المالية العالمية وإستشراف الحل بإستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، يومي: 20 و21 أكتوبر 2009.

35-أمال عياري وآخرون، تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية –دراسة حالة الجزائر– مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية الحد من الفساد المالي والإداري، جامعة الجزائر، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

36-بتول محمد نوري وآخرون، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة المستنصرية، بغداد، دون سنة نشر.

37-براق محمد وبلواضح عبد العزيز، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

38-بركات سارة وزايدي حسيبة، الحوكمة الجيدة ومحاربة الفساد والرشوة شروط أساسية لتحقيق التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي الإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي6-7 ماي 2012.

39-بروش زين الدين ودهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012.

40-بريش عبدالقادر وغراية زهير، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة المالية العالمية، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، يومي20-21 أكتوبر 2009.

41-بلعادي عمار وآخرون، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية المؤسسية –واقع، رهانات وآفاق– جامعة أم البواقي، الجزائر، يومي7-8 ديسمبر 2010.

42-بلعزوز بن علي وقبلي نبيل، حوكمة شركات التأمين في ظل مقررات الملاءة، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي19–20 نوفمبر 2013.

43-بلقاسم بعوج، أهمية المراجعة الخارجية تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية –دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة–، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014.

44-بوفاسة سليمان وسعيداني رشيد، لجنة التدقيق الداخلي كمدخل لتفعيل مبادئ الحوكمة في الشركات ورفع أدائها، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر،19–20 نوفمبر 2013.

45-جميل أحمد وآخرون، تجليات حوكمة الشركات في الإرتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

46-دريد آل سبيب وآخرون، أهمية تطوير هيئة الرقابة على الأوراق المالية لرفع كفاءة السوق المالي World Com حالة الشركة الأمريكي، المؤتمر العلمي الرابع لإستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، جامعة الزيتونة، عمان، 2005.

47-ساعد بن فرحات، بعض مبادئ الحوكمة في شركات التأمين –مقارنة بين شركة التأمين وإعادة التأمين (CAAR) وشركة (AXA) للتأمين–، ندوة حول مؤسسات التأمين التكافلي والتأمين التقليدي بين الأسس النظرية والتجربة التطبيقية، جامعة سطيف، الجزائر، يومي25-26 أفريل 2011.

48-ساعد مرابط، الأزمة المالية العالمية 2008: الجذور والتداعيات، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة العالمية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر يومي20-21 أكتوبر 2009.

49-سمير أبو الفتوح صالح ورشا محمد أحمد النجار، أثر مكونات هيكل حوكمة الشركات على جودة المراجعة، دراسة تطبيقية، القاهرة، دون سنة نشر.

50-عبد الرزاق بن الزاوي وآخرون، إرساء مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

51-عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، 2007.

52-عزيزة بن سمينة وطبني مريم، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، مداخلة ضمن الملتقى الدولي السابع حول "الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير –تجارب الدول–"، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 03 و04 ديسمبر 2012.

53-علي حسين الدوغجي، حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية، مداخلة، جامعة بغداد، بغداد، دون سنة نشر.

54-عيادي عبدالقادر، دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

55-كتوش عاشور وولد قادة أمال، آلية تطبيق الحوكمة داخل الجهاز المصرفي، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

56-محمد بن إبراهيم التويجري، حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، منشورات المنظمة العربية الإدارية، القاهرة، 2007.

57-محمد علي جيراد، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة بعنوان: "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون"، جامعة الملك سعود، الرياض، يومي 18-19 ماي 2010.

58-محمود غزة عثمان اللحام، قدرة الحوكمة على دعم الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية –دراسة حالة قطاع الصناعة–، ورقة مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

59-مزريق عاشور وعميش عائشة، قياس وتحليل أثر الحوكمة على تدفق الإستثمار الأجنبي إلى الدول العربية، ورقة مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 19–20 نوفمبر 2013.

60-مسعودي دراوسي وضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

61-مليكة زغيب وآخرون، دور النظام المحاسبي في دعم الحوكمة في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى العلمي حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

62-منصور عبدالقادر محمد منصور، أثر الحوكمة على فاعلية اتخاذ القرارات كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية (دراسة مقارنة بين الجامعات الحكومية والخاصة في قطاع غزة)، ورقة مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

63-نعيمة بجاوي وآخرون، دور الحاكمية المؤسسية في تحسين الأداء المالي للشركات، مداخلة بالملتقى الوطني حول الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

64-هشام عمر حمودي عبد، إدراج آليات المحاسبة عن زكاة الأموال ضمن لوائح الحوكمة بهدف تفعيل أداء الشركات، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

65-ودان بوعبد الله ومعطي لبنى، حوكمة البنوك الإسلامية ودورها في مواجهة الأزمات المالية، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

ج/ الرسائل و الأطروحات:

66-أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010.

67- أحمد محمد غنيم الرشيدي، مدى توافر شروط الإستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت –دراسة مقارنة–، قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة عمان، عمان، 2012.

68- أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل "المعايير الدولية للمراجعة الداخلية" في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.

69- أنس محمود الطرمان، دور النظم والمعايير المحاسبية في تحقيق شروط ومتطلبات الحاكمية المؤسسية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة عمان، عمان، 2009.

70- إياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين (دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)، قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.

71- إياد وليد محمد جبير، مدى إلتزام النقابات المهنية الأردنية بتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية –دراسة تحليلية–، قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة عمان، عمان، 2008.

72- بلواحد زكرياء وعبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية ودورها في إتخاذ القرارات –دراسة حالة المؤسسة العمومية للأشغال العمومية لقسنطينة "EPTP/C"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011.

73- بن دادة خير الدين، الحوكمة كآلية لتحسين الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة –دراسة حالة: المؤسسة الحديثة للمبرد الصحراوي "غرداية"–، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.

74- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة –دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا–سطيف–، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة سطيف ،الجزائر، 2011.

75- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح –دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والفرنسية–، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2012.

76- حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على جودة الإفصاح في المعلومات المحاسبية، دراسة إختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات منح شهادة الماجستير في المحاسبة/التحليل المالي، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010.

77- حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية –دراسة حالة الجزائر–، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2012.

78- حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات –دراسة حالة مجمع "صيدال"، وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2008.

79- الزغودي محمد السايح، مراجعة إدارة الموارد البشرية ودورها في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية –دراسة ميدانية مؤسسة "الجزائرية لصناعة الأنابيب" "ALFAPIPE"–غرداية–، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.

80- زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.

81- زين يونس، أثر التجارة الإلكترونية على المراجعة الداخلية في المصارف –حالة الجزائر–، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2014.

82- سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية –دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL) بالمسيلة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2004.

83- شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية – دراسة حالة سونلغاز–، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009.

84- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية: مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك، الدورة "مبيعات–مقبوضات"، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

85- شيقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2013.

86- صالح بن إبراهيم الشعلان، مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي، رسالة مقدمة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في العلوم الإدارية، الرياض، 2008.

87- صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

88- عائشة بدور وهدى بولكروش، دور النظام المحاسبي المالي في إرساء قواعد الحوكمة–دراسة حالة عن طريق الإستبيان–، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية –تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة–، جامعة جيجل، الجزائر،2014م.

89- عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلولا وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة مقدمة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الكويت، الكويت، 2012.

90- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية – دراسة حالة التكامل بين شركة "KPMG" مجني وحازم وحسن وشركائهم –محاسبون قانونيون– وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والإستثمار في الجمهورية اليمنية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010.

91- عبد الغاني بن علي، أزمة الرهن العقاري وأثرها في الأزمة المالية العالمية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، فرع التحليل الإقتصادي، جامعة دالي إبراهيم، الجزائر، 2010.

92- عبدالحميد العيفة، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري –دراسة حالة بعض شركات ولاية جيجل–، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة جيجل، الجزائر،2013.

93- عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، قدمت هذه الأطروحة إستكمالا لمتطلبات منح درجة دكتوراه الفلسفة في التمويل، جامعة عمان، عمان، 2008.

94- عهد علي سعيد، الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا، دراسة ميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة تشرين، دمشق، 2009.

95- فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، دراسة لبعض المؤسسات الصغيرة الصناعية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف، الجزائر،2011.

96- كامل يوسف بركة، دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات –دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

97- لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر –دراسة حالة من خلال الإستبيان–، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر،2009.

98- ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية –دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية–، قدم هذا البحث إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

99- مبروك قدوري، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي (دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الإقتصادية في الجزائر عن طريق الإستبيان)، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.

100-محمد الهاشمي حجاج، أثر الأزمة المالية العالمية على أداء الأسواق المالية العربية –دراسة حالة سوق الدوحة للأوراق المالية خلال الفترة 2007-2009–، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.

101-محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر،2011.

102-محمد جميل حبوش، مدى إلتزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات –دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة–، قدم هذا البحث إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

103-محمد محمود دائل الهاشمي، مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسات على الإستمرارية –دراسة مقارنة تطبيقية في اليمن والجزائر–، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2014.

104-محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة الدولية –دراسة مقارنة (حالة الجزائر)–، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر،2008.

105-محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية –دراسة مقارنة (حالة الجزائر)–، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص المالية والمحاسبة، جامعة المدية، الجزائر،2008.

106-مرابط هيبة، أثر تطبيق الحوكمة في القطاع المصرفي وفقا لمبادئ لجنة بازل، دراسة ميدانية لعينة من البنوك الجزائرية وكالات ورقلة، (AEA , BNA, NEP)، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011.

107-مفيد عبد اللاوي، آليات وطرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2014.

108-ممدوح محمد العزايزة، مدى تطبيق المصارف الوطنية الفلسطينية للقواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين، قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

109-نادية بوشاكر وصليحة قحام، حوكمة الشركات وأثرها على جودة الإفصاح المحاسبي،– دراسة حالة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل– ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة جيجل، الجزائر،2014م.

110-هيدوب ليلى ريمة، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP)، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر،2012.

111-يوسف سعادة، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة –دراسة حالة شركة ليند غاز الجزائر–وحدة ورقلة–، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.

112-يوسف محمد شهوان، أثر تطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة عمان، عمان، 2013.

د/ المجلات:

113-جربوع يوسف، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته وإستقلاله، مجلة الدراسات الإنسانية، المجلد 16، العدد 1، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

114-الجفري فوزية والعنقري حسام، إتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة الإقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 2، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض، 2008.

115-سمير محمد كامل عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 45، العدد رقم 2، القاهرة، 2008.

116-صيام وليد وفارس محمود، مدى إلتزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة الإقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 2، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض، 2006.

117-عمر إقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، جامعة جرش، عمان،2012.

118-عوض أمال، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة البحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2، كلية التجارة بجامعة الإسكندرية، القاهرة، 2008.

119-المقطري معاذ، أهمية التخصص المهني لمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة العلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 4، دمشق، 2011.

هـ/ الجرائد الرسمية :

120-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائري، العدد 42، المادة 31.

II – المراجع باللغة الأجنبية:

121- M. C. Jensen and WH Meckling « Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency costs and Ownership Structur », Journal of Financial Economic, [Online], October 1976, < Available at : http://www.sfu.cd/wainwrig/econ400/jensen-meckling.pdf>, (16/12/2014), p: 05.

122- Michael Jensen and Clifford Smith, «Stockolder, Manager, and Creditor Interests: Applications of Agency Theory», Harrard Business School, [Online], 1985, < Available at : http://www.jgxysx.net/wick/cwglxsecond/admin/webedit/2010929145417855.pdf>, (25/12/2014), p: 02.

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحي –جيجل–

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم تجارية

السنة: الثانية ماستر

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إستبيان البحث

السادة: خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات

تحية طيبة وبعد ...

في إطار تحضير مذكرة ماستر حول موضوع "**أثر حوكمة الشركات على مراجعة الحسابات**". نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الإستبيان بدقة، علمًا أن صحة نتائج هذا الإستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم. مع العلم أن المعلومات التي نحصل عليها لن تُستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير...

الطالب: بركاس محمد

نرجو منكم الإجابة بوضع علامة (×) في الخانة المناسبة

القسم الأول: معلومات عامة

1- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر: أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة ☐

من 40 إلى 50 سنة ☐ أكبر من 50 سنة ☐

3- الوظيفة: محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐

4- الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنة ☐

من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

5- المؤهل العلمي: لسانس ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐

القسم الثاني: محاور الإستبيان

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
مدى مساهمة تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، في تحقيق جودة المراجعة الخارجية						
01	يُؤثر مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية					
02	يُؤثر تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي					
03	هل تعتقد ان تطبيق ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يُؤثر على كفاءة المراجع الخارجي					
04	يُؤثر مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة					
05	يُؤثر ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على حجم الإختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل الدراسة					
06	هل تعتقد أن تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يُساهم في تحقيق شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي					
07	يُؤثر تطبيق مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي					
08	يُؤثر مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية					
مدى مساهمة حماية حقوق المساهمين، في تحقيق جودة مراجعة الحسابات						
09	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على موضوعية وإستقلالية المراجع الخارجي					
10	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي					
11	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على كفاءة المراجع الخارجي					
12	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة					
13	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على حجم الإختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة					
14	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين في تحقيق شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي					

15	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي					
16	يُؤثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية					
	مدى مساهمة المعاملة المتساوية للمساهمين في تحقيق جودة مراجعة الحسابات					
17	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية					
18	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي					
19	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على كفاءة المراجع الخارجي					
20	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة					
21	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة					
22	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي					
23	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي					
24	تُؤثر المعاملة المتساوية للمساهمين في الشركة على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية					
	مدى مساهمة دور أصحاب المصالح في تحقيق جودة المراجعة الخارجية					
25	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية					
26	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي					
27	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على كفاءة المراجع الخارجي					
28	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة					
29	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة					
30	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي					
31	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي					

32	يُؤثر مبدأ دور أصحاب المصالح في الشركة على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية					
مدى مساهمة مبدأ الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة مراجعة الحسابات						
33	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية					
34	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي					
35	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على كفاءة المراجع الخارجي					
36	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة					
37	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة					
38	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي					
39	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي					
40	يُؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية					
مدى مساهمة قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته في تحقيق جودة مراجعة الحسابات						
41	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على موضوعية وإستقلالية المراجعة الخارجية					
42	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على حيادية ونزاهة المراجع الخارجي					
43	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على كفاءة المراجع الخارجي					
44	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على العناية المهنية التي سيبذلها المراجع الخارجي أثناء المراجعة					
45	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على حجم الإختبارات التي سيقوم بها المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة					
46	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على شفافية ومصداقية تقرير المراجع الخارجي					
47	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على تحقيق جودة الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي					
48	يُؤثر قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية					

لكم منا جزيل الشكر

قائمة أسماء محكّمي الإستبانة

إسم المحكّم	الجامعة
كبيش محمود	جامعة محمد الصديق بن يحي –جيجل–
بن بخمة سليمان	جامعة محمد الصديق بن يحي –جيجل–
قيرة عمر	جامعة محمد الصديق بن يحي –جيجل–
بوالرّيب عمران	جامعة محمد الصديق بن يحي –جيجل–

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول:

Corrélations

		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	TOTALA
	Corrélation de Pearson	1	,100	-,149	,050	,307	,061	,671**	-,056	,265
A1	Sig. (bilatérale)		,580	,408	,782	,082	,734	,000	,757	,135
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,100	1	,149	,611**	,326	,952**	,149	,671**	,858**
A2	Sig. (bilatérale)	,580		,408	,000	,064	,000	,408	,000	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	-,149	,149	1	,075	-,014	,343	-,222	,375*	,312
A3	Sig. (bilatérale)	,408	,408		,680	,937	,050	,214	,032	,077
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,050	,611**	,075	1	,607**	,578**	,075	,582**	,834**
A4	Sig. (bilatérale)	,782	,000	,680		,000	,000	,680	,000	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,307	,326	-,014	,607**	1	,395*	-,014	,171	,607**
A5	Sig. (bilatérale)	,082	,064	,937	,000		,023	,937	,340	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,061	,952**	,343	,578**	,395*	1	,092	,601**	,872**
A6	Sig. (bilatérale)	,734	,000	,050	,000	,023		,612	,000	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,671**	,149	-,222	,075	-,014	,092	1	-,083	,228
A7	Sig. (bilatérale)	,000	,408	,214	,680	,937	,612		,645	,201
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	-,056	,671**	,375*	,582**	,171	,601**	-,083	1	,713**
A8	Sig. (bilatérale)	,757	,000	,032	,000	,340	,000	,645		,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,265	,858**	,312	,834**	,607**	,872**	,228	,713**	1
TOTALA	Sig. (bilatérale)	,135	,000	,077	,000	,000	,000	,201	,000	
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني:

Corrélations

		B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8	TOTALB
	Corrélation de Pearson	1	,508**	-,106	,225	,517**	-,536**	,281	,660**	,590**
B1	Sig. (bilatérale)		,003	,556	,209	,002	,001	,113	,000	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,508**	1	,041	,637**	,738**	-,102	-,283	,884**	,811**
B2	Sig. (bilatérale)	,003		,820	,000	,000	,573	,111	,000	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	-,106	,041	1	,035	,068	-,405*	,399*	,149	,194
B3	Sig. (bilatérale)	,556	,820		,846	,706	,020	,022	,408	,279
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,225	,637**	,035	1	,664**	-,087	-,360*	,753**	,717**
B4	Sig. (bilatérale)	,209	,000	,846		,000	,631	,040	,000	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,517**	,738**	,068	,664**	1	,007	,131	,860**	,965**
B5	Sig. (bilatérale)	,002	,000	,706	,000		,969	,466	,000	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	-,536**	-,102	-,405*	-,087	,007	1	-,350*	-,368*	-,144
B6	Sig. (bilatérale)	,001	,573	,020	,631	,969		,046	,035	,423
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,281	-,283	,399*	-,360*	,131	-,350*	1	-,015	,142
B7	Sig. (bilatérale)	,113	,111	,022	,040	,466	,046		,933	,430
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,660**	,884**	,149	,753**	,860**	-,368*	-,015	1	,929**
B8	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,408	,000	,000	,035	,933		,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,590**	,811**	,194	,717**	,965**	-,144	,142	,929**	1
TOTALB	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,279	,000	,000	,423	,430	,000	
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث:

Corrélations

		C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	TOTALC
	Corrélation de Pearson	1	,394*	,444**	,342	,368*	,431*	,092	,176	,709**
C1	Sig. (bilatérale)		,023	,010	,051	,035	,012	,610	,327	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,394*	1	,134	-,229	,151	,443**	,418*	,134	,520**
C2	Sig. (bilatérale)	,023		,458	,200	,401	,010	,016	,458	,002
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,444**	,134	1	,171	,198	,415*	-,484**	,484**	,592**
C3	Sig. (bilatérale)	,010	,458		,340	,269	,016	,004	,004	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,342	-,229	,171	1	,087	,142	,123	,319	,453**
C4	Sig. (bilatérale)	,051	,200	,340		,629	,430	,494	,070	,008
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,368*	,151	,198	,087	1	,563**	-,042	,393*	,448**
C5	Sig. (bilatérale)	,035	,401	,269	,629		,001	,815	,024	,009
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,431*	,443**	,415*	,142	,563**	1	,000	,622**	,753**
C6	Sig. (bilatérale)	,012	,010	,016	,430	,001		1,000	,000	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,092	,418*	-,484**	,123	-,042	,000	1	,160	,255
C7	Sig. (bilatérale)	,610	,016	,004	,494	,815	1,000		,373	,151
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,176	,134	,484**	,319	,393*	,622**	,160	1	,748**
C8	Sig. (bilatérale)	,327	,458	,004	,070	,024	,000	,373		,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,709**	,520**	,592**	,453**	,448**	,753**	,255	,748**	1
TOTALC	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,000	,008	,009	,000	,151	,000	
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع:

Corrélations

		D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7	D8	TOTALD
	Corrélation de Pearson	1	,307	,269	,490**	,000	,442*	,000	,000	,644**
D1	Sig. (bilatérale)		,082	,130	,004	1,000	,010	1,000	1,000	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,307	1	,651**	,673**	,299	,362*	,484**	,117	,837**
D2	Sig. (bilatérale)	,082		,000	,000	,091	,038	,004	,518	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,269	,651**	1	,224	,243	,048	,834**	,347*	,774**
D3	Sig. (bilatérale)	,130	,000		,211	,172	,793	,000	,048	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,490**	,673**	,224	1	,378*	,144	,110	-,243	,536**
D4	Sig. (bilatérale)	,004	,000	,211		,030	,423	,542	,173	,001
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,000	,299	,243	,378*	1	-,293	,149	-,169	,156
D5	Sig. (bilatérale)	1,000	,091	,172	,030		,098	,408	,346	,385
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,442*	,362*	,048	,144	-,293	1	-,131	,149	,489**
D6	Sig. (bilatérale)	,010	,038	,793	,423	,098		,467	,408	,004
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,000	,484**	,834**	,110	,149	-,131	1	,114	,492**
D7	Sig. (bilatérale)	1,000	,004	,000	,542	,408	,467		,529	,004
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,000	,117	,347*	-,243	-,169	,149	,114	1	,371*
D8	Sig. (bilatérale)	1,000	,518	,048	,173	,346	,408	,529		,034
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,644**	,837**	,774**	,536**	,156	,489**	,492**	,371*	1
TOTALD	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,001	,385	,004	,004	,034	
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس:

Corrélations

		E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	TOTALE
	Corrélation de Pearson	1	,339	,330	,000	,000	,319	,922**	,054	,760**
E1	Sig. (bilatérale)		,054	,060	1,000	1,000	,071	,000	,764	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,339	1	,093	-,230	-,004	,413*	,218	,248	,445**
E2	Sig. (bilatérale)	,054		,606	,198	,981	,017	,223	,164	,009
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,330	,093	1	,197	,093	,482**	,508**	,329	,655**
E3	Sig. (bilatérale)	,060	,606		,272	,606	,004	,003	,062	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,000	-,230	,197	1	,225	-,281	-,050	,082	,120
E4	Sig. (bilatérale)	1,000	,198	,272		,208	,113	,782	,648	,507
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,000	-,004	,093	,225	1	,413*	,218	,340	,445**
E5	Sig. (bilatérale)	1,000	,981	,606	,208		,017	,223	,053	,009
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,319	,413*	,482**	-,281	,413*	1	,472**	-,034	,579**
E6	Sig. (bilatérale)	,071	,017	,004	,113	,017		,006	,851	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,922**	,218	,508**	-,050	,218	,472**	1	,244	,877**
E7	Sig. (bilatérale)	,000	,223	,003	,782	,223	,006		,171	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,054	,248	,329	,082	,340	-,034	,244	1	,503**
E8	Sig. (bilatérale)	,764	,164	,062	,648	,053	,851	,171		,003
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
	Corrélation de Pearson	,760**	,445**	,655**	,120	,445**	,579**	,877**	,503**	1
TOTALE	Sig. (bilatérale)	,000	,009	,000	,507	,009	,000	,000	,003	
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات المحور السادس:

Corrélations

		F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	TOTALF
F1	Corrélation de Pearson	1	,486**	,424*	,161	,424*	,148	-,020	,055	,609**
	Sig. (bilatérale)		,004	,014	,369	,014	,412	,913	,761	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
F2	Corrélation de Pearson	,486**	1	,404*	,680**	,404*	,135	,375*	-,351*	,793**
	Sig. (bilatérale)	,004		,020	,000	,020	,453	,031	,045	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
F3	Corrélation de Pearson	,424*	,404*	1	,013	1,000**	-,022	-,029	-,299	,407*
	Sig. (bilatérale)	,014	,020		,941	,000	,905	,873	,090	,019
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
F4	Corrélation de Pearson	,161	,680**	,013	1	,013	,141	,658**	,104	,718**
	Sig. (bilatérale)	,369	,000	,941		,941	,432	,000	,566	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
F5	Corrélation de Pearson	,424*	,404*	1,000**	,013	1	-,022	-,029	-,299	,407*
	Sig. (bilatérale)	,014	,020	,000	,941		,905	,873	,090	,019
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
F6	Corrélation de Pearson	,148	,135	-,022	,141	-,022	1	,520**	-,047	,410*
	Sig. (bilatérale)	,412	,453	,905	,432	,905		,002	,796	,018
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
F7	Corrélation de Pearson	-,020	,375*	-,029	,658**	-,029	,520**	1	,177	,667**
	Sig. (bilatérale)	,913	,031	,873	,000	,873	,002		,325	,000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
F8	Corrélation de Pearson	,055	-,351*	-,299	,104	-,299	-,047	,177	1	,097
	Sig. (bilatérale)	,761	,045	,090	,566	,090	,796	,325		,590
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
TOTALF	Corrélation de Pearson	,609**	,793**	,407*	,718**	,407*	,410*	,667**	,097	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,019	,000	,019	,018	,000	,590	
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي لجميع المحاور

Corrélations

		TOTALA	TOTALB	TOTALC	TOTALD	TOTALE	TOTALF	TOTALGENERAL
TOTALA	Corrélation de Pearson	1	-,224	,063	,209	-,107	,139	,367*
	Sig. (bilatérale)		,210	,727	,243	,553	,440	,036
	N	33	33	33	33	33	33	33
TOTALB	Corrélation de Pearson	-,224	1	-,119	-,219	,172	,352*	,398*
	Sig. (bilatérale)	,210		,511	,220	,339	,045	,022
	N	33	33	33	33	33	33	33
TOTALC	Corrélation de Pearson	,063	-,119	1	,459**	-,203	,055	,424*
	Sig. (bilatérale)	,727	,511		,007	,258	,759	,014
	N	33	33	33	33	33	33	33
TOTALD	Corrélation de Pearson	,209	-,219	,459**	1	-,045	-,171	,432*
	Sig. (bilatérale)	,243	,220	,007		,804	,340	,012
	N	33	33	33	33	33	33	33
TOTALE	Corrélation de Pearson	-,107	,172	-,203	-,045	1	,302	,427*
	Sig. (bilatérale)	,553	,339	,258	,804		,088	,013
	N	33	33	33	33	33	33	33
TOTALF	Corrélation de Pearson	,139	,352*	,055	-,171	,302	1	,641**
	Sig. (bilatérale)	,440	,045	,759	,340	,088		,000
	N	33	33	33	33	33	33	33
TOTALGENERAL	Corrélation de Pearson	,367*	,398*	,424*	,432*	,427*	,641**	1
	Sig. (bilatérale)	,036	,022	,014	,012	,013	,000	
	N	33	33	33	33	33	33	33

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور الدراسة

المحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,744	8

المحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,660	8

المحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,713	8

المحور الرابع

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,676	8

المحور الخامس

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,704	8

المحور السادس

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,670	8

محور الثبات العام

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,693	48

خصائص العينة

Statistiques

		الجنس	العمر	الوظيفة	الخبرة	المؤهل
N	Valide	33	33	33	33	33
	Manquante	0	0	0	0	0

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	33	100,0	100,0	100,0

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 30 إلى 40 سنة	6	18,2	18,2	18,2
	من 40 إلى 50 سنة	7	21,2	21,2	39,4
	أكبر من 50 سنة	20	60,6	60,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	30	90,9	90,9	90,9
	خبير محاسب	3	9,1	9,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 5 إلى 10 سنوات	5	15,2	15,2	15,2
	من 10 إلى 15 سنة	8	24,2	24,2	39,4
	من 15 سنة اكبر	20	60,6	60,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مهنية شهادة	10	30,3	30,3	30,3
	ليسانس	21	63,6	63,6	93,9
	ماجستير	2	6,1	6,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

إختبار التوزيع الطبيعي

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
TOTAL	,204	33	,090	,890	33	,091

a. Correction de signification de Lilliefors

تحليل فقرات المحور الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A1	33	4,09	,292	,051
A2	33	3,91	,292	,051
A3	33	4,18	,392	,068
A4	33	3,85	,972	,169
A5	33	4,52	,508	,088
A6	33	3,82	,950	,165
A7	33	4,18	,392	,068
A8	33	4,09	,522	,091

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A1	21,466	32	,000	1,091	,99	1,19
A2	17,889	32	,000	,909	,81	1,01
A3	17,333	32	,000	1,182	1,04	1,32
A4	5,014	32	,000	,848	,50	1,19
A5	17,150	32	,000	1,515	1,34	1,70
A6	4,945	32	,000	,818	,48	1,16
A7	17,333	32	,000	1,182	1,04	1,32
A8	12,000	32	,000	1,091	,91	1,28

تحليل فقرات المحور الثاني

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B1	33	4,12	,545	,095
B2	33	3,94	,704	,123
B3	33	4,18	,392	,068
B4	33	3,94	,827	,144
B5	33	3,85	1,064	,185
B6	33	4,42	,502	,087
B7	33	3,97	,637	,111
B8	33	3,91	,292	,051

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B1	11,812	32	,000	1,121	,93	1,31
B2	7,661	32	,000	,939	,69	1,19
B3	17,333	32	,000	1,182	1,04	1,32
B4	6,526	32	,000	,939	,65	1,23
B5	4,580	32	,000	,848	,47	1,23
B6	16,302	32	,000	1,424	1,25	1,60
B7	8,750	32	,000	,970	,74	1,20
B8	17,889	32	,000	,909	,81	1,01

تحليل فقرات المحور الثالث

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
C1	33	4,24	,502	,087
C2	33	4,36	,489	,085
C3	33	3,91	,522	,091
C4	33	4,15	,508	,088
C5	33	4,09	,384	,067
C6	33	4,00	,433	,075
C7	33	4,06	,348	,061
C8	33	3,88	,696	,121

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
C1	14,221	32	,000	1,242	1,06	1,42
C2	16,036	32	,000	1,364	1,19	1,54
C3	10,000	32	,000	,909	,72	1,09
C4	13,034	32	,000	1,152	,97	1,33
C5	16,305	32	,000	1,091	,95	1,23
C6	13,266	32	,000	1,000	,85	1,15
C7	17,500	32	,000	1,061	,94	1,18
C8	7,250	32	,000	,879	,63	1,13

تحليل فقرات المحور الرابع

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
D1	33	4,00	,433	,075
D2	33	4,06	,704	,123
D3	33	4,09	,805	,140
D4	33	4,15	,442	,077
D5	33	4,18	,392	,068
D6	33	3,67	,816	,142
D7	33	3,91	,292	,051
D8	33	4,21	,600	,104

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
D1	13,266	32	,000	1,000	,85	1,15
D2	8,649	32	,000	1,061	,81	1,31
D3	7,787	32	,000	1,091	,81	1,38
D4	14,977	32	,000	1,152	,99	1,31
D5	17,333	32	,000	1,182	1,04	1,32
D6	4,690	32	,000	,667	,38	,96
D7	17,889	32	,000	,909	,81	1,01
D8	11,608	32	,000	1,212	1,00	1,42

تحليل فقرات المحور الخامس

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
E1	33	4,00	,791	,138
E2	33	4,30	,467	,081
E3	33	4,33	,479	,083
E4	33	4,15	,442	,077
E5	33	4,30	,467	,081
E6	33	4,39	,496	,086
E7	33	4,12	,857	,149
E8	33	4,03	,728	,127

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
E1	7,266	32	,000	1,000	,72	1,28
E2	16,039	32	,000	1,303	1,14	1,47
E3	16,000	32	,000	1,333	1,16	1,50
E4	14,977	32	,000	1,152	,99	1,31
E5	16,039	32	,000	1,303	1,14	1,47
E6	16,138	32	,000	1,394	1,22	1,57
E7	7,514	32	,000	1,121	,82	1,43
E8	8,128	32	,000	1,030	,77	1,29

تحليل فقرات المحور السادس

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
F1	33	4,18	,727	,127
F2	33	4,12	,820	,143
F3	33	4,12	,331	,058
F4	33	3,97	,847	,147
F5	33	4,12	,331	,058
F6	33	4,03	,529	,092
F7	33	4,06	,788	,137
F8	33	4,39	,496	,086

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
F1	9,339	32	,000	1,182	,92	1,44
F2	7,855	32	,000	1,121	,83	1,41
F3	19,433	32	,000	1,121	1,00	1,24
F4	6,575	32	,000	,970	,67	1,27
F5	19,433	32	,000	1,121	1,00	1,24
F6	11,179	32	,000	1,030	,84	1,22
F7	7,730	32	,000	1,061	,78	1,34
F8	16,138	32	,000	1,394	1,22	1,57

إختبار الفرضيات

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTALA	33	4,0795	,35742	,06222
TOTALB	33	4,0417	,35994	,06266
TOTALC	33	4,0795	,25159	,04380
TOTALD	33	4,0152	,33622	,05853
TOTALE	33	4,2083	,34470	,06000
TOTALF	33	4,1326	,34081	,05933

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
TOTALA	17,351	32	,000	1,07955	,9528	1,2063
TOTALB	16,625	32	,000	1,04167	,9140	1,1693
TOTALC	24,649	32	,000	1,07955	,9903	1,1688
TOTALD	17,345	32	,000	1,01515	,8959	1,1344
TOTALE	20,138	32	,000	1,20833	1,0861	1,3306
TOTALF	19,090	32	,000	1,13258	1,0117	1,2534

الخبرة **ANOVA à 1 facteur**

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,002	2	,001	,039	,962
Intra-groupes	,716	30	,024		
Total	,718	32			

العمر

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,052	2	,026	1,168	,325
Intra-groupes	,666	30	,022		
Total	,718	32			

المؤهل العلمي **ANOVA à 1 facteur**

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,116	2	,058	2,890	,071
Intra-groupes	,602	30	,020		
Total	,718	32			

الوظيفة

Statistiques de groupe

	الوظيفة	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTAL	محافظحسابات	30	4,0986	,14680	,02680
	خبيرمحاسب	3	4,0347	,20234	,11682

Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
									Inférieure	Supérieure
TOTAL	Hypothèse de variances égales	,243	,625	,699	31	,490	,06389	,09143	-,12259	,25037
	Hypothèse de variances inégales			,533	2,216	,643	,06389	,11986	-,40658	,53436

الملخص

ملخص الدراسة:

لقد حاولنا في هذه الدراسة، تبيان الأثر الذي تلعبه حوكمة الشركات في تفعيل أداء مراجعي الحسابات، والدور الذي تُمثله في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، في ظل سلسلة الأزمات الإقتصادية والفضائح المالية، التي تعصر بالشركات، ولا شك أن الخلل الرئيسي في ذلك يرجع إلى القصور في مهنة المراجعة الخارجية من جهة، وضُعف التجسيد الفعلي لحوكمة الشركات من جهة أخرى، كونها اللاعب الرئيسي لمحاربة الإفلاسات المفاجئة والتلاعبات المالية.

ولقد توصلنا من خلال هذه الدراسة التي قُمنا بها، إلى وجود علاقة وثيقة بين حوكمة الشركات وجودة مراجعة الحسابات، سواء من خلال آليات وأطراف حوكمة الشركات، والتي من أبرزها: المراجعة الخارجية، المراجعة الداخلية، مجالس الإدارات، أو من خلال مبادئها المختلفة والمتعددة، والتي يعود لها الدور الكبير، والأثر البالغ في النهوض بمهنة المراجعة الخارجية وتطويرها، بما يحقق جودتها ويزيد من فعاليتها.

الكلمات المفتاحية:

حوكمة الشركات، مبادئ حوكمة الشركات، مراجعة الحسابات، جودة مراجعة الحسابات.

Résumé:

Nous avons essayés dans cette étude, L'explication de l'intérêt qui joue La Gouvernance Corporate dans L'influence du rôle des auditeurs des Comptes, et aussi le rôle que représente dans la réalisation de la qualité d'audit extérieur, au processus des Crises économiques, et les déficits financières qui touchent les entreprises, par contre, le problème principale a ceci, revient à la faiblesse d'audit extérieur d'une façon, et la faiblesse de la réalisation réelle (Gouvernance Corporate) des entreprises d'une autre façon. Qui jouent Gouvernance Corporate le rôle essentiel dans la lutte de différentes déflations chocs, et les mauvaises circonstances financières.

Après une langue étude que nous avons fait, on a trouvé une relation solide entre Gouvernance Corporate et la qualité d'audit extérieur, quel que soit, d'après (Méthode) les Techniques et les personnages Gouvernance Corporate, Parmi ca ; audit extérieur, audit intérieur, les conseils administratifs, et après ces principes différents et multiples, à les quels revient le rôle principale, et bonne conséquence, a l'évolution de la fonction d'audit extérieur qui provoque sa qualité, et augmente son influence.

Les Mots Clés :

Gouvernance Corporate, Les principes de Gouvernance Corporate, audit des Comptes, La qualité d'audit des Comptes.