المركز الجامعي بلحاج بوشعيب– عين تموشنت

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان :

مساهمة جودة التدقيق الخارجي في دعم مسارات تطبيق حوكمة الشركات

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

إعداد الطالبتين:

- سارة شعيبي
- سهيلة دلباز

إشراف الأستاذ:

– إسماعيل بوغازي

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

جعفري عمر	المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت	رئيسا
بوغازي إسماعيل	المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت	مشرفا
مبسوط هوارية	المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت	ممتحنا

السنة الجامعية:2020/2019

بسم الله الرحمن الرحيم

وَقُل رَّبِّ زِدْنِي عِلْمًا

شكر وعرفان

الشكر الأول والأخير للجليل القدير رب العرش العظيم، العالم فوق كل عليم، الذي مد لنا السبيل وهذا لما فيه الهدى والخير العظيم، وفتح لنا الأذهان والعقول فله الحمد حتى يرضى.

واعترافا بالفضل وتقديرا للجميل نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى الدكتور الفاضل أدام الله عليه الصحة والعافية وجزاه الله خير الجزاء " بوغازي إسماعيل" الذي تحمل عناء الإشراف بالتوجيه والنصائح القيمة خلال إنجاز هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا وتحملواعناء قراءتها وتحقيقها ومناقشتها، وأنه ليسرنا أن نستزيد من علمهم وملاحظتهم القيمة.

وأخيرا أسدي كل عبارات الشكر والعرفان إلى كل شخص مد لنا يد المساعدة لإنجاز هذه المذكرة.

إهداء

إذا كان الإهداء يعبر ولو بجزء من الوفاء.. أهدي هذا العمل بكل فخر إلى من كلله الله بالهيبة والوقار.. إلى من علمني العطاء بدون انتظار.. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.. أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد والدي العزيز.

إلى ملاكي في الحياة ..إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والأمان.. إلى بسمة الحياة وسر الوجود أمي الغالية.

إلى بلسم روحي وحياتي ومصدر سعادتي إلى من كانو عونا لي بالمجهود والدعاء إخوتي الأعزاء: زينب، سعاد،عبد القادر.

إلى من أشعر بجانبهم بسعادة كبيرة وراحة عظيمة وكانت علاقتي بهم مبنية على الحب والصراحة المتبادلة: جارتي أمال، جاري سعيد، صديقتي رجاء.

إلى الأنامل الصغيرة والروح البريئة: هديل، منار، مصعب، عبد الرحمان، محمد، حمزة، شهرزاد.

إلى كل اللذين تحملهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي.

"إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع"

شعيبي سارة

إهداء

"الهي "لا يطيب الليل الا بشكرك ولا يطيب النهار الا بطاعتك ولا تطيب الجنة لا برؤيتك جل جلالك.

الى نبي الرحمة ونور العالمين شفيعنا وسيدنا محمد صلى الله عليه وسلم تسليما.

إلى سر وجودي إليك "أمي "جنتي ،مسكني،وعطر ورودي، إلى لؤلؤة لم يمتلكها إلا فؤادي.

إلى مصدر فخري واعتزازي، إلى من كان سندي ودرع أمان أحتمي به، إلى من أحمل إسمه بكل افتخار.."والدي" حفظه الله.

إلى عماد الدار، رمز السكينة والوقارإخواني الأعزاء "محمد" "عبد الهادي"حفظهما الله.

إلى قرة عيني وأجمل هدية أحبنا الخالق أخواتي العزيزات وجواهر قلبي:" عائشة إكرام خولة".

إلى عائلتي الثانية، إلى من أرى التفاؤل بأعينهم والسعادةفي ضحكتهم:"سليمة، قاسم،نور الهدى، رشيد، مروى."

إلى كل من ساعدني في هذا العمل من قريب أو بعيد.

دلباز سهيلة

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
آيات قرآنية	
شكر وعرفان	
الإهداءات	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال والمختصرات	
قائمة الملاحق	
الملخص	
مقدمة	
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات	02
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات	03
المطلب الأول: التطور التاريخي لحوكمة الشركات ومفهومها	03
المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات	10
المطلب الثالث: خصائص وركائز حوكمة الشركات	13
المبحث الثاني: آليات ومبادئ حوكمة الشركات و الأطراف المعنية بتطبيقها	15
المطلب الأول: آليات حوكمة الشركات	15
المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات	20
المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيقها	24
المبحث الثالث: واقع حوكمة الشركات في الجزائر	26
المطلب الأول: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية	27
المطلب الثاني: معوقات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر	34
المطلب الثالث: تحديات تطبيق واجراءات تحسين حوكمة الشركات في الجزائر	39
خلاصة الفصل	45
الفصل الثاني: دور جودة التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات	47
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي	48
المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الخارجي	48
المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي	52

المطلب الثالث: خصائص وفروض التدقيق الخارجي	55
المبحث الثاني: أساسيات حول التدقيق الخارجي	**57**
المطلب الأول: مهام ومراحل عملية التدقيق الخارجي	57
المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي	**63**
المطلب الثالث: أدلة اثبات التدقيق	**69**
المبحث الثالث: دور جودة التدقيق الخارجي في دعم تطبيق حوكمة الشركات	**75**
المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي	**75**
المطلب الثاني: آليات قياس جودة التدقيق الخارجي	**78**
المطلب الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات	**80**
خلاصة الفصل	**83**
الفصل الثالث: دراسة ميدانية	**85**
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	**86**
المطلب الأول: إعداد الاستبيان	**86**
المطلب الثاني: تحليل البيانات الديمغرافية	**89**
المبحث الثاني: اختبارات حول الاستبيان	**93**
المطلب الأول: اختبار صدق الاستبيان	**93**
المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان	**98**
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات	**103**
المطلب الأول: نتائج أفراد العينة وفق لمحاور الدراسة	**103**
المطلب الثاني: اختبار الفرضيات للمحاور	**109**
خلاصة الفصل	**116**
الخاتمة	**118**
قائمة المراجع	**122**
قائمة الملاحق	**130**

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
01	آليات حوكمة الشركات حسب معيار التخصص	16
02	القيمة المضافة لميثاق الحكم الراشد	30
03	التطور التاريخي للتدقيق الخارجي	50
04	معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار	68
05	درجات مقياس ليكرت الخماسي	87
06	الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	88
07	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	90
08	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة	91
09	توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة	92
10	الارتباط بين فقرات المحور الأول ومتوسط المحور الأول	93
11	الارتباط بين فقرات المحور الثاني ومتوسط المحور الثاني	95
12	الارتباط بين فقرات المحور الثالث ومتوسط المحور الثالث	96
13	معامل ألفا كرومباخ لفقرات المحور الأول	98
14	معامل ألفا كرومباخ لفقرات المحور الثاني	99
15	معامل ألفا كرومباخ لفقرات المحور الثالث	100
16	معامل ألفا كرومباخ لمحاور الاستبيان	102
17	نتائج أفراد العينة للمحور الأول	103
18	نتائج أفراد العينة للمحور الثاني	105
19	نتائج أفراد العينة للمحور الثالث	106
20	اختبار للمحور الأول	110
21	اختبار للمحور الثاني	112
22	اختبار للمحور الثالث	113

قائمة الأشكال والمختصرات

قائمة الأشكال

الرقم	البيان	الصفحة
01	خصائص حوكمة الشركات	**14**
02	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	**26**
03	معايير التدقيق المتعارف عليها	**65**
04	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	**89**
05	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	**91**

قائمة المختصرات

المختصر	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
COSO	The committee of sponsoring organization(tredway commision)	لجنة حماية التنظيمات الإدارية(تريدواي)
OECD	Organization for economic co-operation and development	منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية
IOSCO	International organizatio of securities commissions	المنظمة العالمية لمشرفي الأوراق المالية
SEC	Securities exchanges commission	هيئة تنظيم الأوراق المالية في الولايات المتحدة
AAA	American accounting association	جمعية المحاسبة الأمريكية
TCAEW	Institute of charted accountants in england and wales	معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا
IFAC	International federation of accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
CNC	Conseil national de la comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
SPSS	Statistical package for social sciences	برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الملحق	البيان	الصفحة
01	استمارة الاستبيان	**130**
02	قائمة الأساتذة المحكمين	**137**
03	مخرجات SPSS	**138**

الملخص

ملخص

تسعى هذه الدراسة الى ابراز دور جودة التدقيق الخارجي ومدى مساهمته في تطبيق حوكمة الشركات ، من خلال واقع حوكمة الشركات والتطور الملموس في ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في ظل المجهودات الدولية التي تعمل على تحسين والرفع من كفاءة وجودة تسيير الشركات.

وبعد استعراض المفاهيم النظرية الخاصة بحوكمة الشركات والتدقيق الخارجي. تأتي الدراسة الميدانية المتمثلة في توزيع استبيان على مستوى مكاتب محاسبين، مدققين، خبراء محاسبين، وحتى أساتذة جامعيين، وإداريين من أجل ابراز أهمية المدقق ومكتب التدقيق في عملية جودة التدقيق الخارجي، ومدى مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن حوكمة الشركات نظام من خلاله تدار المؤسسة باعتباره وكيل على حقوقو أصحاب المصالح وذلك من خلال مجموعة من الآليات، كما ان عمل محافظ الحسابات يرتكز على عناصر أساسية يتحدد درجة تأثيرها على حوكمة الشركات منها (مدى موضوعية واستقلالية محافظ الحسابات وجودة أداء عمله).

الكلمات المفتاحية:

حوكمة الشركات، التدقيق الخارجي، جودة التدقيق الخارجي،محافظ الحسابات

Abstract

This study seeks to highlight the role of the quality of external auditing and the extent of its contribution to the application of corporate governance, Through the reality of corporate governance and the tangible development in the practice of the profession of external auditing in light of international efforts that improve and raise the efficiency and quality of corporate governance.

And after establishing the theoretical concepts ofboth corporate governance and external auditing. It has been set forward a field study represented in the distribution of a questionnaire at the level of accountants offices, auditors, accountants, And even university professors and administrators in order to highlight the importance of the auditor and the audit office in the external audit quality process, And the extent to which the quality of external audit contributed to the application of corporate governance, the study concluded that the audit work is based on the key elements which determine how deep audit influences corporative governance (The external auditor's independence and objectivity, The Internal Auditor's performance).

Key words

Corporate Governance, External audit, The quality of the external audit, account portfolios

مقدمة

مقدمة :

توطئة:

شهد العالم تطور كبير خلال القرنين الماضيين، ومع ظهور الثورة الصناعية بدأ التحول من المؤسسات التقليدية على مؤسسات أكثر تطورا تعتمد على موارد كبيرة من أجل المنافسة وتغطية الطلب المتزايد، مما أدى إلى التفكير في مصادر تمويل جديدة، فظهرت شركات الأموال حيث تعدد المالكون(المساهمون) وتعذر عليهم المشاركة في التسيير بشكل كلي، وبالتالي انفصلت الملكية عن الإدارة، ومع زيادة هذا النوع من المؤسسات وتوسع نشاطها زاد اقتناع المالكين بضرورة وجود طرف ثالث يؤدي دور الرقابة والمتابعة التي تحقق الدقة والشفافية في العمل بينهم وبين المسيرين، إذ يهمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والموضوعية والوضوح بعيدا عن التضليل والغموض، تعبر تعبيرا صادقا وحقيقيا عن الواقع الفعلي للمؤسسة، فكان التدقيق الخارجي الوسيلة المثلى للاطمئنان على الأموال ودلالة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي ألا وهي خاصة الميزانية أي قائمة المركز المالي وجدول حسابات النتائج عن الوضعية والصورة الحقيقية للمؤسسة.

وكان نتيجة لذلك زيادة الاهتمام بما يعرف بمفهوم حوكمة الشركات، والذي يمكن تعريفه على أنه مجموعة الأنشطة والمبادئ والإجراءات التي تؤدي إلى خدمة مصالح الشركات، وضمان حقوق وحماية ممتلكات المساهمين، وجميع الأطراف الأخرى ذات المصلحة. وكما يذكر بعض المختصين فإن ممارسة الحوكمة أصبحت تتم من خلال عدة أطراف أساسية تربطها علاقات هي جمعية المساهمين، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي والخارجي، مجلس الإدارة.

إذ يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم الآليات التي تقوم عليها حوكمة الشركات، لما لها من أثر في الحصول على قوائم مالية تمتاز بدرجة عالية من الشفافية والإفصاح والمصداقية، وكونها الوسيلة الوحيدة التي يعتمد عليها أصحاب المصالح بشكل كبير في ممارسة حقهم في الرقابة على المؤسسة، نظرا لما تتمتع به من استقلالية وحياد في الرأي.

أولا: إشكالية الدراسة:

من هنا تتبلور الإشكالية التي سنحاول دراستها والتي يمكن صياغتها على النحو الآتي:

ما مدى تأثر مستويات تطبيق الحوكمة بدرجة جودة مكاتب التدقيق الخارجي في الجزائر؟

يندرج تحت هذا السؤال مجموعة من االأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد تأثير دال إحصائيا لمساهمة العناصر المتعلقة بالمدقق على جودة التدقيق الخارجي؟
- هل يوجد تأثير دال إحصائيا لمساهمة العناصر المتعلقة بمكتب التدقيق على جودة التدقيق الخارجي؟
- هل يوجد تأثير دال إحصائيا لمساهمة جودة التدقيق الخارجي على تحسين تطبيق حوكمة الشركات؟

ثانيا: فرضيات الدراسة

1. يوجد تأثير دال إحصائيا لمساهمة للعناصر المتعلقة بالمدقق على جودة التدقيق الخارجي.
2. يوجد تأثير دال إحصائيا لمساهمة للعناصر المتعلقة بمكتب التدقيق على جودة التدقيق الخارجي.
3. يوجد تأثير دال إحصائيا لمساهمة لجودة التدقيق الخارجي على تحسين تطبيق حوكمة الشركات.

ثالثا: أهمية الدراسة

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال إبراز واقع الدور الذي تؤديه عملية التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الإقتصادية، خاصة في ظل الجهود التي تبذلها الجزائر في إطار الحكم الراشد ومحاربة الفساد الإداري والمالي، الأمر الذي سوف يؤدي من دون شك إلى الوقوف على نقاط قوة وضعف هذا الدور في تدعيم الحوكمة، وبالتالي المساهمة في فتح المجال نحو الرقي بهذه المهنة وتفعيل دورها والنهوض بها وجعلها تؤدي دورها كما يجب، ومن ثم التقليل من المخاطر التي قد تتعرض لها مصالح هذه المؤسسات ومصالح المساهمين وباقي الأطراف التي تربطها علاقة بها.

رابعا: أهداف الدراسة:

هذه الدراسة تهدف إلى ما يلي:

1. توضيح الأسباب التي أدت إلى ظهور مصطلح حوكمة الشركات.
2. إبراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة الشركات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها.

3. إظهار الاتجاهات الحديثة للتدقيق الخارجي، وخصوصا فيما يتعلق بمعاييره الدولية، ومسؤوليات المدقق الخارجي في ظل حوكمة الشركات.

4. التعرف على مختلف أدوار التدقيق الخارجي، التي تسهم في تدعيم الحوكمة في الشركات.

5. التعرف على أراء أهل الإختصاص المتمثل في المهنيين(المدققين القانونيين بمكاتب التدقيق الخارجي)، والأكاديميين (أساتذة المحاسبة والتدقيق) فيما يخص دور التدقيق الخارجي في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات.

خامسا: مبررات اختيار الدراسة:

1. الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص محاسبة وجباية.

2. أهمية الموضوع، نظرا للتطورات التي شهدها العالم والذي أفرز ما يعرف بحوكمة الشركات، حيث ارتبطت بالدور الجديد للتدقيق الخارجي، والذي أدىإلى تطور خدماتها وتنوعها، والتي من المتوقع أن تسهم في زيادة فعالية حوكمة الشركات في ظل جودة وفاعلية ومسؤوليةالمدقق الخارجي عن عمليات التدقيق.

3. خدمة بيئة الأعمال في الجزائر، من خلال التعرف على الدور الذي يمكن أن تؤديه بعض الجهات الرقابية في الحوكمة والمتمثلة في التدقيق الخارجي.

4. الرغبة في إثراء المكتبة الجامعية، ومساعدة الطلبة في فتح المجال لبحوث أخرى في هذا الموضوع.

سادسا: حدود الدراسة

الحدود الزمانية: تمت الدراسة الميدانية خلال الفترة الممتدة من شهر جويلية إلى نهاية شهر أوت.

الحدود المكانية: تمثلت في مجموعة من مكاتب محافظين حسابات وخبراء المحاسبة بولاية عين تموشنت من خلال توزيع استبانة وجهت إلى المدققين و المحاسبين .

سابعا: صعوبات الدراسة

هذه الدراسة كغيرها من الدراسات التي تواجه عدة صعوبات أثناء تحضيرها، ومن بين الصعوبات التي واجهتنا ما يلي:

- غلق الجامعات والمكتبات لفترة طويلة بسبب وباء كورونا(كوفيد19) مما أدى إلى صعوبة الحصول على المراجع والمصادر.
- استغراق الوقت ومواجهة صعوبات في توزيع الاستبيان بسبب توقف وسائل النقل وغيرها من الظروف.
- صعوبة تفهم أفراد العينة للموضوع.
- تحجج جل المحاسبين عند استلام الاستبيان بالانشغالات.

ثامنا: منهج الدراسة:

لإعداد هذه الدراسة تم الاعتماد على:

المنهج التاريخي: استخدم في اظهار وتتبع نشأة وتطور حوكمة الشركات، وتطور التدقيق الخارجي.

المنهج الوصفي: اعتمدنا عليه في وصف الإطار النظري لحوكمة الشركات وكذا التدقيق الخارجي.

المنهج القياسي الكمي: استخدم في الدراسة الميدانية من خلال استخدام الاستبيان كأداة جميع البيانات والمعلومات وتم توزيعه على العينة المدروسة وبعدها حللنا من خلال استخدام برنامج SPSS25 .

تاسعا: الدراسات السابقة

يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة فيما يلي:

لشلاش عائشة (2018/2017) بعنوان (جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات).حيث تدور الاشكالية الأساسية للدراسة حول ما مدى تأثير آليات حوكمة المؤسسات على جودة التدقيق الخارجي، كما تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أهم التطورات التي عرفها التدقيق الخارجي في إطار انتشار مفهوم حوكمة المؤسسات، وتظهر أهمية الدراسة من خلال تناولها موضوعا معاصرا، حيث تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة، باعتباره يساهم في عدة جوانب اقتصادية، كذلك ابراز الدور الهام للمراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة وفق أسس ومفاهيم جديدة.

تريش حسينة (2017/2016) بعنوان (دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية). تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الأسس والقواعد اللازمة لإقامة نظام محكم لأعمال المدقق الخارجي وفقا لمتطلبات

حوكمة الشركات. وإبراز إسهامات التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات، بحيث تم اسقاط الدراسة على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر(الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات)، للتوصل إلى الدور الذي من الممكن أن يقوم به التدقيق الخارجي من أجل التطبيق الجيد لحوكمة الشركات.

عاشوري عبد الناصر(2015-2016) بعنوان (دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية). حيث تدور الاشكالية الأساسية للدراسة حول ما هو واقع دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى إبراز واقع الدور الذي تؤديه عملية التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف، كما تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى تطور وظيفة التدقيق الخارجي نتيجة لظهور مفهوم حوكمة الشركات.

عاشرا: هيكل الدراسة

لإنجاز هذه الدراسة قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول كما يلي:

الفصل الأول:" **الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات**" احتوى على ثلاثة مباحث حيث تناولنا في المبحث الأول ماهية حوكمة الشركات وذلك بالتطرق إلى نشأتها ومفهومها أهميتها، خصائصها و أهدافها كما تطرقنا في المبحث الثاني إلى آليات ومبادئ حوكمة الشركات و الأطراف المعنية بتطبيقها وفي المبحث الثالث إلى واقع حوكمة الشركات في الجزائر.

الفصل الثاني: " **دور جودة التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات**" احتوى على ثلاثة مباحث هو كذلك حيث تناولنا في المبحث الأول مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي وذلك بالتطرق إلى التطور التاريخي والمفهوم الأهمية والأهداف وخصائصه وأهم فروضه كما تطرقنا في المبحث الثاني أساسيات حول التدقيق أما في المبحث الثالث دور جودة التدقيق الخارجي في دعم حوكمة الشركات.

الفصل الثالث: " **الدراسة الميدانية**" إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع، حيث احتوى هذا الفصل على ثلاثة مباحث، تناولنا في هذا الإطار المنهجي للدراسة الميدانية وذلك بالتطرق إلى تحضير الاستبيان وتحليله ومجتمع الدراسة، وفي الأخير تم دراسة نتائج الاستبيان، حيث تطرقنا إلى الخصائص الديمغرافية للعينة، ودراسة تحليلية لمحاور و اختيار الفرضيات.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

تمهيد

ظهر مفهوم حوكمة الشركات بقوة في ساحة عالم الأعمال، نظرا للمتطلبات التي فرضتها مظاهر العولمة وما صاحبها من تطورات على الصعيدين القانوني والاقتصادي، ومازاد الاهتمام بهذا المفهوم سلسلة الانهيارات لكبريات المؤسسات العالمية. حيث ارتبط مفهوم الحوكمة ارتباطا وثيقا بالأزمات المالية والإقتصادية التي كشفت عن المشاكل وتضارب المصالح داخل المؤسسات.

فحوكمة الشركات تقوم على قيم العدل والمساءلة والمسؤولية والشفافية في المؤسسات وتضمن نزاهة المعاملات، فهي بهذا تمنع إساءة استخدام السلطة، وتعزز القانون وبالتالي أصبح تطبيقها اتجاها دوليا ومحليا، والجزائر ليست بمعزل عن العالم فرغبة منها في زيادة التكامل والنمو الاقتصادي العالمي بذلت مجهودات لبناء إطار مؤسسي لحوكمة الشركات حيث عملت على تحسين مناخ الأعمال بها وانفتاح اقتصادها، وكذا إصدار ميثاق الحكم الراشد سنة 2009 كمسعى يهدف إلى تطبيق مبادئ الحوكمة على أرض الواقع.

وللإلمام أكثر بالموضوع قسمنا هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: آليات و مبادئ حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها.

المبحث الثالث: واقع حوكمة الشركات في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات من المواضيع الحديثة التي يتم تداولها في الوقت الحالي على مستوى المحلي والعالمي، فقد تزايد اهتمام العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة بهذا الموضوع نتيجة لحالات الفشل والافلاس المالي لكثير من المؤسسات، وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية والتغير في البيئة النظامية للمؤسسات ومراقبتها بما يضمن حقوق المساهمين ويحقق أهداف أصحاب المصلحة.

وسنحاول في هذا المبحث دراسة مفهوم ونشأة وأسباب ظهور الحوكمة، إضافة إلى ابراز أهميتها ومختلف أهدافها، وكذا أهم خصائص وركائز حوكمة الشركات.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم حوكمة الشركات

مفهوم الحوكمة هو مفهوم حديث التطبيق قديم الجدور والمنطلقات، وساهمت عدة عوامل في نشوء فكرته وتطورها مما جعله وليد الحاجة، حيث بدأ في الولايات المتحدة ثم أوروبا لاسيما المملكة المتحدة، وانتشر بعد ذلك في باقي دول العالم، انعكاسا للعديد من الأسباب والعوامل.

الفرع الأول :نشأة حوكمة الشركات

تعود بداية نشأة حوكمة الشركات الى الفصل بين الملكية والادارة في شركات المساهمة الكبرى في الولايات المتحدة والذي يعرف بمفهوم الوكالة، وهو ما أدى الي تداخل المشروع في الولايات المتحدة لحماية صغار المساهمين، كما ان بداية النقاش حول حوكمة الشركات سببه منع مدراء الشركات من الاستلاء على الارباح وذلك عن طريق حساب المساهمين واصحاب المصالح الاخرى.[1]

من جهة أخرى فإن تعاظم أهمية حوكمة الشركات ساهم فيه إلى جانب ظهور نظرية الوكالة الفضائح والأزمات المالية للشركات العالمية، حيث ساهمت هذه الأخيرة وبقوة في ضرورة إعمال مفهوم حوكمة الشركات كأداة تساعد في عملية الإشراف والرقابة والمساءلة على أنظمة وقوانين الشركات ومدى الالتزام بتنفيذها[2].

---

[1] علاء فرحان طالب،إيمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن،2011،ص27 .

[2] مجيلي خليصة، **دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية**، أطروحة دكتورة الطور الثالث ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف 01- ، الجزائر،2017 /2018، ص10 .

يرجع البعض نشأة حوكمة الشركات إلى نظرية المنشأة التي نادى بها آدم سميث في القرن الثامن عشر حيث بدأ بموضوعات تعظيم الربحية وتحفيز المؤسسة للإدارة على تحقيق الربح، إلا هناك من يرجح ظهور مصطلح حوكمة الشركات لعالمي الإقتصاد Means & Berle عام 1932 واللذان تطرقا لمفهوم حوكمة الشركات المؤسسية في كتاهما " الشركة الحديثة و الملكية الخاصة " الذي يعنى بأداء الشركات الحديثة والاستخدام الفعال للموارد فضلا عن القضايا المرتبطة بفصل الملكية عن الإدارة[1].

ويرى البعض أن ظهور مفهوم حوكمة الشركات قد ارتبط بالأساس بفضيحة وترجيت (Watergate) في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1972 ، وما رافقها من قيام لجان تابعة للكونجرس الأمريكي بإصدار قانون مكافحة الفساد سنة 1977 ، والذي تضمن قواعد محددة لصياغة ومراجعة نظم الرقابة الداخلية في الشركات الأمريكية .

في سنة 1985 تم تأسيس لجنة حماية التنظيمات الإدارية (COSO) المعروفة باسم لجنة تريدواي بغية دراسة التقارير المالية المزورة في الشركات الأمريكية بعد الانهيارات التي حصلت في قطاع الادخار والقروض، كما قامت الهيئة بإصدار تقريرها المسمى Tread Way سنة 1987، والذي دعا إلى ضرورة وجود بيئة رقابية سليمة ومستقلة مع تدقيق داخلي موضوعي يدعو إلى ضرورة الإفصاح عن مدى فاعلية الرقابة الداخلية، وكذا منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية[2] .

أما بداية الاهتمام الحقيقي بمفهوم حوكمة الشركات فكان مع اصدار لجنة كادبوري(Cadbury

committee) – والتي شكلت من قبل مجلس التقارير المالية وبورصة لندن وبعض المحاسبين سنة

1991 بإصدار تقرير الأبعاد المالية لحوكمة الشركات سنة 1992 والذي طالبت فيه المؤسسات باتباع معايير ومبادئ حوكمة الشركات من أجل تحسين عملية اتخاذ القرار والرقابة على أنشطة هذه المؤسسات المدرجة في بورصة لندن[3].

[1] قطاف عقبة، **دور حوكمة الشركات في تحسيين أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية،والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ،بسكرة، الجزائر 2019/2018، ص 03.

[2] مجيلي خليصة، مرجع سبق ذكره ،2018/2017، ص10 .

[3] مصطفى كافي وآخرون، **الحوكمة المؤسسية** ، ألفا للوثائق Alpha doc، قسنطينة الجزائر،2018،ص 22.

وفي سنة 1995 تم تشكيل لجنة Hample برئاسة Ronnie H وبتوجيهات من بورصة لندن للأوراق المالية ، أوكل إلى هذه اللجنة دراسة ومراجعة مجموعة من التوصيات الصادرة عن تقرير Cadbury ثم جاء تقرير هذه اللجنة المعروف بـ Hample 1998 متضمنا :حوكمة الشركات، مبادئ الحوكمة، ودور المدراء في حوكمة الشركات.

ونظرا للتزايد المستمر الذي اكتسبه الاهتمام بهذا المفهوم فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة وعلى رأس هذه المؤسسات صندوق النقد والبنك الدوليين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD والتي أصدرت سنة 1999 مبادئ حوكمة الشركات والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء وغير الأعضاء بالمنظمة لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات بكل من المؤسسات العامة والخاصة على حد سواء، وهذا ما أكدت عليه المنظمة العالمية لمشرفي الأوراق المالية IOSCO في ماي 2002 من أهمية انتهاج مبادئ OECD لحوكمة الشركات، وذلك للحفاظ على سلامة أسواق المال واستقرار الاقتصادات[1].

ونظرا للفضائح المالية والإفلاس الذي طال كبرى الشركات ذات الوزن العالمي والبعد الدولي كشركة Enron الأوروبية وشركة WorldCom الأمريكيتين و شركة Parmalat ، برزت الضرورة الملحة لتغيير هذه الوضعية، حيث ظهرت مجموعة من اللجان والمنظمات التي قامت بالدراسات اللازمة وبلورة هذه المبادرات في شكل تقارير وقوانين تحتوي على التوصيات المتعلقة بحوكمة الشركات؛ حيث قامت الولايات المتحدة الأمريكية سنة2002 بإصدار(SOX) Sarbanes-Oxley قانون مؤكدا أهمية انتهاج آليات الحوكمة لتحقيق الرقابة على الشركات ومركزا على أهمية الافصاح عن المخاطر وأي بوادر للاحتيال والتلاعب بسجلات الشركة وقوائمها المالية، وكذا نفس الأمر بالنسبة للمملكة المتحدة حيث تم إصدار قانون Max Well ليؤكد على أهمية حوكمة الشركات عقب انهيار الشركة الانجليزية Max Well ، وبنك بارنج و كذا قانون LSF بفرنسا.

كما سرعت الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 وتيرة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وهذا بالتركيز على تشديد الرقابة على البنوك.

[1] نرمين أبو العطا، **حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، 2003 ،ص 02.

من جهة أخرى، فقد ساهمت المنظمات الدولية إلى جانب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في انتشار تطبيق واعتماد مبادئ حوكمة الشركات في مختلف دول العالم ومنها البنك الدولي ومركز المشروعات الدولية الخاصة المنبثقة عن غرفة التجارة الأمريكية بواشنطن ومؤسسة التمويل الدولية ولجنة بازل للرقابة المصرفية، حيث عملت هذه المنظمات على عقد المؤتمرات والندوات لتوضيح هذا المفهوم والعمل على نشره في دول العالم الأخرى[1].

خلاصة القول فإن حوكمة الشركات ارتبطت في نشأتها بفكرة الفصل بين الملكية و التسيير والتي مثلتها نظرية الوكالة، حيث تعتبر هذه الأخيرة لب مشكلة حوكمة الشركات، في حين أن الانهيارات المؤسسية، الفضائح المالية والأزمات المختلفة تعتبر قوة الضغط المباشرة التي سرعت وتيرة الاهتمام الدولي بمفهوم حوكمة الشركات من قبل المنظمات والهيئات المهنية والمؤسسات العلمية، وهذا بإصدار لوائح وقوانين تعزز من تطبيق هذا المفهوم.

من ناحية أخرى، أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية وتحول العديد من الدول نحو الاقتصاد الحر بدل الموجه إلى فتح أسواق و نمو حجما لاستثمارات الدولية و خلق فرص استثمارية جديدة يمكن من خلالها أن تحقق الشركات أرباحا مرتفعة، وبالمقابل أدت هذه العوامل إلى تعرض تلك الشركات المنافسة الشديدة والتذبذبات الرأسمالية، فأصبحت الشركات تدرك أنه في سبيل أن تكون قادرة على كسب مزايا العولمة وتحرير الأسواق المالية وتجنب تلك المنافسة، لابد لها من البحث عن مستويات رأسمال تتعدى مصادر التمويل التقليدية، ومما هو جدير بالذكر أن عملية جذب مصادر رأس المال تتسم بقدر كبير من التحديات، وقد أصبح المستثمرون يؤكدون أنهم ليسوا على استعداد لتحمل نتائج سوء التسيير والفساد الإداري والمالي وانتهازية المسيرين، فأصبحوا بذلك يطالبون بالأدلة والبراهين على أن الشركات تسير وفق أساليب سليمة، وما ينطوي عليه ذلك من وجود الشفافية والدقة في القوائم المالية التي على أساسها يتخذ المستثمرون قراراتهم[2] .

من جهة أخرى، فالتوجه نحو الخوصصة وتوسيع قواعد الملكية استدعى وضع معايير تكفل سلامة أوضاع الشركات العامة محل التخصيص، كما أن نجاح عملية الخوصصة يتطلب اتباع أسلوب سليم في ذلك مدعم

[1] مجيلي خليصة ،مرجع سبق ذكره،2018/2017 ص 11.

[2] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006 ، ص 11.

بإصلاحات سياسية واقتصادية لتحقيق أكبر قدر ممكن من الشفافية والمساءلة وهذا ما يستوجب وجود نظام للحوكمة في هذه الشركات يعمل على حفظ حقوق أصحاب المصالح.[1]

الفرع الثاني: مفهوم حوكمة الشركات

إن مفهوم الحوكمة يعد غامض لأنه لا يوجد تعريف موحد ومتفق عليه سواء على الجانب المهني او الأكاديمي ويرجع السبب في ذلك تداخل المصطلح في العديد من الأبعاد المحاسبية والمالية والإدارية والإقتصادية وغيرها من الأبعاد الأخرى التي تطرقت الى مصطلح الحوكمة.

فقد اختلف مفهوم حوكمة الشركات بين الباحثين والإقتصاديين ، وذلك لاختلاف التخصص والتوجه بينهم، وفي ما يلي سوف نتطرق لمختلف التعاريف لحوكمة الشركات من قبل الأكادمين والمنظمات المهنية من أجل الوصول الى تعريف شامل يضم مختلف وجهات النظر المختلفة.

أولا: التعريف اللغوي:

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه بالنحت في اللغة العربية، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو مايعني اللانظباط والسيطرة، والحوكمة بكل مل تعني هذه الكلمة من معاني، وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها:

- الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه و الإرشاد
- الحكم:وماتقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك
- الاحتكام: وما تقتضيه من الرجوع الى مرجعيات أخلاقية وثقافية والى الخبرات ثم الحصول عليها من خلال التجارب السابقة .
- التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين[2].

[1] مجيلي خليصة ،مرجع سبق ذكره، 2018/2017، ص13.

[2] حسين يرقى، عمر علي عبد الصمد، **واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها**، ص4، BENSAID AMINE.YOLASITE.COM بدون سنة .

ثانيا: التعريف الإصطلاحي:

تعرف حوكمة الشركات :"النظام الذي يتم من خلاله توجيه اعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق اهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية[1] .

- حوكمة الشركات: تعني الاطار العام الذي يجمع قواعد وعلاقات ونظم و معايير وعمليات تساعد على ممارسة السلطة والتحكم في الشركات ومن الممكن تفصيل هذا التعريف كما يلي[2]:

✓ القواعد: مجموعة القوانين والاجراءات المنظمة لعمل الشركات داخليا وخارجيا.

✓ العلاقات: تشمل جميع العلاقات المتداخلة مع كافة الاطراف ذات العلاقة او ذات المصالح في الشركة خاصة بين الملاك والادارة ومجلس الادارة ولا ننسى العلاة مع المنظمين القانونيين و الحكومة والعاملين والمجتمع الكبير المحيط بالشركة.

✓ النظم والمعايير: مجموعة النظم التي توظفها الشركة لممارسة عملها وتحقيق اهدافها مثل نظم القياس ومعايير الأداء وغير ذلك.

✓ العمليات: مجموعة العمليات التي تمارسها الشركة مثل تفويض السلطات واتخاذ القرارات وتسلسل التقارير وتوزيع المسؤوليات.

- حوكمة الشركات هي نظام مرتبط بالجودة ويعني إستراتجية الاستثمار المتعارف عليها والقائمة على زيادة العائد التشغيلي والمالي كلما ارتفعت المخاطرة، إلى إستراتجية جديدة عرفت باسم التوجه الى الجودة[3].

- عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD حوكمة الشركات على انها:" النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأعمال، ويحدد هيكل الحوكمة الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف ذات الصلة بنشاط الشركة مثل مجلس الادارة والمساهمين وأصحاب المصالح، كما يحدد قواعد وإجراءات

[1] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات –المفاهيم– المبادئ–التجارب– تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية،الاسكندرية، 2005،ص22 .

[2] مصطفى يوسف كافي، **الأزمة المالية الإقتصادية العالمية**،الطبعة الأولى، عمان الأردن،2013، ص 206.

[3] يزيد تقرارت، بن عيشي بشير، **حوكمة الشركات من منظورمحاسبي**، الطبعة الثانية، المكتب الجامعي الحديث، الجزائر2018 ص ص25،26.

لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، بالإضافة الى أنه يحدد الإطار الدي يتم من خلاله وضع اهداف الشركة ووسائل تحقيقها والرقابة على أدائها."[1]

- يعرف المدققين الداخليين الحوكمة على أنها:"العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح، من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر الشركة، والتأكد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة، من خلال أداء التحكم المؤسسي في الشركة."[2]

وبما أن حوكمة المؤسسات تم معالجتها من ميادين مختلفة سنتطرق الى بعض المفاهيم كما يلي:

ثالثا: المفهوم الإجتماعي:

" تسعى الحوكمة من الجانب الإتماعي لحماية الأطراف المختلفة لضمان المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات؛ اذن هي منظور مجتمعي تنموي للوصول الى تحقيق التنمية المستدامة للاقتصاد والمجتمع ككل".[3]

رابعا: المفهوم القانوني:

تهدف حوكمة الشركات للتأكد من الالتزام بتطبيق الأشكال المختلفة للعقود بين كافة لأطراف المعنية في الشركة، وتعمل على تنظيم كافة العلاقات التعاقدية بين هؤلاء الأطراف بما يوفر ضمان حقوق كل طرف مع ابراز التزاماته في نفس الوقت. حيث تعمل على التغلب على سلبيات تنفيذ التعاقدات التي يمكن أن تنتج الممارسات السلبية، التي تنتهك صيغ العقود المبرمة أو القوانين والقرارات والنظم الاساسية للشركة."[4]

اذن حوكمة المؤسسات هي عبارة عن مجموعة من التنظيمات والعمليات التي تسعى لايجاد إطار مناسب وفعال لتسيير المؤسسات وفقا لمتطلبات العصر، وبالتالي التحكم في المخاطر المختلفة بغرض ضمان حقوق كل الأطراف الفاعلة في المؤسسة وفي ذات الوقت تحديد واجبات كل طرف.

---

[1] مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات،2006،ص 34.

[2] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2006، ص43 .

[3] أحمد علي خضر،**حوكمة الشركات**، الطبعة الاولى، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر،2012، ص88 .

[4] أحمد علي خضر،مرجع سبق ذكره ،2012، ص88 .

المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

إن أهمية وأهداف حوكمة الشركات مستمدة بالأساس من أسباب ظهورها.

الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل الشركات وتأكيد نزاهة الغدارة فيها، وكذلك الوفاء بالالتزامات والتعهيدات لضمان تحقيق الشركة لأهدافها، وبشكل قانوني او اقتصادي سليم، خاصة ما يتصل بتفعيل دور الجمعيات العمومية لحملة الأسهم للاضلاع بمسؤولياتهم، وممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على أداء الشركات، ومما يؤدي الى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف.[1]

فحوكمة الشركات اساس جيد للاستقامة والصحة الأخلاقية وتتجلى أهمية حوكمة الشركات فيما يلي:

- ✓ محاربة الفساد المالي والإداري الداخلي في الشركات الإقتصادية بكل أصنافها، وعدم السماح بوجوده او استمراره بل القضاء عليه وعدم السماح بعودته مرة اخرى.
- ✓ تحقيق الضمان النزاهة والحياد والاستقامة لكافة الموالموظفين في الشركة؛
- ✓ القضاء على مختلف الانحرافات وعدم السماح باستمرارها؛
- ✓ تحقيق الاستفادة القصوى والفعلية من نظم الرقابة ؛
- ✓ تحقيق أعلى قدر من الفعالية من مراجعي الحسابات الخارجيين، خاصة وأنهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم تعرضهم أأي ضغوط من جانب مجلس الإدارة، او من جانب المديرين التنفيذيين العاملين فيها.
- ✓ دعم المسؤولية الإجتماعية للشركات: يساهم ويدعم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على القيام بالدور الاجتماعي تجاه المجتمع المدني بدرجة اكثر فعالية؛
- ✓ تعزيز الإجراءات الرقابية وإجراءات التدقيق على الشركات ؛

[1] يزيد تقرارت، بن عيشي بشير، مرجع سبق ذكره، 2018، ص 34.

✓ التأكد على التقيد بالقوانين والأنظمة (المحاسبية، المالية، الإدارية) التي تحكم داخل الشركات، وضمان التعمل العادل لأصحاب المصالح في حالة تعرض الشركة لحالات الإفلاس[1].

الفرع الثاني:أهداف الحوكمة الشركات

تسعى المؤسسة التي تتبنى نظام الحوكمة الى تحقيق مجموعة من الأهداف ،سواء على المستوى الكلي للمؤسسة او الأطراف التي لها علاقة بها، وذلك لتحقيق مايلي:

1- تعظيم أداء الشركات وتحقيق الكفاءة الاقتصادية.

2- وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب وتقليل الغش وتضارب المصالح.

3- وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركة وأعضاء مجلس إدارتها.

4- تحقيق الفاعلية في الوصول للأهداف المنشودة.

5- تعزيز الثقة والمصداقية في الشركة وإدارتها.

6- حفظ حقوق الأطراف ذات الصلة بالشركة.

وقسمت أهداف الحوكمة الى ثلاثة تقسيمات:

أولا: أهداف على مستوى الأفراد:

- حماية حقوق المساهمين.

- ممارسة المساهمين لرقابة فعالة.

- زيادة ثقة المستثمرين بالأسواق.

ثانيا: أهداف على مستوى المؤسسة:

- تحسين أداء المؤسسة.

[1] يزيد تقرارت، بن عيشي بشير، مرجع سبق ذكره،2018، ص ص 34،35.

- تعظيم قيمة المؤسسة.

-تدعيم المركز التنافسي.

- تحسين الممارسات المالية والمحاسبية.

- منع المتاجرة بالسلطة.

ثالثا: أهداف على مستوى الدولة:

- تشجيع جذب الاستثمارات وتدفق الأموال.

- مراعاة مصالح المجتمع والعمال.

- دعم استقرار ومصداقية قطاع المال.

وهناك دورا هاماً تلعبه حوكمة الشركات من خلال الأهداف والتي يمكن اختصارها كالتالي:

1. الحماية لحقوق المساهمين :حيث يتم الاحتفاظ بالسجلات لثبيت الملكية للأسهم، وكذلك الشفافية للمعلومات ليتم تقديمها في الوقت المناسب والمكان المناسب، وأيضاً من خلالها يتم ضمان لحقوق المساهمين من خلال حق الانتخاب والحصول على حصصهم من الأرباح.

2. التحقيق للعدالة :أي أنه يتم الاعتذراف بحقوق الأطراف أصحاب المصالح بالشركة، بحيث يتم تحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين في الشركة سواء داخلها أو خارجها.

3. الحماية لأصحاب المصالح للأطراف المختلفة :ويتم من خلال تعزيز روح الولاء والانتماء للمتعاملين مع الشركة، وتجسيد روح التعاون.

4. توفير قنوات اتصال فعالة ومعلومات ملائمة :ملائمة المعلومات حاجة مهمة لتجمع الأطراف ذات العلاقة بالعمل داخل الشركة نحو إجراءات سليمة تتم عن نظام رقابي داخلي وخارجي فعال، يدعم تطبيق الحوكمة وبالتالي ينعكس ذلك على أداء الشركة بشكل ايجابي[1].

المطلب الثالث: خصائص وركائز حوكمة الشركات

إن النظام الفعال لحوكمة الشركات هو الذي يكون قادر على تحقيق الرقابة الجيدة، وتحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية وكذا تحقيق التوازن بين أهداف الفرد والجماعة.

الفرع الأول: خصائص حوكمة المؤسسات

يشير مصطلح حوكمة المؤسسات إلى الخصائص التالية[2]:

- **الانضباط**: أي اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح، ويقصد بذلك الانظباط في كل شيء مثل الانضباط في أداء كل العمل.
- **الشفافية**: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث ويجب أن ترتكز على المصداقية والوضوح والإفصاح والمشاركة.
- **الاستقلالية**: أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل ، وتتحقق من خلال:
  1. وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن الإدارة العليا.
  2. وجود مجلس إدارة إشرافي مستقل عن مجلس الإدارة التنفيذي.
  3. وجودلجنة التدقيق يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل.
- **المسائلة**: أي إمكانية تقديم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

---

[1] ماهرأسامة نايف شبير،**أثر استخدام آليات الحوكمة في تخفيض تكاليف الوكالة**، رسالة ماجستير المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2017 ،ص23 -24 .

[2] حاتم رياض مصطفى أصلان، **مدى مساهمة تطبيق مبادئ الحوكمة في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015،ص 26.

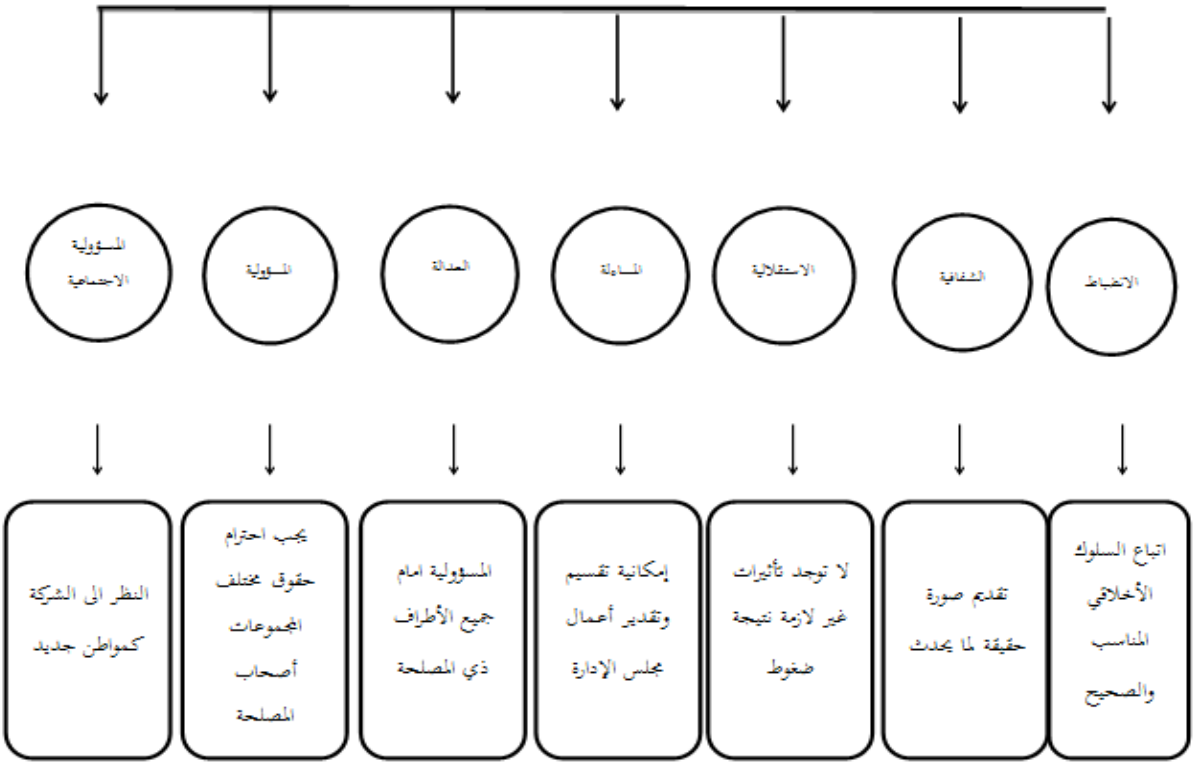
❖ **المسئولية**: وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.[1]

❖ **العدالة**: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة.[2]

❖ **المسئولية الاجتماعية**: المسئولية اتجاه أصحاب المصالح.

❖ **الوضوح**: ويقصد به أن تتسم القوائم والتقارير المالية بالوضوح والشفافية والعدالة عند إعدادها، ولتحقيق ذلك على الإدارة وعن طريق لجنة التدقيق أن تتحرى الفهم العام للقوائم المالية.

الشكل رقم 01 : خصائص حوكمة الشركات



المصدر:طارق عبد العال حماد،حوكمة الشركات (مفاهيم، مبادئ،التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية،مصر،2005،ص23.

[1] بوفاتح بلقاسم، بلعربي عبد القادر، **التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الباحث الإقتصادي، العدد 06/ديسمبر 2016، ص 254.

[2] نوارة محمد، مليكة حفيظ شبايكي، **حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية**، مجلة جديد الإقتصاد،2018، ص 187.

الفرع الثاني: ركائز الحوكمة الشركات

هناك ثلاث ركائز أساسية لحوكمة الشركات هي [1]:

1. **السلوك الأخلاقي** :أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالشركة، والشفافية عند عرض المعلومات المالية.
2. **الرقابة والمساءلة** :وذلك من خلال تفعيل دور أصحاب المصالح كالهيئات الإشرافية العامة مثل :هيئة سوق المال، أو الأطراف المباشرة للإشراف والرقابة(المساهمون، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة)، والأطررف الأخرى (الموردون، العملاء، المقرضون).
3. **إدارة المخاطر** :أي وضع نظام لإدارة المخاطر والإفصاح عنها وتوصيلها لأصحاب المصلحة.

المبحث الثاني: آليات ومبادئ حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها

سنتطرق في هذا المبحث إلى آليات حوكمة الشركات، وكذا مبادئ حوكمة الشركات المنبثقة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والتي تعتبر كمعايير تطبق الحوكمة وفقها، وفي الأخير سيتم معالجة الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات، والتي تساهم بشكل كبير في نجاح تطبيق قواعدها على أرض الواقع.

المطلب الأول: آليات حوكمة الشركات

تعرف آليات حوكمة الشركات بأنها "مجموعة من الممارسات التي تسهم وبصورة مباشرة أو غير مباشرة في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتعمل بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطة بأعمال الشركة، والتي تضمن للشركة إدارة سليمة ومستقرة وبقائها في بيئة الأعمال[2].

يتم تطبيق الحوكمة من خلال جملة من الآليات التي تفرض على الشركة أو أن الشركة هي التي تختار تطبيقها عن قصد منها، ويمكن تقسيم هذه الآليات حسب عدة معايير وعلى عدة مستويات.

[1] حكيمة بوسلمة، **حوكمة الشركات كآلية لمواجهة الفساد المالي وتحقيق التنمية المستدامة**، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة المجلد 02 العدد 02 ديسمبر2018 ، ص53.

[2] بشرى عبد الوهاب محمد حسن، **تأثير آليات حوكمة الشركات في ممارسات التحفظ المحاسبي**، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية، المجلد 22، العدد 93، ص:489.

وفي ما يلي سيتم عرض أهم تقسيمين وردا في أغلب الدراسات والمتمثلين في التقسيم حسب معيار التخصص والتقسيم حسب المعيار الداخلي- الخارجي [1].

الفرع الأول: تقسيم آليات حوكمة الشركات حسب معيار التخصص

تضمن حوكمة الشركات فرض رقابة وضبطا لسلوك الوكيل حماية لمصلحة الرئيس، وقد تناولت العديد من الأدبيات هذه الآليات التي تهدف إلى تعظيم ثروة المساهمين وضمان مردودية الشركة.

وتتفق أغلب الأدبيات على التمييز بين مجموعتين من آليات الحوكمة، آليات خارجية يفرضها المحيط الخارجي للشركة، وآليات داخلية تم وضعها من قبل الشركة لضمان احترام العلاقة التعاقدية بين أصحاب المصلحة داخلها. وهناك تقسيم آخر اقترحه شارو (charreaux)، يعتمد على التنويع في آليات الحوكمة بحيث يقسمها حسب تخصصها، والجدول الموالي يوضح هذا التقسيم.

الجدول رقم01: آليات حوكمة الشركات حسب معيار التخصص

	آلية متخصصة	آلية غير متخصصة
آلية قصدية	-الرقابة المباشرة للمساهمين (الجمعيات العامة للمساهمين). -مجلس الإدارة. -أنظمة الأجور والتحفيزات. -الهيكل الرسمي. -التدقيق الداخلي. -لجان المؤسسة. -نقابة العمال.	-البيئة القانونية والتشريعية. -النقابات الوطنية. -التدقيق المستقل (القانوني). -جمعيات المستهلكين.

[1] محمد الشريف بن زاوي، **حوكمة الشركات و الهندسة المالية**، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية مصر، الطبعة الأولى 2012، ص: 70.

آلية عفوية	-الرقابة الجماعية المفروضة على المسيرين والمديرين. -سمعة الموظفين (احترام العقود). -ثقافة المؤسسة.	-سوق السلع والخدمات. -السوق المالية. -الوساطة المالية. -القروض بين المؤسسات. -سوق العمل. -البيئة الاجتماعية. -ثقافة إدارة الأعمال. -سوق المعلومة.

المصدر: محمد الشريف بن زاوي، حوكمة الشركات و الهندسة المالية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية مصر، الطبعة الأولى 2012، ص:71.

الفرع الثاني: تقسيم آليات حوكمة الشركات حسب معيار داخلي-خارجي

أولا: الآليات الداخلية

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي:

1- مجلس إدارة الشركة

يذكر كل من أن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحيته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا. كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أداءها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة. ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات

الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك. وفي هذا السياق يأتي تأكيد بعض المختصين على ضرورة أن تقاد كل شركة من الشركات المملوكة للدولة بمجلس إدارة فعال، يمارس القيادة ويوجه الشركة بنزاهة وحكمة ويعمل لمصلحة الشركة بشفافية ومسؤولية[1].

1- نظام الأجور، والتحفيز والمكافآت:

غالبا ما تتمحور فكرة حوكمة الشركات حول المسيرين، وبالضبط أجور هؤلاء المسيرين، ويعد تحديد مستوى معين للأجور المسيرين جد مهم في حوكمة الشركات، وقد أكدت أغلب الدراسات أنه لابد من دفع أجر للمسير يحفزه على العمل لتحقيق مصالح المساهمين، لهذا تعد آلية الأجور والمكافآت إحدى أهم الآليات التي يجب التركيز عليها لتحسين حوكمة الشركات. يعد نظام الأجور، التحفيز والمكافآت أحد أهم شروط الحوكمة الجيدة للشركات، وقد نص عليه تقرير قرينبوري (Greenbury) سنة 1995، كما اشترط ضرورة الإفصاح عن أجور المسيرين، وأيضا ضرورة تكوين لجنة تابعة لمجلس الإدارة تعمل على تحديد الأجور اللازمة لجذب وتحفيز المسيرين ذوي النوعية التي يرغب فيها المساهمون، مع تجنب دفع أكثر مما هو ضروري[2].

2- التدقيق الداخلي:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي.

فهو نشاط توكيد واستشارة مستقل وموضوعي الهدف منه إضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة، فهو يساعد هذه الأخيرة عن تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، ويتم تقوية اسقلاليتها عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة[3].

---

[1] آسيا سعدان، سعاد شعابنية، **ميكانيزمات الحد من الفساد الإداري و المالي**، الملتقى الوطني الأول حول الفساد و تأثيره على التنمية الإقتصادية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، في 24-25 أفريل2018، ص:9.

[2] محمد الشريف بن زاوي، مرجع سبق ذكره،ص:91.

[3] حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، **حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، في 06-07 ماي 2012، ص:19.

ثانيا: الآليات الخارجية:

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط واسع لتطبيق قواعد حوكمة الشركات، وتتمثل أهم الآليات الخارجية فيما يلي:

1- آلية التشريعات والقوانين:

لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم، ولهذا غالبا ما تشكل وتؤثر آلية التشريعات والقوانين على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة[1].

2- منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري:

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، و يؤكد على هذه الأهمية كل من "هيس و إمبافيون ، hess &Impavido "، وذلك من خلال أنه: "إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة)، فسوف تفشل في منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني إن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير و أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادو شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية[2].

3- التدقيق الخارجي:

يمثل التدقيق الخارجي احد الأركان المهمة المؤثرة في حوكمة الشركات نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفق بالقوائم المالية، لذا فإن دور التدقيق

[1] بوفاتح بلقاسم، بلعربي عبد القادر، **التكامل بين التدقيق الخارجي و الآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد06/ديسمبر2016، ص:257.

[2] أمينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، أطروحة دكتوراه في المالية المحاسبة والتسويق في المؤسسة، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة،الجزائر، 2013-2014، ص: 61.

الخارجي يعد جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين المساهمين وادارة الشركة، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، لذا تركز الاهتمام على كل من استقلاليته ومدى التزامه بمعايير التدقيق المحلية والدولية وبقواعد السلوك الأخلاقي ومعايير رقابة الجودة، وضوابط تقديم الخدمات الاستشارية والادارية للشركة الخاضعة للتدقيق، والالتزام بالتغيير الإلزامي للعمل لدى الشركة الخاضعة للتدقيق بمدة لا تتجاوز 3 إلى 5 سنوات[1].

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

يمكن تعريف قواعد ومبادئ حوكمة الشركات بأنها مجموعة الأسس والممارسات التي تطبق صفة خاصة على الشركات المملوكة لقاعدة عريضة من المستثمرين (شركات الاكتتاب العام) وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع الشركة مثل مجلس الإدارة، المساهمين، الدائنين، البنوك، والموردين،....إلخ. وتظهر من خلال النظم واللوائح الداخلية المطبقة بالشركة والتي تحكم اتخاذ أي قرار قد يؤثر على مصلحة الشركة أو المساهمين بها[2].

تقتضي مبادئ حوكمة الشركات بأن يتم الإفصاح السليم في الوقت المناسب عن كافة المعلومات الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك الإفصاح عن المركز المالي للشركة ونتائج الأعمال، وإجراءات الحوكمة وحقوق الملكية. ولحوكمة الشركات تأثير على الاقتصاد الشامل وعلى الأسواق وشفافية التعامل أي في ظل العولمة الاقتصادية يزداد التوجه نحو سوق عالمية واحدة، كما أصبح للقطاع الخاص دور هام في تعزيز عملية النمو الاقتصادي. فالدول النامية تحتاج إلى اجتذاب استثمارات أجنبية لتحقيق نموا في اقتصادياتها، وحتى يتم ذلك قامت العديد من الدول بوضع القوانين والتشريعات المساندة لنمو الخاص فيها وحماية حقوق المستثمرين التي من شأنها اجتذاب رؤوس الأموال، فأصبحت بذلك أسس وقواعد حوكمة الشركات من المتطلبات القانونية والتنظيمية في التشريعات التي تمتاز بالشفافية والقابلية للتطبيق[3].

[1] آسيا سعدان، سعاد شعابنية، مرجع سبق ذكره، 2018،ص: 11.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007/2006، ص:77.

[3] مصطفى يوسف كافي وآخرون ، مرجع سبق ذكره، 2018، ص:59 .

ويستند تطبيق مفهوم حوكمة الشركات على مجموعة من المعايير والمبادئ المقبولة دوليا. وقد توصلت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى تلك المعايير وأصدرتها عام 1999 وتتكون من خمسة معايير ومبادئ أساسية تستهدف تحقيق كل من:

- ضمان حماية المساهمين بصفة عامة.
- ضمان نفس المعاملة العادلة بين كافة المساهمين.
- ضمان احترام الحقوق القانونية لكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال ونشاط الوحدة الاقتصادية مثل البنوك والعمال وحملة السندات وغيرهم.
- ضمان توافر إفصاح ملائم وكافي وبه قدر كبير من الشفافية لكافة الأمور والمسائل الهامة التي تخص الوحدة الاقتصادية، وأن يكون توقيت هذا الإفصاح ملائم، ولا يفرق بين مختلف الأطراف ذوي المصلحة بما في ذلك المساهمين.
- ضمان الإلتزام بهذا التوجه من قبل مجلس إدارة الشركة، وأن يكون هذا التوجه استراتيجي ضمن مسؤوليات إدارة الشركة.

ويتضح من استقراء تلك المعايير أنها تعمل بصفة أساسية على حماية حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة. ونعتقد أن هذا الهدف لن يتحقق إلا من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء وسلوك كل من إدارة الشركة ومراقب الحسابات وتفعيل دور كل منهما، ويتطلب ذلك بالضرورة تواجد مجموعة من الآليات التي يمكن استخدامها في تحقيق تلك الرقابة وإحكام السيطرة على أداء وسلوك كل منهما[1].

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، نفس المجع السابق، 2007/2006، ص: 80.

مبادئ الOCED/G20 للحوكمة:

أيد وزراء مالية دول مجموعة العشرين باجتماعهم الأخير الذي عقد خلال شهر نوفمبر/ تشرين الثاني الماضي بمدينة أنطاليا التركية قرار مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حول مبادئ الحوكمة الجديدة، والتي تم الاتفاق أن يطلق عليها مبادئ OCED/G20 للحوكمة.

ومما لا شك فيه بأن إعادة النظر بمبادئ الحوكمة التي أقرت من قبل منظمة ال OCED/G20 للحوكمة تمثل ضرورة في غاية الأهمية خاصة بعد أن أصبح تطبيق مبادئ الحوكمة بالنسبة للسياسيين وصناع القرار والمستثمرين والشركات وغيرهم بمثابة حجر أساس لتحقيق الاستقرار وتقوية النظام المالي[1].

وفيما يلي يتم استعراض لأهم محاور المبادئ الجديدة للحوكمة:

1/ ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات

يجب على إطار حوكمة الشركات تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة، وتوزيع فعال للموارد، ويجب أن تكون منسقة مع سيادة القانون وتدعم الإشراف والإنفاذ الفعال.

أ. ينبغي تطوير إطار لحوكمة الشركات للتأثير على الأداء الاقتصادي الكلي وسلامة السوق والحوافز التي تخلقها للمشاركين في السوق وتعزيز أسواق شفافة تعمل بكفاءة.

ب. يجب على المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشركات أن تكون متسقة مع سيادة القانون وشفافة وقابلة للتنفيذ.

ج. ينبغي أن يتم تقسيم المسؤوليات بين السلطات المختلفة بوضوح لخدمة المصلحة العامة.

د. يجب أن تدعم تشريعات السوق المالية الحوكمة الفعالة.

[1] جليل طريف، **حوكمة الشركات الفرص والتحديات**، مجلة اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية ، موضوع الغلاف أخبار الإتحاد، العدد 11/ أكتوبر- نوفمبر- ديسمبر2015، ص:03.

ذ. يجب أن تتمتع السلطات التنظيمية و التنفيذية و الرقابية بالصلاحيات الكافية والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة مهنية وموضوعية، وينبغي أن تتخذ الإجراءات الرقابية في الوقت المناسب و أن تكون شفافة وواضحة.

و. ينبغي تعزيز التعاون عبر الحدود من خلال الترتيبات والاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف لتبادل المعلومات.

2/ الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين

يجب على إطار حوكمة الشركات حماية وتسهيل ممارسة المساهمين، بما في ذلك الأقليات والمساهمين فرصة لإنصافهم بشكل فعال في حال تم انتهاك حقوقهم.

3/ المؤسسات الا ستثمارية، وأسواق الأسهم، وغيرهم من الوسطاء

يجب على إطار حوكمة الشركات توفر الحوافز السليمة وأن تكون هذه الحوافز متاحة لأسواق الأسهم لتعمل بطريقة تساهم في تطبيق أفضل لممارسات الحوكمة.

4/ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

ينبغي أن يعترف إطار حوكمة الشركات وأصحاب المصالح التي نص عليها القانون والاتفاقيات المتبادلة وتشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة و فرص العمل واستدامة المشاريع السليمة ماليا.

5/ الإفصاح والشفافية

ينبغي ان يكفل إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن جميع المسائل الجوهرية المتعلقة بالشركة. بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وإدارة وحوكمة الشركة.

6/ مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب على إطار حوكمة الشركات ضمان قيام مجلس إدارة الشركة بالتوجيه الاستراتيجي للشركة، و الرصد الفعال للإارة و تحمل المسؤولية الكاملة تجاه الشركة و المساهمين.[1]

المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

يجب ملاحظة أن هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وهي كالتالي:

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

حيث يؤدي المساهمون دورا هاما في تطبيق مفهوم الحوكمة من خلال اختيارهم لمجلس إدارة فعال يستطيع أن يتولى المسؤولية الكاملة ويقود الشركة في الطريق المناسب، حيث يتولى المجلس تغيير مديرين تنفيذيين لهم الكفاءة والخبرة وعلى معرفة وثيقة بالمخاطر المالية التي تتعرض لها الشركة، وكذلك تعيين المراجعين الداخليين، كما يتولى المساهمون تعيين مراجع حسابات بغرض تقييم المعلومات المالية وتحديد صدق وعدالة القوائم المالية وإبداء الرأي الفني المحايد فيها[2].

2/مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، وبرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، وقد بينت المبادئ العالمية المذكورة للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما:

- واجب العناية اللازمة: ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظا وحذرا وأن يبذل الجهد والحرص والعناية اللازمة في اتخاذ القرار، وأن يتوفر في الشركة إجراءات وأنظمة كافية وسليمة، وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة.

[1] جليل طريف، مرجع سبق ذكره ،2015، ص 04.

[2] أكرم صابر السحار، **العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل،كلية التجارة، الجامعة الاسلامية- غزة، فلسطين، 2015، ص:27.

- واجب الإخلاص في العمل : ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك[1].

3/ الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، و الإدارة هي حلقة الوصل بين مجلس الإدارة و بقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم من يقوم بتنفيذ *رغبات المساهمين[2].

4/ أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، ويتأثر مفهوم حوكمة المؤسسات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف وهذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة في الشركة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة، فالعملاء هم الطرف الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة، والمورد من يبيع للشركة المواد الخام والسلع والخدمات الأخرى، أما الممولين وجميع الأطراف الممولة هي التي تمنح تسهيلات ائتمانية للشركة، فينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهى الحرص والدقة، فالمعلومة المضللة للممولين قد تقطع خطوط التمويل مما يؤثر سلبا على التخطيط المستقبلي للشركة[3].

ومن الملاحظ أن حوكمة الشركات تتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف المعنية بتطبيقها وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم، الذين قد يكونون أفراد أم عائلات أو شركات أخرى (شركة قابضة)، بما يمكن أن يؤثرو في سلوك الشركة، ففي الوقت الذي تتزايد فيه مطالب المستثمرين المؤسسين في بعض الأسواق باعتبارهم أصحاب حقوق الملكية في أن يكون لهم دور حوكمة الشركات وعادة ما لا يسعى المساهمون الأفراد إلى ممارسة حقوقهم في الحوكمة، ولكنهم قد يكونون أكثر اهتماما بالحصول على معاملة عادلة كما يلعب الدائنون دور في نجاح الشركة وأدائها، كما تعمل على إنشاء الإطار المؤسسي والقانوني للحوكمة.

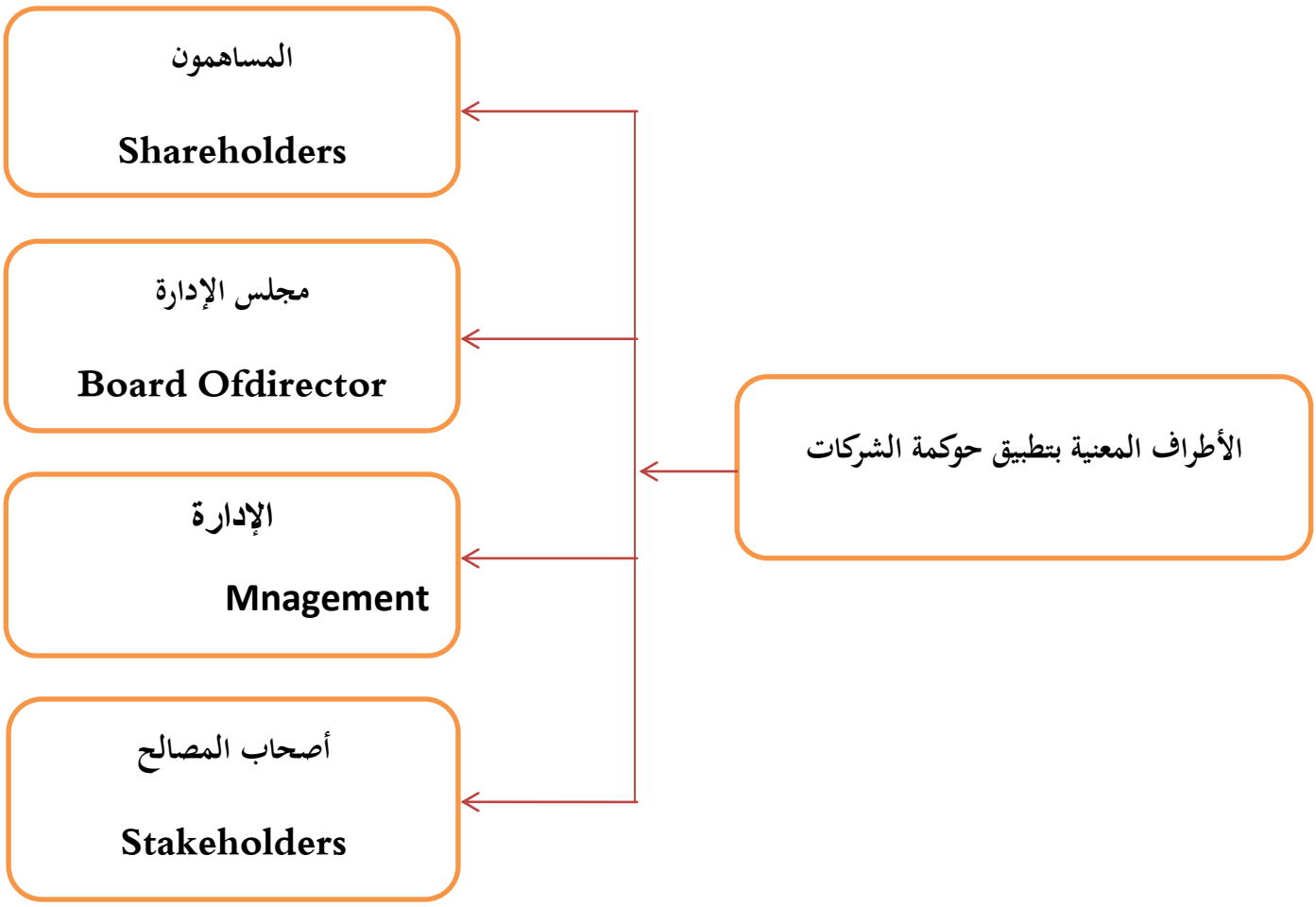
---

[1] زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والجباية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،الجزائر،2012/2011، ص:16.

[2] العابدي دلال، **حوكمة الشركات و دورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،الجزائر، 2015-2016، ص:28.

[3] - زلاسي رياض، مرجع سبق ذكره،2012/2011، ص:17 .

شكل رقم02: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.



المصدر:من إعداد الطالبتين

المبحث الثالث: واقع حوكمة الشركات في الجزائر

عرفت الجزائر بعد الاستقلال والى غاية اليوم العديد من التطورات على مستواها الاقتصادي والاجتماعي، من بينها العمل على تحسين بيئة الأعمال الجزائرية وفتح السوق الجزائرية أمام المستثمرين الأجانب، وتشجيع القطاع الخاص على النمو وتوسيع دوره من خلال التركيز على الخصخصة وتنمية المشروعات الصغيرة، كل ذلك في إطار اهتمامها بالتحول إلى اقتصاد السوق.

إلا أن هذه الإصلاحات تميزت بالبطء والتردد في تنفيذها، ما دفع بمجتمع الأعمال إلى أخذ المبادرة في العديد من القضايا، بما فيها بناء ثقافة الحوكمة الرشيدة للمؤسسات المحلية، فتحسين الحوكمة لايساعد على زيادة حجم أعمال المؤسسات فقط، بل ويسرع من تنمية الاقتصاد الجزائري.

المطلب الأول: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية

قد تم إصدار" المدونة الجزائرية لحوكمة المؤسسات "في 2009/03/11، التي جاء إطلاقها كنتيجة انعقاد أول ملتقى دولي بالجزائر حول حوكمة المؤسسات في شهر جويلية 2007 ضم الباترونا ومجموعة من المنتجين ومجموعة من الخبراء الألمان، قصد تحسيس المشاركين بأهمية الموضوع ودوره في تعزيز تنافسية المؤسسات في الجزائر، وكذا الاستفادة من التجارب الدولية السابقة في هذا المجال، وبناء عليه تم تشكيل الفريق الجزائري لحوكمة المؤسسات (GOAL 08)[1].

وفي هذا الشأن، فقد شكلت « مبادئ الحكم الراشد المعتمدة من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ضمن إصدارها لعام2004 » أهم المراجع التي إستلهم منها فريق العمل مع تحريه أخذه بعين الاعتبار خصوصيات المؤسسة الجزائرية.

ويطمح هذا الميثاق إلى إعطاء إنطلاقة جديدة لترقية الحكم الراشد ضمن بعد شامل ودائم للمؤسسة الجزائرية، وكذا تفعيل حوار واسع المدى حول الخطوات المستقبلية، التي يمكن اتخاذها في هذا المجال، ضمن المحاور الكبرى المكرسة في آليات الشراكة الجديدة لتنمية أفريقيا(النيباد)فيما يخص بالحكم الراشد[2].

---

[1] سعود وسيلة، **حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة دكتورة في علوم الاقتصادية والتجارية،والتسيير، استراتيجية المنظمات، جامعة محمدبوضياف، المسيلة، الجزائر،2016/2015، ص52.

[2] ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، اصدار 2009، ص13.

عرف ميثاق الحكم الراشد الجزائري حوكمة المؤسسات كما يلي:"هي عملية إدارية وتطوعية للمؤسسة من أجل إدخال المزيد من الشفافية والصرامة في تسييرها وإدارتها ومراقبتها،فهي بذلك فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد بضمان استدامة وتنافسية المؤسسة، وهذا من خلال تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفعالة في المؤسسة وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن الخطوة الأولى."[1]

فالهدف من اصدار هذا الميثاق هو مساعدة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية الخاصة على فهم مبادئ حوكمة المؤسسات وفتح مجال تطبيقهاعلى أرض الواقع، وعليه فإن الغاية المرجوة من تنفيذ مبادئ هذا الميثاق هو أن تمنح المؤسسة أدوات تساعدها على تحرير تسييرها وتوفير أقصى درجة من الأمن.

ويتكون ميثاق الحكم الراشد من جزئين هامين وملاحق، فالجزء الأول:يوضح الدوافع التي أدت الى جعل الحكم الراشد للمؤسسات اليوم ضروريا في الجزائر، كما أنه يربط الصلات مع إشكالية المؤسسات الجزائريةلاسيما الصغيرة والمتوسطة. أما الجزء الثاني تطرق الى المقاييس الأساسية التي يبنى عليها الحكم الراشد للمؤسسات؛ فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة ومن جهة اخرى علاقات المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى.[2]

1. المؤسسات الشريكة بتنفيذ الميثاق

إن كل المؤسسات الجزائرية معنية، مبدئيا، بمبادئ الحكم الراشد، غير أن الميثاق الحالي لا يدمج المؤسسات ذات رأسمال عمومي، والتي تخرج إشكالية الحكم الراشد فيها عن نطاق الميثاق الحالي لأنها ترتبط بمقاربة خاصة تتوقف على الإستعمال الجيد للأموال العمومية.

إن هذا الميثاق موجه، بصفة خاصة إلى:

- مجموع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة، والتي تصبو إلي ديمومة واستمرارية نشاطها كما تطمح إلى فرض نفسها ضمن اقتصاد عصري وتنافسي، تؤدي فيه دور المحرك للتنمية الوطنية .

[1] نوارة محمد، مليكة حفيظ شبايكي، **حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية**، مجلة جديد الاقتصاد، سنة2018، ص200.

[2] عبد المجيد كموش، **دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات –الآليات ونظام التشغيل–**،مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 02، العدد02، 2018/12/31 ص34.

- المؤسسات المساهمة في البورصة، أو تلك التي تتهيأ لذلك[1].

2. مبادئ الحوكمة الخاصة بميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية

يقوم ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات على أربعة مبادئ أساسية هي[2]:

1- **الإنصاف**:الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم، يجب أن توزع بصورة منصفة.

2- **الشفافية**: الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، يجب أن تكون واضحة وصريحة للمجتمع.

3- **المساءلة**: كل طرف شريك يكون قابلا للمحاسبة أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسؤول عنه.

4- **المسؤولية**: مسؤولية كل طرف محددة على حدة بواسطة أهداف محددة وغير متقاية.

3. العلاقات التي المؤسسة مع الأطراف الفعالة الداخلين والخارجين، وفق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر.

تغطي معايير الحكم الراشد للمؤسسات العلاقات التي تربط المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الداخلين للمؤسسة من جهة ، ومع الأطراف الفاعلة من جهة أخرى، حيث تعتبر هذه العلاقات محددة الى حدكبير ومضبوطة بقانون الأعمال والقوانين الأساسية للمؤسسة، والعقود والاتفاقات المحررة من طرف هذه الأخيرة مع الغير.[3]

[1] ميثاق الحكم الراشد، مرجع سبق ذكره،2009، ص19.

[2] عاشوري عبد الناصر، **دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والتسيير، فرع الحوكمة ومالية مؤسسة، جامعة سطيف 1، الجزائر،2016/2015، ص 48.

[3] براهمة كنزة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 02، الجزائر، 2014/2013، ص 47 .

1- الأطراف الفاعلون الداخليون وعلاقاتهم المتبادلة حسب ميثاق الحكم الراشد

لقد سعى ميثاق الحكم الراشد من خلال هذا المعيار إلى تنظيم عمل كل من الإداريين، المسيرين، وكذلك المساهمين وجعلهم يعملون في إطار هيئات تنظيمية مكرسة لهم، بحيث حدد لكل هيئة مهام ووظائف ومجموعة من الإرشادات تتقيد بها.

أ.الجمعية العامة للمساهمين

تمثل الجمعية العامة للمساهمين حسب الميثاق الحكم الراشد في الجزائر جميع المساهمين الحاملين لأسهم في الشركات وحاملي الحصص في المؤسسات، وتسهر على حماية حقوقهم بكل نزاهة وشفافية وثقة.

❖ **الحقوق الأقلية للمساهمين والحكم الراشد**

اهتم دليل الحكم الراشد بإبراز حقوق المساهمين بطريقة أكثر نزاهة وشفافية ودقة مقارنة بالنصوص القانونية الموضوعة سالفا.ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم02 :القيمة المضافة لميثاق الحكم الراشد فيما يتعلق بحقوق المساهمين مقارنة بما جاء في النصوص القانونية الموضوعة سالفا

الحقوق الأولية للمساهمين	القيمة المضافة لميثاق الحكم الراشد
▪ المشاركة في تقاسم أرباح المؤسسة ▪ تسجيل السندات المالي للمؤسسة ▪ إمكانية التنازل وتحويل السندات ▪ ▪ المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين	▪ تقاسم الأرباح ينبغي أن يكون نزيها وشفافا ▪ أساليب التسجيل ينبغي ان تكون فعالة ▪ يجب أن لا تتم إجراءات التنازل ونقل السندات بشكل غير عقلاني بما يؤثر على التفاوض عليها ▪ المعلومات المتعلقة بجداول الأعمال والقرارات التي يتعين اتخادها في الجمعية العامة يجب أن تصل للمساهمين في الوقت المناسب، وبالشكل الملائم، أما فيما يتعلق بإجراءات سير الجمعية العامة يجب أن يكون في متناول

▪ الحصول عاى المعلومات اللازمة لممارسة حقوقهم	المساهمين، ولا ينبغي أن تعيق بشكل غير معقول الممارسة الفعلية للحقوق. ▪ يجب أن تصل المعلومات الضرورية لممارسة حقوق المساهمين ومهامهم في الوقت المناسب، وبالشكل المطلوب.

المصدر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، 31.

❖ مهام الجمعية العامة للمساهمين وميثاق الحكم الراشد

لقد حدد دليل الحكم الراشد مجموعة من المهام والصلاحيات للجمعية العامة للمساهمين، والتي تسمح للمساهمين بالحصول على حقوقهم وممارسة صلاحياتهم كاملة والمشاركة الفعلية في نقاشات ومداولات الجمعية العامة، كما شدد ميثاق الحكم الراشد على ضرورة أن تسمح الأحكام والإجراءات المتخذة فيما يخص حقوق المساهمين بضمان توفير لهم[1]:

- كل المعلومات اللازمة للمساهمين وفي الوقت المناسب، والمتعلقة بانعقاد الجمعية العامة من حيث التواريخ، الأماكن، جداول الأعمال، والوثائق الكاملة والملائمة التي تسمح بتوضيح مشاريع القرارات التي ستتخذ.
- منحهم إمكانية الإدلاء بآراءهم فيما يخص نقط جدول الأعمال والتعبير عن صوتهم في المسائل المتعلقة بالانتخاب،وعند الحاجة قبول ترشحهم للانتخاب.
- إتاحة الفرصة لهم وفي حدود الإمكان، لطرح الأسئلة على مجلس الإدارة، والمتعلقة بنشاط وأعمال الشركة، وكذلك الاطلاع على التقارير المعدة من طرف مدققي الحسابات، وكذا اقتراح تسجيل نقاط في جدول أعمال الجمعيات العامة، واقتراح القرارات المنبثقة عنها.
- توزيع الأرباح على المساهمين في جلسة الجمعية العامة المتخصصة للتوزيع السنوي لنتائج السنة المالية.

[1] ميثاق الحكم الراشد، مرجع سبق ذكره،2009، ص 33.

ب. مجلس الإدارة

اعتبر ميثاق الحكم الراشد مجلس الإدارة مسؤولا بالتضامن عن التنفيذ الحسن لمهامه وخدمة مصالح المؤسسة ومساهميها بحسن نية وبكل عناية.

❖ **مهام مجلس الإدارة وميثاق الحكم الراشد**

- تناول ميثاق الحكم الراشد المهام المطوية لمجلس الإدارة بشكل واضح ودقيق مع التركيز على مصالح المساهمين بشكل عام ومصلحة الشركة بشكل خاص، والمتمثلة في:

مهام مجلس الإدارة المتعلقة بقيادة الشركة

مهام مجلس الإدارة المتعلقة بمراقبة المؤسسة

ج. المديرية وميثاق الحكم الراشد

لقد نص ميثاق الحكم الراشد على أن تعيين المدراء التنفذيين يعود الى مجلس الإداة، الذي يتولى كذلك سلطة الإشراف عليهم، كما حث على ضرورة وجود تناسق بين الأجور التي يتقاضونها وأهداف المؤسسة، ومصالحها، ومصالح الأطراف المرتبطة بها، كما حدد المهم المنوطة بهم والمتمثلة فيما يلي[1]:

- إعداد واقتراح استراتجية المؤسسة وعرضها على مجلس الإدارة؛
- تنفيذ هذه الاستراتجية بعد اعتمادها؛
- ضمان الإشراف والمراقبة على تسيير المؤسسة؛
- تقديم تقرير لمجلس الإدارة بالنتائج المحققة مقارنة بالأهداف ضمن الاستراتجية المعتمدة؛
- تزويد مجلس الإدارة بالمعلومات التي تمكنه من قيادة ومراقبة نشاط المؤسسة.

2. علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الخارجيين:

[1] ميثاق الحكم الراشد، مرجع سبق ذكره، 2009، ص 42.

لقد أوصى ميثاق الحكم الراشد على ضرورة تحسين علاقة المؤسسة بالأطراف التي تربطها علاقة بها باعتبارها تشكل جهازا مفتوحا تتأثر بهم، وفيمايلي بعض التوصيات التي جاء بها:[1]

- **السلطة العمومية كشريك:** بالنسبة للمؤسسة، يجب عليها ضرورة الإثبات لتطورات النصوص القانونية في جميع المجالات وتنفيذ ما جاء فيها بتنفيذ الالتزامات المكرسة.

- **البنوك والمؤسسات المالية الاخرى:** يجب أن يؤسس لعلاقة دائمة مبنية على الثقة مع ممثلي الهيئات المالية بواسطة قدرة المؤسسة على إرسال وفي نفس الوقت المناسب المعلومات الكاملة والصحيحة عن الوضعية المالية السابقة والحالية التقديرية للمؤسسة، ويشكل من بين أهم الأساليب التي من أجلها يجب على المؤسسة أن تكون لديها محاسبة دقيقة، وتعيين في حالة الحاجة لمخطط أعملها.

- **الموردون:** تستطيع المؤسسة أن تعتمد على مورديها، لأنهم يشكلون الدائنون الأوائل من خلال الآجال التي يمنحونها للمؤسسة لدفع مستحقاتهم من خلال التعاون الدائم.

- **الزبائن:** يجب وضع مهمة إرضاء الزبائن في قلب مهام المؤسسة، ويجب على المؤسسة أن تنمي علاقة صداقة والأخلاقيات مع الزبائن، وذلك باحترام مبدأ الربح للجميع واحترام القوانين واللوائح غير التنفيذية.

- **العمال:** إن الموارد البشرية يقع عليها كسبهم لاعتبار أن العمال يتم الإعتماد عليهم كثيرا لأجل تحقيق أهداف المؤسسة، وعلى هذا النحو فإن تحفيزهم وإدماجهم ضروري، وبالتالي يجب وضع نظام أجور يعتمد على الاستحقاق والكفاءة.

- **المنافس:** يجب أن تعتمد على التعاون والتشاور.

3. النوعية ونشر المعلومات

ينص القانون على نشر الوضعية المالية السنوية للمؤسسة، أما عن تلك المساهمة في البورصة، فهي مطالبة بنشر حالتها المالية في كل ثلاثي، وكذا كل المعلومات التي لها أثر مادي على تقسيم المؤسسة.لذا أوصى الميثاق على

[1] ميثاق الحكم الراشد، مرجع سبق ذكره، 2009، ص ص 44،45.

ضرورة أن تنتج المؤسسة في الوقت المناسب المعلومات المالية الكاملة والصحيحة والتي قد يطالب بها الشركاء الماليون.

4. انتقال ملكية المؤسسة

يوصي الميثاق ب:

- اعتماد نهج احترافية المعايير في تبني مصلحة المؤسسات كمعيار مرجعي.
- تكليف مجلس الإدارة ورئيسه بالخصوص بتسيير إجراءات هذه العملية.
- إعطاء دور مهم لمجلس الإدارة في تقييم المترشحين للخلافة[1].

المطلب الثاني: معوقات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر

يواجه تطبيق الحوكمة عادة عدة معوقات أهمها ما يلي:

أ. ضعف مستوى الوعي بمفهوم الحوكمة، حيث أن هذا المفهوم غير راسخ في الثقافة العربية، ولذلك فإن التطبيق الجيد لقواعد حوكمة الشركات يتطلب بداية نشر ثقافة الحوكمة بين الجميع وإصدار المزيد من المطبوعات التي توضح أهميتها ومبادئها من خلال المؤسسات العامة والخاصة كالإعلام والجامعات وغيرها.

ب. الافتقار الى وجود نظام قانوني فعال، ويتطلب ذلك تطوير النظم القانونية القائمة لتتلائم مع المستجدات العالمية، والعمل على القضاء الروتين الحكومي الذي يؤدي الى إعاقة كل تطوير.

ت. الافتقار الى وجود آلية فعالة لرقابة التطبيق، أي عدم النص على إلزام الشركات بتنفيذ قواعد ومبادئ الحوكمة وجعلها استرشادية فقط[2].

ث. الطابع العائلي للشركات وأثر ذلك على الإقدام على فتح رأس مال الشركات أمام المستثمرين الخارجيين.

---

[1] مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى كافي، مرجع سبق ذكره، 2018،ص ص142،143.

[2] سلام طارق ،مختار محمد، **أثر ممارسة حوكمة الشركات على شفافية القوائم المالية**، جامعة عين شمس ،كلية التجارة، قسم محاسبة ومراجعة، دار المنظومة، 2015، ص 75.

ج. تضارب المصالح بين المساهمين والإخلال بالواجبات والحقوق الخاصة بمهامهم مما يستوجب تنظيم هذه العلاقة لاسيما بين المساهمين والمسيرين، إضافة الى العمل على حقوق الأقلية من المساهمين.

ح. مشكل تركيز السلطات، مما يستدعي توضيح المسؤوليات داخل فريق التنفيذي بوضع تنظيم هيكلي لضبط الصلاحيات والتقسيم الدقيق للوظائف.

خ. العلاقة الدائية إذا أمكن القول بين الشركات والمصالح الجبائية، حيث ينظر كل طرف الى الاخر نظرة العدو مما يؤدي الى بروز انعدام الثقة والنزاهة والشفافيةبين الطرفين.[1]

إضافة الى ما ذكرنا تعتبر حوكمة الشركات في الجزائر من بين الرهانات الكبرى التي يجب عليها أن تسعى الى تحقيقها، إلا أن هذا ليس بالأمر الهين نظرا للمشاكل التي تعاني منها والتي تحول دون تحقيق سير آليات حوكمة شركاتها، وبالتالي الوصول الى التنمية. ولعل أهم الأسباب التي كانت بمثابة حجر العثرة أمام الجزائر نذكر مايلي:

- انعدام الشفافية، وغياب المساءلة؛
- الاقتصاد الجزائري يفتقر الى سوق مالي بالمفهوم المتعارف عليه، مما عرقل المضي في تجسيد الخوصصة وكذا في تطوير النظام المصرفي بالشكل المطلوب؛
- نقص المعلومات الكافية والضرورية، مما قد يعطي صورة غير صادقة عن الشركات؛
- انتشار الفساد المالي والإداري: عادة ما يرتبط ظهور الفساد بغياب الحوكمة، وينتج عنه العديد من الآثار السلبية والخطيرة، فانتشار الفساد الناتج عن غياب الحوكمة يعمل على هروب الاستثمارات الأجنبية، الى جانب ذلك فإن للفساد تكاليف اقتصادية اخرى، منها انخفاض الإنفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الاجتماعية، فزيادة سوء تخصيص الموارد، والتحدي الأكبر الذي يواجه مطبق الحوكمة هو اتساع نطاق الفساد ليشمل الأجهزة الحكومية المسؤولية أساسا عن محاربة الفساد، لأن الحكومات الفاسدة دائما ما تقف في وجه الاصلاحات التشريعية، وذلك لحرصهم على استمرار المناخ الفاسد الذي يمنحهم مكاسب كبيرة؛

[1] محمد سفير، بوعلام مولاي، **تحليل واقع أنماط تسيير المؤسسات الجزائرية وتطور الحاجة لاعتماد مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد04/العدد:01 مارس 2019، ص 96،97.

- الممارسة العملية والديمقراطية: إذا كانت الاقتصاديات النامية والصاعدة تحاول أن تطبق الحوكمة بشكل سليم وفعال، فإنها في إطار هذا السعي أصبح من الواجب عليها أن تعمل على إرساء قواعد الديمقراطية؛

- احترام سلطة القانون: لا يمكن لأي شيء أن يكون فعالا إلا إذا تقيد بالقانون وهكذا هو الحال الحوكمة، فلن تكون هناك حوكمة فعالة ورشيدة إلاإذا هناك قوانين تدعمها وتحميها، وتأتي أهمية سلطة القانون كونها إحدى الأدوات المهمة التي تساعد على جذب الإستثمارات الأجنبية، وقد يكون هناك تناقض بين النصوص القانونية، لذا يجب التركيز على بعض العناصر المهمة، حتى لا يحدث فصل بين القانون وتطبيقه من الناحية العملية ومن هذه العناصر الوضوح، التحديد، الالتزام بالتطبيق، الثواب والعقاب...الخ

- إنشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصالح: إن عمليات التواطؤ والفساد التي تتم بين مجالس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين لا تضر فقط بحقوق أصحاب المصالح، ولكنها تضر أيضا بالشركة ومستقبلها لذا من الضروري أن يكون هناك حزمة من الإجراءات والسياسات التي تُعنى بحماية حقوق أصحاب المصلحة بالشركة[1].

وقد ورد في ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر بعض مشاكل المؤسسات الجزائرية التي تسعى الى حوكمة الشركات، نذكرها في النقاط التالية[2]:

1. **تدهور العلاقة بين المؤسسة والبنك :**

ثمة مشكلة واسعة الانتشار حيث تشكي العديد من المؤسسات من صعوبة الحصول على قرض بنكي، في حين، ترثى البنوك عادة ضعف رأسمال هذه المؤسسات، أو حساباتها(السابقة أو المتوقعة) التي لا تعكس الحقيقة الإقتصادية لهذه الأخيرة.

وتهتم قواعد الحكم الراشد للمؤسسة بصحة الحسابات وارتباطها بحقيقة اقتصادية وكذا زيادة شفافية المؤسسة للعميل المصرفي سواء على الصعيد التاريخي أو التوقعي.

[1] تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية**، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية، محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر،2017/2016، ص 60.

[2] ميثاق الحكم الراشد، مرجع سبق ذكره، 2009، ص 24.

2. ضعف الاستثمار الخارجي في النواة الأولية للمؤسسة التي يعد غالبها عائلي:

يطرح موضوع البحث عن شركاء خارجين عن نواة المساهمين، الأولية التي تكون عائلية غالبا، مشكلة الحذر المتبادل من الطرفين.

في الجزائر، ليس هناك تجميع كاف لتجارب ناجحة تخص تجارب في فتح رأس المال، بالنظر إلى الحذر الذي يبديه أقلية المساهمين الذين يخشون فقدان حقهم في المراقبة اللازمة لتسيير المؤسسة بالنظر إلى المساهمين الغالبين.

يلتزم ملاك المؤسسات بتحديد الشروط المناسبة لوضع الثقة في المستثمرين الخارجين والمحافظة غلى حقوقهم، بواسطة التطبيق الصارم لمبادئ الحكم الراشد المكرسة في هذا الشأن.

3. ضعف المعاملة بين المؤسسة مع الإدارة الجبائية:

توسع مع الوقت علاقة حذر لدى المؤسسة الجزائرية، ومنها الخاصة، من الادارة الجبائية. واقتنع الكثير من رؤساء المؤسسات بضرورة وجود علاقة نزيهة وشفافة مع هذه الإدارة وعليه، يعد الجهد المبذول، من أجل شفافية ونزاهة الحسابات، عنصرا أساسيا يسمح للمؤسسة من بناء مستقبلها بطريقة أكثر صفاء، مقابل إجراءات الدعم التي تتخذها السلطات العمومية في هذا الشأن.

4. العلاقة بين المساهمين:

تعرف الكثير من المؤسسات نزاعات داخلية بين المساهمين والتي تعطي حركة « الجمعية » مفهوما سلبيا .على الرغم من أن « الجمعية » لفكرة حضارية وهي ممر لابد منه للمقاول الراغب في توسيع مؤسسته، وهي عصر حيوي لنمو المؤسسة وكذا تحديد قواعد تصرف المساهمين، لا سيما فيما يخص الحقوق والواجبات و حماية المساهمين الأقليين[1].

5. العلاقات بين المساهمين والمسيرين الغير مساهمين:

إن قبول المسيرين التنفيذيين الغير مساهمين، وفضلا عن ذلك، ليسوا أعضاء نواة العائلة المؤسّسة، أدى لخلق وضعية جديدة في العديد من المؤسسات.

[1] ميثاق الحكم الراشد، مرجع سبق ذكره،2009، ص24.

هذه الوضعية تطرح مشكل الثقة والإمتياز والأجر ويشوبها عدم استقرار الاطار المسير الغير مساهم أو الغير منتمي للعائلة.

وعليه، تظهر الحاجة لتوضيح العلاقات بين المساهمين والمسيرين وتحديد هيئات : مجلس الادارة أو المراقبة للجنة المديرين وغيرها.

6. المسؤوليات الفريق التنفيذي:

تعاني العديد من المؤسسات من تمييع المسؤوليات أو تركيزها المبالغ فيه : وتحمل هذه الوضعيات إلي زرع بذور الأزمات الداخلية والمنازعات، سواء لدى الفريق التنفيذي أو بين هذه الأخيرة والمساهمين على حد سواء(سواء شغلوا مناصب تنفيدية أم لا.)

إن تبني قواعد الحكم الراشد للمؤسسة سيسمح بتحديد أفضل للمسؤوليات التنفيذية، وخاصة، بوضع تنظيم ومخطط هيكلي وضبط الصلاحيات و التقسيم الدقيق للوظائف[1].

7. مشاكل انتقال الإستخلاف:

لا تستطيع الأغلبية الساحقة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تجاوز عقبة غياب المؤسس بسهولة لأسباب متعددة نذكر منها:

- عدم استعداد الورثة؛
- غموض وضعية الأملاك؛
- غياب الهياكل الداخلية الدائمة للمؤسسة بسبب تركيز السلطات

المقصود في هذا الشأن، هو توقع عدد من الاجراءات المكتوبة والغير مكتوبة و المتظمنة:

- ادماج وتحسيس المالكين من المؤسسة من الجيل الثاني بالمسؤولية تدريجيا، لأنهم مطالبون بإتخاذ زمام الأمور في المؤسسة لاحقا؛
- توقع اجراءات الإستخلاف مثل الحفاظ على أملاك المؤسسة؛

[1] ميثاق الحكم الراشد،مرجع سبق ذكره،2009، ص25

- استدامة الهياكل التنفيذية العملية والاستراتيجية لاسيما عن طريق ادخال كفاءات خارجية عن نواة العائلة؛
- تحديد اجراءات تنازل المؤسسة خارج نواة العائلة[1].

المطلب الثالث:تحديات تطبيق وإجراءات تحسيين حوكمة الشركات الجزائرية

إن تشخيص حالة الحكم الراشد أو حوكمة الشركات في المؤسسة الجزائرية ينبغي أن يكون مؤطر علميا بواسطة دراسة استقصائية لعينة من المؤسسات، غير أن هذه الوضعية معروفة بما فيه الكفاية في محتواها، مما يمكننا من تحديد جملة المشاكل الرئيسية التي تطرح حول الموضوع ومن ثم إيجاد الحلول الكفيلة بحلها.

الفرع الأول: التحديات التي تواجه الجزائر في إطار الحكم الراشد

في ظل الظروف المتعلقة بانفتاح الجزائر على العالم الخارجي، و زيادة حدة المنافسة نتيجة إفرازات العولمة، تبرز مجموعة من التحديات الأساسية الواجب تحقيقها لاستكمال سياسة الحكم الراشد. فالجزائر ملزمة ب[2]:

- ضمان الاستقرار السياسي والاقتصادي، وجعله يتوافق مع متطلبات المحيط الجديد: من حوكمة جيدة، خلق مناصب شغل، تخفيض معدلات الفقر والبطالة، تهيئة ظروف إنشاء المؤسسات، توفير خدمات قاعدية ذات جودة، إشراك المنظمات بأنواعها (الاقتصادية، الجمعيات،الأحزاب...) في عملية اتخاذ القرار ....و لا يتم هذا الأمر إلا في إطار نقاش وطني على نطاق واسع يشمل جميع الأطراف المعنية، مع توفير ميكانزمات شفافة لتحقيق توصياته.
- العمل على تخفيض التبعية للبترول، أي تنويع النشاط الاقتصادي.
- تهيئة مناخ للأعمال يتوافق ومتطلبات التنمية المستدامة، خاصة في جانب تطوير الاستثمار الخاص سواء المحلي أو الأجنبي.
- تحسين جودة الخدمات القاعدية المقدمة :من صحة، أمن، تعليم، عدالة و قضاء.

[1] ميثاق الحكم الراشد،مرجع سبق ذكره،2009، ص25.

[2] غضبان حسام الدين، **مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة محمد خيضر،بسكرة، الجزائر،2014/2013، ص129.

ومن أهم التحديات التي تواجه الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات مايلي[1]:

- ضعف وغياب قواعد التسيير الحديثة في الكثير من المؤسسات، مما يهدد وظيفة الرقابة الداخلية والتقييم الفعال للأداء؛
- غياب سوق مالي نشط هذا ما يؤثر على دوره الفعال في فرض قوانين صارمة على المؤسسات (الافصاح الدوري، الشفافية...) مما يساعد على تطبيق مبادئ الحوكمة؛
- عدم الزامية التدقيق الداخلي في المؤسسات وان وجد فلا يزال يقتصر دوره على دعم الإدارة العليا دون الاهتمام بالمهام الحديثة كدعم إدارة المخاطر بالمؤسسة؛
- اضطراب العلاقات داخل المؤسسة والخلط بين الحقوق والواجبات يضعف من قدرة المؤسسة على التحكم في أدائها؛
- صعوبة وضع استراتيجية طويلة المدى نظرا لتدبدب المناخ الذي تنشط به العديد من المؤسسات الجزائرية، يشكل عائق أمام تبني مفاهيم التخطيط الاستراتيجي
- غياب التقييم الدوري لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- عدم وجود متابعة من قبل مجلس ادارة المؤسسة للنتائج المتوصل اليها من قبل المدقق الداخلي .
- عدم وجود مخطط للموارد البشرية لتقييم مسار النشاط المهني للعامل.
- عدم وجود تحفيزات للنتائج الايجابية المحققة من طرف العامل و هذا ما يرهن مردودية العامل في التسيير.

الفرع الثاني: إجراءات أو اقتراحات تحسين حوكمة الشركات

يمكننا اقتراح مايلي[2]:

[1] بن سعيد محمد، لشلاش عائشة،**جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ،العدد 43، 2015، ص 274.

[2] بن عواق شرف الدين أمين، **تطبيقات حوكمة الشركات ودورها في محاربة الفساد المالي والإداري**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد03/جوان 2015،ص 152.

- على الباحثين والأكاديميين والمنظمات المهنية الاهتمام بصورة اكبر بموضوع الحوكمة للوصول إلى إرساء مبادئ الحوكمة بشكل سليم على المستوى الدولي والإقليمي والمحلي وذلك من خلال عقد الندوات والمؤتمرات واللقاءات حول الموضوع؛
- تشجيع الشركات الوطنية على العمل لزيادة عمليات الإفصاح والشفافية من خلال توفير بيئة أعمال مناسبة ووضع القواعد التشريعية المناسبة لذلك؛
- تنمية الوعي عند صانعي القرار في بلادنا وكذا القائمين على الشركات حول أهمية الحوكمة وذلك من خلال الندوات واللقاءات والمؤتمرات؛
- السعي للتنسيق والتعاون بين الدول النامية لبناء خطة واستراتيجية موحدة لتطبيق مفاهيم حوكمة الشركات إقليميًا وتعزيز أطر التعاون فيما بينها بصفة مستمرة ودورية؛
- وضع هيئات ومؤسسة رقابية مختصة تتولى عملية نشر ومراقبة تطبيق مفاهيم الحوكمة على المستوى الوطني والإقليمي، فضلا عن قيامها بمتابعة التقارير الصادرة على الشركات والمتعلقة بعمليات الإفصاح.

الفرع الثالث: الآليات المقترحة لتفعيل حوكمة الشركات في الجزائر

- **وجود إدارة فعالة:**

في الجزائر هناك نسبة كبيرة من المؤسسات ذات الطابع العائلي، التي تتميز بإدارة عائلية، غير تنافسية لأنها غير مبنية على اسس اقتصادية غالبا ما تكون فيها العلاقات هي علاقات المصالح من أجل السيطرة والاستحواذ على المؤسسة،فلم تكن العائلة يوما علملا أساسيا في نجاح المؤسسة وإنما الموارد البشرية الماهرة هى الأساس، خاصة وأن اندماج المؤسسات الجزائرية في اقتصاد السوق ليس اختياريا.

لذلك وجب على المؤسسات الجزائرية تبني إدارة مناسبة و قواعد تسيير تتوافق مع طموحاتها و طموحات موظفيها للوصول إلى تحديد دقيق للحالة الصحية للمؤسسة.

- **تطبيق الممارسات الاجتماعية:**

رغم ارتباط الممارسة الاجتماعية في كثير من الأحيان بالحجم إلا أن هذا لا يمنع من تبني هذه الممارسات لإرساء الثقة و الشفافية بين مختلف الأطراف الآخذة، وهو ما يمثل عصب حوكمة الشركات في ظل الاندماج العالمي.

- **استعمال تكنولوجيا المعلومات و الاتصال قي المؤسسات الجزائرية:**

أثبتت العديد من الدراسات أن تبني استخدام تكنولوجيا المعلومات و الاتصال في مؤسسات الدول النامية بشكل عام يبقى معقدا خاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، على العكس في الدول الصناعية أين تشهد هذه المؤسسات زيادة في استخدام التكنولوجيا[1].

- **أهمية مجلس الإدارة والإدارة العليا وتأثيرهما على حوكمة المؤسسات:**

باعتبار مجلس الإدارة والإدارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة المؤسسات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة استلزم وجود تفاعل بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة وهذا بمدها بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية و كذلك الإفصاح الدوري للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها، سلطاتها ومسؤولياتها وما تم انجازه من خطتها الموضوعة، حيث أصبح مجلس الإدارة والإدارة العليا تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين عملية حوكمة المؤسسات، وذلك لما للمراجعين الداخليين من دور محوري في تقديم خدمات التأكيد، الخدمات الاستشارية وإدارة المخاطر.

- **علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلين الخارجيين:**

تشكل المؤسسة جهاز مفتوح حول العديد من الأطراف الفاعلة الخارجيين وهي على اتصال دائم معهم، وعليه فإن هناك مجموعة من التوصيات الواجب تنفيذها قصد ملاءمتها مع ظرف كل مؤسسة لكي تتمكن من تحسين علاقاتها مع الأطراف الفاعلة الخارجيين وتوسيع جاذبيتها اتجاههم.

أولا :السلطات العمومية كشريك :باعتبار الإدارات العمومية جزء لا يتجزأ من السلطة العمومية فإنه من مصلحتها أن ترى المؤسسات تزدهر، وهذا ما تشهد عليه العديد من إجراءات الدعم والمساعدات المالية الممنوحة من طرف الدولة، ويجب عليها بالمقابل أن تتشدد مع المؤسسات التي تكون مخالفة للقانون.

[1] آليات تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية في ظل الاندماج العالمي، WWW.BENSAID AMINE.YOLASIYE.COMI، بدون سنة.

وتمر عملية تحسين العلاقة مع الإدارات العمومية بما يقتضيه من المؤسسة من احترام للقانون، خاصة في ثلاث مجالات هي : قانون العمل والضرائب وحماية البيئة، فعلى المؤسسة ضرورة الانتباه لتطورات النصوص القانونية في المجالات الثلاثة وتنفيذ ما جاء فيها بتنفيذ الالتزامات.

ثانيا :البنوك والهيئات المالية الأخرى (ثقة وشفافية)

أ –إرسال وفي الوقت المناسب المعلومات الشاملة والصحيحة عن الوضع المالي للمؤسسة.

ب –يجب التفريق بين الأموال الخاصة للمؤسسة والأملاك الخاصة..

ثالثا :الموردين (من أجل تعاون دائم): تستطيع المؤسسة أن تعتمد بصورة شبه هامة وحسب الظرف على مورديها، حيث يشكل هؤلاء أول حلقة في سلسلة القيمة بواسطة المدخولات (المواد الأولية) التي يقدمونها وبذلك فهم يشكلون الدائنين الأوائل من خلال الآجال التي يمنحونها للمؤسسة لدفع مستحقاتهم.

وعليه فإن الاختبار الدقيق للموردين ونوعية العلاقات الموجودة بينهم وبين المؤسسة تشكل حجر الأساس بالنسبة للإنتاج الذي يضمن السير الحسن للمؤسسة.

رابعا:الزبائن (الملاّك الحقيقيين للمؤسسة): في مناخ اقتصادي تطبعه المنافسة الحادة، تتجلى أهمية إرضاء الزبائن التي يجب وضعها في قلب مهام المؤسسة .فيجب على المؤسسة أن تطور وتنمي علاقة صادقة وأخلاقية مع الزبائن وذلك في إطار الاحترام لمبدأ الربح للجميع واحترام القوانين و اللوائح حيز التنفيذ.

خامسا :العمال (أول زبائن المؤسسة): بمعزل عن ما تشكله العلاقة الوطيدة بين العمال ورب العمل، فإن مجموع الأجراء يشكلون أحدى الأطراف الفاعلة الخارجيين .إن الموارد البشرية للمؤسسة يمثلون أول زبائن أين يقع عليها كسبهم لاعتبار أنها يقع عليهم الاعتماد الكبير لأجل تحقيق أهداف المؤسسة.

وعلى هذا النحو فإن تحفيزهم وإدماجهم أصبح شيئا ضروريا، لذا أصبح لزاما وضع حيز التنفيذ لنظام أجور يعتمد على الاستحقاق والكفاءة وكذلك سياسة إصغاء ومعاملة عادلة لانشغالات الموارد البشرية، وأخيرا يجب على المؤسسة أن تسهر على تكوين رأسمالها البشري وأن تؤدي التزاماتها الاجتماعية.

سادسا :المنافسين (أخلاق وواجبات): لا تقتصر المنافسة على التخاصم على حصص في السوق وعدد من الزبائن، ولكنها تبرز على أرض الواقع حين التموين لدى الموردين وتشغيل الكفاءات المطلوبة التقنية منها والتنفيذية، وبصفة أكثر عموما في مجال تمثيل علامة المنتج أمام الغير.

غير أن العلاقة مع المنافسين مقيدة باحتمالات وواجبات التعاون بوصفهم مهنيين وأشقاء في المهنة، مدعوون للتشاور حول الاهتمامات القطاعية الموحدة مثل : المنافسة الغير شرعية والمسائل المتعلقة بأخلاقيات المهنة والمشاركة في الحوارات الاجتماعية داخل فرع النشاط[1].

[1] ميثاق الحكم الراشد،مرجع سبق ذكره،2009، ص 45.

خلاصة الفصل

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وكذلك للوفاء بالاتزامات وضمان تحقيق المؤسسة لأهدافها، فحوكمة الشركات عبارة عن الكيفية التي تدار وتراقب بها الشركات من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، فهي تعمل على حماية أصحاب المصلحة في تلك المؤسسات من الغش والتلاعب من خلال تحقيق الإفصاح والمصداقية والشفافية داخل المؤسسة. كما تهدف الى الحد من سيطرة الإدارة وإعطاء المساهمين صلاحيات أكبر، من خلال تفعيل الرقابة على الأداء وتعميم المساءلة.

الفصل الثاني:

دور جودة التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات

تمهيد:

لقد حضيت مراجعة الحسابات باهتمام كبير في أواسط مستخدمي القوائم المالية والباحثين، فهي من المواضيع التي تعيرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة، نظرا لحساسية تقاريرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية ولكونها وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين.

يعتبر التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الإقتصادية التي قامت بها المؤسسة، وبإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها، للتدقيق أنواع مختلفة ويدور هذا البحث حول التدقيق الخارجي حيث أن توافر الإستقلال والحياد للمدقق الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره على القوائم المالية، وقد قسم الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: أساسيات حول التدقيق الخارجي.

المبحث الثالث: دور جودة التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

لقد اكتسبت مهنة التدقيق أهمية كبيرة منذ ظهورها، ومازاد من أهميتها في الوقت الراهن كبر حجم المؤسسات ، وتشعب وظائفها مع زيادة تداخل الفروع ، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة ملاك المؤسسة لتسييرها من جانب التدفقات الحقيقية والمالية.

ومن هذا المنطلق لابد من دراسة التطور التاريخي للتدقيق، ثم مفهوم التدقيق الخارجي وتبيان أهميته وأهدافه وخصائصه وأهم الفروض القائمة عليه، وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الخارجي

في البداية لم تكن هناك حاجة للتدقيق أو حتى حاجة لأشخاص يقومون بهذه المهمة، فكان كل فرد قادر على أن يتفقد أعماله بنفسه نظرا لقلة الصفقات وصغر العمليات التجارية التي كانت آنذاك.

ونتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل حياة البشرية ظهر التدقيق، وأخذ في التطور حتى وصل إلى ما هو عليه اليوم. وظهر هذا التطور من خلال عدة مراحل التي مر بها التدقيق.

الفرع الأول:التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

عرفت مهنة التدقيق تغيرات جذرية منذ ظهورها في العصر القديم وإلى غاية يومنا هذا في مختلف جوانبها، وقد كان لهذه التغيرات أثرا كبيرا في تطوير هذه المهنة وتنظيمها كمهنة حرة، وقد مر هذا التطور على فترات سوف نذكرها فيما يلي :

أولا: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية. قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، كما ظهرت لأول مرة نظام لحماية المحاسبة العمومية لوقف اختلاس الأموال، وذلك بالفصل بين مسؤوليتي من يرخص بالإيرادات والنفقات، ومن يقوم بتحصيل الإيرادات

وتسديد النفقات، وحتى في التاريخ الصيني كانت بدايات قديمة للتدقيق من خلال وضع أنظمة الرقابة المتبادلة من أجل الفصل في الوظائف[1].

ثانيا: الفترة من1500م– 1850م

في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف التدقيق يميزه عن الفترة التي سبقته. ففي هذه الفترة كانت أهداف التدقيق لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية التدقيق كانت تفصيلية. غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي:

- ✓ انفصال الملكية عن الإدارة، مما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمدققين .
- ✓ تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج. وكنتيجة لهذه التغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع، ورغم ذلك استمرت عملية التدقيق تنفذ بصورة تفصيلية[2].

ثالثا: الفترة من 1850م– 1905م

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الإنفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة. وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي:

- اكتشاف الغش والخطأ.
- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.

[1] آسيا هيري، **فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق**، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2018/2017، ص :03.

[2] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009، ص:04.

- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية[1].

رابعا: الفترة من 1905م إلى يومنا هذا

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة، هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق، وكذلك الاعتماد على التدقيق الاختباري، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة.

كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

كما لوحظ انتشار استعمال المراجعة في جميع أنحاء العالم و على جميع المستويات[2].

يمكن تلخيص المراحل السابقة الذكر في الجدول رقم (03)كما يلي:

الجدول رقم(03): التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

الفترة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
1-من العصر القديم إلى سنة 1500م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل دين أو الكاتب	معاقبة مختلسي الأموال وحماية الممتلكات
2-من 1500إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة المختلسين وحماية الممتلكات
3-من1850 إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهنيا أو قانونيا	تجنب الغش والأخطاء وتأكيد مصداقية القوائم المالية التاريخية
4-من 1900م إلى إلى يومنا هذا	الحكومة ، المنظمات و المساهمين	شخص خبير مهنيا في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش و الأخطاء وتأكيد مصداقية و عدالة

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010، ص:04.

[2] لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص: 11.

		والاستشارة	القوائم المالية التاريخية

المصدر: فاتح سردوك، "**دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية– دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL) بالمسيلة–**"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،الجزائر، 2004، ص:25، بتصرف.

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي

صدرت عدة تعاريف حول التدقيق أهمها:

جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية american accounting associator للتدقيق كما يلي:" التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"[1].

كما يعرف التدقيق على أنه: " عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"[2].

يعرف كذلك على أنه " هو المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة أو الشركة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة. بهدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة فحصا إنتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة"[3].

[1] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، 2011/2010، ص:04.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص:01.

[3] عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، **التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص: 21-22.

ويعرف بأنه " اختبار تقني صارم من طرف مدقق مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة"[1].

وعرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف معني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناد على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[2].

من خلال استعراض التعاريف السابقة يمكن القول أن التدقيق الخارجي يعني التحقيق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والادارية لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج التدقيق.

المطلب الثاني: أهمية و أهداف التدقيق الخارجي

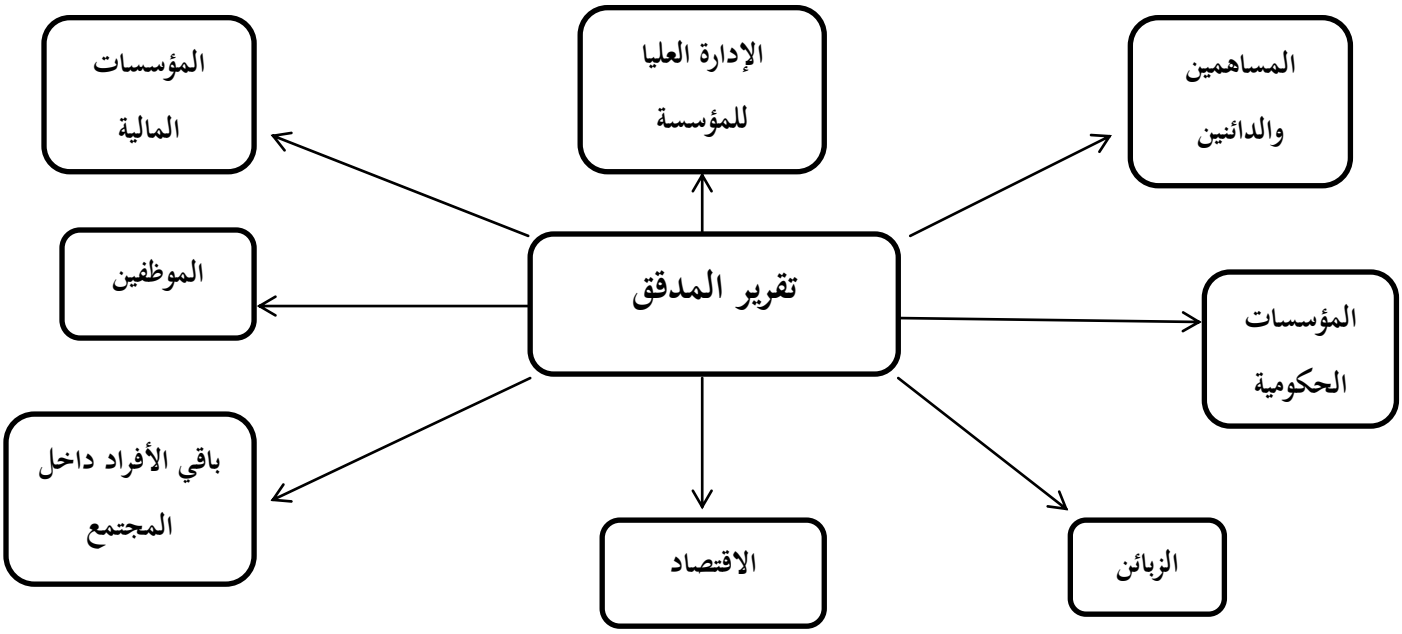
الفرع الأول:أهمية التدقيق الخارجي للأطراف المستفيدة من تقريره

تكمن أهمية التدقيق كونه رأي معلل صادر عن طرف مستقل، فالحياد في إبداء الرأي حول أداء ما في المؤسسة هو ما يزيد من أهمية التدقيق. وذلك موجه بشكل خاص لكل طرف أو هيئة مستخدمة لهذا الرأي لضمان صدق المعلومات وبالتالي تعزيز عملية اتخاذ القرار. وسنوضح ذلك من خلال الشكل التالي:

[1] بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس–سطيف، الجزائر، 2011/2010، ص: 04.

[2] آسيا هيري، مرجع سبق ذكره، 2018/2017، ص:06.

الشكل رقم(03): أهمية التدقيق لمختلف الأطراف التي تطلب خدمات المدقق



المصدر: لشلاش عائشة، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات**، اطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس– سيدي بلعباس، الجزائر، 2018/2017، ص:25.

يبين لنا الشكل المقدم أعلاه الفئات المستفيدة من رأي المدقق حول المؤسسة، من خلال التقليل من عدم تماثل المعلومات لدى المستثمرين (حل لمشاكل نظرية الوكالة) وطمئنة الدائنين على استرجاع أموالهم واستخدام الإدارة العليا تقرير المدقق لتحسين الأداء في المستقبل. وتسهيل قرارات تقديم القروض على البنوك والمؤسسات المالية المتعاملة مع المؤسسة إضافة إلى التأكد من صحة الوعاء الضريبي بالنسبة لإدارة الضرائب وبالتالي محاربة الغش والتهرب الضريبي.

وتقديم المعلومات حول استمرارية المؤسسة للزبائن والموردين وحماية أفراد المجتمع من أي مخاطر تسببها المؤسسات مثلا من خلال التدقيق البيئي وأخيرا ترجع أهمية التدقيق بالنسبة للإقتصاد الوطني من خلال أهمية

الخدمات التي يقدمها للفئات السابقة الذكر بخصوص حماية الإستثمارات والقضاء على الفساد، كل ذلك يبرز مدى أهمية التدقيق[1].

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

من خلال تتبع التطور التاريخي للتدقيق يتضح أن أهدافه انتقلت من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش، إلى البحث على الدقة والمصداقية والعدالة في مخرجات النظام المحاسبي أي المعلومات. فرافق نشوء الحضارات وتطور بتطورها وكذلك أهدافها ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى مجموعتين أساسيتين تقليدية وحديثة أو متطورة:

أولا: الأهداف التقليدية

و يمكن تلخيصها فيما يلي:

- ❖ التحقق من صحة ودقة وصدق المعلومات المالية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- ❖ إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- ❖ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- ❖ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- ❖ اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات.
- ❖ طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- ❖ تحديد مبلغ الضريبة[2].

---

[1] لشلاش عائشة، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات**، اطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس- سيدي بلعباس، الجزائر، 2018/2017، ص:25.

[2] بن زعمة سليمة، بصري ريمة، تقرارت يزيد، **التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية**، مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الإقتصادية، العدد الرابع/ ديسمبر 2018، ص: 85.

ثانيا: الأهداف الحديثة

فبالإضافة إلى الأهداف التقليدية هناك أهداف حديثة، حيث انتقلت المراجعة من مجرد قيام مراجع المدقق بالتأكد من صحة ودقة المعلومات المالية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش وتزوير، و فحص لمدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية وخروج برأي فني محايد يبين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزه المالي في نهاية الفترة المالية، إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي التسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المؤسسات تحت المراجعة، وتحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات بصورة عامة، بحيث لم يعد " تحقيق أكبر قدر من الربح " الهدف الأهم، بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها:"العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة".

ولقد بذلت محاولات عديدة من الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية في دول العالم لوضع القواعد والمعايير التي تحكم تأهيل مزاولي المهنة علميا وعمليا، بما يضمن مستوى معين من الأداء يقبله مستخدمي القوائم المالية ويمنح لهم الثقة فيما يصدره المراجعون من أحكام، والتغلب بذلك على الإشكال القائم حول الصعوبات التي تعترض المراجع التي تتمحور حول عم الدراية بأمور غير محاسبية مثل الإدارة، القانون، التسويق، بحوث العمليات، التمويل، عند قيامه بقياس الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء[1].

المطلب الثالث: خصائص وفروض التدقيق الخارجي

في هذا المبحث سوف نتحدث عن خصائص التدقيق وفروضه التي تعتبر الأساس الأول في بناء نظرية التدقيق.

الفرع الأول: خصائص التدقيق الخارجي

يتصف التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص التي تميزه عن بقية الأنواع الأخرى للتدقيق سنذكرها فيما يلي:

[1] لقليطي لخضر، مرجع سبق ذكره، 2009/2008، ص: 21.

أولا: التدقيق الخارجي عملية هادفة: أي أن المراجعة الخارجية تهدف بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي تقدمها إدارة الشركة والمستخدمة من قبل الأطراف الخارجية في تقييم أدائها، فإن تعارض المصالح في هذه الحالة قد يدفع الإدارة إلى تقديم معلومات غير صحيحة، من خلال قوائمها المالية وذلك من أجل ظهور الشركة في صورة ناجحة وقوية من حيث النمو والربحية والإنتاجية.

وهذا ما أدى إلى حاجة المساهمون إلى مدقق حسابات بوصفه خبير متخصص ومؤهل مهنيا ومحايد للإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية وكذلك للتعبير عن المركز المالي للشركة.

ثانيا: التدقيق الخارجي عملية منظمة: يتم ممارسة التدقيق وفق إطار متكامل ومنظم من الخطوات المترابطة والمنظمة، فالمراجع الخارجي يبدأ بجمع البيانات اللازمة وبعدها إجراء الفحص مع تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي على ضوءه يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها وينهي عمله بإعداد تقرير يشمل على رأيه في القوائم المالية المعروضة عليه.

ثالثا: التدقيق الخارجي يقوم به شخص مستقل: تحتاج مهنة التدقيق الخارجي على شخص مؤهل علميا ومدرب مهنيا ومستقلا عن العميل بحيث لا تكون له أي مصلحة مباشرة معه وأن يقوم بعمله دون الخضوع لضغوط الغير.

رابعا: التدقيق الخارجي عملية اتصال متكامل: فهو عملية نقل المعلومات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة، فعملية الاتصال تنطوي على طرفين أحدهما (المرسل) و الآخر (المستقبل)، وتنطوي أيضا على (رسالة) و على قناة الاتصال[1].

الفرع الثاني: فروض التدقيق الخارجي

الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة، وفي إطار حل مشكلة التدقيق، هذه الأخيرة يجب أن تتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها، هي كالآتي[2]:

- قابلية البيانات للفحص؛

[1] رجب السيد، عبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص:07

[2] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، 2011/2010، ص:16.

- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة؛
- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، يلغي احتمال حدوث الأخطاء؛
- التطبيق الأنسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال؛
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك؛
- عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد، فإن المدقق عليه أن يتصرف ويعمل كمدقق فقط؛
- القوانين المهنية تفرض على المدقق بالتزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.

المبحث الثاني: أساسيات حول التدقيق الخارجي

يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا على كل ما يرد من معلومات وبيانات في تقريره النهائي، وبصفته وكيل عن المساهمين والعملاء هذا ما يجعله يتبع مراحل لتنفيذ مهمة عملية التدقيق، ولتأكيد صحة ما يقدمه يسعى لجمع أدلة إثبات يتخدها أساس لإعداد هده التقارير النهائية.

حيث يقوم المدقق الخارجي على معايير عامة تؤكد عمله من الناحية العلمية والعملية وهذا ما سوف نتطرق له في هذا المبحث.

المطلب الأول: مهام ومراحل عملية التدقيق الخارجي

المدقق هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته أو على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين . ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهمة التدقيق ومن ثم يوقع على التقرير ، وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص القيام بمهام معينة من عملية التدقيق.

الفرع الأول: تعريف المدقق الخارجي

المدقق الخارجي هو طرف خارجي يزاول مهنة المراجعة من خلال مكتب خاص ، ويفترض منه صفة الاستقلال وعادة ما يقوم بمراجعة القوائم المالية المنشورة للشركات سواء كانت شركات تجارية أم خدمية. ويتم مزاولة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقا لقوانين مزاولة المهنة . وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للشركة ، فإن المدقق الخارجي يمكنه أيضا القيام بمهام مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس الشركة. كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته منشأة(مكتب)مراجعة وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة أن يتصف المدقق .الخارجي بالاستقلال والحياد حتى يمكنه أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز.[1]

في الجزائر المدقق الخارجي هومحافظ الحسبات أو الخبير المحاسبي اللذان يتم تعريفهما على أنهما من المهن الحرة التي يتم ممارستها بناءا على مجموعة (القوانين، الأوامر، المراسيم التنفيذية، قرارات، مقررات...)[2]

كما عرف المشرع الجزائري في نص المادة 22 من قانون 10 -01 مدقق الحسابات على أنه :"كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[3]

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج أن المدقق الخارجي هو شخص محترف ومؤهل ذو كفاءة واستقلالية تامة، بحيث يقوم باختيار أو فحص القوائم المالية لترجمة الوضعية المالية الحقيقية لمحسابات، عن طريق إعطاء رأي فني محايد ومستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات، وذلك في تقرير مكتوب إلى المصالح المعنية.

الفرع الثاني: مهام المدقق الخارجي :ويتمثل أهمها فيما يلي[4]:

1. مراقبة مدى التزام معدي القوائم المالية للمواصفات ا لأساسية للمعلومات

على المدقق الخارجي التأكد من مدى التزام الشركة بالمواصفات الأساسية للمعلومات وخاصة:

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، **أسس المراجعة الخارجية**، دون طبعة ، القاهرة، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص ص22،23.

[2] عائشة لشلاش، سبق ذكره،2018/2017، ص 63.

[3] المادة 22 من القانون رقم 10-01 ،المؤرخ في 29 جوان 2010 ،المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية 2 الجزائرية العدد 42 ،بتاريخ 11 جويلية 2010 ، ص: 07.

[4] غزالي زينب،وادي مهيدي، **أثر جودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد12/ العدد:02، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2019، ص ص607 ،606.

- **الموثوقية La fiabilité** وذلك بالتأكد من غياب المخالفات المهمة، حيث يعتبر المدقق الخارجي حصنا ضد الانتهازية الإدارية.

- **الملاءمة : La pertinence** والتي تعني المساعدة على اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية، إذ يعتبر المدقق مثل الوكيل الذي يسمح بتحسين الإشارة التي ينقلها المكون التقديري في النتيجة المحاسبية.

2. **إثبات قانونية وصدق الحسابات** :وذلك من خلال ما يلي:

- **إثبات قانونية الحسابات** :من خلال إثبات أن القوائم المالية قد تم إعدادها حسب القوانين والقواعد المعمول بها، و في حالة غياب القوانين فإنه يشترط احترام قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

- **إثبات صدق الحسابات**:خلال قيام المدقق بالفحص الانتقادي للقوائم المالية، فإنه يستحيل عليه فحص جميع الوثائق المالية والمحاسبية واكتشاف جميع الأخطاء والتلاعبات، ولذا فإنه يلجأ إلى استخدام أسلوب العينة، وعليه فإن واجبه هو إثبات صدق الحسابات الواردة في التقارير المالية وليس صحتها بصفة مطلقة؛ ومثال ذلك عند تطبيق الشركة لمبدأ الحيطة والحذر، فإنها تكوّن مؤونات لمواجهة أخطار مستقبلية، وهنا لا يمكن للمدقق الخارجي الحكم على أن المؤونات المكونة تمثل الحقيقة، وإنما يقوم بفحصها والتأكد من أنها صادقة و معبرة، أي أن المخاطر قد حددت بصفة موضوعية.

3. **اكتشاف أعمال الغش والتزوير** :إن عمليات الاحتيال في التقارير المالية، قد تعتبر دليلا على ضعف نظام الرقابة الداخلية للشركة، أو ضعف الدور الرقابي للمدقق الداخلي نتيجة عدم كفاءته أو عدم استقلاليته؛ وهو ما يزيد من أهمية دور المدقق الخارجي في اكتشاف التلاعب، والذي يتحقق من خلال بذله العناية المهنية اللازمة والحرص على ضرورة توفر الإمكانات اللازمة للقيام بمهمته، حيث لا ينبغي أن تتعدى مسؤولياته إمكانياته؛ إضافة إلى ذلك فإن اكتشاف التلاعب يعتبر نتيجة عمل يقوم به مختص في التدقيق وليس هدفا في حد ذاته.

الفرع الثالث: مراحل التخطيط لعملية التدقيق

يجب تصميم منهجية تدقيق واضحة تتطلب عملية التخطيط على شكل برامج يتم إتباعها لتنفيذ عملية التدقيق. ويتطلب التخطيط لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة وكذا التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية بالمكتب القادرة على إنجاز عملية التدقيق بمستوى مهني يمنح الثقة لمستخدمي القوائم المالية.

تتلخص مراحل عملية التدقيق فيما يلي[1]:

أ .**فهم طبيعة عمل العميل** :من حيث الكيان القانوني ونوع النشاط والهيكل التنظيمي له وأنظمته المحاسبية وعلى ضوء هذه المعلومات على المدقق قبول مهمة تدقيق العملية أو الاعتذار عن ذلك

ب. **فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية المتوفرة لدى العميل** :وتشمل فهمه بيئة نظم الضبط الداخلي (آلية النظم المحاسبية المستخدمة) ، وإجراءات نظام الرقابة الداخلية ومعرفة مدى وضعها موضع التنفيذ والتي من خلال ذلك يقرر مدى قابلية حسابات العميل للتدقيق من خلال ذلك فإذا اتضح له عدم قابليتها للتدقيق عليه الانسحاب من المهمة

ج .**تقويم درجة المخاطرة في نظام الرقابة الداخلية** :فإذا اتفق على أن درجة المخاطرة بشان قدرة نظام الرقابة الداخلية على الكشف التلقائي للأحداث التي أظهرت على غير حقيقتها في البيانات الختامية مرتفعة فان مخاطر التدقيق تكون مرتفعة، وعندما تكون درجة المخاطرة في التدقيق متدنية يجب فهم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الأمور التي تعزز قناعة المدقق بان درجة المخاطرة هي دون المستوى.

د. **تنفيذ التدقيق الاختباري** : يستخدم المدقق تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وموقفه بشان درجة مخاطر التدقيق في تحديد طبيعة أعمال التدقيق، توقيت أعمال التدقيق والوقت اللازم لأعمال التدقيق وحجم العينة.

[1] دليل الإداري والمسير المالي في الجزائر، مدونة عبد الكريم خيطاس https://khitasabdelkarim.wordpress.com/2015/08/29

هـ. تقويم نتائج أعمال التدقيق : بعد أداء المدقق لأعمال التدقيق التي قرر القيام بها يقوم بتقويم نتائج أعمال التدقيق والتوصل إلى الاستنتاجات بغرض معرفة مدى إمكانية توفر الضمان الكافي الذي يعتمد عليه في إبداء رأيه الفني المحايد حول صحة ومصداقية البيانات الواردة في القوائم المالية الختامية.

و. إعداد التقرير : يبين تقرير المدقق نطاق الأعمال التي قام بها ويبين استنتاجاته فيما يتعلق بمدى عدالة المعلومات المحاسبية والمالية لكل من المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة موضوع التدقيق.

يمكن تفصيل مراحل عملية التدقيق كما يلي [1]:

أولا : الحصول على معرف عامة حول المؤسسة

1. أشغال أولية:

- التعرف على الوثائق الخارجية؛
- التنظيم المهني؛
- عناصر المقارنة بين المؤسسات.

2. اتصالات أولية مع المؤسسة:

- حوار مع المسؤولين؛
- زيارات ميدانية؛
- التعرف على الوثائق الداخلية.

3. انطلاق الاستعمال:

- تكوين الملف الدائم ؛
- إعادة النظر في برنامج التدخل.

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية 2005/05، ص68.

ثانيا : تقييم نظام الرقابة الداخلية

1. جمع الإجراءات:

- استعمال خرائط تتابع الوثائق مابين المصالح؛
- ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.

2. اختبارات تطابق الفهم:

- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام و حقيقته.

3. تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية:

- تشخيص نقاط قوة النظام؛
- نقاط ضعف النظام.

4. اختبارات الاستمرارية:

- اختبارات للتأكد من نقاط القوة في الواقع.

5. تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية:

- نقاط قوة للنظام؛
- ضعف في تصور النظام، وثائق الحوصلة[1].

ثالثا: فحص الحسابات و تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية

1. نقاط قوة النظام:

-برنامج أدنى لفحص الحسابات (اختبارات السريان، المراجعة التحليلية)

[1] محمد بوتين، نفس المرجع، 2005، ص71 .

2. نقاط ضعف النظام:

- تعديل البرنامج (اختبارات إضافية، تدعيم برنامج فحص الحسابات)؛
- اختبارات السريان و التطابق.

3. إنهاء عملية المراجعة:

- إعادة النظر في الاختبارات المحاسبية الكبرى؛
- فحص الأحداث ما بعد الميزانية؛
- فحص كيفية تقديم القوائم المالية و المعلومات الإضافية؛
- إعادة النظر في أوراق العمل.

4. إصدار الرأي:

- إعداد التقرير[1].

المطلب الثاني: معايير التدقيق

يعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها المنظمات المهنية، و تلقى القبول العام ويتعين على هذه المعايير أن تحتوي على كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاولة المهنة، وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص، وإبراز هذا الرأي في تقرير تتوافر فيه الشروط والاعتبارات الشكلية والموضوعية.

الفرع الأول: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها

لقد تم وضع المعايير المتعارف عليها للتدقيق من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1945 في كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها ". حيث قسمت هذه المعايير إلى ثالثة مجموعات رئيسية هي:

1. المعايير العامة الشخصية: وتتلخص في النقاط التالية[1]:

[1] محمد بوتين، نفس المرجع،2005، ص78.

أ. ضرورة توافر التأهيل العلمي والكفاءة المهنية في مراجع الحسابات؛

ب. الاستقلالية؛

ت. بذل العناية المهنية اللازمة في نواحي المتعلقة بالمراجعة أو إعداد التقرير عنها.

2. معايير العمل الميداني: و يمكن حصرها في الآتي:

أ. التخطيط و الإشراف المناسب على المساعدين ؛

ب. الفهم الكاف لهيكل الرقابة الداخلية و ذلك من أجل تخطيط عملية المراجعة وتحديد طبيعة و مدى وتوقيت الإختبارات التي يجب القيام بها؛

ت. الحصول على أدلة كافية وملائمة وذلك لتوفير الأساس للرأي الذي توصل إليه حول القوائم المالية.

3. معايير التقرير:

أ. يجب أن يحدد التقرير ما إذاكانت القوائم المالية إعدادها بشكل يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

ب. يجب أن يوضح التقرير ظروف عدم الاتساق والثبات في تطبيق المعايير المحاسبية،

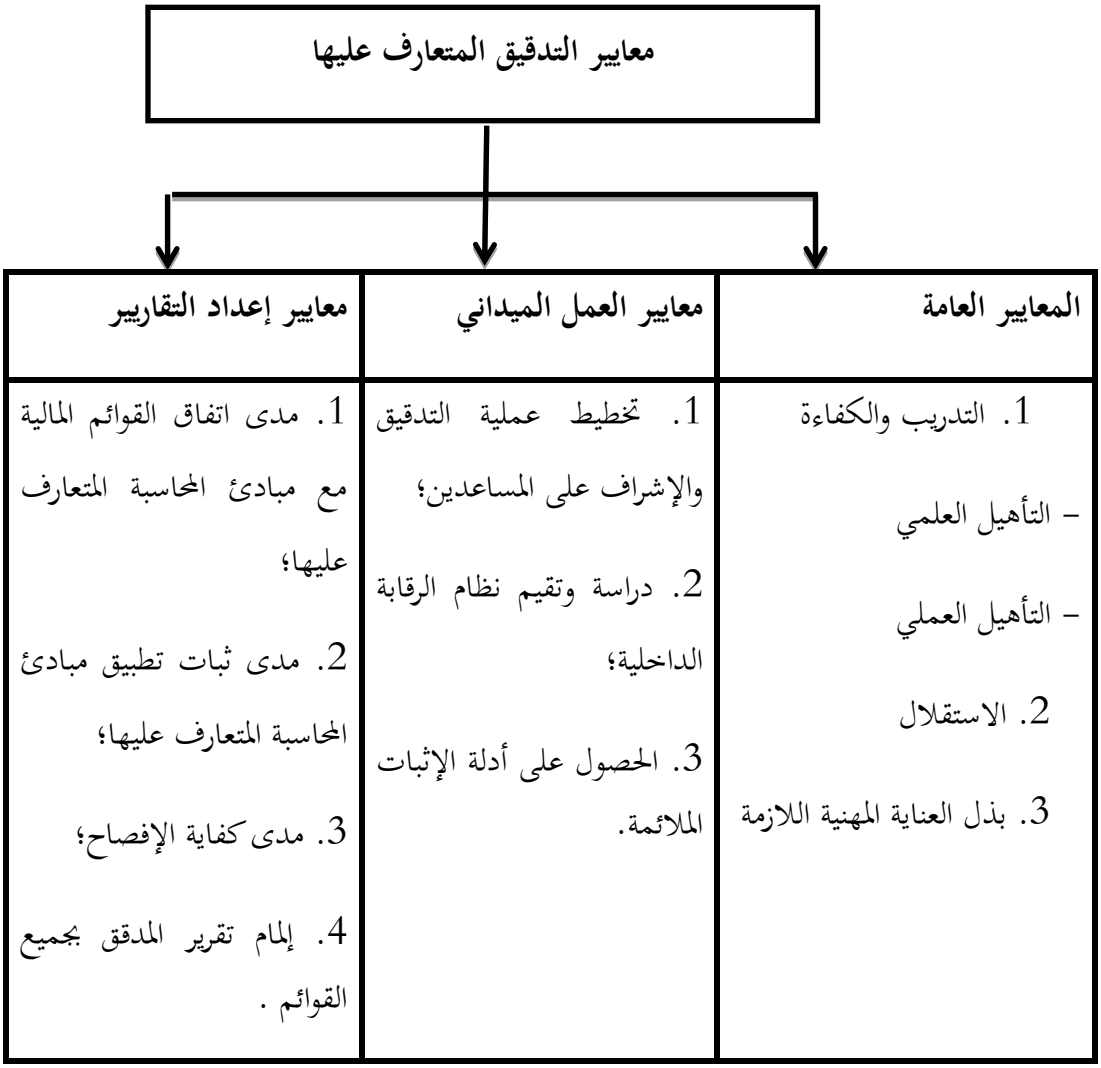
ت. يجب أن يحتوي التقرير على معلومات إضافية في حالة عدم احتواء القوائم المالية على معلومات كافية، أي ضرورة التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية؛

ث. يجب أن يتم إبداء الرأي في القوائم المالية لوحدة واحدة ويجب أن يتم توضيح السبب في حالة عدم إبداء الرأي[2].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية ، الطبعة الأولى، الإسكندرية، الدار الجامعية،2010، ص 411

[2] أمين السيد أحمد لطفي، نفس المرجع،2010، ص 412

الشكل رقم(04): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معاييرالتدقيق المتعارف عليها

الفرع الثاني: معايير التدقيق الدولية والجزائرية:

أولا: معايير التدقيق الجزائرية:

أدت الحاجة الملحة إلى تبني واصدار معايير تدقيق جزائرية التدقيق والمقتبسة من المعايير الدولية حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار هذه المعايير وفق **4** دفوعات.

ففي **04 فيفري 2016** أصدر أربع معايير كدفعة أولى نلخصها كما يلي[1]:

[1] مقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، غرفة المحاسبة، المالية وزارة

- معيار الجزائري للتدقيق رقم **210** إتفاق حول أحكام مهام التدقيق.
- معيار الجزائري للتدقيق رقم**505** التأكيدات الخارجية.
- معيار الجزائري للتدقيق رقم **560** أحداث تقع بعد قفال الحسابات والأحدث اللاحقة.
- معيار الجزائري للتدقيق رقم **580** التصريحات الكتابية.

أما الدفعة الثانية كانت وفق المقرر رقم **150** مؤرخ في **11** أكتوبر **2016** متضمن المعايير الجزائرية للتدقيق [1]:

- معيار الجزائري للتدقيق رقم **300 تخطيط** التدقيق للكشوف المالية.
- معيار الجزائري للتدقيق رقم **500** العناصر المقنعة.
- معيار الجزائري للتدقيق رقم **510** مهام التدقيق الأولية – الارصدة الافتتاحية.
- معيار الجزائري للتدقيق رقم **700** تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.

الدفعة الثالثة كانت وفق مقرر رقم **23** مؤرخ في **15** مارس **2017** متضمن معايير التدقيق الجزائرية كما يلي [2]:

- معيار الجزائري للتدقيق رقم **520** الاجراءات التحليلية.
- معيار الجزائري للتدقيق رقم **570** استمرارية الاستغلال.
- معيار الجزائري للتدقيق رقم **610** استخدام أعمال المدققين الداخليين.
- معيار الجزائري للتدقيق رقم **620** استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

الدفعة الرابعة كانت وفق مقرر رقم **77** مؤرخ في **24** سبتمبر **2018** متضمن معايير التدقيق الجزائرية كما يلي [3]:

- معيار الجزائري للتدقيق رقم **230** وثائق التدقيق.

[1] مقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، غرفة المحاسبة، المالية وزارة

[2] مقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، غرفة المحاسبة، المالية وزارة

[3] مقرر رقم 77 مؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، غرفة المحاسبة، المالية وزارة

- معيار الجزائري للتدقيق رقم**501** اعتبارات خاصة.
- معيار الجزائري للتدقيق رقم**530** السبر في التدقيق.
- معيار الجزائري للتدقيق رقم**540** تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.

ثانيا: معايير التدقيق الدولية

من الضروري أن تتوفر لمدقق الحسابات المقومات التي تضمن له الاستقلالية وعدم وقوعه تحت أية ضغوط مادية أو معنوية من إدارة الشركة ، أو أن يتهاون في أداء واجباته المهنية الأمر الذي جعل التنظيمات المهنية ذات العلاقة تسارع بوضع معايير تزيد الثقة في القوائم المالية و تعزز استقلالية المدقق، ومن ضمن هذه الجهات نجد[1]:

- هيئة تنظيم الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية(SEC).
- جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA).
- معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا(TCAEW).

صدرت معايير التدقيق الدولية خلال فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC" تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق ،كما لازمت هذه المعايير جملة من التعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه حاليا، ويمكن توضيحها في الجدول التالي وفق أحدث إصدار لها:

[1] جليلة زوهري، إلياس صالح، **واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الاصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية**، مجلة الإبتكار والتسويق، العدد الثاني،ص ص 83،84.

جدول رقم (04) :معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
ISA 200	أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة	ISA 520	الإجرءات التحليلية
ISA 210	شروط الارتباطات بمهمة التدقيق	ISA 530	عينة التدقيق والوسائل الاختبارية
ISA 220	الرقابة على جودة أعمال التدقيق	ISA 540	تدقيق التقديرات المحاسبية
ISA 230	التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق)	ISA 550	الأطراف ذات العلاقة
ISA 240	الغش والخطأ	ISA 560	الأحداث الاحقة
ISA 250	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية	ISA 570	الإستمرارية
ISA 260	توصيل أمورالتدقيق لأشخاص المسؤولين عن الحوكمة	ISA 580	إقرارات الإدارة
ISA 300	التخطيط	ISA 600	الإعتماد على أعمال المدقق آخر
ISA 315	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها	ISA 610	الإعتماد على أعمال المدقق الداخلي
ISA 320	الأهمية النسبية	ISA 620	الإعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين
ISA 330	إجراءات المدقق أستجابة	ISA 700	تقرير المدقق عن القوائم

	للأخطار المقيمة		المالية
ISA 402	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة الخدمات	ISA 710	المقارنات
ISA 500	أدلة الإثبات فب التدقيق	ISA 720	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية
ISA 510	الأرصدة الإفتتاحية في العمليات الجديدة	ISA 800	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة

المصدر: محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرةماجستر، جامعة الجزائر2010،2011/3، ص75.

المطلب الثالث: أدلة إثبات التدقيق

إن عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي تتعلق بالحصول أدلة الإثبات ثم بعد ذلك يقوم بفحصها والتأكد من مصداقيتها ومطابقتها للعمليات المالية ، وفي الاخير ليحكم على صلاحيتها ومدى كفايتها ليدعم بها تقريره الذي يعبر عن مصداقية وصحة مخرجات البرنامج المحاسبي لدى المؤسسة. وعليه يمكن تعريف أدلة الإثبات:

"تلك الأسس والأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة الى افتراضات مثبتة."

كما يمكن تعريف ادلة الاثبات على أنها:" جميع المعلومات التي يستخدمها المراجع للوصل الى استنتاجات التي يبني عليها رأيه"[1].

[1] الأخضر عياشي، الياس شاهد، **أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإلكترونية دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن ،ديسمبر 2017، ص 619

يعمل محافظ الحسابات على الحصول على أدلة الإثبات الملائمة والكافية وهي المعلومات والحقائق التي يستند إليها في تكوين رأيه عن مدى دلالة وصحة الأرقام التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة وذلك في ضوء القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها .

وحتى تؤدي أدلة الإثبات دورها بالنسبة لأداء عملية المراجعة ينبغي أن تتوافر فيها خصائص وصفات معينة من أهمها ما يلي:

- كفاءة أدلة الإثبات كما ونوعا، أي أن يكون الدليل كاف ومناسب للتوصل إلى تحقيق أهداف المراجعة، وأن يكون ملائما وله علاقة وثيقة بهذه الأهداف والنتائج مما يوفر الثقة اللازمة للإعتماد عليه ؛

- دليل مكتوب ومدون في أوراق عمل تتوافر فيها الشروط المهنية للمراجعة؛

- دليل منطقي يرتبط بالنتيجة أو الرأي الذي يصل إليه محافظ الحسابات؛

- دليل عملي وإقتصادي تتناسب فيه تكاليف الحصول عليه مع النتيجة التي يتوقعها ويتمناها المحافظ[1].

الفرع الأول: وسائل وأساليب الحصول على أدلة الإثبات في التدقيق

تتعدد الأساليب الفنية اللازمة للحصول على قرائن وأدلة الإثبات بتعدد هذه الأخيرة، فكل دليل له أسلوبه الفني الملائم، وذلك للحصول على الاستنتاجات ذات الإقناع ليعبر المراجع عن رأيه النهائي.

وبناءا على ما تقدم يمكن حصر أدلة وقرائن الإثبات في الأساليب التالية[2]:

1. **الجرد الفعلي والمعاينة:** لا يختص المراجع بالجرد الفعلي للأصول إنما تقتصر مهمته على:

- التحقق من دقة الإجراءات الموضوعة للجرد ومدى الالتزام؛
- القيام ببعض الاختبارات في مراحل مختلفة للجرد لإزالة شكوكه أوتأييدها؛
- مراجعة عملية تقييم الأصول والتأكد من ثبات طرق التقييم من سنة الى اخرى.

[1] فريد بولحبال، **أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات**،أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018/2017 ص 28.

[2] أحمد حلمي جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء ،2000،ص 174.

2. المستندات:

المستندات من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله ، وهي على ثلاثة أنواع:

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها ، كفواتير الشراء مثلا ؛
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها ، كفواتير البيع وإيصالات القبض ؛
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة ، كالدفاتر الحسابية على إختلاف أنواعها .

تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة ، حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة.

ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية ، وعليه أن يظل يقضا لأن بإستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع.

3. الفحص المادي:

يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية ، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية ، كما يمكن إستخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة.

يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل .

رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات ، كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له ، كما أن قيام المدقق بجرد كل عناصر الأصول يعد أمرا مستحيلا ، وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى[1] .

[1] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره،2011/2010،ص 38.

4. المصادقات:

إن المصادقات هي عبارة عن إستلام رد مكتوب أو شفهي من طرف ثالث مستقل عن إدارة المؤسسة محل المراجعة يؤكد صحة أو عدم صحة المعلومات المرسلة إليه بناء على طلب محافظ الحسابات .

تعتبر المصادقات أحد لأساليب المهمة والقوية التي يحصل من خلالها محافظ الحسابات على دليل أو قرينة إثبات، وهي عبارة عن شهادات أو إقرارات من الغير مرسلة إلى محافظ الحسابات مباشرة بالموافقة أو الإعتراض على صحة أرصدة الحسابات وذلك للتحقق من وجود وملكية وقيمة بعض عناصر الأصول والإلتزامات المرتبطة بالغير . يمكن تقسيم أنواع المصادقات من حيث شكلها ونوعها إلى الأنواع الثلاثة التالية:

أ- **المصادقات الإيجابية:** تعني هذه المصادقة أن يرسل محافظ الحسابات خطابه إلى الطرف الخارجي يطلب منه أن يرسل مصادقته عن صحة أو خطأ رصيد حسابه الموضح في الخطاب. أي يرد الطرف الخارجي على محافظ الحسابات في جميع الأحوال سواء أكان الرد إيجابيا بالموافقة أو سلبيا بعدم الموافقة.

ب- **المصادقات السلبية:** هذا النوع من المصادقات يطلب فيها من الطرف الآخر أن يرسل إلى محافظ الحسابات ردا فقط في حالة ما إذا كان رصيد حساب المؤسسة في دفاتره ال يطابق رصيد حسابه في دفاتر المؤسسة، أي الرد فقط في حالة عدم الموافقة على صحة البيانات الواردة في طلب المصادقة.

ت- **المصادقات العمياء:** تتم المصادقة العمياء بإرسال محافظ الحسابات خطاب للطرف الخارجي يذكر فيه إسم وعنوان المؤسسة فقط ولا يذكر فيه رصيد الحساب المطلوب المصادقة عليه، ويطلب منه رد كتابي يوضح فيه رصيد حسابه لدى المؤسسة ونوعيته سواء كان مدينا أو دائنا[1] .

5. الفحص التحليلي:

يقصد به إستخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية ، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.

[1] فريد بولحبال، مرجع سبق ذكره،2018/2017، ص ص 49 ،50.

يلجأ المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها ، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها ، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات أو بعضها على الأقل مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه .

6. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى إنتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب.

ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات ، بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي .أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية ، ف إن ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات و السجلات على أخطاء وتلاعبات ، ما يوسع نطاق الإختبارات على العينات التي يقوم بها المدقق والتي قد تكون بدورها قرينة له لدى إمتناعه عن المصادقة على القوائم المالية.

7. صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية ، لذلك نجد أن الإعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز ، وبالتالي فإن وقوف المدقق على إستعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على إنتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له بإستخدامها كدليل إثبات[1].

8. الإستفسارات:

قد ترد بعض الحسابات المبهمة حول المركز المالي في دفاتر وسجلات المؤسسة، لذا فإن المراجع يسعى إلى تدقيقها وإيضاحها عن طريق عملية الإستفسار التي تتمثل في توجيه أسئلة شفوية أو كتابية إلى رؤساء وموظفي الإدارة، وإذا كانت هذه الإستفسارات بالغة الأهمية تستدعي جهدا ومشقة وهذا لاحتمال إخفاء الحقيقة من قبل الأشخاص المستفسرين، فإنه على المراجع أن يحصل على شهادات رسمية وخاصة الكتابية منها وهذا لإمكانية الإحتفاظ بها ، وتسمح عملية الإستفسار بتقييم وتحصين نظام الرقابة الداخلية وكذا إثبات الإلتزامات التي لم تقيد

[1] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، 2011/2010، ص 38

في الدفاتر. وتتوقف قوة القرائن التي يحصل عليها المراجع من خلال هذه الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها[1].

الفرع الثاني: طرق الحصول على أدلة الإثبات:

ينبغي على المدقق أن يدقق في اختيار الطريقة أو الطرق الملائمة للحصول على الدليل المناسب أو اختيار مصدر أو أكثر يراه مناسبا لذلك ومن أهم هذه الطرق أو المصادر ما يلي [2]:

أ . المستندات والسجلات والدفاتر:

حيث يمكن فحص المستندات والسجلات والدفاتر ومراجعتها والتي يتكون منها النظام المحاسبي في الجهة التي يتم مراجعتها و توضع تحت تصرف المدقق.

ب . السياسات والإجراءات:

حيث يستطيع المدقق ملاحظة ومراقبة كافة السياسات والإجراءات والعمليات والأف راد العاملين في الشركة ومنها فحص إجراءات جرد البضاعة والتأكد من سلامتها وأنها الأفضل والأنسب لذلك.

ج . اللقاءات الشخصية:

حيث يستطيع المدقق عقد اللقاءات الشخصية مع بعض الأفراد من العاملين داخل الش ركة أو بعض الأطراف خارج الشركة ،سواء تمت هذه اللقاءات بشكل رسمي أو غير رسمي ، ويكون الغرض من ذلك الاستفسار عن بيانات أو معلومات معينة مثل مصادقات العملاء للتحقق من أرصدتهم لدى الشركة.

د . الملاحظات الشخصية:

يستطيع المدقق عن طريق الملاحظات الشخصية له لبعض العاملين في الشركة أثناء عملهم ،الحصول على أدلة إثبات مطلوبة.

---

[1] شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر،2012/2011، ص 40.

[2] محمد السيد سرايا ،أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ،دون طبعة ،الإسكندرية ،المكتب الجامعي الحديث ، 2007، ص 273.

هـ . نظام الرقابة والمراجعة الداخلية:

حيث أن المدقق في بداية مراجعته يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية ،ويستطيع خلال هذه المرحلة تحديد مدى صلاحية وسلامة أدلة الإثبات بناء على نتيجة عملية التقييم هذه.

و . التحليل المالي:

حيث يقوم المدقق بالتحليل المالي كأحد قواعد البحث الميداني ،بغرض التحقق من سلامة العمليات الحسابية في المستندات والبيانات في الدفاتر والسجلات ،ويتضمن هذا التحليل التغيير الملحوظ في عناصر القوائم المالية ومقارنة التغير في هذه العناصر خلال فترة أو فترات معينة أو متتالية.

المبحث الثالث: دور جودة التدقيق الخارجي في دعم تطبيق حوكمة الشركات

يعتبر التدقيق الخارجي أحد ركائز ومقومات حوكمة الشركات، فهي تظهر قيمة مضافة للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية للمؤسسات، ولهذه المعلومات دورا فعالا في رقابة أصحاب المصلحة في المؤسسات، وعليه فقد أصبح تطور ورفع جودة وكفاءة التدقيق الخارجي بمثابة دعم رئيسي من دعائم التطبيق الكفئ لإطار الحوكمة، ومن هنا سوف نتطرق في هذا المبحث عن ماهية جودة التدقيق الخارجي و دورها في دعم حوكمة الشركات ومساهمتها في تطبيق الحوكمة، و دور لجان التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات.

المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي

لجودة التدقيق أهمية جد كبيرة لكونها تمس مختلف الجهات التي يهمها أمر المؤسسة محل التدقيق، فهي تضبط كل جوانب عمل المدقق الخارجي بشكل محكم، وفي هذا المطلب سنتحدث عن مفهوم جودة التدقيق، أهميتها وأهدافها.

الفرع الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

على الرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، ويرجع ذلك على النظر إليها من وجهات نظر متعددة ومختلفة.

ويعتبر(De Angelo) من أوائل الباحثين الذين عملو على وضع تعريف لجودة التدقيق و عرفها بأنها: " احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره"[1].

كما عرفت جودة التدقيق بأنها "التأكد من تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق، والتأكد من الالتزام بالسياسات، والإجراءات المحددة الموضوعة، التي تقود على تحقيق المهمات المطلوبة من التدقيق"[2].

كما أكد بعض الباحثين أن لدى كل طرف من الأطراف المعنية بعملية التدقيق منظور مختلف عن ما هو مقصود بجودة التدقيق،" فالمدقق يهتم بإتمام عملية التدقيق بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسؤوليات القانونية وهو يحاول بذلك القيام بعملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة من وجهة نظره وذلك من خلال الإهتمام بإجراءات تنفيذ التدقيق أكثر من نتائجه، ومن ناحية أخرى ترى إدارة المؤسسة محل التدقيق إن جودة التدقيق تكمن في إضفاء الثقة على القوائم المالية وتأكيد وفاء الإدارة لمسؤولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة، كما ان الجودة من وجهة نظر الطرف الثالث هي تأكيد صدق القوائم المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قراراتهم"[3].

كما عرفها Palmrose " بأنها مستوى التأكيد الذي يقدمه المدقق بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة التدقيق و العكس صحيح"[4].

نستنتج من خلال عرضنا لعدة تعاريف حول جودة التدقيق أنها عملية معقدة ويصعب تحقيقها بشكل مطلق خاصة في ظل التحديات التي تواجهها المهنة في العصر الحديث.

---

[1] محمد علي جبران، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن**، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، قسم المحاسبة-كلية إدارة الأعمال- جامعة الملك سعود الرياض، الثلاثاء-الأربعاء18-19ماي2010م ،ص:13.

[2] أحمد رجب"محمد بدوي" جويلس، **أثر عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات والعملاء في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الزرقاء- الأردن، 2016، ص: 15.

[3] أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 2014، ص: 03.

[4] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة الحديده، اليمن، 2008، ص: 04.

الفرع الثاني: أهمية جودة التدقيق الخارجي

تكمن أهمية جودة التدقيق في أنها مطلب جميع مستخدمي القوائم المالية[1]، وذلك لأسباب التالية:

- يهدف المدقق الخارجي من تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة حتى يضفي أعلى درجات المصداقية على تقريره.
- تسعى الشركة إلى تأكيد تمتع قوائمها المالية بالموثوقية، مما يوجب القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة.
- ترى المنظمات المهنية أن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية.
- تمثل جودة مهنة التدقيق مقياسا لتقييم مكاتب التدقيق في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب.

الفرع الثالث: أهداف جودة التدقيق

هناك عدة أهداف لجودة التدقيق يمكن إيجازها كما يلي:

- توفر إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة.
- توفير الإرشادات حول الإجرات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة وبالالتزام وتطبيق المعايير المهنية.
- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل اثناء العمل.
- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام.
- تساعد على زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب المراجعة وترفع من روحهم المعنوية.

[1] مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية ،غزة، فلسطين، 2013، ص: 44.

- تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجا يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف و الخصائص لمناقشة المصالح المشتركة[1].

المطلب الثاني: قياس آليات جودة التدقيق الخارجي

1. حسب معيار التدقيق الدولي ISA 220

تعد معايير التدقيق الدولية ISA من أبرز المعايير التي تعرضت إلى مهمة التدقيق، حيث عالج المعيار ISA220 موضوع رقابة الجودة الخاصة ب:

- إجراءات التدقيق بشكل عام؛
- أعمال التدقيق في حالة تفويض المهام.

تنص المادة الرابعة من المعيار ISA 220 على أنه على القائم بالتدقيق تنفيذ إجراءات رقابة الجودة المعمول بها للتأكد بأن كافة مراحل المهمة قد تمت حسب المعايير الدولية.

2. جودة التدقيق وفقا للمجلس الوطني للمحاسبة CNC:

من بين اللجان التي يتشكل منها المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وتتولى المهام الآتية:

- تحضير منهجية المهمة في مجال نوعية الخدمات؛
- العمل على توفير النوعية الخاصة بالتدقيق المحاسبي؛
- اقتراح معايير تتضمن طرق تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إيجاد التدابير لمراقبة نوعية خدمات مكاتب التدقيق؛
- تحديد لجنة لمراقبة المهنيين من أجل ضمان النوعية؛
- العمل على تنظيم ملتقيات حول موضوع نوعية المهمة وأخلاقيات المدققين وعلاقتهم بالزبائن؛

[1] أحمد برير، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 09.

- تقديم الاقتراحات ومشاريع النصوص التنظيمية الخاصة بالنوعية.

3. جودة التدقيق وفق المعيار الدولي لمراقبة الجودة ISAQ 1 :

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب بشأن نظامه لرقابة الجودة لعملية مراجعة وفحص القوائم المالية، والتأكيدات الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة ، ويطبق هذا المعيار على جميع مكاتب المحاسبين القانونيين ويهدف هذا المعيار على وجه الخصوص الى:

- أن تخضع جميع مكاتب التدقي (الخاصة والشركات أو المكاتب الجماعية) للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- أن تكون التقارير المقدمة من طرف هذه المكاتب مناسبة.

4. جودة التدقيق حسب المعيار ايزو9000:

يعد المعيار ايزو 9000 من أهم معايير الجودة في جميع المجالات ، ويرتكز نظم ادارة الجودة على ثمانية مبادئ أساسية، وهذه المبادئ قام بوضعها مجموعة من خبراء من كل الدول التابعة للجنة الفنية المكلفة بتحديد مواصفات نظم الجودة، وتبني هذه المبادئ مجتمعة يؤدي حتما إلى تحسين اداء المنظمة.

وعند الاطلاع على المبادئ الثمانية استخلصنا ان المبدأ الذي له علاقة مباشرة بموضوعنا هو المبدأ الرابع" منهجية العمليات " ويتضمن المبدأ على انه تحقق النتيجة المرجوة بكفاءة اكبر عندما يتم التحكم في الموارد والأنشطة ذات العلاقة أي مجموعة من الأعمال تتطلب تخصيص موارد مثل الأفراد والموارد المادية[1].

وبصفة عامة فإن الإهتمام بجودة التدقيق سواء من قبل المشرعين أو الهيئات المهنية قد أثرت بصفة مباشرة على مهنة المراجعة بفعل سن القوانين واللوائح التنظيمية والمعايير المهنية، وهذا إيمانا منهم بالدور المنوط بالمراجعة كآلية من آليات الرصد الخارجي في إضفاء المصداقية والثقة في القوائم المالية الدورية أو المرحلية التي تعدها وتصدرها

[1] صنهاجي هيبة وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي .الجزائر، المجد 01 ، العدد 01 ، ديسمبر2017 ،ص 431،432.

الشركات محل المراجعة، والتي تعتبر الوعاء لأهم للمعلومات المالية التي تعتمد عليها مجموعة من الأطراف الخارجية منأجل اتخاذ قراراتها.[1]

المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات

يعتبر المدقق الخارجي هو أحد الأطراف الرئيسة في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات، نظرا للطبيعة الرقابية لمفهوم الحوكمة، وبالتالي فإن التدقيق الخارجي له دور مهم في تحقيق الأهداف التي يسعى إليها، حيث أن الدور الرئيسي للمدقق الخارجي، هو إبداء الرأي في التقارير المالية التي تم إعدادها من قبل الإدارة بالشركة، وفقا للمعايير المتعارف عليها، وأن تلك التقارير تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها.

لا يمكن غض الطرف عن الدور الأساسي للتدقيق في حوكمة الشركات، فلقد نصت كل المبادئ والمواثيق للحوكمة لاعتبار المدقق الخارجي أحد الركائز الأساسية في حوكمة الشركات، ويتمثل الدور الأساسي في إضفاء الثقة في التقارير المالية، وهنا يكمن دوره في خدمة الأطراف ذات المصلحة بالشركة، كما أنه أصبح للمدقق الخارجي أدوار مثل: تقديم خدمات أخرى غير التدقيق والتي لا يزال الجدل قائما حول تأثيرها على استقلالية المدقق الخارجي، إن ما حدث لكبرى الشركات في العالم من خسائر، خلق دورا للمدقق الخارجي في تقييم مدى تعرض المنشآت للمخاطر، والقيام بتقييم إدارة المخاطر بالشركة، أو بالمؤسسات ذات الطبيعة المصرفية، كما أصبح المدقق مطالبا بتقديم تقارير عن التقارير التي تصدرها الإدارة بمدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ الحوكمة للشركات[2].

فإن دور التدقيق الخارجي في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات، يتسم بعديد الأدوار والمتطلبات، إلا أنه من خلال ما سبق ذكره سوف يتناول بعض الجوانب التي يعتقد أنها تمثل بعض أدوار التدقيق الخارجي في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات وهي:

1) إضفاء الثقة على التقارير المالية.

2) تقديم الخدمات الأخرى غير التدقيق.

[1] عبد الحميد مراكشي، العوامل المؤثرة عاى جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسبات في الجزائر، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 2،جوان 2019، ص 194

[2] اسماعيل علي محمد الأسود، دور المراجعة الخارجية في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية المحاسبة، جامعة الجبل الغربي، ليبيا، 2013، ص: 129.

3) تقرير المدقق الخارجي عن مدى الاتزام بتطبيق حوكمة الشركات.

1) إضفاء الثقة على التقارير المالية للشركات:

تمثل التقارير جانبا هاما في كل من التدقيق وباقي عمليات التصديق الأخرى، حيث أنها تعمل على إخبار المستخدمين بما قام به المدقق، والنتائج التي توصل إليها، ويعتقد المستخدمون أن التقارير هي المنتج النهائي والأساسي لعملية التدقيق والتصديق عليها، وتتطلب المعايير المهنية أن يتم إصدار تقرير في حالة تعامل منشأة المحاسبة مع القوائم المالية، ويحدث هذا التعامل حتى إذا ساعدت منشأة المحاسبة العميل فقط في إعداد القوائم المالية، وعدم قياسها بالتدقيق، وفي هذه الحالة يتم إصدار تقرير عن الإعداد أو الفحص، ولكنه لا يعد بالتأكيد تقريرا عن التدقيق، وترتبط فقرة ابداء الرأي بشكل مباشر بمعايير التدقيق المتعارف عليها، والمدقق مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة بما في ذلك التزام الشركة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

إن المدققين يتحملون مسؤولية البحث لأبعد مما تتطلبه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، لتحديد مدى احتمال تضليل للمستخدمين حتى في ظل إتباع هذه المبادئ، ويرى معظم المدققين أن القوائم المالية تتسم بالتعبير العادل، عندما يتم إعدادها في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولكن ليس من الضروري أن يتم اختبار العمليات المالية والأرصدة، لتحقق من مدى وجود معلومات غير صحيحة[1].

2) تقديم خدمات أخرى غير التدقيق:

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي لمحاسبين المهنيين، إلى أن الشركات تقدم في العادة لعملاء التأكيد لديها مجموعة من الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد تتناسب مع مهارتهم وخبراتهم، ويقيم عملاء التأكيد المنافع المترتبة من أجل جعل هذه الشركات التي لديها فهم جيدبالأعمال تقدم معارفها ومهاراتها لإحراز نجاحات في مجالات أخرى.

وعلاوة على ذلك غالبا ما ينتج عن تقديم مثل تلك الخدمات غير التأكيد حصول فريق التاكيد على معلومات تتعلق بأعمال العميل تكون مفيدة فيما يخص عملية التأكيد، وكلما زادت المعرفة بأعمال العميل كان الفهم لفريق التأكيد أكثر لإجراءات وضوابط عميل التاكيد والمخاطر التجارية والمالية التي يواجهها أفضل، وقد

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، مص،2005، ص:122.

يؤدي تقديم خدمات غير التأكيد إلى ظهور التهديدات على استقلالية شركة التدقيق أو أعضاء فريق التأكيد، خصوصا فيما يتعلق بالتهديدات الملحوظة على الاستقلالية.

وتتضمن الخدمات الاستشارية تقديم استشارات في مجالات: إستراتيجية إدارة المخاطر، خفض التكاليف، التنظيم الداخلي، وتوفير المنظومات الإدارية، وزادت الرغبة في تأمين دخل جديد من خلال إدراك أن القوانين الجديدة، مثل المعايير المحاسبة والمراجعة الدولية، ليس من المحتمل ان تؤدي إلى ازدهار في الأتعاب التي يتحصل عليها المراجع الخارجي[1].

3) تقرير المدقق الخارجي عن مدى الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات:

يعتبر تقرير المدقق الخارجي عن تقييم مدى التزام الشركة بتطبيق آليات حوكمة الشركات، أو التقرير عن تقرير الإدارة عن مدى التزام الشركة بتطبيق آليات حوكمة الشركات من المهام الجديدة والمستحدثة والمسؤوليات الجديدة للمدقق الخارجي، إلا أن الملاحظ أن أغلب الأسواق المالية والهيئات المشرفة على السوق وهذا الميثاق خاص بها دون المواثيق الأخرى.

لقد أصدرت عديد الهيئات القواعد الخاصة بها لخلق دور أكبر للمدقق الخارجي في تدعيم حوكمة الشركات، فعلى سبيل المثال: بصدور القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، ودليل التطبيق الخاص بها في مصر نصت المادة(5) الفقرة(2) على أن يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير مفصل عن مراجعة تقرير الإدارة عن مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وإرساله غلى هيئة سوق المال قبل انعقاد الجمعية العامة للشركة بخمسة عشر يوما على الأقل[2].

[1] اسماعيل علي محمد أسود، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 132.

[2] اسماعيل علي محمد أسود، مرجع سبق ذكره، 2013، ص:134.

خلاصة الفصل:

إن جوهر التدقيق الخارجي يكمن في مراجعة القوائم المالية من قبل المدقق الخارجي وذلك بغرض تمكينه من إبداء رأيه حول البيانات المالية المعدةمن طرف المؤسسة وفقا لسياسات محاسبية، ولهذا نتائج عملية التدقيق الخارجي المقدمة من طرف المدقق الخارجي لها أهمية بالغة في إضفاء مصداقية على القوائم المالية وصحة التقديرات و إختيار السياسات المحاسبية الملائمة وكفاية الإفصاح.

ومن خلال التطرق إلى هذا الفصل وجد ان التدقيق الخارجي يتم وفق منهجية منظمة، حيث تتم من قبل جهة خارجية متخصصة، لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، والذي يقوم بها شخص محايد مستقل ذو كفاءة علمية ومهنية، ويتحمل مسؤولية مدنية، جزائية، إنضباطية وله صلاحيات وحقوق.

كما أن عملية التدقيق الخارجي تتم وفق خطوات متمثلة في الحصول على معرفة عامة عن المؤسسة، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، القيام بالإختبارات الازمة، حيث يستعين المدقق بأدواة إحصائية وأدلة الإثبات وأوراق العمل عند قيامه بعملية التدقيق الخارجي.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد اتمام الجانب النظري للدراسة من خلال عرض أهم المفاهيم الخاصة بحوكمة الشركات وجودة التدقيق الخارجي، فكان من الضروري في هذا الفصل تبني الدراسة الميدانية، حيث تقف من خلاله على مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات وعرض النتائج المتوصل إليها.

حيث تمت هذه الدراسة الميدانية من خلال تقديم استبيان موجه للمهنيين والأكاديميين يحتوي على مجموعة من الأسئلة، وذلك لاختبار الفرضيات المرتبطة بالدراسة، بهدف الوصول إلى استخلاص النتائج الميدانية.

ومن خلال هذا الفصل سيتم دراسة المباحث التالية:

- **المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.**
- **المبحث الثاني: اختبارات حول الاستبيان.**
- **المبحث الثالث: اختبار الفرضيات.**

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

سنقوم خلال هذا المبحث بتوضيح كيفية ومنهجية تصميم الاستبيان وكذا عرض قائمة الأساتذة المحكمين، ثم سنعرض مجتمع الدراسة وكذلك العينة المستهدفة من هذا المجتمع مع استعراض حدود دراسة الاستبيان، وأخيرا سنقوم بتحليل المعلومات الديمغرافية بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS 25.

المطلب الأول: إعداد الاستبيان

تم استخدام طريقة الاستبيان كأحد أدوات البحث حيث يعد من أكثر الأدوات استعمالا ويعرف على أنه:

" عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في مقابلة شخصية".

الفرع الأول: أجزاء الاستبيان

قمنا بجمع البيانات من خلال الدراسة الميدانية عن طريق تصميم استبيان حيث اخذنا بعين الاعتبار النقاط التالية عند إعداده والمتمثلة في الأسلوب البسيط واللغة المفهومة وذلك لتفادي عدم الفهم من أفراد العينة، والتسلسل المنطقي عند إعداد الفقرات، فشمل هذا الاستبيان في الجزء الأول أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة ويتكون من العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة، أما الجزء الثاني فكان خاص بموضوع دراستنا وقسمناه إلى ثلاثة محاور حيث أن المحور الأول يتضمن سبعة (07) فقرات والمحور الثاني يتضمن ستة(06) فقرات أما المحور الثالث والأخير يتضمن ستة عشرة (16) فقرة، وذلك من أجل التأكد من صحة الفرضيات المطروحة، حيث كانت المحاور كما يلي:

- **المحور الأول**: جودة التدقيق الخارجي (عناصر متعلقة بالمدقق).
- **المحور الثاني**: جودة التدقيق الخارجي (عناصر خاصة بمكتب التدقيق).
- **المحور الثالث**: علاقة جودة التدقيق الخارجي بالحوكمة.

وللإجابة على هذه الفقرات تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي، حيث كانت الإجابات كما يلي موافق تماما، موافق، محايد، غير موافق وغير موافق تماما، ولقد تم إعطاء درجة لكل إجابة من الإجابات الخمسة المذكورة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(05): درجات مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبتين.

2- الأساتذة المحكمين:

عملية ضبط الاستبيان قبل تطبيقه على العينة المستهدفة تعد عملية هامة لأنها تؤدي إلى أداة قياس علمية يعتمد عليها في جمع المعلومات، ولذلك عرضناه على مجموعة من الأساتذة المحكمين المتمرسين في مناهج البحث وإعداد الاستبيانات، من أجل حذف أو تعديل أو إضافة فقرات حتى يكون الاستبيان صحيح وقابل للتوزيع على العينة المستهدفة، والجدول الموضح في الملحق رقم (02) يمثل قائمة الأساتذة المحكمين.

الفرع الثاني: عملية توزيع الإستبيان

بعد أن تم إعدادالاستبيان بشكل نهائي كما هو موضح في الملحق رقم (1)، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المستهدفة من المهنيين والأساتذة، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المستهدفة، وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع استمارات الاستبيان:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة (مكاتب المحاسبة والتدقيق، أساتذة جامعيون)، حيث فضلنا المقابلة الشخصية مع أفراد عينة المجتمع المدروس، من أجل الحصول على المعلومات المباشرة وبغية شرح الأسئلة وتفسيرها و إزالة الغموض إن وجد، والحصول على معلومات مهمة من خلال المقابلة الشخصية، وهذا بغية منا الحصول على إجابات دقيقة وكذلك يمكن اعتبارها ضرورية أملتها مجريات البحث الميداني قصد التعمق أكثر في الدراسة الاستقصائية، وذلك من أجل الوصول إلى نتائج صحيحة تمكننا في النهاية من تحديد دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات ومن بين الطرق التي اعتمدنا عليها في نشر الاستبيان نذكر:

- الاستعانة ببعض الزملاء المهنيين في توزيع الاستمارات.

- ترك الوقت المناسب الكافي للمستقصي للقيام بعملية الاجابة ثم الاستلام الشخصي للاستبيان.
- الاستعانة بمواقع التواصل الإجتماعي نظرا لظروف السائدة بسبب الوباء.

أما بالنسبة لعدد العينة في الدراسة فقد تم توزيع 62 استمارة شملت أفراد العينة المحددةسابقا، وبعد عملية التوزيع فقد بدأت عملية الاستلام، في هذه العملية تم استلام 50 استمارة فقط، وبعد عملية الفرز والفحص التي أتت بعد عملية الاستلام تقرر عدم أخذها كلها لأنها لم تكن مطابقة لمواصفة الإجابة المقبولة، فتبقت 40 استمارة فقط صالحة للدراسة.

الجدول رقم(06): عينة الدراسة من استمارات الاستبيان

البيان	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات غير المسترجعة	الاستبيانات غير صالحة للدراسة	الاستبيانات الصالحة للدراسة
العدد	62	12	10	40
النسبة	%100	%19.35	%16.12	%64.51

المصدر:من إعداد الطالبتين.

الفرع الثالث: حدود الدراسة

تمثلت حدود وأبعاد الدراسة في ما يلي:

1- الحدود المكانية: اقتصرت أفراد العينة على ولاية عين تموشنت.

2- الحدود الزمانية: بالنسبة للدراسة الميدانية فكانت من بداية شهر أوت إلى غاية شهر سبتمبر من سنة 2020.

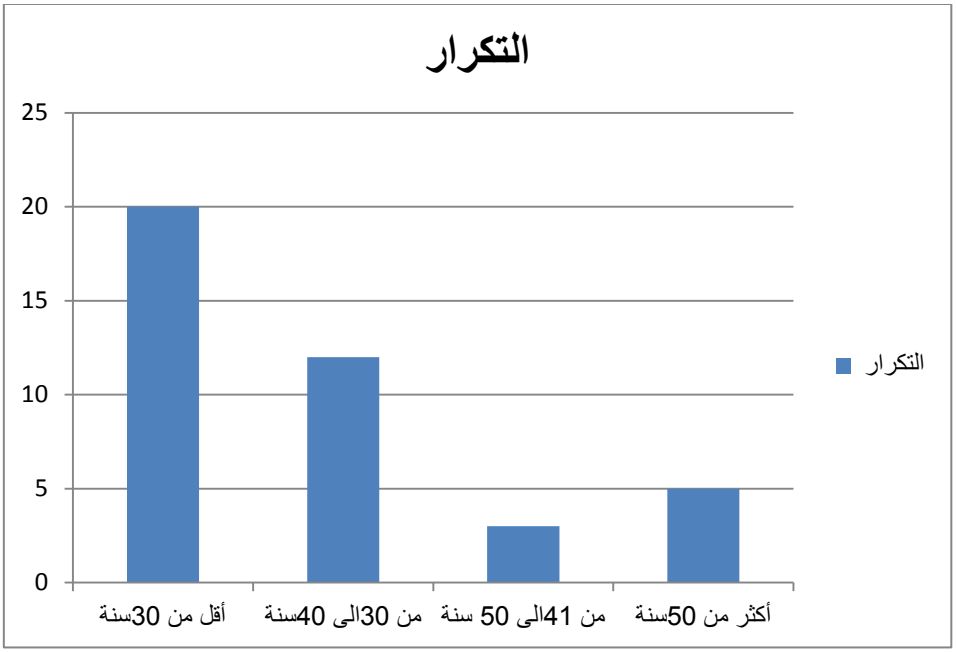
المطلب الثاني: تحليل البيانات الديمغرافية:

سنقوم بتحليل البيانات الديمغرافية والوظيفية الخاصة بالعينة المستهدفة، مما يساعد في تفسير بعض نتائج الدراسة .

1. العمر:

كان توزيع أفراد العينة حول متغير العمر كمايلي:

الشكل رقم(04): توزيع العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج SpssوExcel

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ ان أعمار الفئة أقل من (30سنة) 20شخص ما يقابله نسبة% 50 هذا ما يدل على وجود توظيف حديث ضمن هذه المكاتب، في حين بلغت الفئة المحصورة ما بين (30-40سنة) 12 شخص ما يقابله نسبة30% ، بينما الفئة المحصورة ما بين (41-50سنة) 3 أشخاص ما يقابله نسبة 7.5 %، أما الفئة الأكثر من (50سنة) 5 أشخاص ما يقابله نسبة 12.5% ، وهذا اجمالي عدد أفراد عينة الدراسة.

2. المؤهل العلمي:

كان توزيع أفراد العينة حسب المتغير المؤهل العلمي كمايلي:

الجدول رقم(07): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المستوى	التكرار	النسبة المئوية

بكالوريا	12	30
ليسانس	9	22.5
ماستر	11	27.5
ماجستير	1	2.5
دكتوراه	5	12.5
مؤهل آخر	2	5
المجموع	40	100

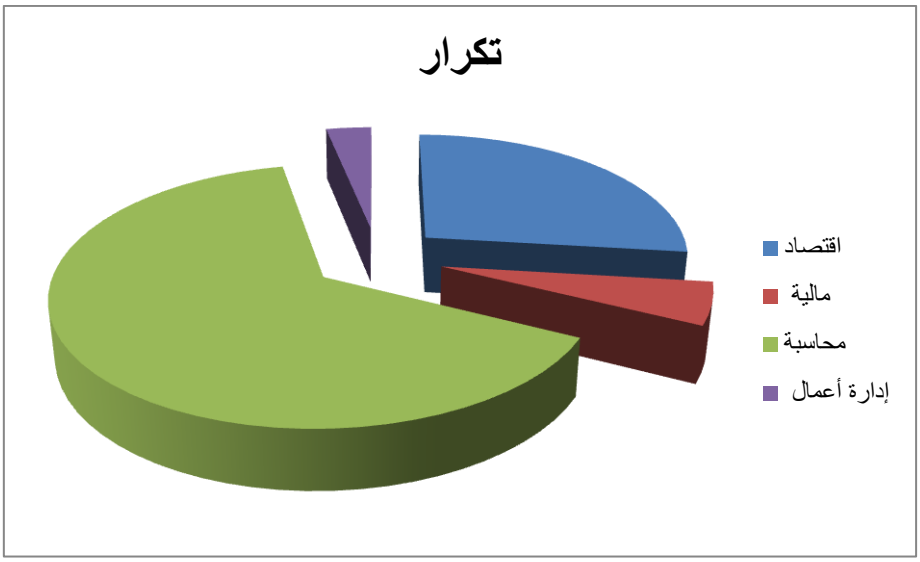
المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن عدد العمال الذين يحملون شهادة بكالوريا يمثلون30% ، في حين بلغت 22.5% لحاملي شهادة ليسانس، أما حاملي شهادة ماستر بلغت نسبتهم 27.5% ، وحاملي شهادة ماجستير بلغت نسبتهم 2.5%، في حين بلغت شهادة دكتوراه نسبة12.5% ، أما عن بقية المؤهلات الأخرى فبلغت نسبتها 05%، وبالتالي نلاحظ أن هذه العينة التي كانت محل الدراسة لديهم مؤهلات علمية وهذا يدل على سياسة هذه المكاتب في التوظيف وجلب اليد العاملة ذات مستويات عالية.

3. التخصص العلمي:

كان توزيع أفراد العينة حسب المتغير التخصص العلمي كمايلي:

الشكل رقم(05): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج SpssوExcel

نلاحظ من الشكل أن عدد العمال الذين يختصون في الاقتصاد هو 10 عمال ما تقابله نسبة 25% ، وأن عاملين يختصون في المالية بنسبة 05% ، وأن 24 عامل يختصون في المحاسبة بنسبة 60% ، أما عن العمال الذين يختصون في إدارة الأعمال 4أشخاص بنسبة 10% ، وهذا يدل على أن جميع أفراد العينة لهم علاقة بالموضوع.

4. الوظيفة الممارسة:

كان توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الممارسة كمايلي:

الجدول رقم(08): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة

المجال	العدد	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	10	25
محاسب معتمد	15	37.5

محافظ حسابات	06	15
خبير محاسبي	01	2.5
وظيفة أخرى	08	20
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة لعينة الدراسة حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت للمحاسبين المعتمدين بنسبة 37.5% ، وتليها نسبة 25 % للأساتذة الجامعيين، ونسبة 20 %للوظائف الأخرى، و 15 %لمحافظي الحسابات، أما المتبقية فقد حظي بها الخبير المحاسبي بنسبة 2.5%.

5. سنوات الخبرة

كان توزيع العينة حسب سنوات الخبرة كمايلي:

الجدول رقم(09): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

المجال	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	22	%55
من 5 إلى 15 سنة	09	%22.5
من 16 إلى 25 سنة	05	%12.5
أكثر من 25 سنة	04	%10
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss و برنامج Excel

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب سنوات الخبرة لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت للفئة الأقل من 5سنوات بنسبة 55% ، وتليها الفئة من 5إلى 15 سنة بنسبة 22.5 %، ونسبة 12.5 %للفئة من 16 إلى 25 سنة، والفئة الأكثر من 25 سنة بلغت نسبتها 10% لديهم خبرة مهنية.

المبحث الثاني:اختبارات حول الاستبيان

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى الاختبارات التي تستخدم للتحقق من صدق وثبات هذا الاستبيان، عن طريق استخدام معاملات الارتباط لرتب سبيرمان ومعاملات ألفا كرومباخ.

المطلب الأول:اختبار صدق الاستبيان

اختبار صدق الاستبيان يقصد به قوة الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه، حيث استخدمنا معامل سيبرمان لحساب معامل الارتباط بين فقرات المحور ومتوسط هذا المحور.

أولا :اختبار صدق الاستبيان لفقرات المحور الأول

يوضح الجدول التالي اختبار صدق الاستبيان لفقرات المحور الأول باستعمال معامل ارتباط سيبرمان كمايلي:

الجدول رقم(10) :الارتباط بين فقرات المحور الأول ومتوسطه

رقم	البيان	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	يتمتع المدقق وفريق العمل بالتأهيل العلمي والخبرة العلمية لتأدية مهام التدقيق	0.613	0.000
02	تساهم استقلالية التدقيق الخارجي في دعم جودة أداء المدقق الخارجي	0.554	0.000
03	تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق من تحسين جودة أداء المدقق الخارجي	0.617	0.000

04	يكون التدقيق ذو جودة عندما يكون المدقق صادق ونزيه	0.730	0.000
05	لا يستطيع المدقق وحده أن يحقق الجودة المطلوبة فلابد من تكامل عمله مع الأجهزة الرقابية الأخرى	0.510	0.001
06	يلتزم المدقق الخارجي بالعدل والصدق ضمن كل تعاملاته العملية والمهنية	0.827	0.000
07	يؤدي المدقق الخارجي المهمة المكلف بها من خلال مراعاة الوقت والجودة والمعايير الفنية والأخلاقية	0.758	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

يتضح من خلال الجدول السابق أنه يوجد علاقة طردية بين فقرات المحور، حيث بلغت معاملات الارتباط في جميع الفقرات ما بين [0.510 إلى 0.827] والتي تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0.05، وعليه نقول أن جميع الفقرات صادقة لما وضعت لقياسه، وتعبر عن موضوع المحور ككل.

ثانيا :اختبار صدق الاستبيان لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول التالي اختبار صدق الاستبيان لفقرات المحور الثاني باستعمال معامل ارتباط سيبرمان كمايلي:

الجدول(11): الارتباط بين فقرات المحور الثاني ومتوسطه

رقم	البيان	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	يطبق فريق عمل المدققين معايير التدقيق الجزائرية NAA	0.625	0.000
02	يتمتع فريق المدققين بالاستقلالية التامة	0.781	0.000
03	فريق عمل المدققين ملزمون بأخلاقيات المهنة والسرية التامة	0.740	0.000
04	يحرص مكتب التدقيق على الاطلاع المستمر على الإصدارات المتعلقة بالمهنة	0.627	0.000
05	يقوم رئيس الفريق بطرح الأسئلة اللازمة على فريق التدقيق للتأكد من إلتزامهم بقواعد السلوك المهني والمتطلبات الأخلاقية	0.621	0.000
06	تحديد النشاط والتغيير الدوري لأعضاء فريق التدقيق يضمن أداء الخدمات بالجودة المطلوبة	0.135	0.406

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

يتضح من خلال الجدول السابق أنه يوجد علاقة طردية بين فقرات المحور، حيث بلغت معاملات الارتباط (01، 02، 03، 04، 05)ما بين [0.621 إلى 0.781] والتي تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0.05، بالإضافة إلى ذلك تم حذف الفقرة (06) لأنه لا يوجد ارتباط بينهما وبين متوسط المحور، وفي العموم نقول أن جميع الفقرات ما عدا الفقرة المحذوفة صادقة لما وضعت لقياسه، وتعبر عن موضوع المحور ككل.

ثالثا :اختبار صدق الاستبيان لفقرات المحور الثالث

يوضح الجدول التالي اختبار صدق الاستبيان لفقرات المحور الثالث باستعمال معامل ارتباط سيبرمان كمايلي:

الجدول رقم(12) :الارتباط بين فقرات المحور الثالث ومتوسطه

رقم	البيان	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	يتم اختيار المدقق الخارجي لمهمة التدقيق بناء على مبدأ الكفاءة	0.524	0.001
02	تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي في تحسين جودة المعلومات في المؤسسة	0.518	0.001
03	يساعد إبداء الرأي من طرف المدقق الخارجي في الاهتمام أكثر بمسألة الافصاح والشفافية	0.316	0.047
04	يؤثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على مسؤوليات المدقق الخارجي فيما يتعلق بالتقرير على أن المؤسسة تدار بشكل جيد	0.670	0.000
05	تساعد عملية الافصاح والاتصال داخل المؤسسة في مهمة التدقيق	0.647	0.000
06	يدعم عمل المدقق الخارجي من خلال مبدأ الافصاح والشفافية	0.381	0.015
07	يضمن مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة الوصول إلى سلامة التقارير المالية	0.351	0.026

08	يحسن التدقيق الخارجي من أداء مجلس الإدارة	0.594	0.000
09	يساهم المدقق الخارجي في التقليل من مشكلة عدم تماثل المعلومات بالنسبة للمساهمين	0.44	0.785
10	تقرير المدقق يعتبر شهادة لكفاءة وفعالية الإدارة	0.742	0.000
11	يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشاكل	0.653	0.000
12	التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يحقق تغطية أشمل لعملية التدقيق	0.739	0.000
13	يؤثر التدقيق الداخلي على عمل المدقق الخارجي المتعلق بإجراءات تقدير الخطر	0.669	0.000
14	تساهم لجنة التدقيق في تدعيم فعالية التدقيق الخارجي	0.583	0.000
15	تعمل لجنة التدقيق على متابعة أداء ونشاط المدقق الخارجي وتقييم عمله بصورة مستمرة	0.538	0.000
16	لجنة التدقيق لها دور في تعيين وعزل المدقق الخارجي وتحديد أتعابه	0.215	0.184

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

يتضح من خلال الجدول السابق أنه يوجد علاقة طردية بين فقرات المحور، حيث بلغت معاملات الارتباط في الفقرات (01، 02، 03، 04، 05، 06، 07، 08، 10، 11، 12، 13، 14،15) ما بين [0.316 إلى 0.742]والتي تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0.05، بالإضافة إلى ذلك تم حذف الفقرتين (09 و16) لأنه لا يوجد ارتباط بينهما وبين متوسط المحور، وفي العموم نقول أن جميع الفقرات ما عدا الفقرات المحذوفة صادقة لما وضعت لقياسه، وتعبر عن موضوع المحور ككل.

المطلب الثاني :اختبار ثبات الاستبيان

لإجراء اختبار الثبات لفقرات الاستبيان استخدمنا معامل ألفا كرومباخ، حيث يأخذ هذا الأخير قيما تتراوح ما بين [1-0]، فإذا لم يكن ثبات في الفقرات فإن قيمة معامل ألفا تساوي صفر، والعكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد، وكلما اقتربت قيمة ألفا من الواحد كان الثبات مرتفعا ويعني مصداقية الفقرات، وعلى العموم يجب أن تتجاوز معاملات ألفا كرومباخ 0.6 حتى نستطيع القول أنه يوجد ثبات في أداة القياس.

أولا :اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الأول

يوضح الجدول التالي اختبار ثبات الاستبيان للمحور الأول باستعمال معامل ألفا كرومباخ:

الجدول رقم(13) :معامل ألفا كرومباخ لفقرات المحور الأول

رقم	البيان	معامل ألفا كرومباخ
01	يتمتع المدقق وفريق العمل بالتأهيل العلمي والخبرة العلمية لتأدية مهام التدقيق	0.723
02	تساهم استقلالية التدقيق الخارجي في دعم جودة أداء المدقق الخارجي	0.723
03	تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق من تحسين جودة أداء المدقق الخارجي	0.713

04	يكون التدقيق ذو جودة عندما يكون المدقق صادق ونزيه	0.706
05	لا يستطيع المدقق وحده أن يحقق الجودة المطلوبة فلابد من تكامل عمله مع الأجهزة الرقابية الأخرى	0.762
06	يلتزم المدقق الخارجي بالعدل والصدق ضمن كل تعاملاته العملية والمهنية	0.692
07	يؤدي المدقق الخارجي المهمة المكلف بها من خلال مراعاة الوقت والجودة والمعايير الفنية والأخلاقية	0.688

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

الجدول أعلاه يوضح قيمة ألفا كرومباخ، حيث يتراوح معامل ألفا كرومباخ في جميع فقرات المحور ما بين [0.688- 0.723]فعند حذف الفقرتين الأولى أو الثانية يتضح أن معامل ألففا كرومباخ سيصبح 0.723 أي 72.3%.

ثانيا :اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول التالي اختبار ثبات الاستبيان للمحور الثاني باستعمال معامل ألفا كرومباخ:

الجدول رقم(14) :معامل ألفا كرومباخ لفقرات المحور الثاني

رقم	البيان	معامل ألفا كرومباخ
01	يطبق فريق عمل المدققين معايير التدقيق الجزائرية NAA	0.713

02	يتمتع فريق المدققين بالاستقلالية التامة	0.555
03	فريق عمل المدققين ملزمون بأخلاقيات المهنة والسرية التامة	0.637
04	يحرص مكتب التدقيق على الاطلاع المستمر على الإصدارات المتعلقة بالمهنة	0.662
05	يقوم رئيس الفريق بطرح الأسئلة اللازمة على فريق التدقيق للتأكد من إلتزامهم بقواعد السلوك المهني والمتطلبات الأخلاقية	0.704

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

الجدول أعلاه يوضح قيمة ألفا كرومباخ عند حذف الفقرات من المحور الثاني، حيث يتراوح معامل ألفا في الفقرات(01، 02، 03، 04، 05) ما بين [0.555 إلى 0.713] فعند حذف الفقرة الأولى (01) يتضح ان معامل كرومباخ سيصبح 0.713 أي 71.3% .

ثالثا :اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الثالث

يوضح الجدول التالي اختبار ثبات الاستبيان للمحور الثالث باستعمال معامل ألفا كرومباخ:

الجدول رقم(15) :معامل ألفا كرومباخ لفقرات المحور الثالث

رقم	البيان	معامل ألفاكرومباخ
01	يتم اختيار المدقق الخارجي لمهمة التدقيق بناء على مبدأ الكفاءة	0.834
02	تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها	0.831

	المدقق الخارجي في تحسين جودة المعلومات في المؤسسة	
03	يساعد إبداء الرأي من طرف المدقق الخارجي في الاهتمام أكثر بمسألة الافصاح والشفافية	0.841
04	يؤثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على مسؤوليات المدقق الخارجي فيما يتعلق بالتقرير على أن المؤسسة تدار بشكل جيد	0.819
05	تساعد عملية الافصاح والاتصال داخل المؤسسة في مهمة التدقيق	0.921
06	يدعم عمل المدقق الخارجي من خلال مبدأ الافصاح والشفافية	0.837
07	يضمن مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة الوصول إلى سلامة التقارير المالية	0.841
08	يحسن التدقيق الخارجي من أداء مجلس الإدارة	0.834
10	تقرير المدقق يعتبر شهادة لكفاءة وفعالية الإدارة	0.818
11	يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشاكل	0.826
12	التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يحقق تغطية أشمل لعملية التدقيق	0.815

13	يؤثر التدقيق الداخلي على عمل المدقق الخارجي المتعلق بإجراءات تقدير الخطر	0.820
14	تساهم لجنة التدقيق في تدعيم فعالية التدقيق الخارجي	0.824
15	تعمل لجنة التدقيق على متابعة أداء ونشاط المدقق الخارجي وتقييم عمله بصورة مستمرة	0.836

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

الجدول أعلاه يوضح قيمة ألفا كرومباخ عند حذف الفقرات من المحور الثاني، حيث يتراوح معامل ألفا في الفقرات(01، 02، 03، 04، 05، 06،07، 08، 10، 11، 12، 13، 14، 15) ما بين [0.815 إلى 0.921] فعند حذف الفقرة الخامسة (05) يتضح ان معامل كرومباخ سيصبح 0.921 أي 92.1% .

رابعا :اختبار الثبات البنائي لمحاور الاستبيان

يوضح الجدول التالي اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحاور ثلاثة باستعمال معامل ألفا كرومباخ كما يلي:

الجدول رقم(16) :معامل ألفا كرومباخ لمحاور الاستبيان

المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرومباخ
المحور الأول	07	%74.7
المحور الثاني	05	%70.4
المحور الثالث	14	%83.9

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة ألفا كرومباخ تساوي 74.7% للمحور الأول و 70.4% للمحور الثاني و83.9% للمحور الثالث وهذا ما يعكس ثبات الإستبيان.

المبحث الثالث :اختبار الفرضيات

يتضمن هذا المبحث عرضا بتحليل بيانات أفراد العينة وفقا لمحاور الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال إجابة أفراد العينة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها.

المطلب الأول :نتائج أفراد العينة وفقا لمحاور الدراسة

سيعرض هذا المطلب نتائج تحليل بيانات أفراد العينة بناء على مخرجات برنامج spss

الفرع الأول :نتائج أفراد العينة للمحور الأول

قمنا بتحليل أفراد العينة لمعرفة إجابات كل مستجيب، وفيما يلي الجدول رقم (**17**) يوضح ذلك:

الجدول رقم(17) :نتائج أفراد العينة للمحور الأول

الفقرة	التكرارات	الإجابات					المجموع
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
الفقرة 01	التكرار	-	-	4	23	13	40
	النسبة%	-	-	%10	%57.5	%32.5	%100
الفقرة 02	التكرار	-	1	9	14	16	40
	النسبة%	-	%2.5	%22.5	%35	%40	%100
الفقرة	التكرار	-	1	3	26	10	40

03	النسبة%	-	%2.5	%7.5	%65	%25	%100
الفقرة 04	التكرار	-	1	1	21	17	40
	النسبة%	-	%2.5	%2.5	%52.5	%42.5	%100
الفقرة 05	التكرار	-	4	8	17	11	40
	النسبة%	-	%10	%20	%42.5	%27.5	%100
الفقرة 06	التكرار	-	1	6	10	17	40
	النسبة%	-	%2.5	%15	%25	%42.5	%100
الفقرة 07	التكرار	-	2	5	21	12	40
	النسبة%	-	%5	%12.5	%52.5	%30	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن الفقرة الأولى (01)بلغت نسبة الموافقين عليها تماما 32.5% بينما بلغت نسبة الموافقين عليها 57.5% ونسبة المحايدين 10% وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثانية (02) بلغت نسبة الموافقين عليها تماما 40% ونسبة الموافقين الموافقين عليها 35% ونسبة المحايدين 22.5% وغير الموافقين بلغت نسبتهم 2.5%، وذلك من إجمالي الدراسة، أما الفقرة الثالثة (03) بلغت نسبة الموافقين عليها 65% ونسبة الموافقين عليها تماما 25% ونسبة المحايدين 7.5% وغير الموافقين بلغت نسبتهم 2.5% ، وذلك من إجمالي عينة الدراسة ، أما الفقرة الرابعة (04) بلغت نسبة الموافقين عليها 52.5% ونسبة الموافقين عليها تماما 42.5% ونسبة المحايدين 2.5 %وغير الموافقين بلغت نسبتهم 2.5%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الخامسة (05) بلغت نسبة الموافقين عليها 42.5% والموافقين عليها تماما 27.5% ونسبة المحايدين 20% وغير الموافقين عليها 10%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة السادسة (06) بلغت نسبة الموافقين عليها تماما 42.5% ونسبة الموافقين عليها 25% ونسبة المحايدين 15% وغير الموافقين عليها بلغت نسبتهم 2.5%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة،اما الفقرة السابعة (07) بلغت نسبة الموافقين عليها 52.5%

ونسبة الموافقين عليها تماما 30% ونسبة المحايدين 12.5% وبلغت نسبة الغير موافقين عليها 5%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة.

الفرع الثاني :نتائج أفراد العينة للمحور الثاني

قمنا بتحليل أفراد العينة لمعرفة إجابات كل مستجيب، وفيما يلي الجدول رقم (**18**) يوضح ذلك:

الجدول رقم(18) :نتائج أفراد العينة للمحور الثاني

الفقرة	التكرارات	الإجابات					المجموع
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
الفقرة 01	التكرار	02	05	05	17	06	40
	النسبة%	%05	%20	%17.5	%42.5	%15	%100
الفقرة 02	التكرار	-	06	12	16	06	40
	النسبة%	-	%15	%30	%40	%15	100%
الفقرة 03	التكرار	-	1	1	24	14	40
	النسبة%	-	%2.5	%2.5	%60	%35	%100
الفقرة 04	التكرار	-	1	4	23	12	40
	النسبة%	-	%2.5	%10	%57.5	%30	%100
الفقرة 05	التكرار	01	07	06	17	09	40
	النسبة%	%2.5	%17.5	%15	%42.5	%22.5	%100

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن الفقرة الأولى (01)بلغت نسبة الموافقين عليها 42.5% بينما بلغت نسبة الموافقين عليها تماما 15% ونسبة المحايدين 17.5% و غير الموافقين بلغت نسبتهم 20%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثانية (02) بلغت نسبة الموافقين عليها 40% ونسبة الموافقين عليها تماما 15% ونسبة المحايدين 30% وغير الموافقين بلغت نسبتهم 15%، وذلك من إجمالي الدراسة، أما الفقرة الثالثة (03) بلغت نسبة الموافقين عليها 60% ونسبة الموافقين عليها تماما 35%ونسبة المحايدين 2.5% وغير الموافقين بلغت نسبتهم 2.5%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة ، أما الفقرة الرابعة (04) بلغت نسبة الموافقين عليها 57.5%

ونسبة الموافقين عليها تماما 30% ونسبة المحايدين 10% وغير الموافقين بلغت نسبتهم 2.5%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الخامسة (05) بلغت نسبة الموافقين عليها 42.5% والموافقين عليها تماما 22.5% ونسبة المحايدين 15% وبلغت نسبة غير الموافقين عليها 17.5% ونسبة غير الموافقين عليها تماما 2.5% ، وذلك من إجمالي عينة الدراسة.

الفرع الثالث:

نتائج أفراد العينة للمحور الثالث قمنا بتحليل أفراد العينة لمعرفة إجابات كل مستجيب، وفيما يلي الجدول رقم (**19**) يوضح ذلك:

الجدول رقم(19) :نتائج أفراد العينة للمحور الثالث

الفقرة	التكرارات	الإجابات					المجموع
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
الفقرة 01	التكرار	01	08	02	22	07	40
	النسبة%	%2.5	%20	%05	%55	%17.5	%100
الفقرة 02	التكرار	-	-	03	22	15	40
	النسبة%	-	-	%7.5	%55	%37.5	%100
الفقرة 03	التكرار	-	01	14	19	06	40
	النسبة%	-	%2.5	%35	%47.5	%15	%100
الفقرة 04	التكرار	-	06	11	12	11	40
	النسبة%	-	%15	%27.5	%30	%27.5	%100
الفقرة 05	التكرار	-	10	07	12	11	40
	النسبة%	-	%25	%17.5	%30	%27.5	%100
الفقرة 06	التكرار	-	02	10	20	08	40
	النسبة%	-	%05	%25	%50	%20	%100

الفقرة 07	التكرار	02	05	06	20	07	40
	النسبة%	%05	%12.5	%15	%50	%17.5	100%
الفقرة 08	التكرار	05	03	04	19	09	40
	النسبة%	%12.5	%7.5	%10	%47.5	%22.5	%100
الفقرة 10	التكرار	03	04	08	15	10	40
	النسبة%	%7.5	%10	%20	%37.5	%25	%100
الفقرة 11	التكرار	03	06	02	22	07	40
	النسبة%	%7.5	%15	%05	%55	%17.5	%100
الفقرة 12	التكرار	03	02	04	20	11	40
	النسبة%	%7.5	%05	%10	%50	%27.5	%100
الفقرة 13	التكرار	05	02	11	17	05	40
	النسبة%	%12.5	%05	%27.5	%42.5	%12.5	%100
الفقرة 14	التكرار	05	01	13	13	08	40
	النسبة%	%12.5	%2.5	%32.5	%32.5	%20	%100
الفقرة 15	التكرار	03	05	07	20	05	40
	النسبة%	%7.5	%12.5	%17.5	%50	%12.5	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن الفقرة الأولى (01)بلغت نسبة الموافقين عليها 55% بينما بلغت نسبة الموافقين عليها تماما 17.5% ونسبة المحايدين 5% وبلغت نسبة غير موافقين عليها 20% ونسبة غير موافقين عليها تماما 2.5%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثانية (02) بلغت نسبة الموافقين عليها 55%

ونسبة الموافقين الموافقين عليها تماما 37.5% ونسبة المحايدين 7.5% وغير الموافقين بلغت نسبتهم 2.5%، وذلك من إجمالي الدراسة، أما الفقرة الثالثة (03) بلغت نسبة الموافقين عليها 47.5% ونسبة الموافقين عليها تماما 15% ونسبة المحايدين 35% وغير الموافقين بلغت نسبتهم 2.5% ، وذلك من إجمالي عينة الدراسة ، أما الفقرة الرابعة (04) بلغت نسبة الموافقين عليها 30% ونسبة الموافقين عليها تماما 27.5% ونسبة المحايدين 27.5% وغير الموافقين بلغت نسبتهم 15% ، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الخامسة (05) بلغت نسبة الموافقين عليها 30% والموافقين عليها تماما 27.5% ونسبة المحايدين 17.5% وغير الموافقين عليها 25%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة السادسة (06) بلغت نسبة الموافقين عليها 50% ونسبة الموافقين عليها تماما20% ونسبة المحايدين 25% وغير الموافقين عليها بلغت نسبتهم 5%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة السابعة (07) بلغت نسبة الموافقين عليها 50% ونسبة الموافقين عليها تماما 17.5% ونسبة المحايدين 15% وبلغت نسبة الغير موافقين عليها 12.5% ونسبة غير موافقين عليها 5%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة. أما الفقرة الثامنة (08) بلغت نسبة الموافقين عليها 47.5% بينما بلغت نسبة الموافقين عليها تماما 22.5% ونسبة المحايدين 10% وبلغت نسبة غير موافقين عليها 7.5% ونسبة غير موافقين عليها تماما 12.5%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة العاشرة (10) بلغت نسبة الموافقين عليها 37.5% ونسبة الموافقين عليها تماما 25% ونسبة المحايدين 20% وغير الموافقين بلغت نسبتهم 10% ونسبة غير موافقين تماما 7.5%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة ، أما الفقرة الحادية عشر (11) بلغت نسبة الموافقين عليها 55% ونسبة الموافقين عليها تماما 17.5% ونسبة المحايدين 05% وغير الموافقين بلغت نسبتهم 15% ونسبة غير موافقين عليها تماما 7.5%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثانية عشر (12) بلغت نسبة الموافقين عليها 50% والموافقين عليها تماما 27.5% ونسبة المحايدين 10% وغير الموافقين عليها 05% ونسبة غير موافقين تماما 7.5%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثالثة عشر (13) بلغت نسبة الموافقين عليها 42.5% ونسبة الموافقين عليها تماما 12.5% ونسبة المحايدين 27.5% وغير الموافقين عليها بلغت نسبتهم 5% ونسبة غير موافقين تماما 12.5%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الرابعة عشر (14) بلغت نسبة الموافقين عليها 32.5% ونسبة الموافقين عليها تماما 20% ونسبة المحايدين 32.5% وبلغت نسبة غير موافقين عليها 2.5% ونسبة غير موافقين عليها تماما 12.5%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة. أما الفقرة الخامسة عشر (15) بلغت نسبة الموافقين عليها 50% ونسبة الموافقين عليها تماما 12.5% ونسبة المحايدين

17.5% وغير الموافقين عليها بلغت نسبتهم 12.5% ونسبة غير موافقين تماما 7.5%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة.

المطلب الثاني :اختبار الفرضيات

حتى نقوم باختبار فرضيات المحور الأول والثاني والثالث، نقوم أولا بتحديد الفئات ولتحديد هذه الأخيرة نقوم بالخطوات التالية:

- **تعيين الفئات**:عدد الفئات هو خمس (05) فئات حيث إجابة موافق تماما تمثل الفئة رقم (05) وإجابة موافق تمثل الفئة رقم (04) وإجابة محايد تمثل الفئة رقم(03)، وإجابة غير موافق تمثل الفئة رقم(02) وإجابة غير موافق تماما تمثل الفئة رقم(01).
- **حساب المدى** :حيث المدى يساوي الحد الأعلى مطروح من الحد الأدنى.

المدى= 5-1

المدى= 4

- **حساب طول الفئة** :حيث طول الفئة يساوي المدى/عدد الفئات

طول الفئة = 5/4

طول الفئة=0.8

- **تعيين الفئات** :واعتمادا على ما سبق نحدد الفئات كما يلي:

- الفئة الأولى: [1-1.8] وتمثل الإجابات غير موافق تماما.
- الفئة الثانية: [1.8-2.6] وتمثل الإجابات غير موافق.
- الفئة الثالثة: [2.6-3.4] وتمثل الإجابات محايد.
- الفئة الرابعة: [3.4-4.2] وتمثل الإجابات موافق.

- الفئة الخامسة:[4.2-5] وتمثل الإجابات موافق تماما.

وبعد ما قمنا بتحديد الفئات، الآن نقوم باختبار الفرضيات من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان وذلك باستخدام اختبار t للعينة الواحدة وهذا لتحليل فقرات الإستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t محسوبة أكبر من قيمة tالجدولية[1]، أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من60%[2]. وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها وهذا إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية أو مستوى المعنوية أكبر من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60% ، وتكون الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05.

الفرع الأول: اختبار فرضيات المحور الأول

اختبار الفرضيات باستعمال T.test حيث نقوم أولا التذكير بالفرضية المتعلقة بالمحور الأول وهي كما يلي:

- ✓ **الفرضية العدمية H0** : **لا** يوجد تأثير دال إحصائيا للعناصر المتعلقة بالمدقق على جودة التدقيق الخارجي.
- ✓ **الفرضية البديلة H1** : يوجد تأثير دال إحصائيا للعناصر المتعلقة بالمدقق على جودة التدقيق الخارجي.

والجدول التالي يوضح اختبار T.test للمحور الأول كما يلي:

الجدول رقم(20): اختبار T.test للمحور الأول

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة (sig)	درجة الموافقة
الفقرة 01	4.2250	0.61966	0.8450	12.503	0.000	موافق تماما

1 قيمة t الجدولية عند درجة حرية (n-1-39) ومستوى الدلالة0.05 تساوي 2.0425 حسب جدول توزيع ستودنت. student

2 تمثل نسبة الحياد وفق مقياس ليكارت الخماسي والمحسوبة وفقا كما يلي:5/3=0.60

الفقرة 02	4.1250	0.85297	0.8250	8.342	0.000	موافق
الفقرة 03	4.1250	0.64798	0.8250	10.981	0.000	موافق
الفقرة 04	4.3500	0.66216	0.8700	12.894	0.000	موافق تماما
الفقرة 05	3.8750	0.93883	0.7750	5.895	0.000	موافق
الفقرة 06	3.7750	1.42302	0.7550	3.444	0.001	موافق
الفقرة 07	4.0750	0.97703	0.8150	8.530	0.000	موافق
جميع فقرات المحور الأول	4.0786	0.55935	0.81572	12.195	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن الفقرة (01) بلغ الوزن النسبي 0.8450 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، أما الفقرة (02) بلغ الوزن النسبي 0.8250 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل هلى إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (03) بلغ الوزن النسبي 0.8250 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة الرابعة (04) قدرت قيمة t ب 10.981 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.0452 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (05) قدرت قيمة t ب 12.894 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.0452 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (06) قدرت قيمة t ب 5.895 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.0452 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (07) بلغ الوزن النسبي 0.7550 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة 0.000وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة.

وفي الأخير نحكم على المحور الأول من خلال جميع الفقرات أن الوزن النسبي بلغ 0.81572 و مستوى الدلالة 0.000 ووفقا لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والمتمثلة في يوجد تأثير دال إحصائيا للعناصر المتعلقة بالمدقق على جودة التدقيق الخارجي.

الفرع الثاني: اختبار الفرضيات للمحور الثاني

اختبار الفرضيات باستعمال T.test حيث نقوم أولا التذكير بالفرضية المتعلقة بالمحور الثاني كما يلي:

- ✓ **الفرضية العدمية H0** لا يوجد تأثير دال إحصائيا للعناصر الخاصة بمكتب التدقيق على جودة التدقيق الخارجي.
- ✓ **الفرضية البديلةH1** : يوجد تأثير دال إحصائيا للعناصر الخاصة بمكتب التدقيق على جودة التدقيق الخارجي.

والجدول التالي يوضح اختبار T.test للمحور الثاني كما يلي:

الجدول رقم (21): اختبار T.test للمحور الثاني

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة (sig)	درجة الموافقة
الفقرة 01	3.4250	1.12973	0.6850	2.379	0.022	موافق
الفقرة 02	3.5500	0.93233	0.7100	3.731	0.001	موافق
الفقرة 03	4.2750	0.64001	0.8550	12.599	0.000	موافق تماما
الفقرة 04	4.1500	0.69982	0.8300	10.393	0.000	موافق
الفقرة 05	3.6500	1.09895	0.7300	3.741	0.001	موافق
جميع فقرات	3.8100	0.62421	0.7620	8.207	0.000	موافق

المحور الثاني						

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن الفقرة (01) بلغ الوزن النسبي 0.6850 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة 0.022 وهي اقل من 0.05مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون محتوى هذه الفقرة.أما الفقرة(02)بلغ الوزن النسبي 0.7100وهو أكبر من0.6 وقدر مستوى الدلالة 0.001 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون محتوى هذه الفقرة.أما الفقرة (03) قدرت قيم t ب 12.599 وهي أكبر من t الجدولية 2.0452 مما يدل على إيجابية الفقرة وأن أفراد العينة يوافقون على محتوى الفقرة. أما الفقرة (04)بلغ الوزن النسبي 0.8300 وهو أكبر من0.6 وقدر مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون محتوى هذه الفقرة.أما الفقرة (05) قدرت قيمة tب 3.741 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.0452 مما يدل على إيجابية الفقرة وان أفراد العينة يوافقون على محتوى الفقرة .

وفي الأخير نحكم على المحور الثاني من خلال جميع الفقرات أن الوزن النسبي بلغ 8.207 ومستوى الدلالة 0.000 ووفقا لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والمتمثلة يوجد تأثير دال إحصائيا للعناصر الخاصة بمكتب التدقيق على جودة التدقيق الخارجي.

الفرع الثالث: اختبار الفرضيات للمحور الثالث

اختبار الفرضيات باستعمال T.test حيث نقوم أولا التذكير بالفرضية المتعلقة بالمحور الثالث كما يلي:

- ✓ **الفرضية العدمية : H0** : لا يوجد تأثير دال إحصائيا لجودة التدقيق الخارجي على تطبيق حوكمة الشركات.
- ✓ **الفرضية البديلة : H1** : يوجد تأثير دال إحصائيا لجودة التدقيق الخارجي على تطبيق حوكمة الشركات.

الجدول رقم (22): اختبار T.test للمحور الثالث

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة (sig)	درجة الموافقة
الفقرة 01	3.6500	1.07537	0.7300	3.823	0.000	موافق
الفقرة 02	4.3000	0.60764	0.8600	13.531	0.000	موافق تماما
الفقرة 03	3.7500	0.74248	0.7500	6.389	0.000	موافق
الفقرة 04	3.7000	1.04268	0.7400	4.246	0.000	موافق
الفقرة 05	3.6000	1.15025	0.7200	3.299	0.002	موافق
الفقرة 06	3.8500	0.80224	0.7700	6.701	0.000	موافق
الفقرة 07	3.6250	1.07864	0.7250	3.665	0.001	موافق
الفقرة 08	3.6000	1.27702	0.7200	2.972	0.005	موافق
الفقرة 10	3.6250	1.19158	0.7250	3.317	0.002	موافق
الفقرة 11	3.6000	1.17233	0.7200	3.237	0.002	موافق
الفقرة 12	3.8500	1.12204	0.7700	4.791	0.000	موافق
الفقرة 13	3.3750	1.16987	0.6750	2.027	0.050	موافق
الفقرة 14	3.4500	1.21845	0.6900	2.336	0.025	موافق
الفقرة 15	3.4750	1.10911	0.6950	2.709	0.010	موافق

جميع فقرات المحور الثالث	3.6750	0.60910	0.7350	7.009	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن الفقرة (01) بلغ الوزن النسبي 0.7300 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، أما الفقرة (02) بلغ الوزن النسبي 0.8600 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل هلى إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (03) بلغ الوزن النسبي 0.7500 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة الرابعة (04) قدرت قيمة t ب 4.246 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.0452 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (05) قدرت قيمة t ب 3.299 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.0452 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (06) قدرت قيمة t ب 6.701 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.0452 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (07) بلغ الوزن النسبي 0.7250 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة 0.001وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (08) بلغ الوزن النسبي 0.7200 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، أما الفقرة (10) بلغ الوزن النسبي 0.7250وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة 0.002 وهي أقل من 0.05 مما يدل هلى إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (11) قدرت قيمة t ب 3.237 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.0452 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (12) قدرت قيمة t ب 4.791 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.0452 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (13) بلغ الوزن النسبي 0.6750 وهو أكبر من 0.6،وقدر مستوى الدلالة 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (14) بلغ الوزن النسبي 0.6900 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة

0.025وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. . أما الفقرة (15) بلغ الوزن النسبي 0.6950 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة0.010 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة.

وفي الأخير نحكم على المحور الثالث من خلال جميع الفقرات أن الوزن النسبي بلغ 0.7350 ومستوى الدلالة 0.000 . ووفقا لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والمتمثلة في يوجد تأثير دال إحصائيا لجودة التدقيق الخرجي على تطبيق حوكمة الشركات.

خلاصة الفصل

من خلال ما تم التوصل اليه من نتائج الاستبانة التي قمنا بها والتي تشمل ثلاثة محاور تم ذكرها فيما سبق، بهدف تحديد دور جودة التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات ،ومن خلال دراسة هذه الآراء نستنتج ما يلي:

- تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق أن أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني للمدقق الخارجي تساهم في دعم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.
- تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق أن فريق عمل مكتب التدقيق يساهم في دعم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.
- تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق أن جودة التدقيق الخارجي تساهم في دعم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

خاتمة

خاتمة :

في ظل التغيرات التي تعيشها الجزائر في مجال فتح المنافسة الحرة، أصبح من الضروري الاستعانة بالتدقيق الخارجي كمهنة ضرورية لدعم مسارات وتطبيقات حوكمة الشركات، الأمر الذي يضمن مبدأ الافصاح والشفافة داخل المؤسسة.حيث طرح نظام حوكمة الشركات كأحد أهم الحلول لتفعيل نظام الرقابة، والتحكم في المؤسسة من جهة، والتركيز على جودة التدقيق الخارجي لإعادة الثقة في الخدمات التي يقدمها المدقق لصحة ومصداقية المعلومات من جهة أخرى.

هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى مساهمة جودة التدقيق الخارجي في دعم مسارات تطبيق حوكمة الشركات، وذلك نظرا لأهمية هذا الموضوع من جهة، ولوجود ارتباط قوي بين كل من التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات من جهة أخرى. ولتحقيق هذا الهدف تطرقنا في الجانب النظري للدراسة إلى أهم المفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات، وكذا أهم أساسيات التدقيق الخارجي من خلال التركيز على دور التدقيق الخارجي في دعم تطبيق حوكمة الشركات، أما الجانب التطبيقي قمنا بدراسة مكاتب المحاسبة والتدقيق على مستوى الولاية (عين تموشنت) وذلك عن طريق أداة الاستبيان لجمع المعلومات.

أولا: اختبار الفرضيات

اعتمادا على الدراسة النظرية وبعد القيام بالدراسة التطبيقية من خلال توزيع الاستبيان والذي شمل مجموعة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة يمكننا الإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة باختبار الفرضيات سابقة الذكر كما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى والتي محتواها أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني للمدقق الخارجي لها علاقة في دعم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، فقد تم اتفاق أفراد العينة على صحة الفرضية، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الأولى.

بالنسبة للفرضية الثانية والتي محتواها أن فريق عمل مكتب التدقيق له علاقة في دعم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، فقد تم اتفاق أفراد العينة على صحة الفرضية، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الأولى.

بالنسبة للفرضية الثالثة والتي محتواها أن جودة التدقيق الخارجي لها علاقة في دعم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، فقد تم اتفاق أفراد العينة على صحة الفرضية، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الأولى.

ثانيا:نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة اتضح لنا أن هذا الموضوع محل اهتمام الباحثين والأكاديميين والمهنيين في الوقت الحالي، وقد توصلنا إلى النتائج التالية:

- تحقق حوكمة الشركات مزايا مختلفة فهي تمثل الكيفية التي تدار بها الشركات، حيث تمكن من حل العديد من المشاكل التي تواجهها بشكل عام وبشكل خاص المشاكل المالية، وأهمها فقدان الثقة والمصداقية في التقارير والقوائم المالية وذلك من خلال تعزيز الافصاح والشفافية فيها، وتعتبر أيضا كمؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدرجة الأولى.

- يعتبر التدقيق الخارجي كآلية من آليات الحوكمة الخارجية التي تهدف إلى زيادة فعالية تطبيق هذه الحوكمة والحد من مختلف النزاعات والمشاكل القائمة في المؤسسة من خلال التخفيض من عدم تماثل المعلومات التي يتميز بها المدراءفي الغالب، وبالتالي السماح لجميع الأطراف الحصول على مختلف المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، بالإضافة إلى التقليل من الاختيار العكسي والتخفيض من عجز الآليات الأخرى في الحد من التلاعبات والغش.

- يحدد التدقيق الخارجي وفقا لعاملين أساسين هما:الكفاءة المهنية واستقلالية المدقق الخارجي.

- عدم قيام الهيئات المهنية في الجزائر بإصدار معايير وطنية تنظم المهنة تلائم البيئة الجزائرية وتكون متوافقة مع ما جاءت به المعايير الدولية للتدقيق، فما هو معمول به مجرد قوانين .

- يتطلب تنفيذ أعمال الحوكمة توفر تنظيم إداري والمهني المتكامل الذي يشمل على وجود مجلس إدارة فعال ولجنة مراجعة،إدارة مراجعة داخلية ومراجع خارجي مستقل.

ثالثا:الاقتراحات:

- ❖ وضع دليل لحوكمة الشركات في الجزائر، واصدار قانون يلزم الشركات بالتقيد به.
- ❖ تفعيل دور المدققين الخارجيين والمحاسبين المعتمدين والخبراء من أجل ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في مجال حوكمة الشركات.
- ❖ إقامة الدورات التدريبية والمؤتمرات المهنية والعلمية بغرض التعريف بمفهوم وآليات حوكمة الشركات وبيئتها الجديدة وما تفرضه على سوق التدقيق من تحديات جديدة تتعلق بضرورة تدعيم استقلالية المدقق، والحد من

المنافسة غير الشريفة والتي تؤثر على سمعة المهنة وكرامتها وبالتالي مكانتها المرموقة بين سائر المهن، وتوعية المدقق للمسؤوليات الملقاة على عاتقه وخصوصا المسؤوليات القانونية في ظل بيئة التقاضي تجاه الاقتصاد الوطني والمجتمع عموما.

❖ لا بد من نشر الوعي وتكثيف الجهود لتبني مبادئ حوكمة المؤسسات في الجزائر من خلال دعم آلياتها الميدانية وتفعيلها، وخاصة دعم التدقيق الخارجي، حيث تعتمد المردودية الإجابية في التسيير على مستوى المؤسسات على جودة التدقيق الخارجي.

رابعا:آفاق الدراسة:

✓ من خلال هذه الدراسة اتضح لنا أن الإحاطة الكلية بجوانب الموضوع تتطلب دراسات أخرى مكملة وما يقترحه في هذا الصدد هو:

✓ تعميم الاستبيان على عدد أكبر من أصحاب المصالح خاصة الموردين والدائنين.

✓ إجراء الدراسة حول مدى فعالية تطبيق حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية في ظل عدم توافر سوق مالي.

✓ دراسة مقارنة لشركتين احداهما تلتزم بتطبيق حوكمة الشركات و الأخرى لا تعطي لها بالا.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

- **الكتب**

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، 2000.
2. أحمد علي خضر،**حوكمة الشركات**، الطبعة الاولى، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر،2012
3. أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة والمراجعة الدولية** ، الطبعة الأولى، الإسكندرية، الدار الجامعية،2010.
4. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، مصر،2005.
5. خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2006.
6. رجب السيد، عبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
7. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (مفاهيم، مبادئ، التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، مصر،2005.
8. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات –المفاهيم– المبادئ–التجارب– تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية،الاسكندرية، 2005.
9. عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، **التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008.
10. عبد الفتاح محمد الصحن ، **أسس المراجعة الخارجية**، دون طبعة ، القاهرة، المكتب الجامعي الحديث، 2007.
11. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007/2006.
11. علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن،2011.

12.محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

13.محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل** ،دون طبعة ،الإسكندرية ،المكتب الجامعي الحديث ، 2007.

14.محمد الشريف بن زاوي، **حوكمة الشركات و الهندسة المالية**، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية مصر، الطبعة الأولى 2012.

15.محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية 2005/05.

16.محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006 .

17.مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى كافي، إيمان بو ربيع ، **الحوكمة المؤسسية** ، ألفا للوثائق Alpha doc، قسنطينة الجزائر،2018

18.مصطفى يوسف كافي، **الأزمة المالية الإقتصادية العالمية**،الطبعة الأولى، عمان الأردن،2013

19.يزيد تقرارت، بن عيشي بشير، **حوكمة الشركات من منظورمحاسبي**، الطبعة الثانية، المكتب الجامعي الحديث، الجزائر2018.

- **المذكرات والأطروحات**

20.أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة، الجزائر، 2014.

21.أحمد رجب"محمد بدوي" جويلس، **أثر عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات والعملاء في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الزرقاء– الأردن، 2016.

22. اسماعيل علي محمد الأسود، دور المراجعة الخارجية في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية المحاسبة، جامعة الجبل الغربي، ليبيا، 2013.

23. آسيا هيري، **فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق**، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2018/2017.

24. أكرم صابر السحار، **العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل،كلية التجارة، الجامعة الاسلامية- غزة، فلسطين، 2015.

25. أمينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، أطروحة دكتوراه في المالية المحاسبة والتسويق في المؤسسة، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، 2013-2014.

26. براهمة كنزة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 02، 2014/2013.

27. بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس-سطيف، الجزائر، 2011/2010.

28. تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية**، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية، محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر،2017/2016.

29. حاتم رياض مصطفى أصلان، **مدى مساهمة تطبيق مبادئ الحوكمة في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015.

30. زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والجباية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،الجزائر،2012/2011.

31. سعود وسيلة، **حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة دكتورة في العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، استراتيجية المنظمات،جامعة محمد بوضياف،المسيلة، الجزائر،2016/2015.

32. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر،2012/2011.

33. العابدي دلال، **حوكمة الشركات و دورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،الجزائر، 2015-2016.

34. عاشوري عبد الناصر، **دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والتسيير، فرع الحوكمة ومالية مؤسسة، جامعة سطيف 1، الجزائر،2016/2015.

35. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة الحديده، اليمن، 2008.

36. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009.

37. غضبان حسام الدين، **مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة محمد خيضر،بسكرة، الجزائر،2014/2013.

38. فريد بولحبال، **أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات**،أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018/2017.

39. قطاف عقبة، **دور حوكمة الشركات في تحسيين أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية،والتجاريةوعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ،بسكرة، ا2019/2018.

40. لشلاش عائشة، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات**، اطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس- سيدي بلعباس، الجزائر، 2018/2017.

41. لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009/2008.

42. ماهرأسامة نايف شبير،**أثر استخدام آليات الحوكمة في تخفيض تكاليف الوكالة**، رسالة ماجستر المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2017.

43. مجيلي خليصة، **دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية**، أطروحة دكتورة الطور الثالث ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف 01- ،2018/2017.

44. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010.

45. مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية ،غزة، فلسطين، 2013.

- **المجلات والملتقيات**

45. الأخضر عياشي، الياس شاهد، **أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإلكترونية دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن ،ديسمبر 2017.

46. آسيا سعدان، سعاد شعابنية، **ميكانيزمات الحد من الفساد الإداري و المالي**، الملتقى الوطني الأول حول الفساد و تأثيره على التنمية الإقتصادية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، في 24-25 أفريل2018.

47. آليات تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية في ظل الاندماج العالمي، WWW.BENSAID AMINE.YOLASIYE.COMI، بدون سنة.

48. بشرى عبد الوهاب محمد حسن، **تأثير آليات حوكمة الشركات في ممارسات التحفظ المحاسبي**، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية، المجلد 22، العدد 93.

49. بن زعمة سليمة، بصري ريمة، تقرارت يزيد، **التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية**، مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الإقتصادية، العدد الرابع/ ديسمبر 2018.

50. بن سعيد محمد، لشلاش عائشة،**جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ،العدد 43، 2015.

51. بن عواق شرف الدين أمين، **تطبيقات حوكمة الشركات ودورها في محاربة الفساد المالي والإداري**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد03/جوان 2015.

52. بوفاتح بلقاسم، بلعربي عبد القادر، **التكامل بين التدقيق الخارجي و الآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد06/ديسمبر2016 .

53. بوفاتح بلقاسم، بلعربي عبد القادر، **التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الباحث الإقتصادي، العدد 06/ديسمبر 2016.

54. جليل طريف، **حوكمة الشركات الفرص والتحديات**، مجلة اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية ، موضوع الغلاف أخبار الإتحاد، العدد 11/ أكتوبر-نوفمبر- ديسمبر2015 .

55. جليلة زوهري، إلياس صالح، **واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الاصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية**، مجلة الإبتكار والتسويق، العدد الثاني، بدون سنة.

56. حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، **حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، في 06-07 ماي 2012.

57. حسين يرقى، عمر علي عبد الصمد، **واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها**، ص4، BENSAID AMINE.YOLASITE.COM بدون سنة.

58. حكيمة بوسلمة، **حوكمة الشركات كآلية لمواجهة الفساد المالي وتحقيق التنمية المستدامة**، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة المجلد 02 العدد 02 ديسمبر2018 .

59. صنهاجي هيبة وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي .الجزائر، المجد 01 ، العدد 01 ، ديسمبر2017 .

60. عبد الحميد مراكشي، العوامل المؤثرة عاى جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسبات في الجزائر، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 2،جوان 2019.

61. عبد المجيد كموش، **دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات –الآليات ونظام التشغيل–**،مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 02، العدد،02، 2018/12/31.

62. غزالي زينب،وادي مهيدي، **أثر جودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد12/ العدد:02، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2019.

63. محمد سفير، بوعلام مولاي، **تحليل واقع أنماط تسيير المؤسسات الجزائرية وتطور الحاجة لاعتماد مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد04/العدد:01 مارس 2019.

64. محمد علي جبران، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن**، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، قسم المحاسبة–كلية إدارة الأعمال– جامعة الملك سعود الرياض، الثلاثاء–الأربعاء18–19ماي 2010.

65. مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات،2006.

66. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، اصدار 2009 .

67. نرمين أبو العطا، **حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، 2003.

68. نوارة محمد، مليكة حفيظ شبايكي، **حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية**، مجلة جديد الإقتصاد،2018.

- **القوانين والمقررات**

69. المادة 22 من القانون رقم 10–01 ،المؤرخ في 29 جوان 2010 ،المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية 2 الجزائرية العدد 42 ،بتاريخ 11 جويلية 2010.

69. مقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، غرفة المحاسبة، المالية وزارة.

70. مقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، غرفة المحاسبة، المالية وزارة.

71. مقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، غرفة المحاسبة، المالية وزارة.

72. مقرر رقم 77 مؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، غرفة المحاسبة، المالية وزارة.

- **المواقع الإلكترونية:**

73. دليل الإداري والمسير المالي في الجزائر، مدونة عبد الكريم خيطاس

https://khitasabdelkarim.wordpress.com/2015/08/29

الملاحق

الملحق رقم 01 : الإستبيان

المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

سيدتي، سيدي:

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته، تحية طيبة وبعد:

في إطار إعداد مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وجباية معمقة تم إعداد هذا الاستبيان لإتمام هذه الدراسة الموسومة بعنوان: **مساهمة جودة التدقيق الخارجي[1] في دعم مسارات تطبيق حوكمة الشركات[2].**

يعد هذا الاستبيان جزء من هذه الدراسة، ونظرا لخبرتكم العملية في هذا المجال، فإن إجاباتكم الدقيقة على الأسئلة والفقرات الواردة بالاستبيان سيكون محل تقدير عالي، وسوف يساعدنا في الوصول إلى نتائج قيمة تخدم أهداف الدراسة، كما أن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم.

مع العلم أن هذه المعلومات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، وأننا ملزمون بالسرية التامة.

إعدادالطالبتين :

– دلباز سهيلة

– شعيبي سارة

إشرف الأستاذ

– بوغازي إسماعيل

[1] جودة التدقيق الخارجي: هي أن يقوم المدقق الخارجي باكتشاف أي شيء غير عادي في المعلومات المالية، ومن ثمة الكشف عنه لمستخدميها حيث يعتبر احتمال اكتشاف الخطأ أو الاحتيال مسألة كفاءة، في حين أن احتمال الكشف عنهما يعتمد على استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي، أي مدى استعداده لمواجهة الضغوط التي يمارسها معدو المعلومات المالية.

[2] حوكمة الشركات:هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة ومراقبة المؤسسة من خلال مجموعة من القوانين التي توضح حقوق وواجبات المؤسسة ومختلف الأطراف ذات المصالح بهدف ضمان حقوق ومصالح كل طرف.

الجزء الأول: البيانات الشخصية

الرجاء وضع علامة (X) حول الإجابة المناسبة لكل من العبارات التالية:

1. العمر:

- أقل من 30 سنة ☐
- من30الى 40 سنة ☐
- من41 الى 50 سنة ☐
- أكثر من 50 سنة ☐

2. المؤهل العلمي:

- بكالوريا ☐
- ليسانس ☐
- ماستر ☐
- ماجستير ☐
- دكتوراه ☐
- مؤهل آخر، أذكره: .....

3. التخصص العلمي:

- اقتصاد ☐
- مالية ☐
- محاسبة ☐

- تسويق ☐
- إدارة أعمال ☐
- تخصص آخر، أذكره: .....

4. الوظيفة الممارسة:

- أستاذ جامعي ☐
- محاسب معتمد ☐
- محافظ حسابات ☐
- خبير محاسبي ☐
- وظيفة أخرى، أذكرها: .....

5. عدد سنوات الخبرة:

- أقل من 5 سنوات ☐
- من 5 الى 15 سنة ☐
- من 16الى 25 سنة ☐
- أكثر من 25 سنة ☐

الجزء الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول:جودة التدقيق الخارجي (عناصر متعلقة بالمدقق)

رقم الفقرة	البيان	غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما

		تماما				
01	يتمتع المدقق وفريق العمل بالتأهيل العلمي والخبرة العلمية لتأدية مهام التدقيق					
02	تساهم استقلالية التدقيق الخارجي في دعم جودة أداء المدقق الخارجي					
03	تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق من تحسين جودة أداء المدقق الخارجي					
04	يكون التدقيق ذو جودة عندما يكون المدقق صادق ونزيه					
05	لا يستطيع المدقق وحده أن يحقق الجودة المطلوبة فلابد من تكامل عمله مع الأجهزة الرقابية الأخرى					
06	يلتزم المدقق الخارجي بالعدل والصدق ضمن كل تعاملاته العملية والمهنية					
07	يؤدي المدقق الخارجي المهمة المكلف بها من خلال مراعاة الوقت والجودة والمعايير الفنية والأخلاقية					

المحور الثاني:جودة التدقيق الخارجي (عناصر خاصة بمكتب التدقيق)

رقم الفقرة	البيان	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	يطبق فريق عمل المدققين معايير التدقيق الجزائرية NAA					
02	يتمتع فريق المدققين بالاستقلالية التامة					

03	فريق عمل المدققين ملزمون بأخلاقيات المهنة والسرية التامة					
04	يحرص مكتب التدقيق على الاطلاع المستمر على الإصدارات المتعلقة بالمهنة					
05	يقوم رئيس الفريق بطرح الأسئلة اللازمة على فريق التدقيق للتأكد من إلتزامهم بقواعد السلوك المهني والمتطلبات الأخلاقية					
06	تحديد النشاط والتغيير الدوري لأعضاء فريق التدقيق يضمن أداء الخدمات بالجودة المطلوبة					

المحور الثالث: علاقة التدقيق الخارجي بالحوكمة

رقم الفقرة	البيان	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	يتم اختيار المدقق الخارجي لمهمة التدقيق بناء على مبدأ الكفاءة					
02	تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي في تحسين جودة المعلومات في المؤسسة					
03	يساعد إبداء الرأي من طرف المدقق الخارجي في الاهتمام أكثر بمسألة الافصاح والشفافية					
04	يؤثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على مسؤوليات المدقق الخارجي فيما يتعلق بالتقرير على أن المؤسسة تدار بشكل جيد					
05	تساعد عملية الافصاح والاتصال داخل					

	المؤسسة في مهمة التدقيق					
06	يدعم عمل المدقق الخارجي من خلال مبدأ الافصاح والشفافية					
07	يضمن مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة الوصول إلى سلامة التقارير المالية					
08	يحسن التدقيق الخارجي من أداء مجلس الإدارة					
09	يساهم المدقق الخارجي في التقليل من مشكلة عدم تماثل المعلومات بالنسبة للمساهمين					
10	تقرير المدقق يعتبر شهادة لكفاءة وفعالية الإدارة					
11	يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشاكل					
12	التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يحقق تغطية أشمل لعملية التدقيق					
13	يؤثر التدقيق الداخلي على عمل المدقق الخارجي المتعلق بإجراءات تقدير الخطر					
14	تساهم لجنة التدقيق في تدعيم فعالية التدقيق الخارجي					
15	تعمل لجنة التدقيق على متابعة أداء ونشاط المدقق الخارجي وتقييم عمله بصورة مستمرة					
16	لجنة التدقيق لها دور في تعيين وعزل المدقق الخارجي وتحديد أتعابه					

الملحق رقم(02):قائمة الأساتذة المحكمين

اسم الأستاذ	الرتبة	المركز الجامعي
جعفري عمر	أستاذ محاضر ب	عين تموشنت
درويش عمار	أستاذ محاضر ب	عين تموشنت

الملحق رقم (03): مخرجات برنامج Spss

1. البيانات الشخصية

1- العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	20	50,0	50,0	50,0
	من 30 إلى 40 سنة	12	30,0	30,0	80,0
	من 41 إلى 50 سنة	3	7,5	7,5	87,5
	أكثر من 50 سنة	5	12,5	12,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

2- المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بكالوريا	12	30,0	30,0	30,0
	ليسانس	9	22,5	22,5	52,5
	ماستر	11	27,5	27,5	80,0
	ماجستير	1	2,5	2,5	82,5
	دكتوراه	5	12,5	12,5	95,0
	مؤهل آخر	2	5,0	5,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

التخصص العلمي -3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقتصاد	10	25,0	25,0	25,0
	مالية	2	5,0	5,0	30,0
	محاسبة	24	60,0	60,0	90,0
	إدارة أعمال	4	10,0	10,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الوظيفة أو المهنة -4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أستاذ جامعي	10	25,0	25,0	25,0
	محاسب معتمد	15	37,5	37,5	62,5
	محافظ حسابات	6	15,0	15,0	77,5
	خبير محاسبي	1	2,5	2,5	80,0
	وظيفة أخرى	8	20,0	20,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

عدد سنوات الخبرة -5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	22	55,0	55,0	55,0
	من 5 إلى 15 سنة	9	22,5	22,5	77,5
	من 16 إلى 25 سنة	5	12,5	12,5	90,0
	أكثر من 25 سنة	4	10,0	10,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

2. اختبار حول الاستبيان

1.2.اختبار صدق الاستبيان

Corrélations

			A1	A2	A3	A4
Rho de Spearman	A1	Coefficient de corrélation	1,000	,217	,405**	,412**
		Sig. (bilatéral)	.	,179	,010	,008
		N	40	40	40	40
	A2	Coefficient de corrélation	,217	1,000	,234	,494**
		Sig. (bilatéral)	,179	.	,147	,001
		N	40	40	40	40
	A3	Coefficient de corrélation	,405**	,234	1,000	,375*
		Sig. (bilatéral)	,010	,147	.	,017
		N	40	40	40	40
	A4	Coefficient de corrélation	,412**	,494**	,375*	1,000
		Sig. (bilatéral)	,008	,001	,017	.
		N	40	40	40	40
	A5	Coefficient de corrélation	,053	-,089	,403**	,139
		Sig. (bilatéral)	,744	,585	,010	,393
		N	40	40	40	40
	A6	Coefficient de corrélation	,481**	,498**	,311	,596**
		Sig. (bilatéral)	,002	,001	,050	,000
		N	40	40	40	40
	A7	Coefficient de corrélation	,575**	,210	,362*	,512**
		Sig. (bilatéral)	,000	,193	,022	,001

	N	40	40	40	40
A	Coefficient de corrélation	,613**	,554**	,617**	,730**
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000
	N	40	40	40	40

Corrélations

			A5	A6	A7	A
Rho de Spearman	A1	Coefficient de corrélation	,053	,481**	,575**	,613**
		Sig. (bilatéral)	,744	,002	,000	,000
		N	40	40	40	40
	A2	Coefficient de corrélation	-,089	,498**	,210	,554**
		Sig. (bilatéral)	,585	,001	,193	,000
		N	40	40	40	40
	A3	Coefficient de corrélation	,403**	,311	,362*	,617**
		Sig. (bilatéral)	,010	,050	,022	,000
		N	40	40	40	40
	A4	Coefficient de corrélation	,139	,596**	,512**	,730**
		Sig. (bilatéral)	,393	,000	,001	,000
		N	40	40	40	40
	A5	Coefficient de corrélation	1,000	,283	,345*	,510**
		Sig. (bilatéral)	.	,077	,029	,001
		N	40	40	40	40
	A6	Coefficient de corrélation	,283	1,000	,612**	,827**
		Sig. (bilatéral)	,077	.	,000	,000
		N	40	40	40	40
	A7	Coefficient de corrélation	,345*	,612**	1,000	,758**

X

		Sig. (bilatéral)	,029	,000	.	,000
		N	40	40	40	40
	A	Coefficient de corrélation	,510**	,827**	,758**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,001	,000	,000	.
		N	40	40	40	40

Corrélations

			B1	B2	B3	B4
Rho de Spearman	B1	Coefficient de corrélation	1,000	,492**	,446**	,293
		Sig. (bilatéral)	.	,001	,004	,067
		N	40	40	40	40
	B2	Coefficient de corrélation	,492**	1,000	,483**	,485**
		Sig. (bilatéral)	,001	.	,002	,002
		N	40	40	40	40
	B3	Coefficient de corrélation	,446**	,483**	1,000	,572**
		Sig. (bilatéral)	,004	,002	.	,000
		N	40	40	40	40
	B4	Coefficient de corrélation	,293	,485**	,572**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,067	,002	,000	.
		N	40	40	40	40
	B5	Coefficient de corrélation	,053	,398*	,444**	,221
		Sig. (bilatéral)	,746	,011	,004	,171
		N	40	40	40	40
	B6	Coefficient de corrélation	-,201	-,132	-,104	,206
		Sig. (bilatéral)	,213	,416	,524	,202

		N	40	40	40	40
	B	Coefficient de corrélation	,625**	,781**	,740**	,627**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000
		N	40	40	40	40

Corrélations

			B5	B6	B
Rho de Spearman	B1	Coefficient de corrélation	,053	-,201	,625**
		Sig. (bilatéral)	,746	,213	,000
		N	40	40	40
	B2	Coefficient de corrélation	,398*	-,132	,781**
		Sig. (bilatéral)	,011	,416	,000
		N	40	40	40
	B3	Coefficient de corrélation	,444**	-,104	,740**
		Sig. (bilatéral)	,004	,524	,000
		N	40	40	40
	B4	Coefficient de corrélation	,221	,206	,627**
		Sig. (bilatéral)	,171	,202	,000
		N	40	40	40
	B5	Coefficient de corrélation	1,000	,063	,621**
		Sig. (bilatéral)	.	,698	,000
		N	40	40	40
	B6	Coefficient de corrélation	,063	1,000	,135
		Sig. (bilatéral)	,698	.	,406
		N	40	40	40
	B	Coefficient de corrélation	,621**	,135	1,000

	Sig. (bilatéral)	,000	,406	.
	N	40	40	40

Corrélations

			C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9
Rho de Spearman	C1	Coefficient de corrélation	1,000	,572**	,132	,207	,462**	,125	,442**	,460**	,107
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,417	,201	,003	,443	,004	,003	,513
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	C2	Coefficient de corrélation	,572**	1,000	,274	,168	,266	,192	,456**	,303	,013
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,087	,300	,097	,236	,003	,058	,938
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	C3	Coefficient de corrélation	,132	,274	1,000	,312	,083	,290	,297	,127	,217
		Sig. (bilatéral)	,417	,087	.	,050	,612	,070	,063	,436	,180
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	C4	Coefficient de corrélation	,207	,168	,312	1,000	,567**	,411**	,079	,576**	-,013
		Sig. (bilatéral)	,201	,300	,050	.	,000	,008	,627	,000	,935
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	C5	Coefficient de corrélation	,462**	,266	,083	,567**	1,000	,500**	,190	,638**	-,084
		Sig. (bilatéral)	,003	,097	,612	,000	.	,001	,239	,000	,608
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	C6	Coefficient de corrélation	,125	,192	,290	,411**	,500**	1,000	,414**	,313*	,084
		Sig. (bilatéral)	,443	,236	,070	,008	,001	.	,008	,049	,604
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	C7	Coefficient de corrélation	,442**	,456**	,297	,079	,190	,414**	1,000	,009	-,033
		Sig. (bilatéral)	,004	,003	,063	,627	,239	,008	.	,956	,838

	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
C8	Coefficient de corrélation	,460**	,303	,127	,576**	,638**	,313*	,009	1,000	,099
	Sig. (bilatéral)	,003	,058	,436	,000	,000	,049	,956	.	,541
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
C9	Coefficient de corrélation	,107	,013	,217	-,013	-,084	,084	-,033	,099	1,000
	Sig. (bilatéral)	,513	,938	,180	,935	,608	,604	,838	,541	.
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
C10	Coefficient de corrélation	,450**	,576**	,324*	,436**	,362*	,023	,263	,461**	,122
	Sig. (bilatéral)	,004	,000	,041	,005	,022	,889	,100	,003	,452
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
C11	Coefficient de corrélation	,101	,316*	,163	,543**	,209	,078	-,054	,300	-,092
	Sig. (bilatéral)	,537	,047	,316	,000	,196	,634	,742	,060	,572
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
C12	Coefficient de corrélation	,263	,319*	,238	,484**	,683**	,407**	,346*	,314*	-,150
	Sig. (bilatéral)	,101	,044	,139	,002	,000	,009	,029	,049	,355
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
C13	Coefficient de corrélation	,121	,249	,110	,321*	,388*	,308	,365*	,200	-,081
	Sig. (bilatéral)	,458	,121	,500	,044	,013	,054	,021	,217	,618
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
C14	Coefficient de corrélation	,494**	,543**	,135	,372*	,353*	,105	,334*	,416**	-,285
	Sig. (bilatéral)	,001	,000	,407	,018	,025	,519	,035	,008	,075
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
C15	Coefficient de corrélation	-,077	,076	-,065	,282	,091	,036	-,066	,139	-,137
	Sig. (bilatéral)	,636	,641	,690	,078	,576	,827	,684	,391	,398
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40

	C16	Coefficient de corrélation	-,457**	-,141	-,097	,126	-,131	,099	-,336*	,096	-,050
		Sig. (bilatéral)	,003	,387	,550	,440	,420	,542	,034	,555	,757
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	C	Coefficient de corrélation	,524**	,518**	,316*	,670**	,647**	,381*	,351*	,594**	,044
		Sig. (bilatéral)	,001	,001	,047	,000	,000	,015	,026	,000	,785
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40

Corrélations

			C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C
Rho de Spearman	C1	Coefficient de corrélation	,450**	,101	,263	,121	,494**	-,077	-,457**	,524**
		Sig. (bilatéral)	,004	,537	,101	,458	,001	,636	,003	,001
		N	40	40	40	40	40	40	40	40
	C2	Coefficient de corrélation	,576**	,316*	,319*	,249	,543**	,076	-,141	,518**
		Sig. (bilatéral)	,000	,047	,044	,121	,000	,641	,387	,001
		N	40	40	40	40	40	40	40	40
	C3	Coefficient de corrélation	,324*	,163	,238	,110	,135	-,065	-,097	,316*
		Sig. (bilatéral)	,041	,316	,139	,500	,407	,690	,550	,047
		N	40	40	40	40	40	40	40	40
	C4	Coefficient de corrélation	,436**	,543**	,484**	,321*	,372*	,282	,126	,670**
		Sig. (bilatéral)	,005	,000	,002	,044	,018	,078	,440	,000
		N	40	40	40	40	40	40	40	40
	C5	Coefficient de corrélation	,362*	,209	,683**	,388*	,353*	,091	-,131	,647**
		Sig. (bilatéral)	,022	,196	,000	,013	,025	,576	,420	,000
		N	40	40	40	40	40	40	40	40
	C6	Coefficient de corrélation	,023	,078	,407**	,308	,105	,036	,099	,381*
		Sig. (bilatéral)	,889	,634	,009	,054	,519	,827	,542	,015

	N	40	40	40	40	40	40	40	40
C7	Coefficient de corrélation	,263	-,054	,346*	,365*	,334*	-,066	-,336*	,351*
	Sig. (bilatéral)	,100	,742	,029	,021	,035	,684	,034	,026
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
C8	Coefficient de corrélation	,461**	,300	,314*	,200	,416**	,139	,096	,594**
	Sig. (bilatéral)	,003	,060	,049	,217	,008	,391	,555	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
C9	Coefficient de corrélation	,122	-,092	-,150	-,081	-,285	-,137	-,050	,044
	Sig. (bilatéral)	,452	,572	,355	,618	,075	,398	,757	,785
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
C10	Coefficient de corrélation	1,000	,607**	,505**	,331*	,446**	,214	,030	,742**
	Sig. (bilatéral)	.	,000	,001	,037	,004	,185	,855	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
C11	Coefficient de corrélation	,607**	1,000	,522**	,386*	,334*	,644**	,373*	,653**
	Sig. (bilatéral)	,000	.	,001	,014	,035	,000	,018	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
C12	Coefficient de corrélation	,505**	,522**	1,000	,703**	,325*	,343*	,053	,739**
	Sig. (bilatéral)	,001	,001	.	,000	,041	,030	,744	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
C13	Coefficient de corrélation	,331*	,386*	,703**	1,000	,286	,508**	,241	,669**
	Sig. (bilatéral)	,037	,014	,000	.	,073	,001	,134	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
C14	Coefficient de corrélation	,446**	,334*	,325*	,286	1,000	,341*	-,031	,583**
	Sig. (bilatéral)	,004	,035	,041	,073	.	,031	,852	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40

	C15	Coefficient de corrélation	,214	,644**	,343*	,508**	,341*	1,000	,707**	,538**
		Sig. (bilatéral)	,185	,000	,030	,001	,031	.	,000	,000
		N	40	40	40	40	40	40	40	40
	C16	Coefficient de corrélation	,030	,373*	,053	,241	-,031	,707**	1,000	,215
		Sig. (bilatéral)	,855	,018	,744	,134	,852	,000	.	,184
		N	40	40	40	40	40	40	40	40
	C	Coefficient de corrélation	,742**	,653**	,739**	,669**	,583**	,538**	,215	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,184	.
		N	40	40	40	40	40	40	40	40

2.2. اختبار ثباث الاستبيان

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,747	7

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,704	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,839	14

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
A1	24,3250	12,892	,462	,723
A2	24,4250	12,046	,432	,723

A3	24,4250	12,558	,512	,713
A4	24,2000	12,318	,554	,706
A5	24,6750	12,687	,264	,762
A6	24,7750	8,230	,622	,692
A7	24,4750	11,435	,605	,688

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
B1	15,6250	6,394	,362	,713
B2	15,5000	5,795	,685	,555
B3	14,7750	7,358	,568	,637
B4	14,9000	7,477	,464	,662
B5	15,4000	6,451	,373	,704

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
C1	47,8000	64,882	,385	,834
C2	47,1500	67,310	,505	,831
C3	47,7000	69,344	,228	,841
C4	47,7500	61,372	,628	,819
C5	47,8500	60,951	,581	,821
C6	47,6000	67,836	,321	,837
C7	47,8250	66,610	,281	,841
C8	47,8500	62,644	,418	,834
C10	47,8250	59,687	,631	,818
C11	47,8500	61,772	,519	,826
C12	47,6000	59,733	,676	,815

C13	48,0750	60,533	,594	,820
C14	48,0000	60,974	,539	,824
C15	47,9750	64,999	,363	,836

3. اختبار الفرضيات

1.3. نتائج أفراد العينة

A1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	10,0	10,0	10,0
	موافق	23	57,5	57,5	67,5
	موافق تماما	13	32,5	32,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

A2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
	محايد	9	22,5	22,5	25,0
	موافق	14	35,0	35,0	60,0
	موافق تماما	16	40,0	40,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

A3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
	محايد	3	7,5	7,5	10,0

	موافق	26	65,0	65,0	75,0
	موافق تماما	10	25,0	25,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

A4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
	محايد	1	2,5	2,5	5,0
	موافق	21	52,5	52,5	57,5
	موافق تماما	17	42,5	42,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

A5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	10,0	10,0	10,0
	محايد	8	20,0	20,0	30,0
	موافق	17	42,5	42,5	72,5
	موافق تماما	11	27,5	27,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

A6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	6	15,0	15,0	15,0
	غير موافق	1	2,5	2,5	17,5
	محايد	6	15,0	15,0	32,5

	موافق	10	25,0	25,0	57,5
	موافق تماما	17	42,5	42,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

A7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	5	12,5	12,5	17,5
	موافق	21	52,5	52,5	70,0
	موافق تماما	12	30,0	30,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

B1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	2	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	8	20,0	20,0	25,0
	محايد	7	17,5	17,5	42,5
	موافق	17	42,5	42,5	85,0
	موافق تماما	6	15,0	15,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

B2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	15,0	15,0	15,0
	محايد	12	30,0	30,0	45,0

	موافق	16	40,0	40,0	85,0
	موافق تماما	6	15,0	15,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

B3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
	محايد	1	2,5	2,5	5,0
	موافق	24	60,0	60,0	65,0
	موافق تماما	14	35,0	35,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

B4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
	محايد	4	10,0	10,0	12,5
	موافق	23	57,5	57,5	70,0
	موافق تماما	12	30,0	30,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

B5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	2,5	2,5	2,5
	غير موافق	7	17,5	17,5	20,0
	محايد	6	15,0	15,0	35,0

	موافق	17	42,5	42,5	77,5
	موافق تماما	9	22,5	22,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

C1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	2,5	2,5	2,5
	غير موافق	8	20,0	20,0	22,5
	محايد	2	5,0	5,0	27,5
	موافق	22	55,0	55,0	82,5
	موافق تماما	7	17,5	17,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

C2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	7,5	7,5	7,5
	موافق	22	55,0	55,0	62,5
	موافق تماما	15	37,5	37,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

C3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
	محايد	14	35,0	35,0	37,5
	موافق	19	47,5	47,5	85,0

	موافق تماما	6	15,0	15,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

C4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	15,0	15,0	15,0
	محايد	11	27,5	27,5	42,5
	موافق	12	30,0	30,0	72,5
	موافق تماما	11	27,5	27,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

C5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	10	25,0	25,0	25,0
	محايد	7	17,5	17,5	42,5
	موافق	12	30,0	30,0	72,5
	موافق تماما	11	27,5	27,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

C6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	10	25,0	25,0	30,0
	موافق	20	50,0	50,0	80,0
	موافق تماما	8	20,0	20,0	100,0

	Total	40	100,0	100,0	

C7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	2	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	5	12,5	12,5	17,5
	محايد	6	15,0	15,0	32,5
	موافق	20	50,0	50,0	82,5
	موافق تماما	7	17,5	17,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

C8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	5	12,5	12,5	12,5
	غير موافق	3	7,5	7,5	20,0
	محايد	4	10,0	10,0	30,0
	موافق	19	47,5	47,5	77,5
	موافق تماما	9	22,5	22,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

C10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	3	7,5	7,5	7,5
	غير موافق	4	10,0	10,0	17,5
	محايد	8	20,0	20,0	37,5

	موافق	15	37,5	37,5	75,0
	موافق تماما	10	25,0	25,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

C11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	3	7,5	7,5	7,5
	غير موافق	6	15,0	15,0	22,5
	محايد	2	5,0	5,0	27,5
	موافق	22	55,0	55,0	82,5
	موافق تماما	7	17,5	17,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

C12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	3	7,5	7,5	7,5
	غير موافق	2	5,0	5,0	12,5
	محايد	4	10,0	10,0	22,5
	موافق	20	50,0	50,0	72,5
	موافق تماما	11	27,5	27,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

C13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	5	12,5	12,5	12,5

	غير موافق	2	5,0	5,0	17,5
	محايد	11	27,5	27,5	45,0
	موافق	17	42,5	42,5	87,5
	موافق تماما	5	12,5	12,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

C14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	5	12,5	12,5	12,5
	غير موافق	1	2,5	2,5	15,0
	محايد	13	32,5	32,5	47,5
	موافق	13	32,5	32,5	80,0
	موافق تماما	8	20,0	20,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

C15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	3	7,5	7,5	7,5
	غير موافق	5	12,5	12,5	20,0
	محايد	7	17,5	17,5	37,5
	موافق	20	50,0	50,0	87,5
	موافق تماما	5	12,5	12,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

2.3. اختبار الفرضيات

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
A1	40	4,2250	,61966	,09798
A2	40	4,1250	,85297	,13487
A3	40	4,1250	,64798	,10245
A4	40	4,3500	,66216	,10470
A5	40	3,8750	,93883	,14844
A6	40	3,7750	1,42302	,22500
A7	40	4,0750	,79703	,12602
A	40	4,0786	,55935	,08844

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
A1	12,503	39	,000	1,22500	1,0268	1,4232
A2	8,342	39	,000	1,12500	,8522	1,3978
A3	10,981	39	,000	1,12500	,9178	1,3322
A4	12,894	39	,000	1,35000	1,1382	1,5618
A5	5,895	39	,000	,87500	,5747	1,1753
A6	3,444	39	,001	,77500	,3199	1,2301
A7	8,530	39	,000	1,07500	,8201	1,3299
A	12,195	39	,000	1,07857	,8997	1,2575

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
B1	40	3,4250	1,12973	,17863
B2	40	3,5500	,93233	,14741
B3	40	4,2750	,64001	,10119
B4	40	4,1500	,69982	,11065
B5	40	3,6500	1,09895	,17376
B	40	3,8100	,62421	,09870

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
B1	2,379	39	,022	,42500	,0637	,7863
B2	3,731	39	,001	,55000	,2518	,8482
B3	12,599	39	,000	1,27500	1,0703	1,4797
B4	10,393	39	,000	1,15000	,9262	1,3738
B5	3,741	39	,001	,65000	,2985	1,0015
B	8,207	39	,000	,81000	,6104	1,0096

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
C1	40	3,6500	1,07537	,17003
C2	40	4,3000	,60764	,09608
C3	40	3,7500	,74248	,11740

C4	40	3,7000	1,04268	,16486
C5	40	3,6000	1,15025	,18187
C6	40	3,8500	,80224	,12685
C7	40	3,6250	1,07864	,17055
C8	40	3,6000	1,27702	,20191
C10	40	3,6250	1,19158	,18841
C11	40	3,6000	1,17233	,18536
C12	40	3,8500	1,12204	,17741
C13	40	3,3750	1,16987	,18497
C14	40	3,4500	1,21845	,19265
C15	40	3,4750	1,10911	,17537
C	40	3,6750	,60910	,09631

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
C1	3,823	39	,000	,65000	,3061	,9939
C2	13,531	39	,000	1,30000	1,1057	1,4943
C3	6,389	39	,000	,75000	,5125	,9875
C4	4,246	39	,000	,70000	,3665	1,0335
C5	3,299	39	,002	,60000	,2321	,9679
C6	6,701	39	,000	,85000	,5934	1,1066
C7	3,665	39	,001	,62500	,2800	,9700
C8	2,972	39	,005	,60000	,1916	1,0084

XXX

C10	3,317	39	,002	,62500	,2439	1,0061
C11	3,237	39	,002	,60000	,2251	,9749
C12	4,791	39	,000	,85000	,4912	1,2088
C13	2,027	39	,050	,37500	,0009	,7491
C14	2,336	39	,025	,45000	,0603	,8397
C15	2,709	39	,010	,47500	,1203	,8297
C	7,009	39	,000	,67500	,4802	,8698