الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de L'enseignement Supérieur et de La Recherche Scientifique

جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت

Université Ain T'émouchent-Belhadj Bouchaib

كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مخبر: استراتيجيات تنمية القطاع الفلاحي والسياحي

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل.م.د)

ميدان: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب: محمد فاروق ديداوي **إشراف الدكتور: إسماعيل بوغازي**

استخدام الإجراءات التحليلية لدعم مسارات تطبيق الحوكمة في ظل الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية - دراسة ميدانية -

ناقش علنا، بتاريخ.2025/01/08، أمام أعضاء لجنة المناقشة المتكونة من:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة	مؤسسة الانتماء
- يحيى حولية	أستاذ التعليم العالي	رئيسًا	جامعة عين تموشنت
- إسماعيل بوغازي	أستاذ محاضر أ	مشرفًا	جامعة عين تموشنت
- نادية عبد الرحيم	أستاذة محاضر أ	مشرفًا مساعدًا	جامعة عين تموشنت
- سناء أوكبدان	أستاذة محاضر أ	ممتحنًا	جامعة عين تموشنت
- محمد بوقناديل	أستاذ التعليم العالي	ممتحنًا	جامعة تلمسان
- نور الدين رافع	أستاذ محاضر أ	ممتحنًا	جامعة برج بوعريريج

السنة الجامعية: 2024-2025

بسم الله الرحمن الرحيم

بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

رَبِّ ٱشْرَحْ لِي صَدْرِي ﴿٢٥﴾

وَيَسِّرْ لِيٓ أَمْرِي ﴿٢٦﴾

وَٱحْلُلْ عُقْدَةً مِّن لِّسَانِي ﴿٢٧﴾

يَفْقَهُوا۟ قَوْلِي ﴿٢٨﴾

طه الآيات ٢٥-٢٨

شكر وعرفان

بِسۡمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحۡمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

"رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ" النمل الآية 19

الحمد لله عدد ما ذكره الذاكرون وغفل عن ذكره الغافلون، اللَّهُمَّ لك الحمدُ كله، ولك الملكُ كله، بيدِك الخير كله، إليك يرجع الأمر كله، علانيته وسرُّه، إنك على كلِّ شيءٍ قدير، اللهم لك الحمد على كل ما أنعمت عليّ من نعم لا تُعد ولا تُحصى، الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والذي منّ عليّ ووفقني وأعانني لإتمام هذا العمل المتواضع فلا حول ولا قوة إلا بالله العلي العظيم، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير لمن كان لي الشرف بإشرافه على هذه الأطروحة، ولم يبخل عليّ بالتوجيهات والإرشادات والنصائح القيمة، وعلى تواضعه وحرصه الشديد على إنجاز كل خطوة بإتقان، أستاذي الفاضل: "بوغازي إسماعيل" جزاه الله كل الخير.

وأتقدم بجزيل الشكر للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم وتحملهم عناء قراءة ومناقشة هذه الأطروحة وإثرائها بملاحظاتهم وتوجيهاتهم القيمة.

كما أتقدم بخالص الشكر لأعضاء الطاقم البيداغوجي لكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة بلحاج بوشعيب على دعمهم المتواصل وعلى نصائحهم القيمة، ولكل من ساهم في تحكيم أداة الدراسة من أساتذة ومهنيين، ولكل محافظ حسابات وخبير محاسب ساهموا بإجاباتهم في إتمام هذه الدراسة.

الإهداء

اهدي ثمرة جهدي:

إلى نبع الحنان، ومن لا يمكن للكلمات أن توفي حقها، ومن أنارت دربي بدعائها، إلى أعظم عاطفة في الوجود، إلى من ضحت بنفسها من أجلنا، إلى أغلى ثلاث حروف نطق بها لساني، أمي الغالية...

إلى من قدم لي كل تعبه، ومن أستمد من لينه الحنان ومن قسوته الحكمة، ومن تكبد مشقة العمل لأجل أن أتم مشواري التعليمي

أبي الغالي...

إلى من أشعلوا شموع الأمل في لحظات مسيرتي المظلمة

إخوتي الأحباء وكل أفراد عائلتي...

إلى من جمعتني بهم أجمل الصدف في الحياة، ومن تطيب الأوقات بصحبتهم

أصدقائي الأحباء...

إلى كل من ساندني طيلت مشواري وكان له الفضل في تلقيني للعلم النافع، وأظهروا بسماحتهم تواضع العلماء

أساتذتي الكرام...

إلى كل من ساندني من قريب وبعيد

ديداوي محمد فاروق

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات وأسس الحوكمة في ظل التزام ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي وأسلوب التحليل لعرض الخلفية المفاهيمية لمتغيرات الدراسة والتعرف على الإجراءات التحليلية بشكل مفصل ثم التطرق إلى حوكمة الشركات ومساراتها في الجزائر، ولمحاولة إسقاط الدراسة النظرية تطبيقيًا تم إجراء دراسة ميدانية على ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر متمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين اعتمادًا على الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة، حيث تم جمع 110 استمارة استبيان صالحة للدراسة من مكاتب التدقيق الناشطة في مختلف ولايات الجزائر، واعتمدنا على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS 26 لتحليل البيانات المتحصل عليها واختبار فرضيات الدراسة انطلاقًا من الاختبارات المتاحة لذلك، كما تم الاستعانة ببرنامج المجدول EXCEL لعرض البيانات.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن أفراد عينة الدراسة يطبقون المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل عام والمعيار رقم 520" الإجراءات التحليلية" بشكل خاص حيث يعتمدون على هذه الإجراءات خلال كل مراحل عملية التدقيق، وأجمع مدققو الحسابات على أن الجزائر تبذل جهودًا كبيرة في إطار سعيها لإرساء حوكمة الشركات، كما توصلت الدراسة إلى أن معيار التدقيق الجزائري رقم 520 يساهم في دعم مسارات الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية إضافة إلى المساهمة في ترشيد قرارات الإدارة، ومن جهة أخرى يواجه مدققو الحسابات في الجزائر عدة معوقات تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية مما يحد من دور هذه الإجراءات في دعم مسارات الحوكمة.

الكلمات المفتاحية:

إجراءات التحليلية، تدقيق خارجي، معايير تدقيق جزائرية، معايير تدقيق دولية، حوكمة شركات.

Résumé :

Cette étude vise à examiner la contribution des procédures analytiques au soutien les trajectoires et les fondements de la gouvernance, dans le contexte de l'engagement des auditeurs en Algérie envers les normes algériennes d'audit (NAA). Pour atteindre les objectifs de l'étude, une méthodologie descriptive a été adoptée, ainsi qu'une approche analytique lors de la présentation théorique du cadre conceptuel des variables de l'étude, afin de connaître en détail les procédures analytiques, et de connaître la gouvernance et ces trajectoires en Algérie. Et pour tenter d'appliquer la recherche théorique d'une manière pratique, une étude de terrain a été menée auprès des praticiens de l'audit en Algérie, représentés par les commissaires aux comptes et les experts comptables, en se basant sur le questionnaire comme principal outil d'étude, ainsi, 110 questionnaires valides ont été recueillis auprès des cabinets d'audit actifs dans diverses wilayas d'Algérie. Nous avons utilisé le logiciel SPSS 26 pour analyser les données recueillies et tester les hypothèses de l'étude en utilisant les tests disponibles à cet effet. Le programme EXCEL a également été utilisé pour présenter les données.

Cette étude a conclu que les auditeurs en Algérie appliquent généralement les normes algériennes d'audit, et en particulier la norme n° 520 « Procédures analytiques », en se basant sur ces procédures à différentes étapes du processus d'audit, et les auditeurs sont d'accord sur le fait que l'Algérie déploie d'importants efforts dans le cadre de sa volonté d'établir une bonne gouvernance d'entreprise. De plus, l'étude a également conclu que la norme algérienne d'audit n° 520 contribuent à soutenir les trajectoires de gouvernance en Algérie en analysant la capacité de l'entreprise à assurer sa continuité, ainsi qu'en contribuant à rationaliser les décisions de gestion. D'autre part, les auditeurs en Algérie sont confrontés à plusieurs obstacles qui empêchent l'application des procédures analytiques, réduisant ainsi la contribution de ces procédures au soutien des trajectoires de gouvernance.

Mots-clés :

Procédures analytiques, L'audit externe, Les normes algériennes d'Audit, Les normes internationales d'audit, La gouvernance d'entreprise.

Abstract :

This study aims to shed light on the contribution of analytical procedures in supporting the trajectories and foundations of governance, in the context of auditors' compliance with the Algerian Auditing Standards (NAA) in Algeria. To achieve the objectives of the study, a descriptive methodology was adopted, along with an analytical approach during the theoretical aspect to present the conceptual background of the study variables and To know in detail the analytical procedures, and understand the governance and its trajectories in Algeria. And to apply the theoretical study practically, a field study was carried out on practitioners of the auditing profession in Algeria, represented by auditors and accounting experts, using a questionnaire as the main tool for the study. A total of 110 valid questionnaires were collected from audit offices operating in different wilayas of Algeria, We relied on SPSS 26 software to analyze the data obtained and test the study hypotheses using the available tests, and EXCEL was used to present the data.

The study concluded that auditors in Algeria generally adhere to Algerian auditing standards and, in particular, apply Standard No. 520, "Analytical Procedures", by relying on these procedures at various stages of the audit process. And the auditors agreed that Algeria is making significant efforts to establish corporate governance. The study also found that the Algerian Auditing Standard No. 520 contributes to supporting governance trajectories in Algeria by analyzing the company's ability to maintain continuity and contributing to the rationalization of management decisions. However, auditors in Algeria face several obstacles that hinder the application of analytical procedures, thereby limiting the role of these procedures in supporting governance trajectories.

Keywords :

Analytical procedures, External audit, Algerian auditing standard, International auditing standards, Corporate governance.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وعرفان I

الإهداء II

الملخص: III

Résumé III

Abstract III

فهرس المحتويات VI

قائمة الجداول X

قائمة الأشكال XII

قائمة المختصرات XIV

قائمة الملاحق XVI

مقدمة: ..... ب

الفصل الأول: استخدام الإجراءات التحليلية لأغراض التدقيق 22

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الإجراءات التحليلية 23

المطلب الأول: الإطار النظري التدقيق 23

المطلب الثاني: معايير التدقيق الدولية 26

المطلب الثالث: ماهية المدقق 30

المطلب الرابع: ماهية الإجراءات التحليلية 34

المطلب الخامس: أنواع وأغراض الإجراءات التحليلية 43

المطلب السادس: توقيت وخطوات استخدام الإجراءات التحليلية 51

المبحث الثاني: أساليب الإجراءات التحليلية 58

المطلب الأول: الإجراءات التحليلية غير الكمية 58

المطلب الثاني: الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة 60

المطلب الثالث: الإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة 66

المبحث الثالث: استخدام الإجراءات التحليلية وعرض للمعيار الدولي للتدقيق رقم 520 72
المطلب الأول: دور الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق 72
المطلب الثاني: تنفيذ وتصميم الإجراءات التحليلية للدورات المحاسبية 76
المطلب الثالث: معيار التدقيق الدولي رقم 520 "الإجراءات التحليلية" 80
خلاصة: 84
الفصل الثاني: الحوكمة ومساراتها في الجزائر 86
المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات 87
المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات 87
المطلب الثاني: نماذج ومقومات حوكمة الشركات 102
المطلب الثالث: نظريات حوكمة الشركات 111
المبحث الثاني: الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات 118
المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات 118
المطلب الثاني: آليات وركائز حوكمة الشركات 124
المطلب الثالث: النماذج والتجارب الدولية لحوكمة الشركات 131
المبحث الثالث: مسارات تبني الحوكمة في الجزائر 142
المطلب الأول: بوادر تبني حوكمة الشركات في الجزائر 142
المطلب الثالث: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر 149
خلاصة 154
الفصل الثالث: دور الإجراءات التحليلية في دعم أسس حوكمة الشركات 156
المبحث الأول: الممارسة المهنية للمعايير الجزائرية للتدقيق 157
المطلب الأول: الإطار النظري لمهنة التدقيق في الجزائر 157
التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر 157
المطلب الثالث: معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الإجراءات التحليلية 170
المبحث الثاني: استخدام الإجراءات التحليلية لدعم مسارات الحوكمة في الجزائر: 174
المطلب الأول: التدقيق كآلية لدعم الحوكمة 174
المطلب الثاني: الدور الحوكمي للتدقيق 182

المطلب الثالث: استخدام الإجراءات التحليلية لدعم تطبيق الحوكمة 188
خلاصة: 194
الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات وأسس الحوكمة في الجزائر 196
المبحث الأول: منهجية الدراسة وأدواتها 197
المطلب الأول: منهج الدراسة وأساليبها 197
المطلب الثاني: استمارة الاستبيان 199
المطلب الثالث: اختبار وتحليل استمارة الاستبيان 204
المبحث الثاني: تحليل إجابات أفراد العينة 213
المطلب الأول: تحليل إجابات أفراد العينة حول جزء البيانات الشخصية 213
المطلب الثاني: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة حول الجزء الثاني 218
المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة 231
المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى 231
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية 236
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة 245
المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة 250
المطلب الخامس: اختبار الفرضية الخامسة 256
خلاصة 263
الخاتمة 265
قائمة المراجع 275
الملاحق 301

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجداول	عنوان الجدول	الصفحة
01-01	معايير التدقيق الدولية	27
02-01	أنواع الإجراءات التحليلية	48
01-02	تشكيلة فريق العمل	149
01-04	الاستمارات الموزعة على أفراد عينة الدراسة	200
02-04	وزن القياس المستخدم في المحور الأول	201
03-04	مقياس تقديري لدرجة مجال الإجابات حسب المقياس المستخدم للمحور الأول	202
04-04	تقسيمات أبعاد عبارات المحور الثاني	202
05-04	وزن القياس المستخدم في المحاور 2، 3، 4، 5	203
06-04	مقياس تقديري لدرجة مجال الإجابات حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في المحاور 2، 3، 4، 5	203
07-04	اختبار التوزيع الطبيعي	205
08-04	اختبار ثبات أداة الدراسة	205
09-04	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	206
10-04	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	207
11-04	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث	209
12-04	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع	210
13-04	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الخامس	211
14-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	213
15-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	214
16-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	215
17-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة	216
18-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	217
19-04	عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول	218
20-04	عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الأول من المحور الثاني	220
21-04	عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الثاني من المحور الثاني	221
22-04	عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الثالث من المحور الثاني	221
23-04	عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الرابع من المحور الثاني	222
24-04	عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الخامس من المحور الثاني	223
25-04	عرض إجابات أفراد عينة الدراسة المحور الثالث	224

26–04	عرض إجابات أفراد عينة الدراسة المحور الرابع	226
27–04	عرض إجابات أفراد عينة الدراسة المحور الخامس	228
28–04	اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الأول	231
29–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الأول التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي	232
30–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الأول التي تعزى لمتغير التخصص	233
31–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الأول التي تعزى لمتغير المهنة	234
32–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الأول التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة	234
33–04	اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الثاني	236
34–04	معامل الارتباط بين تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة التخطيط وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520	239
35–04	معامل الارتباط بين تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة تنفيذ عملية التدقيق وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520	239
36–04	معامل الارتباط بين تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الاقتراب من نهاية عملية التدقيق وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520	240
37–04	معامل الارتباط الخطي بين تطبيق أنواع الإجراءات التحليلية وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520	241
38–04	معامل الارتباط الخطي بين تطبيق أساليب الإجراءات التحليلية وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520	241
39–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الأول التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي	242
40–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثاني التي تعزى لمتغير التخصص	242
41–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثاني التي تعزى لمتغير المهنة	243
42–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثاني التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة	244
43–04	اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الثالث	245
44–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثالث التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي	247
45–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثالث التي تعزى لمتغير التخصص	247
46–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثالث التي تعزى لمتغير المهنة	248
47–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثالث التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة	249
48–04	اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الرابع	250
49–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الرابع التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي	252
50–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الرابع التي تعزى لمتغير التخصص	253
51–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الرابع التي تعزى لمتغير المهنة	254
52–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الرابع التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة	255
53–04	اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الخامس	258

54–04	تحليل التباين الأحادي One–Way ANOVA للمحور الخامس التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي	259
55–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الخامس التي تعزى لمتغير التخصص	259
56–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الخامس التي تعزى لمتغير المهنة	259
57–04	تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الخامس التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة	260

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01-01	معايير التدقيق المتعارف عليها	26
02-01	توقيت وأغراض الإجراءات التحليلية	57
01-02	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	91
02-02	ركائز حوكمة الشركات	129
03-02	مبادئ ميثاق الحكم الراشد	151
04-02	الأطراف الفاعلة الداخلية وفق ميثاق الحكم الراشد	151
05-02	الاطراف الفاعلة الخارجيين وفق ميثاق الحكم الراشد	152
01-03	أهمية لجان التدقيق	178
01-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	213
02-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	214
03-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص	215
04-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة	216
05-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	217

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الاختصار	اللغة الأجنبية	اللغة العربية
AICPA	The American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين
NAA	Normes d'audit algériennes	معايير التدقيق الجزائرية
ISA	international standards on auditing	معايير التدقيق الدولية
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية
IFAC	international federation of accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
SAS	Statement on Auditing Standards	بيان معيار التدقيق
FR	fond de roulement	رأس المال العامل
BFR	besoin en fond de roulement	احتياجات رأس المال العامل
TR	trésorerie	الخزينة
BCCI	The Bank of Credit and Commerce International	بنك الائتمان والتجارة الدولي
OECD	Organisation for economic co-operation and Development	وفق منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
IFC	International finance corporation	مؤسسة التمويل الدولية
IIA	The Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين الأمريكيين
IMF	International Monetary Fund	صندوق النقد الدولي
CARE	Cercle D'Action et de Réflexion sur l'Entreprise	دائرة العمل والتفكير الخاصة بالمشروعات
IAS	international Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
CNC	Conseil National de la Comptabilite	المجلس الوطني للمحاسبة
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	Le Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SPSS	Statistical Package for the Social	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	نموذج استمارة استبيان النسخة العربية	**279**
02	نموذج استمارة استبيان النسخة الفرنسية	**286**
03	قائمة الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان	**294**
04	مخرجات برنامج SPSS	**295**

مقدمة

مقدمة:

تعتبر الشركات العصى التي يرتكز عليها أي اقتصاد، وإن التطور الذي طرأ على شكل الشركات وتعدد أصنافها وكبر حجمها خصوصا بعد أن استطاعت ثورة المعلومات أن تعظم من الإنتاج في مختلف القطاعات الاقتصادية في ظل العولمة والنمو الاقتصادي الأمر الذي أدّى إلى فصل الملكية عن الإدارة، حيث باشرت الشركات في البحث عن مصادر تمويل خارجية أقل تكلفة من التمويل البنكي فكان لا بد من التوجه نحو الأسواق المالية، وتَم تناول ظاهرة فصل الملكية عن الإدارة لأول مرة سنة 1932 من طرف العالمان BERLE و MEANS حيث أجريا دراسة تحت عنوان " the modern corporate and private property " في الولايات المتحدة الأمريكية، ومع ظهور شركات المساهمة وكبر حجمها وبروز الشركات المتعددة الجنسيات ازداد تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين، إذ أن المسيرين باعتبارهم وكلاء عن ملاك الشركات باتو يسهرون على إدارة الشركة وأعمالها بما يخدم مصالحهم الشخصية على حساب مصالح الملاك وعرفت هذه الأخيرة بمشكلة الوكالة، حيث طالب المساهمون بتوفير إطار فعال ينظم العلاقات بينهم وبين الإدارة ويحد من الممارسات الغير قانونية والتلاعب المالي والإداري الذي يمارسه المسيرون، ويعرف هذا الإطار الذي ينظم العلاقات بين المساهمين والمسيرين وأصحاب المصالح ومختلف الأطراف الفعّالة في الشركة بالحوكمة .

تعاظم الاهتمام بمفهوم الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والسائرة في طريق النمو في غضون العقود الأخيرة، خاصة بعد الانتكاسات المالية التي عصفت بالدول والاقتصاديات الكبرى على غرار الأزمة المالية التي ضربت دول جنوب شرق آسيا وأمريكا اللاتينية سنة 1997، وانهيار بنك الخليفة بالجزائر سنة 2004، والأزمة المالية العالمية سنة 2008، وكذلك انهيار العديد من الشركات العملاقة كشركة ENRON للطاقة سنة2001، وشركة WORLDCOM للاتصالات سنة 2002، كما أن أغلب هذه الأزمات والانهيارات تعود إلى الفساد المالي والإداري وغياب الرقابة والمساءلة والشفافية في العرض والإفصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية، وكنتيجة لذلك أصبحت الحوكمة محل اهتمام الباحثين والأكاديميين ورجال المال والأعمال، حيث سارعت العديد من الدول والمنظمات الدولية إلى إرساء مفهوم للحوكمة نظرًا لأهميتها البالغة فباشرت مختلف الدول إلى إصدار القوانين واللوائح لمكافحة الفساد المالي والإداري، كما عمدت المنظمات والهيئات الدولية بتأكيد مزايا إرساء مفهوم للحوكمة والحث على تطبيقها مثل إنشاء لجنة Cadbury سنة 1992 بالمملكة المتحدة، واهتمام منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالحوكمة سنة 1999 حيث أصدرت مجموعة من مبادئ الحوكمة الخاصة بها والتي تعد مرجع عالمي، وعلى غرار دول العالم تسعى الجزائر أيضا إلى ترسيخ مفهوم الحوكمة حيث تَم التطرق إلى الحوكمة ومفهومها لأول مرة سنة 2009 عن طريق إصدارها لميثاق الحكم الراشد بدعم من وزارة المؤسسات المتوسطة والصغيرة والصناعة التقليدية، كما إن تطبيق الحوكمة يساهم في دفع عجلة التنمية التي تعتبر من أولويات الجزائر مؤخرًا.

ولا يمكن تطبيق الحوكمة بدون وجود أطراف فعالة وآليات تقوم عليها، وتتعدد الآليات المساعدة على تطبيق الحوكمة حيث تتفرع إلى آليات داخلية وأخرى خارجية، ويمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية بالنسبة للحوكمة وهذا الأخير يصنف كآلية خارجية مهمة جدًا وداعمة للتطبيق الفعال للحوكمة، حيث إن الاهتمام بالحوكمة أسفر عن ضرورة الاهتمام

بالتدقيق بسبب العلاقة التفاعلية بينهم، إذ يقوم التدقيق بتوفير معلومات مالية ومحاسبية غير مضللة تعبر عن الوضع الحقيقي للشركات ويساعد الشركات في تحديد نقاط القوة والضعف كما أنه يضفي الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، ويعتبر التدقيق الوسيلة الوحيدة التي يعتمد عليها أصحاب المصالح في ممارسة حقهم في الرقابة على الشركات نظرًا لما يتمتع به من استقلالية وحيادية في إبداء الرأي، كما أنه يساهم مباشرة في عمليات الإفصاح والشفافية، وتتعدد إجراءات التدقيق وتختلف حسب أهداف المدقق وبناءً على خبرته وتأهيله العلمي والعملي، ومن أهم الإجراءات التي تساهم في تخفيض مخاطر التدقيق وتحسين أداء عملية التدقيق واكتشاف الثغرات في القوائم المالية ما يسمى بالإجراءات التحليلية.

يعد تطبيق الإجراءات التحليلية أحد الطرق المتاحة للمدقق للحصول على نظرة أعمق للشركات محل التدقيق حيث تؤدي إلى عمليات تدقيق أكثر فعالية وكفاءة، وتَمّ إدراج ومناقشة مصطلح "الإجراءات التحليلية" بشكل رسمي لأول مرة في سنة 1972 من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) ومنذ ذلك الحين أصبح إجراء تدقيقي معترف به وأصبح تنفيذ الإجراءات التحليلية جزءًا لا يتجزأ من عمليات التدقيق، ونظرا للأهمية الكبيرة للإجراءات التحليلية أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1983 دليل التدقيق رقم (12) الذي حمل عنوان "الإجراءات التحليلية" وتَم تعديله سنة 1988 ليحل محله معيار التدقيق الدولي رقم (520) الذي ركز على مفهوم الإجراءات التحليلية ومراحل تطبيقها ومدى الاعتماد عليها، وقد أكّدت العديد من الدراسات على أهمية ومزايا الاعتماد على الإجراءات التحليلية خلال عمليات التدقيق، واهتم المدققون بالإجراءات التحليلية بسبب المنافسة على أتعاب التدقيق وانتشار أنظمة المعلومات التي تسهل من استخدام هذه الإجراءات وبالتالي تُخَفض من تكلفة التدقيق وترفع كفاءته وفعاليته، وتقوم الإجراءات التحليلية أساسًا على تقييم ودراسة العلاقة بين المعلومات المالية وذلك عن طريق تحليل العلاقات بين كل من البيانات المالية وغير المالية وبحث التقلبات والانحرافات والوقوف على الأمور المشكوك فيها التي تمّ اكتشافها وفحصها فحصا دقيقا من أجل إبداء الرأي المناسب حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة، كما أنها تستخدم لمساعدة المدقق على تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها نظراً إلى كثرة العمليات المالية التي تتم على حسابات الشركات، كما تعد من أهم السبل التي يستخدمها المدقق للتعرف على المؤشرات المتعلقة بالمؤسسة مقارنة بالفترات السابقة أو بشركات تنشط في نفس قطاعها لتحديد نقاط القوة والضعف للشركة، وتناولت المعايير الدولية للتدقيق دور الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق إذ أصدرت إرشادات حول استخدامها خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وكذلك أغلب مراحل الفحص، وعند الانتهاء من أعمال التدقيق وقبيل صدور التقرير النهائي للمدقق وكل ذلك تَم الإشارة إليه في المعيار الدولي رقم520 " الإجراءات التحليلية ".

وبتسليط الضوء على مساعي الجزائر على الانفتاح الدولي والإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها، ولتحقيق ذلك ازداد الاهتمام الجزائري بالتدقيق بشكل كبير وتظهر بوادر ذلك من خلال إصدار القانون 10-01 في 29 جوان 2010 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وإنشاء ثلاث هيئات متَمثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وفي نفس الصياغ ولزيادة فعالية التدقيق وتطويره بما يتماشى مع الواقع العالمي على غرار عديد من الدول اتجهت الجزائر إلى إصدار معايير تدقيق محلية (NAA Normes)

d'audit algériennes أين اصدرت الجزائر 16 معيارًا (حتى سنة2024)، ومن أهم المعايير التي أصدرتها هو معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية" الذي حمل نفس الترقيم ونفس التسمية للمعيار الدولي للتدقيق رقم 520، وتضمن المعيار الجزائري ضرورة تنفيذ المدقق للإجراءات التحليلية أثناء عرض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية عملية التدقيق، والاستعانة بالإجراءات التحليلية لجمع أدلة الإثبات التي يرتكز عليها المدقق في إبداء رأيه الفني المحايد.

الإشكالية:

تسعى الجزائر إلى تبني وترسيخ مفاهيم الحوكمة لاعتبارها هيكل تنظيمي يضبط العلاقات بين مختلف الأطراف نظرًا لأهميتها في اتخاذ قرارات تمتاز بالرشادة والشفافية والعدالة، مما يسمح بالمساهمة في تحقيق أهداف الشركات بكفاءة وتحسين أدائها المالي، الأمر الذي من شأنه أن يساهم في دفع عجلة التنمية التي تعتبر من المسائل التي توليها الدولة أهمية كبيرة، ودعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر لا يتم إلّا من خلال آليات رقابة مختلفة ويعد التدقيق أهم وسيلة للرقابة على الشركات، حيث يؤدي تقرير المدققين دورًا هامًا في دعم الحوكمة كونه يقلل من مخاطر عدم تناسق المعلومات من خلال إثبات موثوقية المعلومات المنشورة للشركة وبالتالي حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، ومن هذا المنطلق تعتبر الإجراءات التحليلية أداة مساعدة على تحديد وتشخيص الانحرافات والبنود المهمة نسبيًا وبأقل تكلفة مقارنة بإجراءات التدقيق الأخرى، وتقوم الإجراءات التحليلية على أساس التقييم والمقارنة والتحليل والتي يعتمد عليها المدقق في مختلف مراحل عملية التدقيق، كما تضمن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 ضرورة تنفيذ الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق ومرحلة الاختبارات الجوهرية وعند الاقتراب من نهاية عملية التدقيق .

وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح السؤال الرئيسي كالتالي:

ما مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في ظل الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية؟

وللإجابة على الإشكالية السابقة الذكر تمّ صياغة الاسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق؟
- هل يطبق المدققين الجزائريين الإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 " الإجراءات التحليلية"؟
- هل تساهم الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر؟
- هل يساهم معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية وترشيد قرارات الإدارة بما يدعم مسارات الحوكمة في الجزائر؟
- هل توجد معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية؟ وما هي تحديات إرساء الحوكمة في الجزائر؟

فرضيات الدراسة: وللإجابة على الاشكالية والأسئلة الفرعية السابقة تمّ صياغة الفرضيات التالية:

- يطبق المدققين الجزائريين المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام.
- يطبق المدققين الجزائريين الإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520.
- تساهم الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر.
- يساهم معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة.
- توجد عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، وتواجه الجزائر العديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة بالتزامن مع الاهتمام بموضوع الحوكمة على المستوى العالمي خاصة بعد الأزمات التي ضربت العديد من الدول وكذلك تزامنا مع زيادة الاهتمام الجزائري بها، حيث يتجلى ذلك في عدة مظاهر أهمها إصدار "ميثاق الحكم الراشد"، كما أن أهمية الدراسة تتجلى في التعرف على الإجراءات التحليلية باعتبارها أهم إجراءات التدقيق التي تساهم في تحسين جودة التدقيق والرفع من مستوى المدققين، إذ أصبح الإقبال على تطبيقها كبير من طرف ممارسي مهنة التدقيق، إضافة إلى اعتبار الإجراءات التحليلية موضوع حديث النشأة نسبيا في الجزائر خاصة بعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية والتي صدر من ضمنها المعيار الجزائري رقم 520، وتتجلى الأهمية كذلك من خلال العلاقة التكاملية بين التدقيق والحوكمة إذ إن التدقيق من أهم وسائل الرقابة على الإدارة وحماية مصالح المساهمين، وتنبثق أهمية الدراسة في ندرة الدراسات المماثلة إذ تعد أول دراسة سيتم من خلالها دراسة دور استخدام الإجراءات التحليلية لدعم مسارات الحوكمة خاصة بعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية.

أهداف الدراسة:

تكمن الغاية الأساسية لهذه الدراسة في بيان مساهمة الإجراءات التحليلية للتدقيق في دعم مسارات الحوكمة في الجزائر، إضافة إلى ذلك تسعى الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن صياغتها فيما يلي:

- التعرف على ماهية الإجراءات التحليلية بشكل نظري ودراسة أهميتها وأهدافها على عملية التدقيق.
- التعرف على الإرشادات التي تضمنها المعيارين الدولي والجزائري للتدقيق رقم 520 "الإجراءات التحليلية"، والوقوف على مدى تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق.
- دراسة مسارات الحوكمة في الجزائر والجهود التي بدلتها الدولة في إطار سعيها لإرساء الحوكمة.
- الوقوف على مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 "الإجراءات التحليلية" في دعم تطبيق الحوكمة في الجزائر.

منهج الدراسة:

من أجل معالجة الإشكالية وتحقيق أهداف الدراسة والإلمام بجميع جوانبها، تَم الاعتماد في الجانب النظري للدراسة على المنهج الوصفي والاعتماد على أسلوب التحليل، حيث تمّ التعرف على الإجراءات التحليلية وأساليبها وكذلك التطرق إلى الحوكمة وتحديد علاقتها مع التدقيق بشكل عام ومع الإجراءات التحليلية للتدقيق بشكل خاص وعَرض للمعيار

الجزائري للتدقيق رقم 520، وكل ذلك تَم عن طريق الاستفادة من الكتب والمقالات والرسائل العلمية وكذلك القوانين والمقررات الصادرة من طرف الدولة الجزائرية.

أمّا فيما يخص الجانب التطبيقي المتَمثل في الدراسة الميدانية تمّ الاعتماد على المنهج الوصفي وكذلك أسلوب التحليل، وتمّت عملية جمع البيانات عن طريق توزيع استمارة استبيان على عينة من مدققي الحسابات في الجزائر، كما تمّ الاستعانة بالبرنامجين الإحصائيين برنامج المجدول (EXCEL)وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS26)لعرض وتحليل البيانات بالشكل المناسب وتَمّ الاعتماد على الاختبارات الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة.

الدراسات السابقة:

خلال مرحلة القراءة والبحث عن المصادر والمراجع تَمّ الاطلاع على العديد من الدراسات التي لها علاقة بالموضوع من أجل الحصول على نظرة أعمق على موضوع الدراسة، وتمثلت الدراسات السابقة في:

أ- الدراسات باللغة العربية

1- دراسة محمد عايش عيد المطيري 2011، مذكرة ماجيستر بعنوان "مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم 520".

هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح نطاق التزام المدققين في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية وفق إرشادات المعيار الدولي للتدقيق رقم 520 " الإجراءات التحليلية" حيث تَمّ التعمق في أبرز النسب وأدوات التحليل المستخدمة من قبل المدقق أثناء تطبيق الإجراءات التحليلية، وتسليط الضوء على أهميتها وكذلك المعوقات التي تحول دون الاعتماد على الإجراءات التحليلية، حيث قام الباحث بالاعتماد على استمارة استبيان كوسيلة لجمع المعلومات اللازمة للدراسة وزعت على عينة من مدققي الحسابات بدولة الكويت، وتَم التوصل إلى بعض النتائج أهمها :

- يتَم الإعتماد على الإجراءات التحليلية من قبل المدققين الكويتيين خلال ثلاث مراحل.
- يعتمد المدققين الكويتيين على النسب المالية خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية وأهمها نسب تغطية الفوائد والعائد على المبيعات ونسب التداول ونسب متعلقة بالتدفقات النقدية.
- أكثر معوقات استخدام الإجراءات التحليلية هي عدم الإلمام بهذه الإجراءات من طرف المدققين بدولة الكويت وعدم الحصول على قناعة تامة بأهمية تطبيقها، وكذلك قلة الأتعاب التي يتحصل عليها المدقق، كما أوصى الباحث بضرورة الإهتمام بالإجراءات التحليلية.

2- دراسة سالم آدم بشير آدم 2011، أطروحة ماجيستير بعنوان "مسؤولية مراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم".

هدفت الدراسة إلى إبراز حدود مسؤولية مدقق الحسابات في دعمه لتطبيق حوكمة الشركات إضافة إلى الخوض في الركائز الأساسية لتطبيق آليات حوكمة الشركات، وإبراز دورها في تدقيق الحسابات، كما تم التطرق إلى مبادئ الحوكمة وطريقة الاستفادة منها في تحسين جودة مسؤوليات مدقق الحسابات، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على أربع مناهج متَمثلة في المنهج الاستنباطي والتاريخي والاستقرائي والمنهج الوصفي، كما تمت الدراسة الميدانية على عينة مكونة

من مدققي الحسابات، المراجعين بالديوان، المدققين الداخليين، والأكاديميين من تخصص المحاسبة والتدقيق، كما تم الاستعانة باستمارة استبيان كأداة لجمع البيانات، وتوصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها:

- وضحت الدراسة عدم وجود اتفاق بين الكتاب أو المؤسسات على مفهوم واضح لحوكمة الشركات.
- رغم الاعتقاد السائد بأهمية وضرورة الحوكمة إلا أن الكثيرين يرون بأنها تعني مكافحة الفساد المالي والإداري، في حين يرى الآخرون بأنها تقرير للشفافية وزيادة الثقة في المعلومات المالية والمحاسبية.
- رغم الاعتقاد السائد بضرورة المبادرة بتطبيق مبادئ الحوكمة إلا أنه لا توجد آلية محاسبية وقانونية ورقابية وإدارية لتطبيق مبادئ الحوكمة.

3- دراسة سهيل ابو ميالة وسعيد زباينة 2013، مقالة بعنوان "دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 520".

الغاية الأساسية من هذه الدراسة هي التعرف على دور الإجراءات التحليلية في تخفيض المخاطر المتعلقة بالتدقيق بناءً على إرشادات معيار التدقيق الدولي رقم 520، وذلك من خلال عرض أجوبة عينة من مدققي الحسابات بدولة فلسطين وتحديدا بالضفة الغربية، حيث اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة وتمّ الإعتماد على استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات أين تمّ توزيع 83 استبانة على عينة الدراسة ومن أهم النتائج التوصل إليها ما يلي:

- فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة وطبيعة عملها التي تعد من أساليب الإجراءات التحليلية يساهم في تخفيض مخاطر التدقيق.
- تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية من شأنه المساهمة في تخفيض المخاطر حيث إن ذلك يساهم في معرفة الصعوبات المالية التي تواجهها الشركة محل التدقيق.
- قيام المدقق بالإشارة إلى الانحرافات يساهم في تخفيض مخاطر التدقيق من مخاطر الاكتشاف أو المخاطر المتأصلة أو مخاطر الرقابة.

4- دراسة علي محمد موسى 2013، مقالة بعنوان "إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع".

آلت هذه الدراسة إلى إبراز العلاقة بين الإجراءات التحليلية والرأي الشخصي للمدقق أين تَم التطرق إلى الإجراءات التحليلية بشكل عام ثم أساليبها، وأخيرا الاطلاع على الرأي الشخصي للمدقق ودور هذه الإجراءات في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق، كما تَمّ الإعتماد على المنهج الوصفي لتحقيق أهداف الدراسة، وتوصل الباحث إلى ما يلي:

- الاعتماد على الإجراءات التحليلية يهدف إلى موضوعية رأي المدقق حول نتائج المقارنة بين الأرصدة الفعلية والأرصدة المتوقعة، وهذا يؤدي إلى ترشيد القرار الشخصي للمدقق أثناء عملية التدقيق .
- استخدام الإجراءات التحليلية يؤدي إلى ترشيد الحكم الشخصي للمدقق من خلال فحص وتقييم أدلة الإثبات الذي بدوره يهدف إلى اتخاذ القرارات الصائبة من قبل المدقق والمؤسسة محل التدقيق ككل.

- أوصى الباحث بضرورة قيام الهيئات المهنية ومراكز البحث بالحرص على تنظيم الندوات والدورات التدريبية لتوضيح وشرح أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق، ودورها في ترشيد القرار الشخصي المدقق.

5- دراسة اسماعيل علي محمد الاسود 2013، مذكرة ماجيستر بعنوان "دور المراجعة الخارجية في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات دراسة ميدانية في البيئة الليبية".

تناولت هذه الدراسة عرض موسع لمفهوم حوكمة الشركات وبيان مبادئها وأهدافها والمنظمات والهيئات التي انبثقت منها تلك المبادئ، كما تطرق الباحث إلى الدور الذي يؤديه مدقق الحسابات في دعمه لتطبيق الحوكمة وتبيان علاقة التدقيق والمحاسبة بالحوكمة، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي كما استعمل استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات من عينة الدراسة التي تمثلت في مجموعة من المدققين بمكاتب التدقيق للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والإدارة والتدقيق بدولة ليبيا، وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج تمثلت في :

- يلعب التدقيق دورًا مهمًا في تدعيم حوكمة الشركات، ويزيد دوره كلما زادت كفاءة وفعالية المدقق.
- استقلالية المدقق الخارجي وحمايته لها دور في تدعيم حوكمة الشركات، وذلك إذا ما توافرت الوسائل اللازمة لحماية استقلالية المدقق الخارجي.
- يعتمد دور المدقق الخارجي في دعم حوكمة الشركات على حجم وطبيعة أوراق العمل الخاصة به.
- لا يوجد أي اختلاف في آراء كل من الأكاديميين والمهنيين فيما يتعلق بدور كفاءة وخبرة المدقق الخارجي في تدعيم حوكمة الشركات، حيث أن اغلب الأكاديميين والمهنيين يتفقون على أن لكفاءة وخبرة المدقق دور فعال في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات.

6- دراسة غضبان حسام الدين 2014، أطروحة دكتوراه بعنوان "مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية".

هدفت الدراسة إلى مناقشة أسباب الإهتمام بالحوكمة في الجزائر وإبراز الأدوات المساعدة على تبني حوكمة الشركات الجزائرية، وتم التطرق إلى الركائز التي تساهم بشكل أولي لتشكيل نموذج للحوكمة والصعوبات التي تواجه تبني حوكمة الشركات الجزائرية، واعتمد الباحث على المنهج التحليلي المستخدم لتفسير النتائج الإحصائية والنتائج العملية، وكذلك المنهج الاستنباطي في محاولة إلى إيجاد حل للإشكالية، كما تمت الدراسة التطبيقية على عينة من المسيرين والمساهمين في أربع شركات جزائرية أين تم توزيع استمارة استبيان على عينة الدراسة، ولخصت نتائج الدراسة فيما يلي :

- ينظر إلى حوكمة المؤسسات في الجزائر على أنها: " أسلوب تسيير ومجموعة من التدابير العملية في آن واحد، التي تسمح بتنافسية واستدامة المؤسسات الاقتصادية الوطنية".

- يمثل النموذج المقترح وكذا مؤشر الحوكمة المبني محاولة لإعطاء دفع لحوكمة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، ودعم الاقتصاد الجزائري التي يحتاج أيضا لتضافر جهود الأطراف الأخرى (مؤسسات اقتصادية، جمعيات، الدولة...) لتطويره وتصحيح الانحرافات الموجودة.
- يعتبر النموذج الألماني-الياباني هو الأقرب لواقع حوكمة المؤسسات في الجزائر.
- لا يوجد نموذج موحد لجميع المؤسسات، وإنما على المؤسسات التكيف مع النموذج المناسب لها.
- يمكن القول بأن وضعية المؤسسة في القطاع الذي تنشط فيه هي التي تفرض أسلوب الحوكمة المتبع وطبيعة القيمة المراد خلقها، فقطاع الزيوت والسكر وما شابههما في الجزائر يعرف منافسة تكاد تكون منعدمة أين تسيطر سيفيتال على السوق، على عكس مؤسسة رويبة التي تعرف قطاع المشروبات منافسة كبيرة.

7- دراسة محمد خير منير عراب 2015، مذكرة ماجيستر بعنوان "دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية دراسة تطبيقية ".

ركزت هذه الدراسة على الدور الفعال للإجراءات التحليلية في اكتشاف التحريفات والأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية والتي من شأنها التأثير على قرارات مستخدمي تلك القوائم حيث تَمّ تسليط الضوء على تنفيذ الإجراءات التحليلية على كل من دورة الانتاج والمشتريات والأجور ودورة التمويل، وتم الإعتماد على أسلوب دراسة حالة أين قام الباحث بإجراء الدراسة التطبيقية على شركة تعمل في مجال الصناعة الغذائية في سوريا "ريف دمشق" أين تم القيام بتنفيذ الإجراءات التحليلية على القوائم المالية للشركة، وتَمّ تلخيص الدراسة من خلال النتائج التالية:

- الإجراءات التحليلية وسيلة فعالة لإكتشاف التحريفات في القوائم المالية.
- من خلال التحليل الذي قام به الباحث على تحديد العلاقة بين البيانات المالية الخاصة بالمبيعات بين والبيانات الكمية المتعلقة بها، تم اكتشاف الارتفاع الوهمي في التحصيلات الناتجة عن أخطاء في السياسات المحاسبية والإخلال بشروط الاعتراف بالإيراد.
- ربط بيانات الأنشطة المترابطة كالشراء والمبيعات من شأنه أن يساهم في كشف التحريفات في القوائم المالية.
- تعطي نسب التحليل المالي التي تم القيام بها على قوائم المؤسسات عند نهاية عملية التدقيق مؤشرات يمكن ربطها مع الإجراءات التحليلية في دورات التدقيق المختلفة، للتأكد من تطابق نتائج الحصول على دليل أن القوائم المالية خالية من أي تحريفات جوهرية.

8- دراسة براهيمي سمية 2016، أطروحة دكتوراه بعنوان "مساهمة المراجعة التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى لجنوب بسكرة".

توجهت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة التحليلية ومحاولة التعرف على تطبيق الإجراءات التحليلية ومعرفة الأدوات المستعملة في تدقيق المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، ولتحقيق ذلك اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي واستخدام نموذج دراسة حالة لمؤسسة "المطاحن الكبرى لجنوب بسكرة" ولخصت نتائج الدراسة إلى التالي:

- تساهم الإجراءات التحليلية على تحديد قدرة المؤسسة على الاستمرار كما أنها أداة مساعدة على اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة من خلال تحليل مختلف النسب والمؤشرات.
- تساعد الإجراءات التحليلية على توفير المعلومات الملائمة.
- أدوات التحليل المالي تساعد المدقق على القيام بالإجراءات التحليلية والمساعدة على اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- القرارات الاستثمارية في مؤسسة "المطاحن الكبرى لجنوب بسكرة" هي من نتائج الإجراءات التحليلية.

9- دراسة سارة محمد برمه محمد، عبد الرحمان عادل خليل واسعد امبارك حسين 2016، مقالة بعنوان" دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعين الخارجيين بالسودان ".

تناول الباحثين أثر الإجراءات التحليلية في الإرتقاء بجودة تقارير التدقيق، حيث تَمّ تسليط الضوء على كيفية استخدام الإجراءات التحليلية وما هي أساليبها وكيف تساهم في الرفع من جودة التقارير التي يصدرها المدقق، وخلال الدراسة اعتمد الباحثين على المنهج الوصفي التحليلي، وتَمّ إجراء الدراسة الميدانية على عينة من مدققي الحسابات في دولة السودان، واعتمد الباحثون على استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات ومن خلال التحليل للبيانات بطريقة إحصائية توصل الباحثون إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- الإعتماد على الإجراءات التحليلية تساهم في التنفيذ الصحيح لعملية التدقيق وفق المبادئ المتعارف عليها.
- تطبيق الإجراءات التحليلية يساعد على التدقيق الفعال للبيانات المالية مع تقليل نسبة المخاطرة.
- المراجعة التحليلية أداة فعالة لإكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.
- التأهيل والتكوين المستمر للمدقق يقلل من أخطاء التدقيق وزيادة فعالية المدقق.

10- دراسة تريش حسينة 2017، أطروحة دكتوراه بعنوان " دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر".

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في دعم التطبيق لحوكمة الشركات وكذلك التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر بالدور الحوكمي المَنوَطِين به، والتعمق في طبيعة العلاقة والتنسيق القائم بين المدققين ومجالس إدارة الشركات التي يقومون بتدقيقها، واعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي أما فيما يخص الدراسة التطبيقية اعتمدت على منهج الاستقصاء وذلك من خلال توزيع استمارة استبيان على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر وتوصلت الباحثة إلى النتائج التالية :

- التزام مدققي الحسابات بدورهم الحوكمي اتجاه التنسيق مع مجلس الإدارة وكذلك اتجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية، كما يتم ذلك من خلال تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية.
- هناك تنسيق بين المدققين الداخليين والخارجيين والذي من شأنه دعم التطبيق السليم للحوكمة.

11- دراسة نوارة محمد ومليكة حفيظ شبايكي 2018، مقالة بعنوان " حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية".

هدفت الدراسة إلى إبراز مدى التوافق بين حوكمة المؤسسات الجزائرية خاصة بعد إصدار ميثاق الحكم الراشد الجزائري والمتطلبات الدولية للحوكمة، حيث قام الباحثان بتسليط الضوء على متطلبات الحوكمة وتبيان أسباب الانتشار الواسع لها كما تم التطرق إلى الجهود الدولية والمحلية لإرساء مفهوم للحوكمة، اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي فقط لاعتبارها دراسة نظرية وتوصل الباحثان إلى ما يلي:

- يتوافق المفهوم المصاغ لحوكمة الشركات من طرف ميثاق الحكم الراشد مع المفهوم الصادر عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.
- تعكس مبادئ الحوكمة لميثاق الحكم الراشد مضمون مبادئ الحوكمة وفقا لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.
- الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات هم كل الأطراف ذو العلاقة مع المؤسسة سواءً كانوا داخليين أو خارجيين وهذا حسب المفهوم الدولي والمحلي للحوكمة.

12- دراسة رقية الطيب على احمد 2019، مقالة بعنوان "دور المراجعة في فاعلية مبادئ حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي دراسة تطبيقية".

وقفت الدراسة على الصعوبات التي تواجه التطبيق السليم للحوكمة وإبراز الدور الذي يؤديه التدقيق في الحد من هذه الصعوبات وكذلك التطرق إلى تبيان أثر التفاعل بين التدقيق وآليات الحوكمة، اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وكذلك المنهج التاريخي في التعرف على الحوكمة والتدقيق تاريخيا، وخلال الدراسة التطبيقية اختار الباحث في دراسته عينة من المدققين الداخليين والخارجيين وحتى الأكاديميين كما اعتمد في عملية جمع البيانات على استمارة استبيان وزعت على عينة الدراسة واعتمد على الملاحظة الشخصية، وتوصل الباحث إلى جملة من النتائج كما يلي :

- يجب على المدقق القيام بفحص شامل لنظام الحوكمة في الشركة محل التدقيق وتحرير تقرير حول هذا النظام.
- تبادل وجهات النظر بين المدقق الداخلي والخارجي من شأنه أن يساهم في تطبيق آليات الحوكمة بكفاءة.
- للتدقيق تأثير مباشر على الحوكمة ويتجلى ذلك من خلال دوره في تحقيق الشفافية والمصداقية والحماية لحقوق المساهمين.
- يساعد التدقيق الأطراف القائمين بالحوكمة على فهم الدور المنوطين به وأداء ما عليهم بفعالية.
- الحوكمة أداة فعالة لمكافحة الفساد المالي والإداري.

13- دراسة مالطي سناء 2020، أطروحة دكتوراه بعنوان" جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات، دراسة ميدانية على السياق الجزائري".

تناولت الدراسة ما إذا كان لجودة التدقيق الخارجي أثر على آليات حوكمة الشركات، وتَم ذلك من خلال التطرق إلى التدقيق والتعريف بالحوكمة، واعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة فيما يخص الدراسة الميدانية، كما تَم الإعتماد على استمارة استبيان كأداة للدراسة تَم توزيعها على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة، والهدف من ذلك إجراء مقارنة حول أثر جودة التدقيق على حوكمة الشركات، وتوصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

- تهدف حوكمة الشركات من خلال آلياتها إلى محاربة الفساد المالي والإداري وتحقيق شفافية ومصداقية المعلومة المالية.
- تؤثر جودة التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية على عكس المؤسسات الخاصة.
- لا تؤثر جودة التدقيق الخارجي على كل من مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية.
- لجودة التدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات.

14- دراسة مي عبد الفتاح 2024، مقالة بعنوان" أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية في فاعلية الإجراءات التحليلية في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم (520) من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين ".

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية في فاعلية الإجراءات التحليلية على ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 520، واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وتمّ القيام بدراسة ميدانية على عينة من المحاسبين القانونيين بدولة الأردن، كما اعتمد الباحث على استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات، وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج لخصت كما يلي:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام نظم المعلومات المحاسبية على فاعلية الإجراءات التحليلية.
- تحليل قدرة الشركة على الاستمرار يتأثر بشكل كبير باستخدام نظم المعلومات المحاسبية.
- توجد علاقة ارتباطية قوية بين نظم المعلومات المحاسبية والإجراءات التحليلية، أي كلما تحسنت هذه النظم زادت فاعلية الإجراءات التحليلية.

ب- الدراسات باللغة الأجنبية:

1- دراسة Jeffrey Cohen, Ganesh Krishnamoorthy and Arnold M. Wright 2002، مقالة بعنوان "Corporate Governance and the Audit Process".

كان الهدف من هذه الدراسة هو إبراز الأثر الذي تخلفه الآليات والعوامل والأطراف الداعمة لتطبيق الحوكمة كمجلس الإدارة ولجنة التدقيق على عملية التدقيق باعتبارها أداة فعالة وآلية خارجية لتطبيق حوكمة الشركات من خلال الدور الرقابي الذي تلعبه، وبغية تحقيق أهداف الدراسة قام الباحثون بالاعتماد على المنهج التحليلي، ولجمع البيانات اللازمة تمّ استخدام أسلوب المقابلات الشخصية المنظمة أين قام الباحثون باختيار عينة من مدققي الحسابات من مكاتب تدقيق شمال شرق الولايات المتحدة الأمريكية، وتوصل الباحثون إلى النتائج التالية:

- هناك علاقة وثيقة بين التدقيق وحوكمة الشركات إذ يعتبر التدقيق أداة رقابة فعالة على الإدارة العليا.
- الإدارة العليا هي التي تحدد وتدعم وتعتبر المنفذ الأول للحوكمة في حين اعتبرت عينة الدراسة أن الآليات الاخرى تعتبر ثانوية.
- يعتبر المدققين جزءً لا يتجزأ من فسيفساء حوكمة الشركات حيث لديهم القدرة على العمل مع الأطراف الأخرى الفاعلة في حوكمة الشركات لتحسين جودة عملية إعداد التقارير المالية.
- أعضاء لجنة التدقيق عادة ما يفتقرون إلى الخبرة والحنكة في أداء وظائفهم بفعالية وإن الاتصال مع لجنة التدقيق عادة ما تكون ذات طبيعة سلبية.
- أشار المدققين إلى أن جمع معلومات حول حوكمة الشركة محل التدقيق من شأنه أن يؤثر على عملية التدقيق.

2- دراسة Eya Noubbigh 2008، مقالة بعنوان Impact de la gouvernance et de l'audit sur la performance de l'entreprise".

تناقش هذه الدراسة تأثير الحوكمة والتدقيق على أداء الشركات وإبراز الدور الحوكمي للتدقيق باعتباره آلية للرقابة على الأعمال، وكذلك دور الحوكمة في الرفع من أداء الشركات بدولة تونس وتحقيق أهدافها بأكبر درجة من الفعالية والكفاءة، ولتحقيق الأهداف السابقة اعتمدت الباحثة على منهج دراسة الحالة حيث تم اختيار عينة من الشركات التونسية المدرجة بين سنة 2002 و2006 والتي بلغ عدد الشركات التي تم إسقاط الدراسة عليها 21 شركة وتوصلت الباحثة إلى ما يلي:

- آليات حوكمة الشركات والتدقيق لهما تأثير كبير على أداء الشركات بالرغم من أن هذا الأثر غير واضح المعالم.
- يعتمد الهيكل الأمثل للمساهمين للشركات على أدائها.
- نظام الرقابة الداخلية من آليات الرقابة التي تسمح بتطبيق حوكمة الشركات، والجهة المخولة لها لتقييم هذا النظام هو التدقيق والذي يؤدي دور حوكمي بامتياز.

3- دراسة Darko Tipurić, Boris Tušek, Davor Filipović 2009، مقالة بعنوان" Internal and External Supervisory Mechanisms in Corporate Governance".

ركزت هذه الدراسة على تحليل العلاقة بين مجلس الإدارة والتدقيق الخارجي وتحديد المبادئ والتوجيهات التي من شأنها تحسين العلاقة بين الطرفين، كما تطرقت الدراسة إلى أثر لجنة التدقيق على كفاءة مجلس الإدارة والتدقيق الخارجي، وقام الباحثون باتباع المنهج الوصفي التحليلي أين تم اتخاذ استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات واستخدام أسلوب المسح وتمثلت عينة الدراسة في مدققي الحسابات وأعضاء من مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة تم اختيارهم بشكل عشوائي من مجموعة من الشركات الكرواتية، وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- تعتمد العلاقة بين مجلس الإدارة ومجلس المراقبة والتدقيق الخارجي على لجنة التدقيق.
- هناك علاقة قوية بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق يمكن أن تؤدي إلى الزيادة المتبادلة في كفاءة العمل.
- تسمح العلاقة بين التدقيق الخارجي ومجلس الإدارة بازدهار وتوسع تطبيق الحوكمة في الشركات الكرواتية.
- لجان التدقيق لها دور كبير وفعال في تنظيم وتقوية العلاقة بين التدقيق الخارجي والداخلي والشركة ككل.

4- دراسة Stephanie Martins Mattos, Maria Thereza P. Antunes, Joshua Onome Imoniana , Ernani Maciel2012، مقالة بعنوان " The analytical review procedures in audit: an exploratory study

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة خصائص الإجراءات التحليلية التي توجه قرار مدقق الحسابات وكذلك تحديد العلاقة بين الهدف من التدقيق والاختيار الأمثل للإجراءات التي يجب الإعتماد عليها أثناء عملية التدقيق، إضافة إلى فهم المدقق بكيفية التقليل من مخاطر التدقيق من خلال الإجراءات التحليلية والتفصيلية، وللإلمام بجميع جوانب الدراسة اتخذ الباحثون المنهج الوصفي التحليلي منهجا للدراسة النظرية واعتمدوا على منهج الاستقصاء خلال الدراسة التطبيقية حيث تم اختيار

عينة من مدققي الحسابات والأكاديميين وطلاب الماجيستر الذين يعملون في أكبر شركات التدقيق بدولة البرازيل، وتعتبر استمارة الاستبيان الأداة التي اعتمد عليها الباحثين خلال جمع البيانات اللازمة من العينة المختارة وتَم التوصل إلى النتائج التالية:

- يختار مدقق الحسابات الإجراءات المناسبة لعملية التدقيق حسب الهدف من العملية وبناءً على الأهمية النسبية للحسابات والبنود.
- يختار مدقق الحسابات الإجراءات المناسبة لعملية التدقيق بناءً على المخاطر التي تحيط بعملية التدقيق.
- يعتمد مدققي الحسابات على الإجراءات التحليلية بشكل واسع عند الحصول على معلومات وأدلة إثبات من مصادر خارجية.
- لكل نوع من أنواع حسابات القوائم المالية إجراءات تتيح للمدقق إبداء رأي سليم حول هذا الحساب، وتختلف الإجراءات المطبقة من طرف المدقق بناءً على الحكم الشخصي للمدقق.

5- دراسة Erik Unander-Scharin and Nichlas Essner 2013، مقالة بعنوان " Analytical procedures -A practice based approach"

هدفت هذه الدراسة إلى وضع تصور لمصطلح الإجراءات التحليلية من أجل الحصول على فهم لكيفية الإعتماد عليها من قبل المدققين ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بدراسة نوعية مع دراسة حالة من خلال القيام بمقابلات منظمة مع مجموعة من المدققين في شركات التدقيق الأربع الكبرى بالمملكة المتحدة (Ernst & Young, PwC, KPMG and Deloitte) وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- الإجراءات التحليلية يمكن أن تكون مفيدة في مختلف مراحل عمليات التدقيق ولديها القدرة على الاقتصاد في عملية التدقيق وتوفير الوقت والمال والجهد.
- تؤثر ممارسة الإجراءات التحليلية بشكل مباشر على عملية التدقيق.
- يتأثر قرار المدقق باستخدام الإجراءات التحليلية بالعوامل التنظيمية وكذلك العوامل التدقيقية مثل التأهيل العلمي للمدقق، شكل الشركة محل التدقيق وأتعاب المدقق.....

6- دراسة Fridah Simba Theuri,Johnson Amani Changawa 2014، مقالة بعنوان " The Role of Financial Audits on Effective Corporate Governance in Companies: A Case Study of Coastal Bottlers Limited ".

هدفت هذه الدراسة إلى فحص دور العديد من الأنظمة التي لها علاقة مع المؤسسة سواء الأنظمة الداخلية أو الخارجية على غرار التدقيق المالي وأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المالية والإجراءات التحليلية، اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي وعلى استمارة استبيان كأداة لتحقيق أهداف الدراسة ولجمع البيانات من عينه الدراسة، وتمثلت عينه الدراسة في مجموعة من الموظفين العاملين بشركة " Coastal Bottlers Ltd " التي تنشط في مجال إنتاج المشروبات الغازية بدولة كينيا حيث تم اختيار عينة مكونة من 150 موظفا وتكونت العينة المستهدفة من رؤساء الأقسام والمشرفين والمدققين في

الشركة وتعد هذه الدراسة من أهم الدراسات السابقة التي قام الباحث بتغطيتها كون أنها الدراسة الوحيدة التي تضمنت في جانب أو في فرع صغير من فروعها العلاقة بين الإجراءات التحليلية للتدقيق وحوكمة الشركات، وتوصل الباحثان إلى النتائج التالية :

- تساهم أنظمة الرقابة الداخلية في الفصل بين الواجبات والضوابط والتوازنات الداخلية والتسويات التي تعتبر داعمة لحوكمة الشركات من خلال تقليل التكاليف الناجمة عن الاختلاسات والأخطاء سواءً كانت متعمدة أم لا.
- تساهم الإجراءات التحليلية باختلاف أساليبها كالتحليل المالي وتحليل الإتجاهات على دعم الحوكمة الفعالة للشركات من خلال تمكين الإدارة من معرفة مدى سعي الشركة إلى تعظيم الربح وتزويد متخذي القرارات بالمعلومات الكافية لتقييم البيانات وتحليل الانحرافات.
- يساهم تقرير المدقق في دعم حوكمة الشركات من خلال إبلاغ الإدارة على أن أنشطة الشركة تتوافق مع المعايير والقوانين المحددة، ويساهم التقرير في تحسين أداء الشركة والإدارة من خلال الكشف عن المخالفات والتحفظات التي يجب على الشركة أخدها بعين الاعتبار.

7– دراسة Jana Kritzinger 2015، أطروحة دكتوراه بعنوان «The application of analytical procedure in the audit process".

هدفت هذه الدراسة إبراز مدى التزام المدققين بتطبيق الإجراءات التحليلية خلال عمليات التدقيق، حيث قام الباحث بالتطرق إلى الإجراءات التحليلية بشكل مفصل، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي حيث قام خلال الدراسة الميدانية بالقيام بمقابلات شخصية مع كبار مديري التدقيق في شركات التدقيق الكبرى بجنوب افريقيا، وتوصل الباحث إلى النقاط التالية:

- تكمن فعالية الإجراءات التحليلية في تقدير وتقييم مخاطر التدقيق كما أنها أداة مساعدة على الاقتصاد في تكاليف ووقت عملية التدقيق.
- تلعب خبرة المدقق دورا كبير في تطبيق الإجراءات التحليلية لأن مقارنة قواعد بيانات مختلفة يتطلب تأهيل علمي وعملي كبيرين.
- من أهم ايجابيات الاعتماد على الإجراءات التحليلية هي تحسين كفاءة عملية التدقيق والمدقق، حيث أنها تتيح تقديم تقارير تتضمن تفاصيل أكثر وبالتالي تساعد على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، كما أنه تساعد في تقليل الإختبارات التفصيلية التي تتطلب جهدا ووقتا أكبر مقارنة بالإجراءات التحليلية.
- هناك أيضا أسباب تعوق من الاستخدام الفعال للإجراءات التحليلية وتكمن في نقص التوجيه والارشادات في معايير التدقيق حول مدى التأكيد وكيفية تطبيق الإجراءات التحليلية، وبناءً على آراء المدققين في جنوب افريقيا فإن الإجراءات التحليلية أصبحت تمثل تهديدا للمهنة بسبب افتقار المدققين للخبرة اللازمة لتنفيذ الإجراءات التحليلية، كما أنه هناك نقص في ثقة المدققين بالنتائج المحققة من خلال الإجراءات التحليلية.

8- دراسة Florin Dobre, Radu Ciobanu, Iulian Viorel Brasoveanu Laura Brad 2015، مقالة بعنوان" The interaction between financial audit and corporate governance: evidence from Romania ".

من خلال هذه الدراسة تم تسليط الضوء على العلاقة بين التدقيق المالي وحوكمة الشركات لبعض المؤسسات المدرجة في بورصة بوخارست والتي تعتبر ملزمة بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليةIFRS، قام الباحثون بدراسة حالة لشركات برومانيا تم اختيار عينة مكونة من 41شركة رومانيَة وتم معالجة البيانات عن طريق أسلوب المعادلة المتزامنة، وتوصل الباحثون إلى جملة من النتائج كالتالي:

- هناك ترابط قوي بين متغيرات التدقيق المالي ومؤشرات حوكمة الشركات.
- تختلف أتعاب المدقق باختلاف شخصية المدقق والخدمات المقدمة من طرفه.
- تتأثر قيمة أتعاب المدقق بوجود لجنة للتدقيق ويعود السبب الرئيسي لذلك هو أن وجود لجنة التدقيق يخفف من مخاطر التدقيق.
- تتأثر قيمة أتعاب المدقق بوجود شخصان يشغلان منصب الرئيس التنفيذي والرئيس حيث أن المبلغ الذي يحصل عليه المدقق يكون أقل مقارنة بوجود شخص واحد يشغل المنصبين نظرا لوجود شفافية أكثر ومخاطر أقل.

9- دراسة Naeem Sabah Khilkhal, Diana Naeemah Abd alrazaq,Adnan Kadhum Matrood 2019، مقالة بعنوان " the impact of appllying analytical procedures by external aditor in accordance with ISA 520 on audit performance improvement : an exploratory study in the iraqi audit firms and company".

يكمن الهدف من هذه الدراسة في إبراز دور الإجراءات التحليلية في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الذي بدوره يساهم في تطوير وزيادة كفاءة عملية التدقيق، وتهدف الدراسة إلى تحديد مدى التزام شركات التدقيق العراقية بتنفيذ الإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 520 ،كما ركز الباحثون على التعرف على العوامل التي تساعد المدققين على القيام بالإجراءات التحليلية والاعتماد عليها، ولتحقيق الأهداف السابقة الذكر استخدم الباحثون المنهج الوصفي ولإسقاط الدراسة النظرية تطبيقيا اعتمد الباحثون خلال الدراسة الميدانية على عينة من مكاتب التدقيق العاملة بدولة العراق وتم استعمال استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات ولخصت نتائج الدراسة فيما يلي:

- استخدام الإجراءات التحليلية يساعد المدقق في تخطيط وتوقيت عملية التدقيق والذي بدوره يؤدي دورا هاما في اكتشاف التحريفات والانحرافات في القوائم المالية.
- نقص الدورات التكوينية والتدريبية يعتبر عائقا على المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية.
- على الرغم من عدم الدراية الكافية من قبل المدققين بالإجراءات التحليلية إلّا أن جل المدققين قدموا اعترافا حول أهمية الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق.

10- دراسة Sawsan Fadel jassim, Alaa Fareed Abdulahad 2022، مداخلة دولية بعنوان Analytical Procedures and Their Impact on Reducing Audit Risks in the Auditor's Report"

كان الهدف من هذه الدراسة إبراز مفهوم للإجراءات التحليلية وأثر استخدامها في التقليل من مخاطر التدقيق خلال إصدار تقرير المدقق، حيث تطرق الباحثان إلى التعريف بالإجراءات التحليلية وأنواعها والتطرق إلى المخاطر التي تحيط بالمدقق عند إصدار تقريره، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بإسقاط الدراسة التطبيقية على عينة من المدققين لديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق الخاصة في دولة العراق، وتم دراسة تقارير العينة المختارة وفي الأخير توصل الباحثان إلى جملة من النتائج التالية:

- التنوع في استخدام أساليب المراجعة التحليلية من شأنه أن يقلل من مخاطر التدقيق في تقرير المدقق.
- استخدام الإجراءات التحليلية يساهم في زيادة ثقة المستفيدين من القوائم المالية خاصة من جهة خلو عملية التدقيق من مخاطر الاكتشاف.

11- دراسة Kostiantyn Bezverkhyi, Larysa Hnylytska, Nataliia Poddubna, Oleksander Yurchenko 2023، مقالة بعنوان" Analytical procedures of the audit of integrated reporting of corporate enterprises"

تهدف هذه الدراسة إلى تطوير استخدام الإجراءات التحليلية باعتبارها أداة تتميز بالفعالية في استخدام رأس المال في الشركات لتقييم تنفيذ استراتيجياتها، ويتم تنفيذ الإجراءات التحليلية من قبل المدققين عند التحقق من التقارير المتكاملة، خلال هذه الدراسة اعتمد الباحثون على استخدام أسلوب التحليل والتركيب لدراسة العلاقة بين المؤشرات التحليلية في التقارير المتكاملة لبعض الشركات في أوكرانيا ومقارنتها مع بعض الشركات الأجنبية، للوقوف على دور الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات من خلال تحليل المؤشرات الخاصة برأس مال الشركات محل الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق يوسع نطاق وأهداف المدققين ونتيجة لذلك، هناك حاجة ملحة متزايدة لتعزيز كفاءاتهم سواءً في إجراء التقييمات التحليلية مباشرة أو في التمييز بين مؤشرات موثوقية البيانات لتطبيق الإجراءات التحليلية مما يسهم في دعم حوكمة الشركات.

12- دراسة Muiz Abu Alia and Islam Abdeljawad, Mamunur Rashid And Renad Anwar Frehat, 2024مقالة بعنوان "Small firm auditing using the analytical procedures (APs) in a politically challenging context"

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مفهوم للإجراءات التحليلية وأهدافها وفعاليتها على عملية التدقيق إضافة إلى التطرق إلى معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في دولة فلسطين، كما اعتمد الباحثون على المنهج الوصفي، وتمت عملية جمع البيانات من خلال استمارة استبيان وزعت على مدققي الحسابات العاملين في شركات التدقيق بفلسطين، كما توصل الباحثون إلى جملة من النتائج التالية:

- ينظر المدققون الفلسطينيون إلى الإجراءات التحليلية كأداة فعالة لتحقيق أهداف التدقيق.

- يطبق المدققين في فلسطين الأساليب البسيطة فقط دون استخدام الأساليب المتقدمة بسبب نقص المعرفة.
- تتعدد معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية كالمعرفة المحدودة بأعمال الشركة محل التدقيق على المستوى الجزئي، والدعم التنظيمي والمهني المحدود وغياب البيانات كبيانات الصناعة على المستوى الكلي.

موقف الدراسة من الدراسات السابقة:

تعتبر الدراسة الحالية مكملة لما ورد في الدراسات السابقة حيث بحد علم الباحث لم تتطرق أي دراسة سابقة إلى توضيح العلاقة بين الإجراءات التحليلية وحوكمة الشركات، وتَم اكتشاف العديد من أوجه التشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية كالتشابه في المنهج المستخدم في الدراسة، حيث أن جل الدراسات اعتمدت على المنهج الوصفي وأسلوب التحليل، وكذلك التشابه من حيث الدراسة التطبيقية إذ أن معظم الدراسات عمدت على إجراء دراسة ميدانية على مدققي الحسابات بالدول المختلفة واعتمدت على استمارة الاستبيان كأداة لجمع البيانات.

واختلفت الدراسة عن سابقاتها في الربط بين الإجراءات التحليلية والحوكمة، حيث أن العديد من الدراسات السابقة تناولت موضوع الإجراءات التحليلية والعديد منها تناولت موضوع الحوكمة ومساراتها في الجزائر، لكن دون الربط بينهم وتحديد العلاقة والدور الذي تؤديه الإجراءات التحليلية في دعم مسارات الحوكمة خاصة في الجزائر في ظل إصدار الجزائر لمعيار التدقيق رقم 520 " الإجراءات التحليلية".

كما أن معظم الدراسات سواءً العربية أو الاجنبية تم استعراضها في دول غير الجزائر، إذ يظهر الاختلاف في البيئة التي تمت فيها الدراسة والقوانين والتشريعات التي تحكم الدول المختلفة ومن حيث المعايير المتبناة.

حدود الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء البحث ضمن نطاق مكاني وزماني وبشري معين وتمّ تحديده كما يلي:

أ- الحدود المكانية:

تمثلت الحدود المكانية في المنطقة الجغرافية التي تم فيها تغطية جوانب الدراسة حيث تم إجراء الدراسة في دولة الجزائر وتحديدا بمكاتب التدقيق التي تزاول عملها في مختلف ربوع الوطن (ولاية الجزائر، ولاية واد سوف، ولاية قسنطينة، ولاية البليدة، ولاية سطيف، ولاية الجلفة، ولاية المدية، ولاية بسكرة، ولاية عين تموشنت، ولاية سعيدة، ولاية تلمسان، ولاية وهران، ولاية معسكر، ولاية سيدي بلعباس، ولاية البيض، ولاية النعامة، ولاية بشار).

ب- **الحدود الزمانية:**

الحدود الزمانية هي الفترة التي استنفذها الباحث لإجراء هذه الدراسة وتحقيق أهدافها حيث حددت فترة الدراسة من (2022/04/15) إلى (2024/06/25).

ت- الحدود البشرية

اقتصرت الدراسة على ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر والمتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بناءً على القانون المنظم للمهنة في الجزائر.

هيكل الدراسة: من أجل تحقيق أهداف الدراسة وتغطية جميع جوانبها تم تقسيم الدراسة إلى أربع فصول، متمثلة في ثلاث فصول في الجانب النظري وفصل تطبيقي كالتالي:

الفصل الأول عنون باستخدام الإجراءات التحليلية لأغراض التدقيق، تَم من خلاله التطرق باختصار إلى التدقيق بشكل عام، ثم تغطية مختلف جوانب الإجراءات التحليلية من تعريف وأهمية وأهداف.....

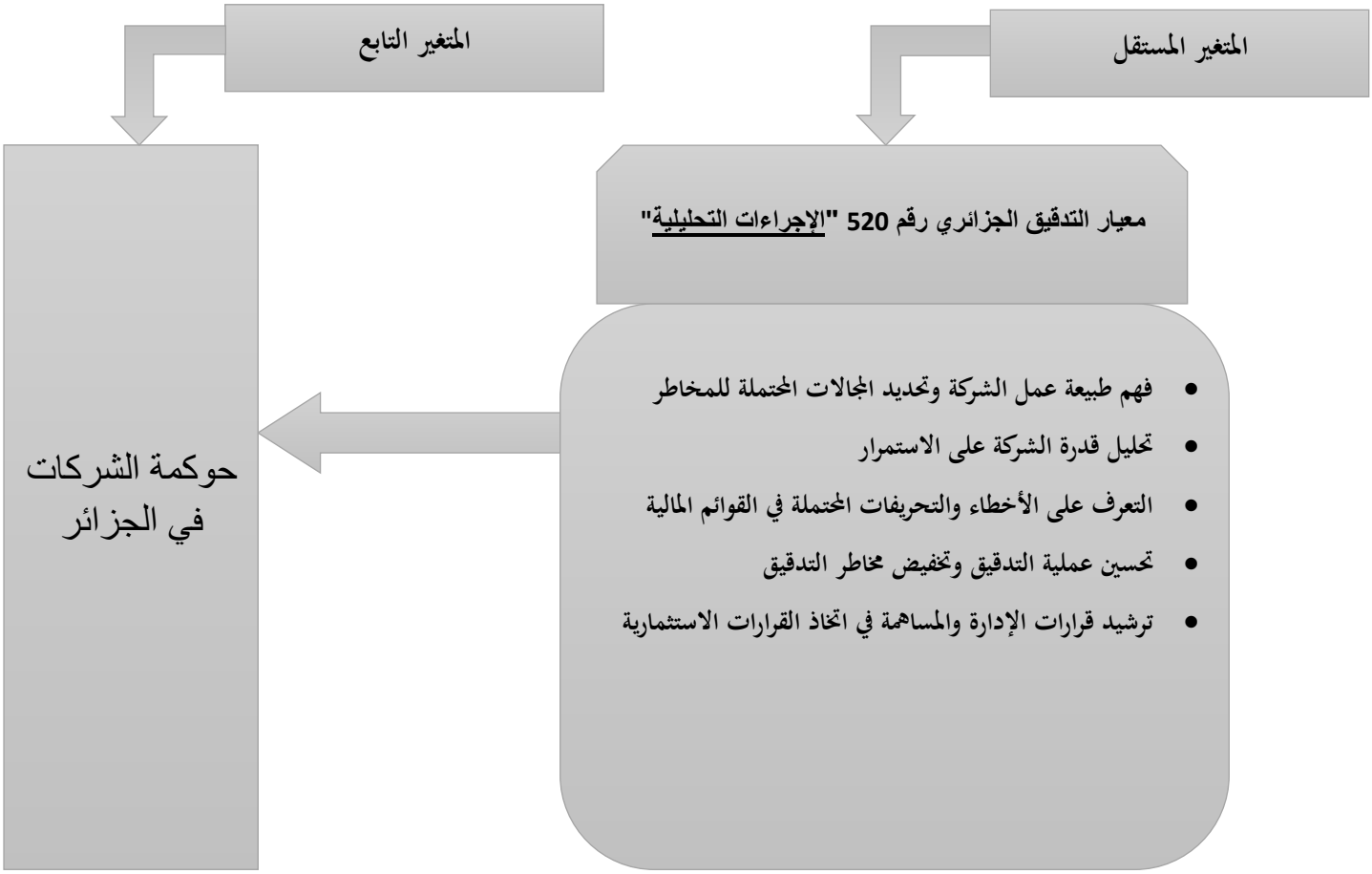
الفصل الثاني عنون بالحوكمة ومساراتها في الجزائر، أين تم التطرق إلى الحوكمة بشكل نظري والتعرف على مساراتها وتوجهاتها في الجزائر.

الفصل الثالث عنون دور الإجراءات التحليلية في دعم أسس حوكمة الشركات، من خلاله تم التطرق إلى مهنة التدقيق في الجزائر، وبحث العلاقة المتبادلة بين التدقيق والحوكمة كما تم التعرف على معايير التدقيق الجزائرية وإصداراتها خصوصا معيار التدقيق الجزائري رقم 520 "الإجراءات التحليلية"، وأخيرًا تم التطرق نظريًا إلى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية لدعم مسارات الحوكمة.

الفصل الرابع تضمن الجانب التطبيقي للدراسة بهدف إسقاط الدراسة النظرية تطبيقيا عنون بدراسة ميدانية لمساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات وأسس الحوكمة في الجزائر، من خلال عرض دور الإجراءات التحليلية لدعم مسارات الحوكمة في الجزائر اعتمادًا على المنهج الوصفي وأسلوب التحليل، بالاستعانة باستمارة استبيان كأداة لجمع البيانات وتحليلها بالاعتماد على برامج المعلوماتية كبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS وبرنامج المجدول EXCEL.

متغيرات الدراسة: احتوت الدراسة على مجموعة من المتغيرات والمتمثلة في متغير مستقل يعبر عن إجراءات التدقيق التحليلية متمثلة في معيار التدقيق الجزائري رقم 520" الإجراءات التحليلية"، ومتغير تابع تمثل في حوكمة الشركات ومساراتها في الجزائر ويمكن تلخيص متغيرات الدراسة في الشكل التالي:

الشكل رقم 01 نموذج الدراسة:



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على متغيرات الدراسة

الفصل الأول: استخدام الإجراءات التحليلية لأغراض التدقيق

تمهيد:

يعتبر التدقيق أهم وسيلة للرقابة على الشركات من خلال التقييم الموضوعي للعمليات المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية للشركة وتحديد مدى توافقها مع المعايير والقوانين المحددة، ويتحدد ذلك في الرأي الفني المحايد للمدقق الذي يصدر في شكل تقرير، وتختلف الإجراءات المعمول بها خلال عملية التدقيق باختلاف شكل الشركة محل التدقيق وباختلاف أفكار وخبرة المدققين، ومن أهم إجراءات التدقيق التي تؤدي إلى زيادة فعالية العملية وكفاءتها هي الإجراءات التحليلية، والتي تقوم على أساس التقييم والمقارنات بين بيانات الشركة والبيانات المتنبئ بها، وبسبب الأهمية الكبيرة للإجراءات التحليلية تم تخصيص الفصل الأول كاملًا لمناقشة أدبيات وأساسيات التدقيق بشكل عام والإجراءات التحليلية بشكل خاص حيث تم تقسيم الفصل كما يلي:

الفصل الأول: استخدام الإجراءات التحليلية لأغراض التدقيق

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الإجراءات التحليلية من خلاله تم التطرق إلى التدقيق بشكل عام ومختصر من نشأة وتعريف وأهمية وأهداف، إضافة إلى التطرق لمعايير التدقيق الدولية وعرضها باختصار، وتم التعرف على الإجراءات التحليلية بشكل نظري من نشأتها وتعريفها وأهم أهدافها إضافة إلى أنواعها وخطوات تنفيذها أثناء عملية التدقيق.

المبحث الثاني: أساليب الإجراءات التحليلية أين تم التطرق إلى أهم أساليب الإجراءات التحليلية من خلال التعرف على الأساليب الوصفية، إضافة إلى الأساليب الكمية البسيطة وصولا إلى الأساليب الكمية المتطورة.

المبحث الثالث: استخدام الإجراءات التحليلية وعرض للمعيار الدولي للتدقيق رقم 520 من خلال هذا المبحث تم التطرق إلى دور تنفيذ الإجراءات التحليلية والتعرف على تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية على بعض البنود من القوائم المالية وصولًا إلى التعرف على المعيار الدولي للتدقيق رقم 520.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الإجراءات التحليلية

شهدت العقود الماضية تعاظم الإهتمام بالتدقيق الخارجي نظرًا للأهمية الكبيرة والإضافة التي يقدمها، حيث يقوم التدقيق بتوفير معلومات مالية ومحاسبية غير مضللة تعبر عن الوضع الحقيقي للشركات ويساعد الشركات في تحديد نقاط القوة والضعف كما أنه يضفي الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، ومن خلال هذا المبحث سيتم التعرف على التدقيق بشكل عام ومختصر، والتطرق إلى ماهية الإجراءات التحليلية.

المطلب الأول: الإطار النظري التدقيق

الاهتمام الكبير بالتدقيق مؤخرًا ظهر بسبب تفشي الفساد المالي والإداري، والإفصاح عن معلومات مالية ومحاسبية بصورة مضللة لا تعبر عن الوضعية الحقيقية للشركات ويجعل مستخدمي القوائم المالية يتخذون قرارات غير صائبة، مما يؤدي إلى ضرورة تعيين شخص مستقل من أجل إضفاء الشفافية والمصداقية على القوائم المالية، ويتحدد ذلك في الرأي الفني المحايد للمدقق الذي يصدر في شكل تقرير.

1- التطور التاريخي للتدقيق

ظهور مهنة التدقيق كان بسبب حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المالية والمحاسبية والتحقق من وجود تطابق بين تلك البيانات والواقع الحقيقي، وتدلّ الوثائق التاريخية على أن قدماء المصريين واليونان استخدموا المدققين للتحقق من صحة وعدالة الحسابات العامة، ويعود الأصل لكلمة تدقيق Audit إلى الكلمة اللاتينية Audire والتي تعني الاستماع، حيث كانت تتم عملية التدقيق عن طريق عقد جلسة استماع ويتم تلاوة الحسابات السنوية على المدققين وكانوا وقتها يستمعون إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات وفي الأخير يقومون بإبداء رأيهم حول صحتها.

ثم اتسع الإهتمام بالتدقيق ليشمل الوحدات الاقتصادية خاصة بعد القفزة التي أحدثها العالم لوكا باتشولي" Luca Pacioli"[1] في علم المحاسبة عند ظهور مبدأ القيد المزدوج سنة 1494[2]، وبالحديث عن المنظمات المهنية للتدقيق ظهرت

[1] – **لوكا باتشولي (Luca Pacioli)** يعتبر من علماء الرياضيات الايطاليين اهتمت اعماله بالعلوم المحاسبية، قدم مبدأ القيد المزدوج سنة 1494، ويعتبر النظام أساس النظم المحاسبية حاليا.

[2] – احمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص ص: 7-8.

أول منظمة في هذا الميدان في فينيسيا الإيطالية سنة 1581 عند تأسيس كلية روكسانتي " ROXANTI" والتي أصبحت العضوية في الكلية من شروط ممارسة مهنة التدقيق[1].

2- تعريف التدقيق

لغة: التدقيق هو مصدر دَقَّقَ تدقيق، اسم مصدر دَقَّقَ كَانَ عَلَيْهِ تَدْقِيقُ الحِسَابِ: ضَبْطُهُ بِإِمْعَانٍ بالتَّدْقِيقِ: بِالضَّبْطِ، بِإِحْكَام بتدقيق وتحقيق: بإحكام وإتقان[2].

اصطلاحا: يعرف التدقيق لدى الكتاب والمؤلفين بما يلي:

التدقيق هو العلم المتمثل في معايير ومبادئ وأساليب التي من خلالها يتم فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للشركة فحصا انتقاديًا لإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية عن نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي في نهاية فترة محددة[3].

ويعرف التدقيق أيضا أنه عبارة عن إجراء فحص انتقادي تحليلي للدفاتر والقوائم المالية، والتحقق من الأدلة والتأكد من صحتها وصحة التأكيدات الواردة في البيانات المالية[4].

ويعرف أيضا بأنه عبارة عن مجموعة من المبادئ المنظمة لعملية فحص البيانات المسجلة بالدفاتر والمستندات للتحقق من صحة هذه البيانات ومدى إمكانية الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ومدى تعبير القوائم المالية عن النتيجة الحقيقية لأعمال المشروع ومركزه المالي[5].

3- أهمية وأهداف التدقيق

أ- أهداف التدقيق:

الهدف الأساسي والأسمى للتدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد حول مصداقية وعدالة القوائم المالية ومدى توافقها مع الواقع الفعلي، ويمكن صياغة الأهداف الأساسية للتدقيق في النقاط التالية:

---

[1] – زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، دار البداية، عمان، الأردن، 2010، ص20.

[2] – موقع المعاني، الجامع، **تعريف ومعنى تدقيق في معجم المعاني الجامع**، https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/%D8%AA%D8%AF%D9%82%D9%8A%D9%82 تم الاطلاع عليه يوم 04-08-2023 على الساعة 14:00.

[3] – محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، دار الجنان للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2016، ص15.

[4] - Saxena R.G, N. Padmalata, **AUDITING**, Himalaya publishing house, First Edition, Mumbai,india, 2018, p6.

[5] – خالد امين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص8.

- إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن نظام الرقابة الداخلية مع تبيان أوجه العجز أو القصور في النظام.
- إيصال معلومات صادقة إلى الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية كالمستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية من أجل اتخاذ قرارات حول منح تسهيلات ائتمانية للمنشأة أم لا.
- اكتشاف الغش والتزوير والتلاعبات التي تحدث في البيانات المالية.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية بشأن صحتها وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثمار أموالهم[1].
- مراقبة الخطط الموضوعة ومدى الحرص والعمل على تطبيقها.
- تقييم نتائج أعمال السنة مقارنة بالأهداف المسطرة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية من خلال القضاء على التبذير والإسراف في جميع الجوانب[2].

ب- أهمية التدقيق:

تكمن أهمية التدقيق بالنسبة للإدارة في المساعدة على اتخاذ القرارات بكل دقة ورشادة، حيث أن قيام إدارة الشركة بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات دقيقة وصحيحة، والوثوق بهذه المعلومات يتطلب المصادقة عليها من طرف شخص موثوق وذلك بإعطاء رأي فني محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية.

وتكمن أهمية التدقيق للمساهمين في تمكينهم من الوقوف على أموالهم المستثمرة وحمايتها، إضافة إلى ضمان استخدام الموارد المتاحة استخدامًا عقلانيًا والقضاء على التبذير والإسراف، بحيث يقدم المدقق للجمعية العامة تقريره الذي يتضمن رأيًا سليمًا ومحايدًا حول صحة القوائم المالية والصورة الحقيقية للمركز المالي للشركة.

بالنسبة للموردين والمقرضين فإن التدقيق يسمح لهم بالاطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للشركة مما يحدد درجة الثقة في الشركة، إما لتوسيع نطاق التعامل معها أو الحذر عند منح القروض والائتمانات التجارية.

وبالنسبة لإدارة الضرائب فتعتمد على التدقيق لتحديد الوعاء الضريبي الذي تفرض عليه الضريبة، حيث أن العديد من الشركات تعمل على إخفاء الحقيقة عن إدارة الضرائب قصد التهرب الضريبي، وإدارة الضرائب لا يمكنها اكتشاف ذلك مما يظهر دور المدقق باعتباره شخص موثوق فيه ومستقل في فحص عملياتها، مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتائجها.

[1] - Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Arnaud Desenfans, **comptabilité et audit manuel**, Dunod édition, paris, France, 2017, p p: 502-503.

[2] - خالد امين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص8.

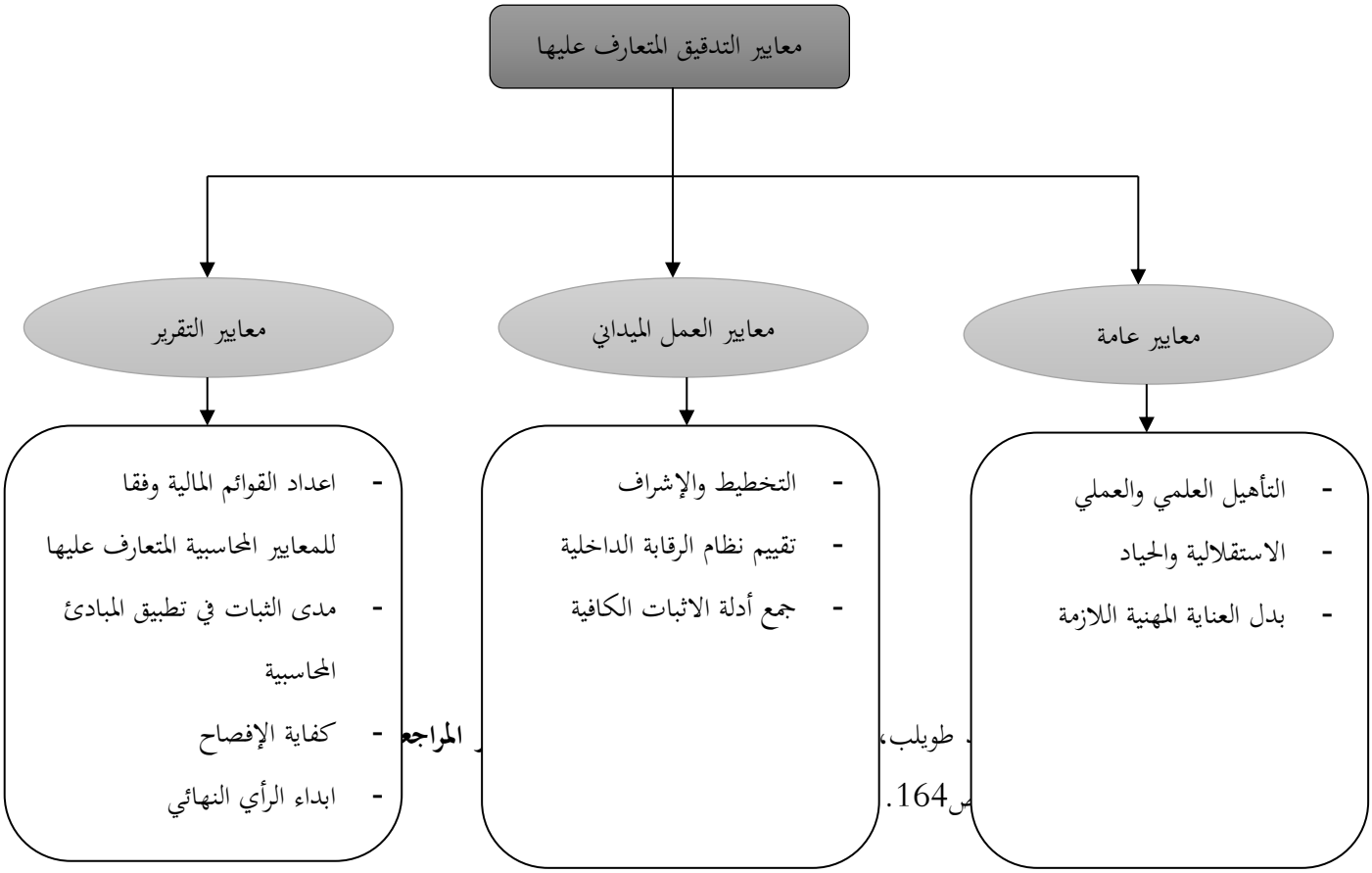
المطلب الثاني: معايير التدقيق الدولية

تعرف معايير التدقيق الدولية على أنها مقياس الأداء المهني التي تمثل النموذج المستخدم في الحكم على جودة العمل الذي يؤديه المدقق وتحدد مسؤولياته وواجباته خلال تأدية مهمة التدقيق.

1- معايير التدقيق المتعارف عليها

وجود معايير ومبادئ علمية يعتبر من أهم مقومات أي مهنة، وجل هذه المبادئ تكون مقبولة قبولًا عامًا من طرف ممارسي المهن في مختلف المجالات، ومهنة التدقيق على غرار مختلف المهن لها معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم ويتم الإلتزام بها من طرف كل المدققين، وتم إصدار هذه المعايير لأول مرة من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في كتيب موسوم "بمعايير المراجعة المتعارف عليها"، وقسمت معايير التدقيق المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات، ويمكن تلخيصها في الشكل التالي:[1]

الشكل رقم 01-01: معايير التدقيق المتعارف عليها



المراجعة طويلب، ص164.

[1] – صليحة بوسليماني، محمد طويلب، **توفيق معايير المراجعة الجز ائرية مع معايير المراجعة الدولية**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، الجزائر، المجلد11، العدد01، ص164.

2- معايير التدقيق الدولية ISA

تعتبر المعايير الدولية للتدقيق على أنها معايير مهنية لأداء عمليات التدقيق المالي، أصدرت من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، وتهدف هذه المعايير إلى خدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز جودة وتوحيد ممارسات التدقيق في جميع أنحاء العالم وتعزيز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق والتأكيد العالمية، وتتألف المعايير من 36 معيارًا دوليًا[1].

كما تعرف معايير التدقيق الدولية على أنها عبارة عن أحكام إلزامية تستند إلى مجموعة من القواعد والمبادئ والأدوات والتقنيات التي تشكل مرجعا للمدقق من أجل المصادقة على الحسابات السنوية للشركات[2] .

عرض لمعايير التدقيق الدولية:

الجدول رقم 01-01: معايير التدقيق الدولية

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
_	مجموعة المبادئ والمسؤوليات	520	الإجراءات التحليلية
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفق المعايير الدولية	530	عينات التدقيق
210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة
220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية	550	الأطراف ذات العلاقة
230	وثائق التدقيق	560	الأحداث اللاحقة

[1] - Elina Haapamäki, Jukka Sihvonen, **Research on International Standards on Auditing**: **Literature synthesis and opportunities for future research**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol35, 2019, p38.

[2] - Zakaria KERMOUNI SERRADJ, Madjda Lina MEHTARI, l'**impact des normes internationales d'audit sur la qualité de l'information financière et comptable étude de cas dans un etablissement public a gestion specifique**, revue des sciences commerciales, Vol 22, No 01, 2023, p133.

240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق القوائم المالية	570	استمرارية المؤسسة
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية	580	الإقرارات الخطية
260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة	_	مجموعة معايير الاستفادة من عمل الآخرين
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	600	لاعتبارات الخاصة –عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة
_	مجموعة معايير تقييم الخطر	610	استخدام عمل المدققين الداخليين
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية	620	استخدام عمل المدقق الخبير
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة	_	مجموعة معايير نتائج وتقارير التدقيق
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق	700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة	705	لتعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
402	عتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية	706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق	710	المعلومات المقارنة –الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة
_	مجموعة أدلة التدقيق	720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات الت تحتوي على قوائم مالية
500	أدلة التدقيق	_	مجموعة المجالات المتخصصة
501	أدلة التدقيق –اعتبارات محددة لبنود مختارة	800	الاعتبارات الخاصة –عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً
505	المصادقات الخارجية	805	لاعتبارات الخاصة –عمليات تدقيق قائمة مالية منفردة
510	عمليات التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية	810	عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على اصدارات المعايير الدولية للتدقيق ISA

من خلال الجدول السابق والذي يوضح معايير التدقيق الدولية يتضح أن معايير التدقيق الصادرة حتى سنة 2024 تمثل 36 معيارًا وتقسم هذه المعايير إلى مجموعات متمثلة في مجموعة المبادئ والمسؤوليات، مجموعة معايير الاستفادة من

عمل الآخرين، مجموعة معايير تقييم الخطر، مجموعة معايير نتائج وتقارير التدقيق، مجموعة أدلة التدقيق ومجموعة المجالات المتخصصة.

3- الهيئات الدولية المنظمة لمهنة التدقيق في العالم

أ- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:

أنشئ الاتحاد الدولي للمحاسبين في أكتوبر 1977 وتشكلت من مجموع 63 منظمة مهنية وتمثل هذه المنظمات 49 دولة مختلفة، الهدف الأساسي لإنشاء هذه الهيئة هو تعزيز تطوير مهنة المحاسبة دوليا باستخدام معايير موحدة ومتناسقة متعلقة بمجالات مختلفة منها التدقيق والضمان والتعليم والسلوك وآداب المهنة المحاسبية ورفع الأداء المحاسبي على المستوى العالمي.[1]

يقع المقر الرئيسي للاتحاد الدولي للمحاسبين في نيويورك في حين مقر مجلسها يقع في لندن، وحاليًا ارتفع عدد المنظمات المهنية التي شكلت الاتحاد إلى أكثر من 160 منظمة وحوالي مليون مهني محترف، ومن أجل ممارسة مهام الاتحاد الدولي للمحاسبين وتحقيق أهدافه المتمثلة أساسا في وضع التوصيات في مجال المحاسبة والتدقيق قام الاتحاد بتشكيل لجان دائمة تنشط في مجال الأخلاق، المحاسبة، والإدارة المالية.....[2]

ج- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA):

تأسس المعهد سنة 1887 تحت اسم المعهد الأمريكي للمحاسبين وتم إعادة تسميته سنة 1957 ليصبح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين،[3] وهو عبارة عن منظمة مهنية للمحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة ويقتصر دوره الأساسي في تنظيم عمل مهنة المحاسبة، وتم المصادقة على أول قانون للمعهد سنة 1896 من طرف ولاية نيويورك المتعلق بتحديد المؤهلات المطلوبة للمحاسب القانوني المعتمد[4].

ح- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB:

---

[1] – الأخضر لقليطي، لحسن دردوري، **دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة**، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، الجزائر، المجلد20، العدد01، 2019، ص64.

[2] – بهلولي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016، ص 27.

[3] – جودي إيمان، **أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية وأفاق التقارب بينهما**، مذكرة ماجستير في دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013، ص 55.

[4] – صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد، **أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي**، مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد01، العدد01، 2017، ص427.

تأسس المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد سنة 1978 وهو لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC ، وتم منحه على وجه التحديد كافة الصلاحيات والسلطة لإصدار توصيات ومشاريع بشأن التدقيق والالتزامات ذات الصلة، نيابة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

ويعين أعضاء المجلس من قبل المنظمات الشريكة التي يختارها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين للعمل في المجلس، وهم مسؤولون عن مراجعة المسودات الخاصة بمعايير التدقيق وتلقي التعليقات والموافقة عليها بعد الكشف عنها والتي سيتم نشرها بعد ذلك كمعيار دولي للتدقيق (ISA)[1].

4- أهمية معايير التدقيق الدولية

تكتسي معايير التدقيق الدولية أهمية كبيرة لممارسي مهنة التدقيق بشكل خاص، وتعود بالنفع أيضا على مستخدمي القوائم والتقارير المالية ويمكن صياغة أهميتها كالتالي:

- معايير التدقيق تعزز من ثقة المجتمع في مهنة التدقيق من جهة، وتساهم في سد الحاجة الملحة والمستمرة من قبل ممارسي المهنة نظرًا لوجود معايير تغطي كافة الجوانب المختلفة لعملهم من جهة أخرى.
- وجود ارتباط بين المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IASومعايير التدقيق الدولية ISA يعتبر نمط متقارب في ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق[2].
- معايير التدقيق تعتبر كإطار العمل المساهم في ضبط عمل ممارسي مهنة التدقيق وتوجيههم أثناء ممارسة المهام الموكلة لهم.
- تساهم معايير التدقيق في الرفع من أداء المدقق بشكل كبير والحكم على جودة الأداء من خلال الإرشادات الملاءمة.
- قابلية تطبيق معايير التدقيق الدولية على كل القوائم المالية.
- معايير التدقيق أداة مشجعة على التعاون بين مكاتب التدقيق الوطنية والدولية[3].

المطلب الثالث: ماهية المدقق

يكمن المهمة الأساسية للمدقق في التحقق من التقييم العادل للأصول والخصوم ومدى مطابقتها للأسس المحاسبية وتقديم الاقتراحات من أجل تحسين سير العمل.

---

[1] - Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Arnaud Desenfans, **op-cit**, p503.

[2] – زهراوي عفاف، صويلح أميمة، **التقارب بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق: دراسة اصدارات 24 سبتمبر 2018**، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، الجزائر، المجلد04، العدد02، 2022، ص71.

[3] – صالح حميداتو، **معايير التدقيق الدولية والبيئة الجزائرية**، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، الجزائر، المجلد08، العدد01، 2023، ص ص:52-53.

1- تعريف مدقق الحسابات

يعرف مدقق الحسابات بأنه الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول تمكنه من ممارسة مهنة تدقيق الحسابات، ويشترط حيازته على شهادة عضوية في مكتب أو مؤسسة مؤهلة للقيام بدور مدقق الحسابات، ويتحمل المدقق المسؤولية عن إنجاز وإتمام المهام المنوط به وإبداء الرأي في تقريره النهائي[1].

ويعرف المدقق في القانون الجزائري على أنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حساباتها وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها"[2].

2- الصفات الأساسية لمدقق الحسابات

لكي يؤدي مدقق الحسابات مهامه بكل موضوعية تمكنه من تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية لا بد من توفر بعض السمات الأساسية، ويمكن الجزم بأنها صفات أساسية لا بد من توفرها في أي مدقق حسابات وتتمثل في:

أ- **الأمانة:** اتصاف المدقق بالأمانة معناه بذله الجهد الكافي لإعطاء العمل حقه الوافي وأن يؤدي العمل الموكل إليه بوحي من ضميره، إضافة إلى سعيه لعرض النتائج المتوصل إليها بكل دقة وأمانة وخالية من أي تمويه، ولا بد من اشتمال تقريره على البيانات التي يثق في سلامتها، إضافة إلى أن يكون ناصحاً أميناً لعملائه[3].

ب- **الحيادية والاستقلال:** اتسام المدقق بالحيادية والاستقلالية معناه عدم تحيزه إلى أي طرف أثناء تأدية مهامه وعدم التأثر بالأحكام المهنية الخاصة بالشركات محل التدقيق، كما توصي المنظمات المهنية المهتمة بالتدقيق على ضرورة التأكد من عدم وجود أي علاقة لمدقق الحسابات مع أي طرف داخل الشركات محل التدقيق، حيث إن وجود أي علاقة يمكنه خلق نوع من التحيز والذي يترتب عليه التأثير على حكم المدقق في إبداء رأيه الخاص.

ت- **الكفاءة المهنية والفنية:** وتعني تمتع المدقق بمستوى عال من الكفاءة المهنية والفنية التي تمكنه من تأدية مهامه والإشراف على الشركات بجودة عالية وبما يتسق مع المواصفات التي وضعتها المنظمات المهنية، وهذه الأخيرة توصي بضرورة اتسام ممارسي مهنة التدقيق وإلزامهم بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني، وكل ذلك حمله معيار التدقيق الدولي رقم 200 " الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفق المعايير الدولية ".

---

[1] – تونسي نجاة، بوروبة محمد الحاج، **مدقق الحسابات والمشرع الجزائري**، مجلة دفاتر بوادكس، الجزائر، العدد06، 2016، ص ص:156-157.

[2] – القانون التجاري، **المادة 715 مكرر4**، للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة، 2007، ص188.

[3] – إسكندر محمود نشوان، **الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي–دراسة ميدانية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد15، العدد03، 2019، ص352.

ث- الكرامة الشخصية والمهنية: ويعني بذلك اتسام المدقق بالنزاهة وحرصه على المحافظة على كرامته وكرامة مهنة التدقيق، وتفادي أي أعمال تضعه في وضع يسيء إلى نفسه أو إلى المهنة[1].

ج- السرية التامة: مدقق الحسابات مطالب بالحفاظ على السرية التامة حتى في بيئته الاجتماعية، وهذا يعني أن المدقق يجب أن يكون يقِض لاحتمال الكشف عن معلومات سرية معينة عن غير قصد للشركاء في العمل، ويجب على المدقق الحفاظ على السرية مع العملاء أو أصحاب العمل المحتملين، بالإضافة إلى ذلك يجب على المدققين اتخاذ خطوات معقولة لضمان احترام المرؤوسين مبدأ السرية[2].

3- مهام مدقق الحسابات

تتمثل المهمة العامة للمدقق في تقديم تأكيد معقول لملاك الشركة بشكل عام على أن البيانات المالية خالية من الأخطاء والتحريفات، بالإضافة إلى ذلك يجب عليه تقييم ما إذا كانت البيانات المالية صحيحة وعادلة ومتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية أو المعايير المعمول بها، حيث إن المدققين يتم اختيارهم من قبل المساهمين للمساعدة في حماية رؤوس أموالهم، ويساعد اختيار المدقق المناسب على ضمان إجراء تدقيق شامل وشفاف للأعمال[3].

إضافة إلى ذلك يمكن تلخيص مهام المدقق في النقاط التالية:

- التحقق من التقييم العادل للأصول والخصوم ومدى مطابقتها للأسس المحاسبية.
- تقديم الاقتراحات من أجل تحسين سير العمل.
- مراعاة مدى حرص الإدارة على تطبيق نصوص القوانين والأنظمة والعقود المبرمة.
- عرض التقرير النهائي على الجمعية العامة.
- فحص مختلف الأنظمة داخل الشركة كالنظام المالي والإداري، ونظام الرقابة الداخلية.
- فحص الحسابات والتحقق منها واكتشاف الأخطاء والتحريفات.
- مراقبة أعمال الشركة.

---

[1] – إسكندر محمود نشوان، **المرجع السابق**، ص352.

[2] – محمود بكر خليل عبد العال، **مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني– دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة**، مذكرة ماجيستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص35.

[3] - Chnar Abdullah Rashid, Naji Afrasyaw Fatah, **The Roles of External Auditors on Financial Information Quality**, eurasian journal of management & social sciences, Vol 03, No 02, 2022, p p :2-3.

- تدقيق حسابات الشركات وفقاً لقواعد التدقيق المتعارف عليها ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية.
- التحقق من موجودات الشركة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها.
- الاطلاع على القرارات المتخذة من طرف مجلس الإدارة والتعليمات والتوجيهات الصادرة عنها[1].
- التثبت من أن الدفاتر والسجلات والحسابات التي يقوم بتدقيقها منظمة وأن يشير إلى أي مخالفة تظهر له عكس ذلك.
- القيام بإعداد تقارير ملاءمة تتعلق بالحسابات التي قام بفحصها وضرورة التزامه بالقواعد المتعارف عليها[2].

4- مسؤوليات مدقق الحسابات

مهمة تدقيق الحسابات يتولد عنها مسؤوليات متعددة يتحملها المدقق نفسه متمثلة في المسؤولية التأديبية، المسؤولية الجنائية والمسؤولية المدنية كالتالي:

أ- المسؤولية التأديبية أو المهنية:

وتتمثل في المسؤولية التي تلحق بمدقق الحسابات أثناء قيامه بمخالفة القوانين والتعليمات الصادرة عن الجهة المنظمة لمهنة التدقيق وفي هذه الحالة فإنه تتم مساءلة المدقق من قبل الهيئة العليا للتدقيق في البلد، وكذلك في حالة إخلال المدقق بواجباته وبقواعد السلوك المهني وذلك بناءً على ما يحيله المجلس لهذه اللجنة، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها اتجاه المدقق، في الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر والشطب من جدول ممارسي المهنة.

ب- المسؤولية المدنية:

وهي المسؤولية التي تنشأ نتيجة إهمال المدقق أو تقصيره في أداء واجباته وهذا يؤدي إلى إلحاق الضرر بالشركة محل التدقيق أو الغير، وغالبا ما تنشأ عند تقصير المدقق ببذل العناية المهنية الكافية باعتباره وكيلا عن المساهمين، والقانون يمنح الحق لمن لَحِقَ بهم الضرر بالحصول على تعويض بمقدار ذلك الضرر، ويقسم هذا النوع إلى قسمين: مسؤولية المدقق اتجاه العملاء ومسؤوليته اتجاه الغير.

ت- المسؤولية الجنائية:

---

[1] – علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق**، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة، الاردن ،2015، ص98.

[2] – فضيل مصطفى يوسف شفاعمري، **مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الاردنية**، رسالة مقدمة استكمالا للحصول على درجة الماجيستر، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014، ص35.

تنشأ المسؤولية الجنائية للمدقق عند إلحاق الضرر بالمجتمع بشكل عام، ورفع الدعوى القضائية في هذه الحالة تكون من صلاحيات وكيل الجمهورية، وعادة ما تنشأ المسؤولية الجنائية في الحالات التالية:

- تآمر مدقق الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.
- تقديم تقارير غير مطابقة للواقع الحقيقي.
- إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة[1].

المطلب الرابع: ماهية الإجراءات التحليلية

تطبيق الإجراءات التحليلية يعتبر إحدى الطرق المتاحة للمدقق للحصول على نظرة أعمق للشركات محل التدقيق حيث تؤدي إلى عمليات تدقيق أكثر فعالية وكفاءة، ويتناول هذا المطلب مفاهيم حول الإجراءات التحليلية وأهدافها وأهم مراحل تنفيذها، إضافة إلى الأهمية الكبيرة لهذه الإجراءات خلال عملية التدقيق.

1- التطور التاريخي للإجراءات التحليلية

لا تعد الإجراءات التحليلية مصطلحًا حديثًا ومستجدًا وإنما الجديد فيها هو تطور أساليبها واستخداماتها بتطور التكنولوجيا وظهور العولمة التي أدت إلى تطور التدقيق بشكل عام، إذ كان يطلق عليها اسم المراجعة الانتقادية ويقصد بها آنذاك إلقاء نظرة خاطفة على بيانات الشركة وسجلاتها[2]، حيث استخدم أول وصف للمراجعة التحليلية من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في بيان معيار التدقيق رقم 54 (SAS54) في سنة 1970 والذي تضمن في أحد أقسامه لفظ المراجعة التحليلية، وتم استخدام مصطلح الإجراءات التحليلية كعنوان لمعيار بشكل رسمي من قبل معهد المحاسبين الأمريكيين القانونيين ممثلا بلجنة معايير التدقيق سنة 1978 من خلال بيان معايير التدقيق رقم 23 (SAS23)[3]، والذي ينص في فقرته الأولى " ينطبق هذا المعيار على إجراءات التدقيق التحليلية في فحص يتم إجراءه وفقًا لمعايير التدقيق المقبولة قبولًا عامًا، ويقدم إرشادات ينظر إليها المدقق عند تطبيق هذه الإجراءات ولكن لا يتطلب هذا

[1] – علي عبد القادر الذنيبات، **مرجع سبق ذكره**، ص ص:78-82.

[2] –علي محمد موسى، **اجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع**، المجلة الجامعة، المجلد 02، العدد 15، 2013، ص 312.

[3] -ERIC HIRST, LISA KOONCE ،**Audit Analytical Procedures**: **A Field investigation**, journal Contemporary Accounting Research, Vol 13, No 02, 1996 page 485.

المعيار إجراءات تدقيق تحليلية محددة، كما تضمنت التوصية ضرورة الحصول على أدلة الإثبات من خلال اختبارات التفاصيل للعمليات والأرصدة وإجراءات المراجعة التحليلية"[1].

واتسع مفهوم الإجراءات التحليلية بعد إصدار معهد المحاسبين الأمريكيين القانونيين سنة 1988 لمعيار الإجراءات التحليلية الذي حمل رقم 56 (SAS 56) حيث تضمن في محتواه، "يتضمن هذا البيان إرشادات حول استخدام الإجراءات التحليلية ويتطلب استخدام هذه الإجراءات في مراحل التخطيط والمراجعة الشاملة لجميع عمليات التدقيق وتعتبر الإجراءات التحليلية جزءً لا يتجزأ من عملية التدقيق، وتتكون من تقييم للمعلومات المالية وغير المالية على حد سواء"،[2] إلى حين سنة 1998 أين أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)المعيار الدولي للتدقيق رقم 520 الذي حمل اسم الإجراءات التحليلية، والذي تضمن في فقرته الأولى " يتناول هذا المعيار الدولي للتدقيق استخدام المدقق للإجراءات التحليلية كإجراءات موضوعية كما أنه يتعامل مع مسؤولية المدقق في تنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعد المدقق على تكوين استنتاج شامل"[3]، ويعتبر المعيار الدولي رقم 520 هو المعمول به حاليا كما طرأت عليه عدة تعديلات.

وبناءً على ما سبق يمكن الجزم بأن عمليات التحليل لم تعد إجراءات ثانوية يوافق عليه بعض المدققين دون البعض، بل أصبحت ضرورية خلال عمليات التدقيق خصوصا خلال مرحلة التخطيط والفحص والتي تهدف إلى زيادة كفاءة وفعالية التدقيق[4].

2- تعريف الإجراءات التحليلية

عرفت الإجراءات التحليلية من قبل العديد من العلماء والباحثين واختلفت باختلاف افكارهم وتوجهاتهم إلا أنها تصب في نفس الصياغ، وتم التطرق إلى مفاهيم الإجراءات التحليلية من عدة أبعاد مختلفة حيث عرفت في مفاهيم المحاسبة بمصطلحات مختلفة منها:

[1] – **American Institute of Certified Public Accountants** (AICPA), statemen of auditing standars,no 23 Analytical Review Procedures, 1978, p1.

[2] –**American Institute of Certified Public Accountants** (AICPA), statemen of auditing standars,no 56 Analytical Review Procedures, 1988, p 1 .

[3] **–international auditing and assurance standards board**, handbook of international quality control auditing review, part 1,2015 p 447.

[4] – علي محمد موسى، **مرجع سبق ذكره**، ص 314.

تستخدم الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأحداث والعلاقات الغير عادية والاستثنائية المسجلة بالبيانات المالية، ويطلق على هذه الإجراءات الفحص الانتقادي والتمحيص[1].

وعرفت الإجراءات التحليلية بأنها توافق المبالغ في البيانات المالية مع المبالغ المتوقعة بشكل معقول على أساس الخبرة السابقة للمدقق وغيرها من الظروف التي توفر أدلة مفيدة لأغراض التدقيق[2].

وهي عبارة عن تقييم المقارنات والعلاقات لتحديد ما إذا كانت قيم الحسابات أو غيرها من البيانات تبدو معقولة مقارنة بتوقعات المدقق[3].

الإجراءات التحليلية هي من أهم أنواع الاختبارات الأساسية ويمكن الاستعانة بها لجمع أدلة الإثبات المختلفة والمتعلقة بالتأكد من صحة وملاءمة التبويب المحاسبي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكذا التحقق من عدم وجود تحريفات في الأرصدة التي تؤثر على القوائم المالية[4].

كما عرفها "أرينز" بشكل مختصر أنها عبارة عن استخدام المقارنات والعلاقات التي تحدد مدى مناسبة أرصدة الحسابات والبيانات الأخرى[5].

وتعرف الإجراءات التحليلية طبقا لإيضاح المراجعة رقم 56 (SAS56)أنها تعتبر جزءً مهمًا من عملية التدقيق وتتكون من تقييمات للمعلومات المالية التي تجرى من خلال دراسة العلاقات المعقولة بين البيانات المالية والغير مالية، وتتعدد الإجراءات التحليلية من المقارنة البسيطة إلى استخدام النماذج المعقدة التي تتضمن العديد من العلاقات وعناصر البيانات[6].

---

[1] – وليام توماس وهانك ايميرسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر المملكة العربية السعودية، 1989، ص338.

[2] –KENNETH W. STRINGER, **A Statistical Technique for Analytical Review**, Journal of Accounting Research, Vol 13 No 03,2015,p 4.

[3] – Jana Kritzinger, **the application of analytical procedure in the audit process**, submitted in fulfilment of the requirements for the degree MCOM in auditing, université of Pretoria, south Africa, 2015, p 65.

[4] – محمد عايش عيد المطيري، **مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم 520**، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعه الشرق الأوسط، الكويت ،2011، ص16.

[5] – ألفين ارينز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمه محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 269.

[6] –**American Institute of Certified Public Accountants** (AICPA), statemen of auditing standars,no 56 Analytical Review Procedures, 1989, p 1889.

وقد عرفت معايير التدقيق الدولية ورقابة الجودة الإجراءات التحليلية من خلال معيار التدقيق الدولي رقم 520 (ISA520) بأنها:

تقييمات المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية على حد سواء، وتشمل أيضا التحقيق الإلزامي للتقلبات والانحرافات التي تم تحديدها والتي لا تتوافق مع المعلومات الأخرى أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير[1].

وعرفت الإجراءات التحليلية أنها: مجموعة الوسائل التي يمكن من خلالها تحليل العلاقات والاتجاهات ذات المغزى في كل من البيانات المالية والغير المالية، ويمكن مقارنة البيانات الفعلية بالبيانات المدرجة في الميزانية، وكذلك إمكانية مقارنة بيانات الشركة ببيانات الشركات الأخرى والصناعات المماثلة[2].

ومن خلال التعريفات السابقة والتي تصب في صياغ واحد يمكن جمعها فيما يلي:

الإجراءات التحليلية هي وسيلة وأداة لجمع الأدلة والقرائن عن طريق تقييم وعرض ومقارنة البيانات المالية فيما بعضها البعض، وبين البيانات المالية والغير المالية التي لها علاقة بها، من أجل بحث التقلبات والانحرافات والبنود الشاذة التي تتطلب عناية خاصة من طرف المدقق والتي تنحرف عن توقعاته بشكل يلفت انتباهه.

3- أهمية الإجراءات التحليلية

تكتسي الإجراءات التحليلية أهمية كبيرة حيث تعتبر مهمة في التحكم بحجم الاختبارات الأساسية التي يستخدمها المدقق، كما أنها إجراء يعتمد عليها المدقق في تقييم قدرة الشركة على مواصلة ممارسة النشاط، إضافة إلى أنها ترتبط بمعقولية ودقة التوقعات التي يحددها المدقق فكلما زادت فعالية الإجراءات التحليلية في تحديد الانحرافات المحتملة في البيانات المالية زاد مستوى التأكد الذي توفره هذه الإجراءات[3]، وإضافة لما سبق يمكن تحديد أهميتها من عدة جوانب كالتالي:

أ- الإجراءات التحليلية وبرنامج المدقق

مدقق الحسابات مطالب بإعادة النظر في حسابات الشركة من أجل إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية ومدى قدرتها على السير بالمشروع نحو الطريق الصحيح، إذ تتيح الإجراءات التحليلية لمدقق الحسابات تحديد خطط

---

[1] -**international auditing and assuarance standars board**, handbook of international quality control auditing review,ISA 520 analytical procedure, 2015, Vol 01, p 446.

[2] - brenda porter,jon simon,david hatherly, **principle of external auditing**, john wiley & sons ltd, seconde edition, USA 2003,p, 228.

[3] -Amina Bendjaballah, Ahmed Chemseddine Bouarar, **The Effect of Applying Analytical Procedures on Audit Quality**: **An Empirical Study**, Journal of the Developments Policies and the Prospective Studies. Vol 06, No 02, 2021, p 386.

عملية التدقيق أثناء تصميمه لبرنامج التدقيق الخاص به، من خلال اعتماده على القيم المتوقعة التي يحصل عليها ومقارنتها مع القيم الحقيقية في القوائم المالية باستخدام مختلف النسب والمؤشرات المالية[1].

ب- الإجراءات التحليلية ومستخدمي القوائم المالية:

إن جميع المستفيدين من القوائم المالية من مساهمين ودائنين ومؤسسات الإقراض وحتى الجهات العليا بالدولة يطالبون المدقق بتنفيذ الإجراءات التحليلية لعدة أسباب أهمها عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية، حيث إن المستفيدين منها لم يعودوا يقتصرون على القوائم المالية التقليدية فقط لاتخاذ قراراتهم، بل أصبح الجميع يعتمد على تحليل تلك القوائم لفهم وضع الشركة بشكل أفضل ويسمح باتخاذ القرارات الملاءمة، إضافة إلى أن الإجراءات التحليلية الخاصة بالتدقيق يقوم بها شخص مستقل عن الشركة على عكس التحليل الذي يقوم به محاسبو الشركة أو المحللين الماليين التابعين لها الذي يشوبه شيء من الحيادية والاستقلالية.

ت-الإجراءات التحليلية والإدارة:

مؤخرا ازدادت مهمة الإدارة في التسيير والرقابة على الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة تعقدًا وصعوبةً نتيجة عدة عوامل منها كبر حجم الشركات التي أصبح من الصعب تدقيق جميع عملياتها وشدة المنافسة في السوق، الأمر الذي حتم من عملية إجراء المقارنات مع الشركات المنافسة مما أدى إلى زيادة الاهتمام بالإجراءات التحليلية[2]، وتساهم الإجراءات التحليلية في تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية وتحديد مواطن الخطر ومن ثم معالجتها وتجنبها وتعتبر وسيلة لتقييم أداء الإدارة[3].

ث-موقف المدققين من الإجراءات التحليلية:

للإجراءات التحليلية أهمية كبيرة للمهنة ككل فهي تؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق وبالتالي زيادة ثقة الطرف الثالث فيها، كما إن الإجراءات التحليلية من وجهة نظر أصحاب المهنة تمكن من الكشف على وجود بعض الانحرافات والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية، مما يساعد في رسم خطط التدقيق بشكل ملائم.

ج- الإجراءات التحليلية وموقف أجهزة الرقابة العليا الحكومية:

[1] - نيفين عبد الله أبوسمهدانة، **مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات بمكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة** – فلسطين، رسالة مقدمة كمتطلب تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين 2006، ص 27.

[2] - نيفين عبد الله أبوسمهدانة، **مرجع سبق ذكره** ص 28.

[3] - علي محمد موسى، **مرجع سبق ذكره**، ص 318.

تقييم الكفاءة والفاعلية من خلال الإجراءات التحليلية تعتبر أكثر اعتمادًا في القطاع العام بجوانبه الإدارية والاقتصادية من القطاع الخاص، حيث إن الإجراءات التحليلية مفيدة بشكل خاص من جهة اكتشاف الأخطاء المادية والجوهرية في المراحل الأولى من عملية التدقيق، إذ تتيح للمدقق اكتشاف العناصر التي تتطلب عناية أكثر خاصة إذا كانت ذات أهمية نسبية،[1] كما إن استخدام الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة التخطيط لعملية التدقيق تمكن من تغيير مسار عملية التدقيق بالكامل نظرًا لنتائج هذه الإجراءات التي تستخدم لتحديد مدى موضوعية النتائج المتوصل إليها[2].

4- أهداف الإجراءات التحليلية

تتعدد أهداف الإجراءات التحليلية وتم تحديدها لالتماس تصور المدققين حول الأهمية الجوهرية لهذه الإجراءات، وهذه الأهداف مجمعة على نطاق واسع حسب وظائفها الرئيسية وقسمت كالتالي:

- اكتساب نظرة ثاقبة على الأعمال والصناعة التي تنتمي إليها الشركة.
- تحديد نقاط الضعف المالية والتشغيلية المحتملة.
- تحديد التذبذبات الكبيرة والمقلقة في البيانات المالية.
- تحديد مدى تنفيذ الاختبارات الموضوعية وتوقيتها وطبيعتها.
- اكتشاف الأخطاء والانحرافات في البيانات المالية.
- تحديد مدى معقولية أرصدة الحسابات.
- تقييم عدالة ومصداقية البيانات المالية ككل[3].

في حين توصل العلماء والباحثون إلى مجموعة من الأهداف الموحدة التي يتم تحقيقها عن طريق الإجراءات التحليلية وتتمثل في:

- المساعدة في فهم طبيعة عمل الشركة والصناعة.
- المساعدة في تقدير قدرة الشركة على الاستمرار.
- التعرف على الأخطاء أو الانحرافات المحتملة في البيانات المالية.
- تقليل الاختبارات التفصيلية.

---

[1] - Stewart Li, **Neural Networks Applied to Analytical Procedures**, A thesis submitted in partial completion of the degree of Master of Commerce in Accounting, Business and Law School, University of Canterbury, UK, 2018, p 15

[2] - Jana Kritzinger, **op-cit**, **p69**.

[3] **-** Stella Cho, Albert Y. Lew, **Analytical review applications among large audit firms in Hong Kong**, Managerial Auditing Journal, Vol 15, 2000,p 443 .

- تقليل تكلفة أداء عملية التدقيق[1].

أ- فهم طبيعة أعمال الشركة والصناعة التي تنتمي إليها:

هناك حاجة للحصول على المعرفة المتعلقة بصناعة ونشاط الشركة محل التدقيق وتعتبر الإجراءات التحليلية أحد الأساليب الشائعة للحصول على هذه المعرفة، حيث يجب أن يكون لدى المدققين معرفة بنشاط الشركة التي سيتم تدقيقها وهو ما يكفي لتمكينهم من تحديد وفهم الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها تأثير كبير على البيانات المالية للشركة، وعادة ما تتضمن مستوى معرفة المدققين بالمهمة العامة والمعرفة بالاقتصاد والصناعة التي تنتمي إليها الشركة ومعرفة أكثر تحديدًا بعمل الشركة ومحيطها[2].

وهذا يعكس الأهمية الأساسية للإجراءات التحليلية لامتلاك المدققين لفهم شامل للشركة محل التدقيق، وتتم مختلف هذه العمليات من خلال التعرف بشكل كامل على جميع جوانب الشركة والعوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر عليها، كما إن فهم طبيعة عمل الشركة تزود المدقق بتأكيد معقول على مصداقية الأدلة التي تم جمعها والاستجابات والتفسيرات التي قدمتها إدارة الشركة والموظفين على استفسارات المدقق من أجل فهم الشركة محل التدقيق وعملياتها التجارية والصناعة التي تنتمي إليها، ويمكن الحصول على معرفة بالعوامل البيئية الخارجية والداخلية التي تؤثر على الشركة محل التدقيق كما يلي:

- معرفة الظروف الاقتصادية والتنافسية العامة للصناعة التي تنتمي إليها الشركة محل التدقيق ومدى تعرض هذه الصناعة للتغيرات المختلفة.
- وجود أو عدم وجود تغيرات في الخصائص مثل التغيرات في منتجات الشركة أو التكنولوجيا التي تعتمد عليها الشركة أو النشاط الدوري أو الموسمي أو مخاطر الأعمال.
- السياسات والممارسات الرئيسية للمجال الذي تنشط فيه الشركة.
- السياسات المحاسبية الخاصة بالشركة والتأكد من عدم تغييرها من فترة إلى أخرى.
- المتطلبات الحكومية أو التنظيمية الأخرى التي تؤثر على الشركة.
- الظروف البيئية والاقتصادية التي تشهدها المنطقة الجغرافية التي تنشط فيها الشركة، على سبيل المثال لا يمكن مقارنة بيانات الشركة لسنة شهد فيها اقتصاد الدولة ركود كبير مع سنة أخرى تمتاز بالنشاط والانتعاش الاقتصادي.[3]

---

[1] - Adnan Kadhum Matrood and all, **the impact of applying analytical procedures by external auditor in accordance with ISA 520 on audit performance improvement**: **an exploratory study in the Iraqi audit firms and companies**, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol 23, No 01, 2019, p 5.

[2] – السيد احمد السقا، نصر محمد جعيصة، **المراجعة وخدمات التأكيد مدخل متكامل**، جامعة طنطا، مصر، 2007 ص 126.

[3] -brenda porter,jon simon,david hatherly, **op-cit**, p196.

ويمكن أن تمثل هذه التغيرات اتجاهات هامة تأثر على تخطيط عملية التدقيق، على سبيل المثال اكتشاف المدقق لنقص في نسبة هامش الربح يعبر عن تزايد المنافسة في السوق ودخول شركات ومنافسين جدد للسوق الذي تنشط فيه الشركة، وبالتالي يقوم المدقق بالعناية أكثر بتسعير المخزون أثناء عملية التدقيق[1].

وكما وضح في معايير التدقيق الدولية فإن فهم المدقق للشركة والصناعة التي تنتمي إليها يوفر للمدقق ما يلي:

- تقييم ما إذا كانت هناك ظروف تزيد من احتمالية وجود أخطاء في البيانات المالية.
- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الخاصة بعملية التدقيق ككل ولكل فئة مدققة[2].

ب- تقدير قدرة الشركة على الاستمرار:

إن التحقق من صدق وسلامة أرصدة حسابات القوائم المالية والتأكد من عدم تضمنها لأخطاء جوهرية يتحقق من خلال اختبارات التدقيق الجوهرية بشكل عام، إلا أن الوقوف على الصعوبات المالية للشركة مستقبلا التي تحول دون استمرارها في ممارسة نشاطها لا يتم إلا من خلال الإجراءات التحليلية[3]، حيث لا يتم تنفيذ الإجراءات التحليلية لإيجاد التحريفات المحتملة في البيانات المالية ولتقليص اختبارات التفاصيل فقط، وإنما تستعمل أيضا لتحديد قدرة الشركة على الاستمرار واكتشاف مخاطر الفشل المالي[4]، إذ يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار احتمال فشل الشركة محل التدقيق ماليا عند تقديره لمخاطر التدقيق، إضافة إلى تحديد مساعي حرص الإدارة على تقدير استمرارية الشركة عند إعدادها لقوائمها المالية (على الأقل لسنة واحدة قادمة)[5]، ويمكن للمدقق من تحديد قدرة الشركة على الاستمرار باستخدام النسب المالية، على سبيل المثال عندما يكتشف مدقق الحسابات أن نسبة الديون طويلة الأجل مقارنة برؤوس أموال الشركة مرتفعة جدا ويقابلها انخفاض في نسبة السيولة فإن ذلك يوحي بوجود احتمال كبير لعدم قدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة نشاطها[6].

ت- تخفيض الاختبارات التفصيلية:

عندما لا يظهر عن تنفيذ الإجراءات التحليلية تغيرات وانحرافات جوهرية فإن ذلك يوحي بانخفاض احتمال وجود أخطاء جوهرية وانحرافات تؤثر على القوائم المالية، وفي هذه الحالة تعد الإجراءات التحليلية دليلا قاطعًا يدعم عدالة

---

[1] – السيد احمد السقا، نصر محمد جعيصة، **مرجع سبق ذكره**، ص 126

[2] - Brenda Porter,Jon Simon, David Hatherly, **op-cit**, p231.

[3] – سناء محمد بدران، **المراجعة المتقدمة، برنامج محاسبة البنوك والبورصات**، الجزء الثاني، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، ص 14.

[4] - Zabihollah RezaeeK, Rick Elam, Ahmad Sharbatoghlie, **Continuous auditing**: **the audit of the future**, Managerial Auditing Journal, Vol16, No 03, 2001, p 157.

[5] – ألفين ارينز وجيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص 255.

[6] – رزق ابوزيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الاردن، 2015، ص 189.

ومصداقية أرصدة الحسابات أثناء عملية تدقيقها، وفي هذا الإطار يمكن تخفيض الإجراءات التفصيلية بشكل كبير بسبب عدم ظهور تقلبات أثناء تنفيذ الإجراءات التحليلية، وكمثال على ذلك عندما يتوصل المدقق من خلال نتائج الإجراءات التحليلية لرصيد حساب بمبلغ صغير إلى خلوه من الانحرافات والفروق الجوهرية وعليه فإن تنفيذ الاختبارات التفصيلية يصبح أمرًا غير ضروري.

وغالبًا ما تكون الإجراءات التحليلية أقل تكلفة مقارنة بإجراءات التدقيق الأخرى خاصة اختبارات التفاصيل، لذلك يفضل جل المدققين تنفيذ الإجراءات التحليلية كلما سمحت الفرصة، وكمثال على ذلك عندما يقوم المدقق بتدقيق الحسابات الخاصة بالمبيعات والزبائن فإن إحلال الإجراءات التحليلية يعتبر أقل تكلفة من إرسال المصادقات إلى الزبائن التي تعتبر مكلفة، كما يمكن لمدقق الحسابات تنفيذ الإجراءات التحليلية على حسابات المبيعات من مكتب التدقيق الخاص به دون عناية التنقل إلى الشركة محل التدقيق[1].

ث- التعرف على الأخطاء والتحريفات المحتملة في القوائم المالية:

تعد الإجراءات التحليلية أكثر الوسائل التي يعتمد عليها المدققون لاكتشاف التحريفات في القوائم المالية وذلك من خلال بروز تقلبات غير عادية على عناصر تلك القوائم[2]، ويطلق على الفروق المهمة ذات الأهمية النسبية بين البيانات محل التدقيق والبيانات المستخدمة في عملية المقارنة بالتقلبات والانحرافات الغير عادية، وتنتج هذه التقلبات بسبب وجود فروق كبيرة غير متوقعة لكنها وجدت بالفعل أو عندما يتوقع المدقق وجود فرق جوهري لكن لم يكتشفه خلال عملية التدقيق، ولكن في كلتا الحالتين يعود سبب ظهور هذه التقلبات إلى وجود تحريف أو خطأ محاسبي، ويجب على مدقق الحسابات تحديد سبب ذلك الفرق وأن يستفسر عن سبب هذا التحريف إذ كان اقتصاديا سليما وليس تحريفا متعمدًا[3]، على سبيل المثال عند مقارنة نسبة الزبائن المشكوك فيهم مع إجمالي الزبائن في السنة محل التدقيق مع نفس النسبة في السنة الماضية، واكتشف المدقق انخفاض في النسبة ويقابلها انخفاض في معدل دوران الزبائن هنا يستنتج المدقق من خلال الأثر المشترك لهذه المعلومات إلى احتمال تخفيض الديون المشكوك فيهم، وتسمى هذه الإجراءات بتوجيه الاهتمام وينتج عن ذلك زيادة الإجراءات التفصيلية خلال عملية التدقيق لاكتشاف الأخطاء[4].

ج- تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق:

---

[1] – ألفين ارينز وجيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 255-256.

[2] – صالح ابوبكر محمد عبد الرحيم الجازوي، **أثر استخدام المراجع الخارجي الليبي لأساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف الغش والاخطاء الجوهرية**، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات درجه الإجازة العليا الماجستير، جامعه بنغازي، ليبيا 2015، ص 24.

[3] – السيد احمد السقا، نصر محمد جعيصة، **مرجع سبق ذكره** ص 127.

[4] – ألفين ارينز وجيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص 255.

تهدف الإجراءات التحليلية إلى تخفيض تكلفة عملية التدقيق حيث إن هذه الإجراءات تنفذ بتكلفة أقل مقارنة بالاختبارات التفصيلية، إذ إن مدقق الحسابات يمكنه تنفيذ الإجراءات التحليلية من مكتب التدقيق الخاص به دون عناء الانتقال إلى مقر الشركة محل التدقيق، وكمثال على ذلك القيام بعملية التدقيق عن طريق النسب الخاصة بالمبيعات والتحصيلات والمشتريات (نسب النشاط) تكون أقل تكلفة مقارنة بإرسال المصادقات إلى الزبائن أو الموردين[1].

المطلب الخامس: أنواع وأغراض الإجراءات التحليلية

سيتضمن هذا المطلب مناقشة الأنواع المختلفة للإجراءات التحليلية وكذا أغراض تنفيذ هذه الإجراءات إضافة إلى طبيعتها ومدى اعتماد مدققي الحسابات عليها.

1- اغراض القيام بالإجراءات التحليلية

يستعمل المدقق الإجراءات التحليلية لعدة أغراض نوجزها كالتالي:

أ- **التخطيط لعملية التدقيق لغرض مساعدة المدقق في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراء عملية التدقيق:**

الإجراءات التحليلية توجه المدقق نحو البنود والعناصر التي يجب أن يوليها أهمية كبيرة أثناء عملية التدقيق، إضافة إلى تحديد العناصر التي لا تتطلب عناية كبيرة.

ب- **استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات موضوعية وجوهرية:**

تستخدم الإجراءات التحليلية كإجراءات موضوعية جوهرية عندما يرى المدقق أن استخدامها يمكن أن يكون أكثر فعالية أو كفاءة من اختبارات التفاصيل في تقليل مخاطر التحريفات الجوهرية ومخاطر الاكتشاف على مستوى التأكد إلى مستوى منخفض مقبول[2].

ت- استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر:

يتم تطبيق الإجراءات التحليلية الأولية للحصول على فهم للمؤسسة وعملها وبيئتها على سبيل المثال معرفة الأداء المالي المتعلق بالسنوات السابقة، وتستخدم أيضا للمساعدة على تقييم المخاطر والتحريفات من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق لمساعدة المدقق على تطوير استراتيجية وبرنامج عملية التدقيق[3].

ث- **استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات نهائية شاملة عند نهاية عملية التدقيق:**

[1] - رزق ابوزيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص 189.

[2] -Charles Fung, **analytical procedures**, student accountant issue, No 18, 2010, p 01.

[3] - **Ibid**.

يقوم المدقق بتنفيذ الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق لتقييم ما إذا كانت البيانات المالية متوافقة مع فهم المدقق للشركة محل التدقيق، فعندما تحدد نتائج الإجراءات التحليلية النهائية اتجاها غير متسق قد ينطوي على وجود تحريف محتمل، ومنه يحتاج المدقق إلى تقصي أسباب هذا التحريف وإعادة تقييم مخاطر الأرصدة التي تأثرت به وتنفيذ المزيد من إجراءات التدقيق للتحقق[1].

2- أنواع الإجراءات التحليلية

تختلف أنواع الإجراءات التحليلية حسب تصنيفات البيانات التي سيتم تدقيقها، إذ ينظر المدقق في هذه الإعتبارات الأولية المتعلقة بتقنيات الإجراءات التحليلية بمزيد من التفاصيل، وتتألف إجراءات التدقيق التحليلية من خمسة أنواع كما يلي:

- مقارنة بيانات الشركة مع بيانات النشاط والقطاع الذي تنشط فيه.
- مقارنة بيانات الشركة مع ما يقابلها في الفترات السابقة.
- مقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة من طرفها.
- مقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة المعدة من طرف المدقق.
- مقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية.[2]

أ- مقارنة بيانات الشركة مع بيانات النشاط والقطاع الذي تنشط فيه

تكمن أهم فوائد مقارنة بيانات القطاع والصناعة في المساعدة على فهم طبيعة عمل الشركة وبيئتها وتعتبر مؤشر دال على احتمالية الفشل المالي،[3] كما يساعد هذا النوع على توفير معلومات عن الأداء الخاص بالشركة محل التدقيق، وهذه البيانات تبين أن تطوير التوقعات باستخدام بيانات الصناعة يوفر معلومات حول التحريفات المحتملة، ويتم الحصول على المعلومات للمقارنة من العديد من الشركات المختصة كشركة Dun & Bradstreet التي تقوم بجمع معلومات مالية لآلاف

[1] - MAGDALENE ANG, **ANALYTICAL PROCEDURES**, TECHNICAL EXCELLENCE IS Chartered accountant, 2014, p 61.

[2] - Carlos pinho, **The Usefulness of Analytical Procedures**: **An Empirical Approach in the Auditing Sector in Portugal**, Department Of Social Sciences and Management (DCSG), Universidade Aberta, Portugal, 2014, p 27.

[3] -Adnan Kadhum Matrood and all, **op-cit**, page 6.

الشركات وتجميعها وتصنيفها حسب المجالات المختلفة وتقوم ببيعها للأشخاص المهتمين بها كمكاتب التدقيق لإجراء المقارنات[1].

ويعاب على هذا النوع من الإجراءات التحليلية الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للشركة محل التدقيق ومعلومات الشركات المماثلة لها، نظرًا لأن معلومات الصناعة تعبر عن متوسطات عامة لبيانات مختلف الشركات الأخرى وعليه يمكن أن تكون المقارنة دون أي معنى، ويعاب عليها أيضا الاختلاف في السياسات المحاسبية والطرق المختلفة في التقييم والذي يصعب من عملية إجراء المقارنة، وكمثال على ذلك اتباع بعض الشركات طريقة الاهتلاك المتناقص في حين اتباع الشركة محل التدقيق طريقة الاهتلاك على حسب وحدات الانتاج وهذا من شأنه أن يصعب من عملية المقارنة[2] .

ب- مقارنة بيانات الشركة مع ما يقابلها من بيانات الفترات السابقة

يعتبر هذا النوع أبسط أنواع المقارنات حيث يتطلب استخدام معلومات متوفرة لدى الشركة محل التدقيق، أي يسهل الحصول عليها حيث يقوم باستخدام أرصدة الفترات السابقة واعتبارها توقعات للفترة الحالية للشركة محل التدقيق، ومن خلال المقارنة بين الفترتين يمكن تحديد ومعرفة المعلومات التي يجب أن يوليها مدقق الحسابات أهمية كبيرة ويجب فحصها على نحو إضافي بسبب ظهور فرق جوهري، ويعتبر هذا النوع مقبولًا إذا كانت أعمال الشركة للفترات السابقة لا تختلف كثيرا عن الفترة الحالية محل التدقيق، وعكس ذلك حيث لا يمكن إجراء مقارنة في حالة وجود تقلبات وتغيرات في أعمال الشركة وسياساتها ومعالجاتها المحاسبية وكذا قيامها بأعمال غير عادية[3].

ويمكن تقسيم الإجراءات التحليلية التي يقوم فيها المدقق بمقارنة بيانات الشركة الحالية مع البيانات الخاصة بفترات سابقة كما يلي:

مقارنة أرصدة السنة محل التدقيق مع أرصدة السنوات السابقة

من أسهل الطرق لأجراء هذا الاختبار هي تضمين نتائج ميزان المراجعة للفترة السابقة في عمود منفصل من جدول ميزان المراجعة للسنة الحالية محل التدقيق والذي من شأنه أن يسهل من عملية المقارنة بين الفترتين، مما يسمح للمدقق

[1] - ALVIN A. ARENS and all, **Auditing and assurance services**, fourteenth edition, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2012, p 226.

[2] - ألفين ارينز وجيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص 258.

[3] - لونيس نعيم، رويخة عادل، **استخدام المراجعة التحليلية في التدقيق دراسة ميدانية في الجزائر**، مجلة التكامل الاقتصادي المجلد 09، العدد 01، 2021، ص 171.

وضع قرار في وقت مبكر ما إذا يجب أن يتلقى رصيد الحساب مقدار أكبر من الاهتمام بسبب التغير الكبير في الرصيد والفرق الجوهري الظاهر من خلال المقارنة[1].

مقارنة تفاصيل إجمالي الأرصدة مع ما يقابلها في الفترة السابقة

إذا لم تحدث تغيرات كبيرة في عمليات الشركة في السنة الحالية فإن معظم التفاصيل التي تشكل المجاميع في البيانات المالية يجب أن تبقى على حالها دون تغير، ومن خلال مقارنة تفاصيل الفترة الحالية بتفاصيل مماثلة للفترة السابقة وغالبًا ما يعزل المدققون المعلومات التي تحتاج إلى مزيد من الفحص والاهتمام والتي تعبر عن تغيرات جوهرية.

حساب النسب المئوية والنسب المالية ومقارنتها مع الفترات السابقة

ويعتبر هذا النوع أفضل من النوعين السابقين، حيث يعاب على النوعين السابقين عدم الأخذ بعين الاعتبار النمو أو الركود في أنشطة الشركة وكذلك عدم الأخذ بعين الاعتبار العلاقات بين البيانات حيث هناك بيانات لها علاقة تكاملية فيما بينها،[2] وتغطى هذه العيوب من خلال التحليل باستخدام النسب المالية والنسب المئوية وبالتالي يستطيع المدقق الوصول إلى نتائج أدق عند القيام بالمقارنات[3].

ت- مقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة من طرفها

تقوم معظم الشركات بإعداد الموازنات التقديرية لمختلف جوانب عملياتها ونتائجها المالية نظرًا لأهمية هذه الموازنات لرسم استراتيجيات الشركة، وتمثل هذه الموازنات توقعات الشركة لفترة ما وعند ظهور فروق جوهرية بين النتائج الفعلية وهذه الموازنات يستنتج المدقق وجود مجالات أخطاء محتملة[4]، ويوجد بعض الأمور التي يجب أخذها بعين الاعتبار في حالة مقارنة بيانات الشركة مع موازنتها التقديرية، وتتمثل في تقييم لمدى واقعية الموازنة أي هل تم إعداد الموازنة بشكل معقول حيث يتم في بعض الشركات إعداد الموازنات التقديرية دون بدل أي جهد أو عناية ملاءمة وبالتالي لا يكون لهذه الموازنة أي معنى، ولا يمكن لمدقق الحسابات أخذها بعين الاعتبار ولا تعتبر كدليل للتدقيق.

والأمر الثاني هو تحقق المدقق من عدم قيام إدارة الشركة بتعديل المعلومات الحالية حتى تتوافق مع الموازنات التقديرية، حيث إذا تم تعديل بيانات الشركة لتتوافق مع الموازنات التقديرية فإن قيام المدقق بمقارنة الموازنات مع النتائج الفعلية للشركة لا يكتشف عنه أي فروق جوهرية ولو وجدت، ويمكن للمدقق التحقق من مدى واقعية الموازنة من خلال المناقشة مع

---

[1] -ALVIN A. ARENS and all, **op-cit**, p227.

[2] – ألفين ارينز وجيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص 260.

[3] – ساري حامد العبدلي **اهميه استخدام الاجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين، دراسة ميدانيه في وزاره المالية في دوله الكويت**، رساله مقدمه استكمالا للحصول على درجه الماجستير في المحاسبة، جامعه الشرق الاوسط، الكويت، 2011، ص40.

[4] -ALVIN A. ARENS and all,**op-cit**, p227

إدارة الشركة حول الإجراءات التي تم على أساسها إعداد هذه الموازنات، إذ يقوم بتنفيذ خطوات التدقيق الخاصة بتقدير خطر الرقابة وأداء الاختبارات التفصيلية لتقليل احتمال تعديل إدارة الشركة للبيانات الفعلية حتى تتوافق مع الموازنات التقديرية[1].

ث- مقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة المعدة من طرف المدقق

يتم في هذا النوع مقارنة القيم المتوقعة والمعدة من طرف المدقق مع المبالغ المسجلة في دفاتر الشركة محل التدقيق، وتتمثل توقعات المدقق في القيم التي يجب أن تكون عليها أرصدة الحسابات بناءً على علاقة كل حساب مع الحسابات الأخرى في القوائم المالية أو من خلال تصور قيم الرصيد بناءً على الاتجاهات التاريخية، كما أن كفاءة وخبرة المدقق تؤدي دورًا كبيرًا في التعرف على أنماط الأخطاء في البيانات المالية في افتراض الأسباب المحتملة لهذه الأنماط لتكون بمثابة دليل لمزيد من الاختبارات، ويجب على المدقق النظر في مدى الاختلاف الكبير بين القيمة المتوقعة والمبلغ المسجل الذي سيقبله المدقق، بمعنى آخر في أي نقطة يكون الفرق جوهريًا.

كما يقوم المدقق بإجراء تحقيق في التفسيرات المحتملة للفرق المتوقع، ويمكن أن يرجع الاختلاف بين توقعات المدقق والقيمة الدفترية المسجلة لحساب أو عنصر ما إلى التحريفات والتلاعبات التي تؤثر على الحساب الجاري تدقيقه، وكلما زادت دقة التوقع زاد احتمال أن يكون الفرق جوهري بين توقع المدقق والقيمة المسجلة بسبب التحريفات[2].

ج- مقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية

يتمثل الغرض الأساسي من استعمال البيانات الغير مالية في دقتها، حيث إن العلاقة بين البيانات المالية والغير مالية تعتبر مهمة جدًا لإجراء المقارنات كون أن البيانات الغير مالية تؤكد على صحة ومعقولية البيانات المالية والعلاقة بينهما تزيد من دقة التوقعات التي يجريها المدقق،[3] كمثال بسيط على ذلك تكلفة إنتاج النفط والتي تحسب كالتالي: (تكلفة إنتاج البرميل الواحد × كمية الإنتاج) يستطيع المدقق التعرف على معقولية تكلفة الإنتاج من خلال معرفة كمية الإنتاج التي تصنف ضمن البيانات الغير مالية[4].

ومن خلال ما سبق يمكن تلخيص أنواع الإجراءات التحليلية مع أمثلة بسيطة في الجدول التالي:

الجدول رقم 01-02: أنواع الإجراءات التحليلية

---

[1] - ألفين ارينز وجيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص 261.

[2] - Rick Hayes and all, **PRINCIPLES OF AUDITING An Introduction to International Standards on Auditing**,Second Edition, Pearson Prentice Hall, UK, 2005, p 324.

[3] - لونيس نعيم، رويحة عادل، **مرجع سبق ذكره**، ص 172.

[4] - ساري حامد العبدلي، **مرجع سبق ذكره**، ص 40.

نوع الاجراء التحليلي	أمثلة
مقارنة بيانات الشركة مع بيانات النشاط والقطاع الذي تنشط فيه	مقارنة نسبة الربح الإجمالي للشركة مع متوسطات النشاط والقطاع
مقارنة بيانات الشركة مع ما يقابلها في الفترات السابقة	مقارنة أجور العمال في السنة الحالية مع أجور السنة السابقة
مقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة من طرفها	مقارنة تكلفة المبيعات الفعلية مع تكلفة المبيعات المقررة بالموازنة التقديرية
مقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة المعدة من طرف المدقق	توقع المدقق بوجود تغيرات في مخصصات الاهتلاك نتيجة عمليات حيازة للأصول
مقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية	مقارنة عدد ساعات العمل مع أجور العمال

المصدر: بان توفيق نجم، **مدى اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق**، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد 21، 2012، الصفحة 268.

3- مدى اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية

يعتمد تطبيق الإجراءات التحليلية على التوقعات والعلاقات بين المعلومات المتوفرة وأن تكون مستمرة، حيث إن وجود هذه العلاقات يوفر أدلة إثبات على اكتمال ودقة وصحة المعلومات الموجودة في القوائم المالية للشركة، ورغم ذلك فإن الإعتماد الكلي على الإجراءات التحليلية يقف على تقديرات المدقق للمخاطر الناتجة عن هذه الإجراءات كما هو متوقع منها، في حين أن الحقيقة تعكس وجود انحرافات وأخطاء، كما إن اعتماد مدقق الحسابات على الإجراءات التحليلية يتوقف على العوامل التالية:

أ- الأهمية النسبية للبنود أو العناصر:

إذا كان العنصر محل التدقيق ذو أهمية نسبية فإن مدقق الحسابات لا يعتمد على الإجراءات التحليلية فقط أثناء عملية التدقيق، وإنما يلجأ إلى إجراءات أخرى من أجل تجنب مخاطر التدقيق وتكوين قرار سليم حول العنصر محل التدقيق.

ب- إجراءات التدقيق الأخرى الموجهة لنفس الأهداف:

أي الإجراءات المنفذة من قبل المدقق لفحص بعض الحسابات التي تثير الشك حول تطبيق الإجراءات التحليلية لمعرفة الرصيد النهائي المتوقع لهذا الحساب.

ت- دقة التنبؤات للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية:

مثلا يتوقع المدقق عادة ثبات كبير في بعض الحسابات أثناء مقارنتها بين فترات متتالية[1].

[1] – ماهر الأمين، **مدى استخدام مراجع الحسابات الخارجي لإجراءات المراجعة التحليلية في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 520 دراسة عمليه اختباريه**، مجله جامعه تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسله العلوم الاقتصادية، المجلد 26، العدد 02، 2004، ص 54.

ث- تقدير مخاطر الرقابة:

في حال كون أنظمة الرقابة الداخلية ضعيفة فإن مخاطر الرقابة تكون عالية جدًا والتي تعني عدم قدرة أنظمة الرقابة الداخلية من كشف الأخطاء في القوائم المالية، ولذلك فإن اعتماد مدقق الحسابات على الاختبارات التفصيلية عوضًا عن الإجراءات التحليلية يكون أكثر كفاءة وفعالية للخروج برأي فني سليم لتجنب مخاطر الرقابة لاستخلاص النتائج المطلوبة[1].

والإجراءات التحليلية من وجهة نظر المدققين هي أداة مساعدة على إيجاد المؤشرات التي تدل على التقلبات ووجود الثغرات والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية، والذي من شأنه أن يساعد على تخطيط توقيت وطبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها أثناء عملية التدقيق، كما يجب على مدقق الحسابات أثناء تنفيذ الإجراءات التحليلية كاختبارات جوهرية مراعاة العوامل التالية:

- الهدف المبتغى من الإجراءات التحليلية ومدى الإعتماد على نتائجها.
- طبيعة نشاط الشركة وامكانية تجزئة المعلومات الخاصة بها.
- سهولة الحصول على المعلومات وتوفرها خاصة المعلومات المالية وغير المالية لإجراء المقارنات.
- الملاءمة في المعلومات المتحصل عليها والحصول على تأكيد بموثوقيتها.
- مصادر المعلومات المتوفرة للمدقق، حيث إن المعلومات المتحصل عليها من مصادر خارجية تكون أكثر موثوقية من المعلومات المتحصل عليها داخليًا.
- قابلية المعلومات للمقارنة[2].

4- معوقات استخدام الإجراءات التحليلية

حسب نظرة العديد من المفكرين والكتاب فإن المشاكل التي تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية تصنف على الأساس التالي:

أ- معوقات تتعلق بالمدققين:

- عدم اقتناع بعض المدققين بالأهمية الكبيرة للإجراءات التحليلية ودورها في تحسين عملية التدقيق وتجنب مخاطر التدقيق.
- غياب التناسب بين أتعاب المدققين والجهد الذي يبدلونه أثناء عملية التدقيق، خاصة عند تنفيذ الإجراءات التحليلية إضافة إلى إجراءات التدقيق الأخرى.

[1] -- ماهر الأمين، المرجع **السابق**.

[2] - جربوع يوسف، مراجعة **الحسابات بين النظرية والتطبيق، شركه** الوراق للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص 296.

- خبرة المدققين إذ إنها تلعب دورًا هامًا في مدى الإعتماد على الإجراءات التحليلية وتنفيذها، حيث إن المدقق ذو الخبرة الكبيرة لن يجد صعوبة ومشاكل في تنفيذ الإجراءات التحليلية على عكس المدقق قليل الخبرة.
- عمل المدققين في مكاتب تدقيق فردية، حيث إن ذلك يحول دون تبادل الخبرات فيما بين المدققين في حين أن خبرة المدقق تلعب دورًا كبيرًا لتنفيذ إجراءات التدقيق المختلفة[1].

ب– معوقات تتعلق بالشركة محل التدقيق:

- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للشركة يحول دون تطبيق المدقق للإجراءات التحليلية بسبب ارتفاع مخاطر التدقيق كخطر الرقابة، ومنه ينفذ المدقق اختبارات تفصيلية على الحسابات إذ تعتبر أكثر فعالية في هذه الحالة.
- عدم توفر البيانات والمعلومات المالية والغير مالية حيث إن تطبيق الإجراءات التحليلية يتطلب توفر الكثير من المعلومات لإجراء المقارنات، وغياب المعلومات المالية وغير المالية يعتبر عائقًا كبيرًا لتنفيذ الإجراءات التحليلية بشكل خاص ويحد من تنفيذ عملية التدقيق ككل بشكل عام[2].

- غياب المعلومات الملاءمة لإجراء المقارنات حيث إن العديد من المؤسسات لا تقوم بإعداد الموازنات التقديرية الأمر الذي يحول دون إجراء المقارنات.
- فعالية الإجراءات التحليلية تعتمد على توفر البيانات وسلامتها، حيث أشارت عدة دراسات أن العديد من الشركات لا يعتمدون على أنظمة المعلومات بكامل طاقتها، من ثم فإن هذه القيود تحد من قدرة المدققين على تطبيق الإجراءات التحليلية [3].

ت– معوقات متعلقة بأساليب الإجراءات التحليلية:

- تنوع أساليب الإجراءات التحليلية وعدم وجود أسلوب معين يسهل تطبيقها على كافة القوائم المالية، بحيث أن التكاليف الإضافية التي تصاحب استخدام بعض الأساليب المتقدمة تعوق من استخدام الإجراءات التحليلية.
- عدم وجود معايير متعارف عليها بين المدققين لتقييم كفاءة وفعالية الأساليب المستخدمة لأغراض الفحص التحليلي[4].

---

[1] – سارة محمد برمه محمد واخرون، **دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعين الخارجيين بالسودان**، مجلة العلوم الاقتصادية المجلد17، العدد02، 2016، ص 142.

[2] – براهيمي سمية، **مساهمة المراجعة التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى لجنوب بسكرة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر – بسكرة، الجزائر، 2016، ص23.

[3] –Jana Kritzinger, **op–cit**, p179.

[4] – سارة محمد برمه محمد واخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 142.

ث- معوقات أخرى:

- عدم وجود قوانين تلزم المدققين بتنفيذ الإجراءات التحليلية رغم أهميتها الكبيرة.
- الأزمات الاقتصادية التي تشهدها بعض المناطق والدول والتي تحول دون القيام بمقارنات عادلة بين الشركات وبياناتها للفترات المختلفة.
- عدم توفر معايير الصناعة حيث إن غياب هذه النسب المعيارية يحد من استخدام أحد أنواع الإجراءات التحليلية.[1]

المطلب السادس: توقيت وخطوات استخدام الإجراءات التحليلية

تطبق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وأثناء تنفيذ العملية، وعند الاقتراب من نهاية عملية التدقيق ويتم ذلك من خلال المرور على خطوات منهجية.

1- خطوات إنجاز الإجراءات التحليلية

من أجل تطبيق وتنفيذ الإجراءات التحليلية يقوم المدقق باتباع الخطوات التالية:

أ- تحديد أهداف عملية التدقيق:

تشمل المرحلة الأولى من خطوات تنفيذ الإجراءات التحليلية تصميم أهداف عملية التدقيق وفي العادة هذه الأهداف تكون في صورة أهداف عريضة ثم يقوم بتحديدها والتركيز على أهمها، وتساعد صياغة الأهداف في تصميم الإجراءات التحليلية بفعالية وكفاءة عالية.

ونعني بالأهداف الغرض الرئيسي من تنفيذ الإجراءات التحليلية والتي قد تكون لجذب انتباه المدقق إلى البنود والعناصر التي تحتاج إلى فحص وتدقيق إضافي[2].

ولا يكتفي المدقق بتحقيق الأهداف العامة لعملية التدقيق فقط، وإنما يسعى إلى تحقيق أهداف خاصة التي تتطلب تحديد أهداف التدقيق لكل حساب أو كل عملية، على سبيل المثال يكون الهدف الخاص بالإجراءات التحليلية هو تجميع الأدلة المناسبة للتأكد من هدف الاكتمال بالنسبة لعمليات المبيعات[3].

ب- تصميم الإجراءات التحليلية:

[1] - براهيمي سمية، **مرجع سبق ذكره** ص 24.

[2] - سناء محمد بدران، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 91-92.

[3] - منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، **الإتجاهات الحديثة في المراجعة: تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 214.

يعتمد تصميم الإجراءات التحليلية على الغاية الأساسية التي حددها المدقق من استخدام هذه الأنواع من الإجراءات، على سبيل المثال إذا كان الهدف الذي حدده المدقق هو جمع أدلة لتقييم ملاءمة قيم أرصدة الزبائن المشكوك فيهم، فسيكون استخدام النسب المالية التي تربط بين حسابات المبيعات وحسابات الزبائن إجراء تحليلي فعال لجمع أدلة إثبات يرتكز عليها في تدقيق هذا العنصر، كما يلزم على المدقق تقييم العلاقات بين البنود محل التدقيق حيث ينبغي أن تكون هناك علاقات معقولة ويكون من السهل التنبؤ بها عند تصميم الإجراءات التحليلية، إلا أنه في بعض الحالات قد تكون هناك علاقات مقبولة بين البيانات المجمعة إلا أنه يصعب التنبؤ بها لتحقيق نتائج إيجابية.

واستخلاصًا لما سبق فإن العلاقات بين البيانات يمكن التنبؤ بها في حالة وجود استقرار يسود البيئة المحيطة بالشركة محل التدقيق، وعلى عكس ذلك فإن التنبؤ بالعلاقات بين البيانات يكون شبه مستحيل عند وجود تقلبات وتذبذبات في البيئة المحيطة بالشركة.

ت- استخدام البيانات المناسبة:

تساعد على استخدام الإجراءات التحليلية اختيار البيانات المناسبة أثناء عملية تصميم الإجراءات التحليلية للعناصر الأساسية التالية:

ملاءمة البيانات: من أجل أن تكون عملية المقارنة ذات معنى لا بد من توفر خاصية الملاءمة في البيانات المستخدمة لتحقيق الأغراض التي يرمي إليها المدقق ويسعى لتحقيقها.

درجه الإعتماد على البيانات: يجب على مدقق الحسابات الإعتماد على بيانات يثق فيها، أي لديه ثقة كبيرة في البيانات والمعلومات والأدلة التي تم جمعها.

بيانات سنوات متتالية: من أجل إجراء المقارنات أيضا يجب الحصول على بيانات لعدة سنوات متتالية، وعادة ما تكون أربع سنوات على الأقل من أجل القيام بمقارنات عادلة مع الأخذ بعين الاعتبار ظروف كل سنة، لذلك يجب على مدقق الحسابات الاحتفاظ بالبيانات والنسب المالية للسنوات السابقة في الملف الدائم حتى يسهل عملية المقارنات للسنة الجارية.

بيانات غير إجمالية: حيث إن تجزئة البيانات الإجمالية والقيام بالاختبارات على هذه الأجزاء يرفع من مستوى ودرجة اكتشاف الأخطاء وتجنب مخاطر التدقيق[1].

ث- وضع قاعدة القرار:

[1] - سناء محمد بدران، **مرجع سبق ذكره**، ص 94.

هو مقدار الفرق بين القيم المتوقعة من طرف المدقق وأرصدة القوائم المالية أو النسب المالية الذي يمكن قبوله بدون القيام بعمليات فحص إضافية بالمبالغ التي تعتبر تحريفات وتقلبات جوهرية يمكن لها التأثير على القوائم المالية، ويمكن تحديد إذا كانت الفروقات الناتجة عبارة عن تقلبات جوهرية أم لا من خلال تتبع المدقق للطرق التالية:

تجاوز الفرق لمبلغ معين: وفقا لهذه الطريقة يحدد المدقق مبالغ الفروق التي يسمح بها، وإذا فاقت المبالغ المحسوبة هذا الفرق المسموح به اعتبر الفرق جوهريا مما يستدعي تقصي أسباب هذا الفرق، الأمر الذي يلزم بتنفيذ إجراءات تدقيق أكثر تفصيلاً.[1]

تجاوز الفرق لنسبة معينة: وفقا لهذه الطريقة يستخدم المدقق أسلوب النسب، حيث يقوم بمقارنة أرصدة الحسابات محل التدقيق للسنة الحالية مع رصيد السنوات السابقة ويقوم بتحديد نسبة التغير، ثم يحدد المدقق نسبة الحد الأعلى المسموح به للفرق الناتج خلال المقارنة بين النسبة المتوقعة والنسبة الحقيقية، وعند تجاوز الفرق للنسبة التي حددها المدقق يعتبر الفرق جوهري مما يستدعي فحصها لتحديد سبب التغير[2].

ج- فحص الفروق والاختلافات الجوهرية:

يجب على المدقق فحص الفروق الجوهرية بين التوقعات والمبالغ الحقيقية الظاهرة بالقوائم المالية أو النسب المالية للشركة محل التدقيق، وذلك لتحديد ما إذا كانت تعتبر تحريفات أو أخطاء جوهرية، وعادة يأخذ المدقق العوامل المستعملة في وضع التوقعات بعين الإعتبار، وقد يكون الاستفسار من الإدارة إحدى الأساليب المساعدة في هذا الشأن، وإذا لم يستطع المدقق القيام بذلك فغالبًا ما يكون مطالبا بتوسيع نطاق اختباراته لأرصدة القوائم المالية[3].

ح- تقييم وتوثيق الإجراءات التحليلية:

تعتبر المرحلة الأخيرة، أين يقوم المدقق بتقييم الآثار المتوقعة لتلك الفروق التي تم اكتشافها على ملاءمة وصحة القوائم المالية بناءً على تفسير الإدارة عن أسباب تلك الفروق والتقلبات وكذلك قدرة الإدارة على تقديم التفسيرات المقنعة، ويَفترض المدقق بوجود خطأ أو غش الأمر الذي ينتج عنه تصميم إجراءات تدقيق أخرى لتحديد ما إذا كانت هذه الأخطاء أو الانحرافات موجودة فعلا.

وكمختلف إجراءات التدقيق الأخرى يتطلب أيضا توثيق الإجراءات التحليلية في أوراق العمل وتتضمن ما يلي:

- المعلومات المستعملة ومصدر تلك المعلومات.

---

[1] – محمد عايش عيد المطيري، **مرجع سبق ذكره**، ص 25.

[2] – محمد عايش عيد المطيري، **المرجع السابق**.

[3] – السيد احمد السقا، نصر محمد جعيصة، **مرجع سبق ذكره**، ص 135.

- الأساليب التي تم استعمالها لتنفيذ الإجراءات التحليلية.
- الانحرافات والتقلبات الجوهرية التي تم اكتشافها والأهمية النسبية لها.
- المستويات التي تم الحصول على التأثيرات منهم المتعلقة بالانحرافات المهمة[1].

ويتحتم على مدقق الحسابات استخدام الإجراءات التحليلية على نحو مكثف أثناء مراحل عملية التدقيق بهدف تحقيق أهداف مختلفة باختلاف المراحل الثلاث كما يلي:[2]

2- استخدام الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية التدقيق

بعد قبول المدقق الارتباط بشركة ما بغية القيام بعملية تدقيق، من المتعارف عليه أن يضع المدقق خطة وجدولة لتحقيق أهداف المهمة، والطريقة الأكثر كفاءة وفعالية لذلك هي الإجراءات التحليلية[3].

وإن الحصول على معرفة حول الشركة محل التدقيق أثناء مرحلة التخطيط تمكن المدقق من تطوير التوقعات حول نتائج عمليات الشركة وتقييم مدى معقولية المعاملات التي قامت بها[4]، ويستخدم المدققون الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة من أجل تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها، كما تساهم الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة في كشف التقلبات الكبيرة بين البيانات، وكذا النتائج المتوقعة التي تشير إلى زيادة حدوث أخطاء جوهرية، كما تساعد المدققين على تركيز اختباراتهم المخطط لها على البنود عالية المخاطر[5]، ويتم ذلك من خلال الكشف عن الحسابات التي تختلف بشكل كبير عن توقعات المدقق ،كما تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمعايرة نطاق وشدة الاختبارات الموضوعية المخطط لها لمجال بيان مالي محدد، ولذلك فإن استخدام الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة

---

[1] – كردودي سهام، **دور المراجعة التحليلية في تحسين اداء عمليه التدقيق في ظل استخدام التكنولوجيا المعلومات دراسة حاله مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة**، أطروحة مقدمه لنيل شهاده الدكتوراه، تخصص تسيير المؤسسة الصغيرة والمتوسطة وتكنولوجيا الاعلام والاتصال، جامعه محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 32.

[2] – علي ميري حسن، نسيم خيضر عباس، **الإجراءات التحليلية ودورها في كشف التصرفات غير القانونية في القوائم المالية دراسة تحليلية**، مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية المجلد 12، العدد 01، 2020، ص 86.

[3] - Ariyo, Ademola, **A SIGNAL DETECTION ANALYSIS OF AUDITORS' ANALYTICAL REVIEW JUDGMENTS**, In Partial Fulfillment of the Requirements For the Degree of DOCTOR OF PHILOSOPHY WITH A MAJOR IN BUSINESS ADMINISTRATIOS, UNIVERSITY OF ARIZONA, USA, 1982, p 20.

[4] - Merle Erickson, and all, **Why Do Audits Fail? Evidence from Lincoln Savings and Loan**, Journal of Accounting Research Vol 38, No 01, 2000, p 191.

[5] - Steve N Glover, James S Jiambalv O an D Jan E Kenned Y, **Analytical Procedures and Audit Planning Decisions Unexpected fluctuations that influence auditors to revise their audit plans**, journal of accountancy, Vol 19, No02, 2000, p 99.

لا يتوافق فقط مع معايير تدقيق تقييم المخاطر، وإنما يتوافق أيضا مع رغبة المدققين وحاجتهم لصياغة خطة تدقيق فعالة ترفع من جودة عملية التدقيق[1]، كما تمكن الإجراءات التحليلية من تحديد مجالات مخاطر التحريفات الجوهرية على سبيل المثال إذا زادت الأصول بشكل ملفت فيجب على المدقق معرفة سبب تلك الزيادة، حيث قد تكون هناك زيادة في الأصول الجديدة واهتلاكها، أو إذا قامت الشركة بعملية استحواذ على شركة أخرى فمن المتوقع زيادة الأصول ولذلك يقوم المدقق بتحليل التفسيرات المقدمة من إدارة الشركة[2].

3- استخدام الإجراءات التحليلية أثناء تنفيذ عملية التدقيق

يتم تنفيذ الإجراءات التحليلية في العادة خلال وأثناء مرحلة الاختبارات مع باقي إجراءات التدقيق الأخرى[3]، حيث إن استعمال الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة أي أثناء مرحلة الفحص قد تكون أكثر فعالية مقارنة باختبارات التفاصيل، كما أنها تستعمل للمقارنة والتحقق من بعض البنود المسجلة في القوائم المالية للتأكد من اكتمالها وشموليتها أثناء عملية التسجيل المحاسبي، وتستعمل الإجراءات التحليلية كاختبارات موضوعية بناءً على حكم المدقق حيث يقرر إذا كان استعمالها أكثر فعالية من اختبارات التفاصيل في التقليل واكتشاف مخاطر التدقيق والحد من الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيدات المفصح عنها في القوائم المالية[4]، وتختلف الإجراءات التحليلية عن اختبارات التفاصيل حول أنها تشكل فحصا غير مباشر لرصيد معين في حين إن اختبارات التفاصيل تختبر مباشرة التفاصيل الكامنة لهذا الرصيد، ومع ذلك إذا قام المدقق بتقييم خطر ما واعتبره جوهري فإنه يجب أن تتضمن إجراءات التدقيق اختبارات التفاصيل[5]، وكمثال على تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الفحص والاختبارات، قيام المدقق بالتحقق من قيم الأجور المباشرة والتي تحسب على أساس ساعات العمل باعتبارها بيانات غير مالية، أو المقارنة بين قيم الاهتلاكات المسجلة في دفاتر الشركة

---

[1] - Robert N. Marley, **An Empirical Investigation of Decision Aids to Improve Auditor Effectiveness in Analytical Review**, Graduate Theses and Dissertations, University of South Florida, USA, 2011, p 12.

[2]- Modar Abdullatif and all, **exploring the application of analytical procedures by jordanian external auditors**, Journal of Governance and Regulation, Vol 10, No 03, 2021, p 47 .

[3] - **ألفين ارينز وجيمس لوبك**، مرجع سبق ذكره، ص 256.

[4] - صحراوي فارس، زعرور نعيمة، **دور المراجعة التحليلية في تحسين اداء المراجع الخارجي، دراسة حالة الشركة التابعة حبوب الزيبان –المركب الصناعي القنطرة**، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الاعمال، المجلد 08، العدد 01، 2021، ص 169.

[5] -Jana Kritzinger,**op-cit**, **p70**

مع قيم الاهتلاكات المحسوبة من طرف المدقق وفقا لمعدلات وطرق الاهتلاك المستخدمة من طرف الشركة مع مراعاة عدم قيام الشركة بتغيير سياساتها المحاسبية[1].

4- استخدام الإجراءات التحليلية عند الانتهاء من عملية التدقيق

يكمن الهدف الأساسي من تنفيذ الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة في تقييم الاستنتاجات المتوصل إليها أثناء عملية التدقيق وتقييم معقولية البيانات المالية الشاملة قبل إصدار رأي المدقق،[2] ويتوافق هذا الهدف مع التوجيهات الواردة في المعيار الدولي للتدقيق رقم 520 حيث أرشد المعيار على تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق والتي بدورها تساعده على استخلاص استنتاج عام حول صحة ومعقولية البيانات المالية بما يتفق مع فهمه للشركة.[3]

كما يتم تنفيذ الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق لتقييم ما إذا كانت البيانات المالية متوافقة مع فهم المدقق لطبيعة الشركة محل التدقيق، حيث عندما تحدد نتائج الإجراءات التحليلية النهائية اتجاهًا غير متسق قد ينطوي ذلك على وجود تحريف محتمل ويحتاج المدقق إلى تقصي سبب هذا التحريف وإعادة تقييم مخاطر الرصيد محل الشك[4]، ويكون ذلك مفيدًا في النقطة التي يتم خلالها تنفيذ الفحص النهائي للتحريفات الجوهرية والمشاكل المالية ومساعدة المدقق على التوصل لنظرة موضوعية أخيرة على البيانات والقوائم المالية[5]، وخلال هذه المرحلة لا تركز الإجراءات التحليلية بشكل أساسي على الأدلة الموضوعية فقط بل يتم غالبا إجرائها على مستوى عالي، وتتطلب أثناء مرحلة الختام الإبلاغ عن البيانات المالية والملاحظات المفصح عنها للحكم على كفاية الأدلة التي تم جمعها لدعم أي أرصدة غير عادية أو غير متوقعة[6].

ومن خلال ما سبق يمكن تلخيص توقيت استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق والأغراض من هذه الإجراءات خلال كل مرحلة من المراحل الثلاث في الشكل التالي:

---

1 – بوالحبال فريد، **استخدام اساليب المراجعة التحليلية في تحسين أداء عمليه المراجعة، دراسة حالة التعاونية الحبوب والبقول الجافة، عين مليلة**، مذكره مقدمه ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعه محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010، ص 66.

2 – Flowerday. S and all, **Continuous auditing technologies and models**: A discussion, computers & security Vol 25, 2006, p 327.

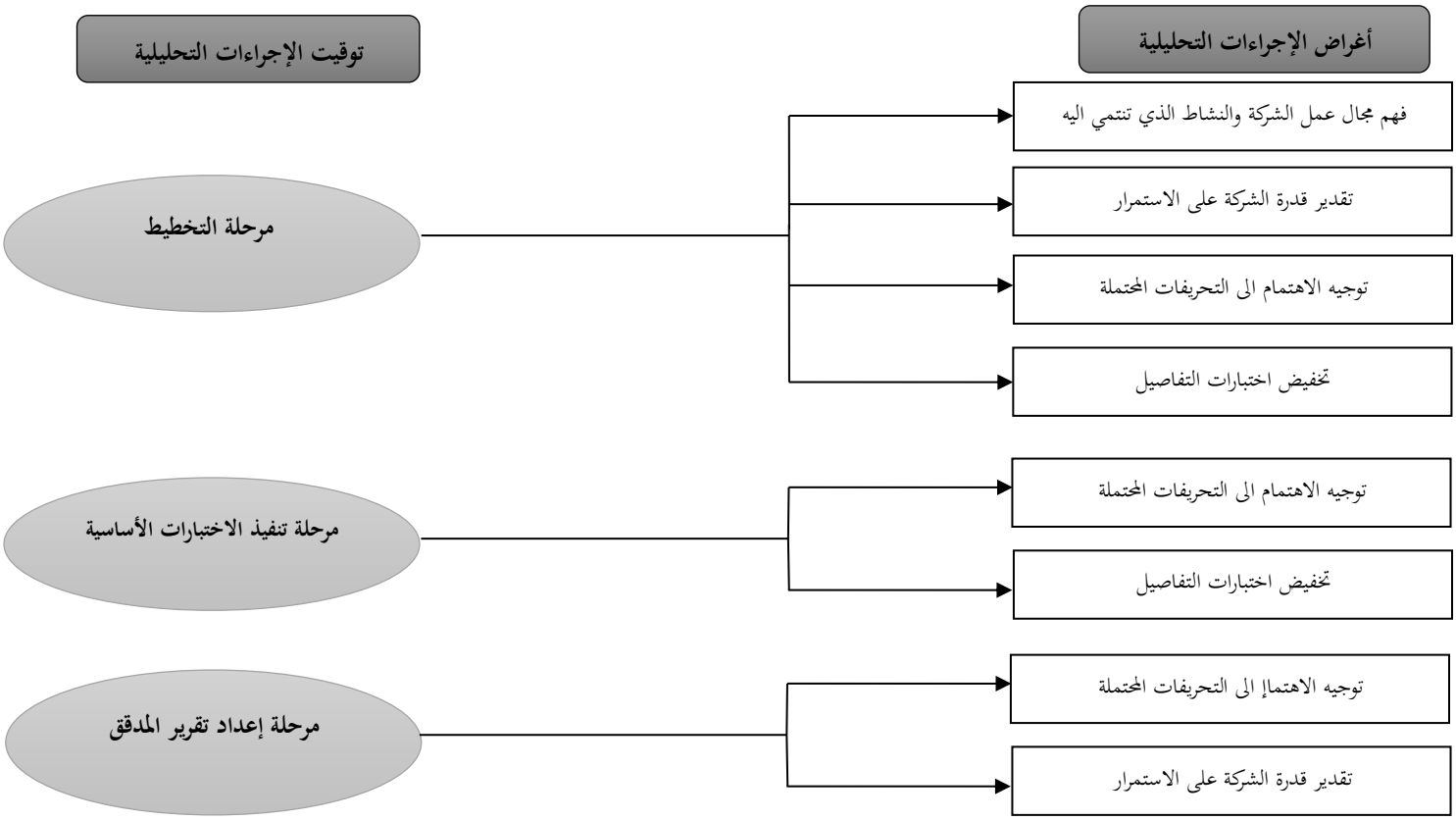
3 – **international auditing and assurance standards board**, handbook of international quality control auditing review, part 1,2015 p 453.

4 – Magdalene Ang, **op-cit**, p 61.

5 – **ألفين ارينز وجيمس لوبك**، مرجع سبق ذكره، ص 256.

6 –Jana Kritzinger, **op-cit**, **p74**.

الشكل رقم 01-02: توقيت وأغراض الإجراءات التحليلية



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002 ص257.

المبحث الثاني: أساليب الإجراءات التحليلية

تتعدد الأدوات والأساليب التي يعتمد عليها المدقق لتنفيذ الإجراءات التحليلية من أجل زيادة كفاءة عملية التدقيق، فتختلف من حيث السهولة في التطبيق ومن حيث الحداثة حيث يتم الإعتماد على المقاييس الوصفية أو الكمية أو النسبية، وذلك بناءً على البيانات المالية أو الغير مالية المتاحة والتي يحصل عليها المدقق من الشركة محل التدقيق[1].

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى مختلف هذه الأساليب من إجراءات غير كمية وإجراءات كمية بسيطة وصولا إلى الإجراءات التحليلية المتطورة كالسلاسل الزمنية والشبكات العصبية.

المطلب الأول: الإجراءات التحليلية غير الكمية

الإجراءات التحليلية الغير الكمية تعتمد على استخدام بيانات لا تتضمن أرقام ويعبر عنها بأنها وصفية كالاستفسارات ومراجعة المعلومات الغير الكمية.

1- الاستفسارات:

الاستفسار هو مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى شخص ما يمتلك المعلومات المناسبة بخصوص طبيعة عمل الشركة خاصة في الجوانب المالية والمحاسبية ويمكن استخلاص الإجابات والتفسيرات الملاءمة منه[2]، ويجب على المدقق أن يستفسر بشكل أساسي من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية، وأن يقوم بإجراءات تحليلية وإجراءات تدقيق أخرى لتمكين المدقق من التوصل إلى استنتاج على أساس الإجراءات المنفذة والتطرق إلى ما إذا كان قد استدعى لفت انتباه المدقق إلى أي شيء يجعله يعتقد أن المعلومات المالية المرحلية لم يتم إعدادها من جميع النواحي الجوهرية وفقًا لإطار التقرير المالي المطبق والمعايير المعمول بها[3].

2- توقعات المدقق

[1] – الكبيسي عبد الستار عبد الجبار، **تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية لشركات المساهمة العامة، دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد02، 2008، ص 8.

[2] – الكبيسي عبد الستار عبد الجبار، **المرجع السابق**

[3] -web site viewpoint, procedures_for_a_rev_INT, https://viewpoint.pwc.com/dt/ca/en/iaasb/standards/iaasb_isres_INT/iaasb_isres_INT/isre_2410_review_of__INT/procedures_for_a_rev_INT/inquiries_analytical_INT.html, visited 19/07/2022 14 :09.

التوقعات التي يتم التنبؤ بها على مستوى مفصل لديها فرصة أكبر لاكتشاف الأخطاء في عناصر معينة أكثر من المقارنات العامة، بحيث تكون المبالغ الشهرية أكثر فعالية بشكل عام من المبالغ السنوية، وعادة ما تكون المقارنات حسب الموقع أو مجال العمل أكثر فعالية من المقارنات على مستوى الشركة كما يزداد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري عن طريق عوامل الموازنة، حيث تصبح عمليات الشركة أكثر تعقيدًا وتنوعًا، وتساعد تقسيم التوقعات في تقليل مخاطر الاكتشاف وعند تخطيط الإجراءات التحليلية يجب على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار مقدار الفرق الذي يمكن قبوله عند المقارنة بين القيم الفعلية وتوقعاته دون مزيد من التحقيق ويتأثر هذا الإعتبار في المقام الأول بالأهمية النسبية للبند[1].

كما تكون التوقعات بناءً على التنبؤات التي تم اكتشافها في عمليات التدقيق السابقة، والمدقق يقوم بمقابلة مع المدقق السابق للحصول على نظرة ومعرفة حول المواقع التي تسبب صعوبات وعراقيل لعملية التدقيق[2].

3- مراجعة المعلومات الداخلية والخارجية غير الكمية

أ- مراجعة المعلومات الخارجية غير الكمية

تتمثل مراجعة المعلومات الخارجية غير الكمية في الاطلاع على أدلة المحاسبة والتدقيق كالكتب والدراسات المتعلقة بالمجال، والتوصيات والإرشادات الصادرة عن الهيئات الدولية المنظمة لمهن المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى المعرفة الكافية بالقوانين والتشريعات الحكومية ذات العلاقة والتي تؤثر على عمل الشركة، وكل ما تصدره الأسواق المالية عن الشركة محل التدقيق والشركات الشبيهة لها[3].

ب- مراجعة المعلومات الداخلية غير الكمية

تتمثل مراجعة المعلومات الداخلية غير الكمية في مراجعة العقد التأسيسي والنظام الداخلي للشركة، ويقوم المدقق بالاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والظروف التي تم خلالها انعقاد الجمعية العامة، والاطلاع على مختلف المراسلات بالإضافة إلى البيانات المتعلقة بعمليات الإنتاج والشراء والتوزيع، والتعرف على المنافسين للشركة في السوق، والاطلاع على العقود المهمة التي يكون لها تأثير على عملية التدقيق مثل اتفاقيات القروض والعقود طويلة الأجل[4].

---

[1] - web site **pcaob public company accounting oversight board**, Pre-Reorganized Auditing Standards and Interpretations, https://pcaobus.org/oversight/standards/archived-standards/pre-reorganized-auditing-standards-interpretations/details/AU329 ،visited 19/07/2022 15 :07.

[2] – الكبيسي عبد الستار عبد الجبار، **مرجع سبق ذكره ص 8**.

[3] – علاء جواد الباز، **مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة**، بحث مقدم استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماستر في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين 2015، ص 42.

[4] – علاء جواد الباز، **المرجع السابق**، ص 43.

المطلب الثاني: الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة

تتمثل الفلسفة الرئيسية وراء استخدام الإجراءات التحليلية في توفر علاقات بين البيانات بنمط محدد واستمرارها على هذا الشكل في المستقبل في ظل عدم تغير الظروف المحيطة، وتنفذ الإجراءات الكمية البسيطة اعتمادًا على المعلومات الكمية ومعالجتها بطرق سهلة وبسيطة لإيجاد دلائل تفيد أثناء عملية التدقيق، وسيتم التطرق خلال هذا المطلب لمختلف الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة من تحليل النسب وتحليل الاتجاهات والتباينات.

1- تحليل الاتجاهات (تحليل افقي)

تحليل الاتجاهات ويعرف أيضا باسم التحليل الأفقي، هو أسلوب تحليل مالي جوهري يظهر التغيرات في المبالغ المالية المقابلة لعناصر البيان على مدى فترات زمنية متتالية لتقييم مواقف الاتجاه وتستخدم الفترة الأولى عادة كسنة أساس، وتتم مقارنة البنود الواردة بكشوفات البيانات في الفترات اللاحقة مع البنود الموجودة في البيانات لسنة الأساس وذلك لاكتشاف أي اخطاء غير عادية أو أي انحرافات في بنود القوائم المالية، وفيما يلي الصيغة الرياضية لهذا النوع من التحليل:[1]

$$\frac{\text{قيمة البند للسنة الحالية} - \text{قيمةالبند لسنة الاساس}}{\text{قيمةالبند لسنة الاساس}} \times 100$$

ويقوم التحليل الأفقي على دراسة السلوك لكل عنصر من عناصر القوائم المالية أي ارتفاع قيمة البند أو الحساب أو العنصر وانخفاضه مع مرور الوقت، ويتصف التحليل الأفقي بالديناميكية كونه يبين التغيرات التي حصلت[2].

2- تحليل التباين (تحليل رأسي)

في ظل التحليل الرأسي يتم قياس البيانات المالية وعلاقات الكميات للعناصر المختلفة في القوائم المالية خلال فترة زمنية محددة وغالبا يعبر عنها بالسنة، ويطلق عليه أيضا التحليل الساكن لأن هذا التحليل يساعد على تحديد العلاقة مع البنود المختلفة الواردة في القائمة المالية، ويعرف التحليل الرأسي بالأسلوب الذي يعبر عن كل بند من بنود القوائم المالية

[1] -Anojan Vickneswaran, I**nterpretation on Financial Statements**, Lecturer, Department of Accounting, University of Jaffna, Sri Lanka,2020, p 13.

[2] – جميل احمد توفيق، **اساسيات الادارة المالية**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1987، ص 87.

كنسبة مئوية من المبلغ الرئيسي،[1] وينطوي التحليل الرأسي على تحليل العلاقات الكمية بين البنود أو العناصر أو حسابات القوائم المالية في تاريخ محدد، وعليه يتصف التحليل الرأسي بالثبات والسكون[2].

ومن أجل تحليل القوائم المالية وفق هذا الأسلوب يتم تحليل قائمة المركز المالي(الميزانية) عن طريق استخدام مبلغ إجمالي الأصول ومجموع الخصوم وحقوق المساهمين بشكل عام كأرقام أساسية، ثم يتم عرض النسب المئوية من إجمالي الأصول للخصوم المتداولة أو الأصول المتداولة أو الديون طويلة الأجل، ولإجراء التحليل الرأسي لجدول حسابات النتائج يتم استخدام رقم الأعمال كأساس ويتم عرض جميع العناصر الأخرى المكونة لجدول حسابات النتائج كتكلفة المبيعات أو إجمالي الربح الصافي أو الضريبة .... كنسبة مئوية من رقم الأعمال، ويتم حساب النسب المئوية في هذا النوع من التحليل وفق الصيغة التالية:[3]

$$\frac{\text{قيمةالعنصر أو البند}}{\text{قيمة العنصر الأساسي}} \times 100$$

3- تحليل النسب والمؤشرات

في هذا الفرع سيتم التطرق إلى المؤشرات والنسب المالية المساعدة على تحليل القوائم المالية والتي تستخدم أثناء تنفيذ الإجراءات التحليلية للوصول إلى المبتغى من هذه الإجراءات.

أ- مؤشرات التوازن المالي

رأس المال العامل FR: يعرف بأنه جزء من أموال المؤسسة الدائمة الفائضة من تمويل الأصول الثابتة والموجهة لتمويل دورة الإستغلال، ويحسب من خلال العلاقة التالية: **رأس المال العامل = الأموال الدائمة – الأصول المثبتة** [4]

احتياجات رأس المال العامل BFR: تحتوي احتياجات رأس المال العامل على الاحتياجات المرتبطة بدورة استغلال المؤسسة وكذلك احتياجاتها خارج الإستغلال، ويلعب هذا المفهوم دورا هاما في التحليل المالي ويحسب بالعلاقة التالية:

احتياجات رأس المال العامل للاستغلال = الأصول المتداولة للاستغلال – الخصوم المتداولة للاستغلال

---

[1] - Lakada M,.N., Lapian, .Tumiwa, **analyzing the financial statement using horizontal – vertical analysis to evaluating the company financial performance period 2012–2016 (case study at pt. unilever indonesiatbk)**, journal emba, Vol05, No 03, 2017, p 3987.

[2] – جميل احمد توفيق، **مرجع سبق ذكره**، ص 87.

[3] - Anojan. V, **op-cit**, p15

[4] – سمسوم صليحة، **أهمية التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية، دراسة مقارنة بين الوحدات الانتاجية للمؤسسة الوطنية للمواد الدسمة**، مذكرة مقدمة في اطار نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، 2001، ص 33.

احتياجات رأس المال العامل خارج الإستغلال = الأصول المتداولة خارج الإستغلال – الخصوم المتداولة خارج الإستغلال

الاحتياج من رأس المال العامل = احتياجات رأس المال العامل للاستغلال + احتياجات رأس المال العامل خارج الإستغلال[1]

الخزينة TR: تحقق الخزينة التوازن المالي على المدى القصير بين رأس المال العامل والاحتياج لرأس المال العامل وتحسب بالعلاقة التالية: **الخزينة =** رأس المال العامل FR –احتياجات رأس المال العامل BFR[2]

ب– النسب المالية: تعرف النسب المالية بأنها عبارة عن مؤشرات ونسب كمية لنقاط القوة والضعف المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية، ومن أجل استخدام هذه النسب المالية لا بد من توفر شرطان يتمثلان فيما يلي:

- أن تكون النسبة لها معنى معين أي تهدف إلى دراسة بند أو حساب محدد.
- أن تكون النسبة قابلة للمقارنة[3].

وتعرف النسب المالية أنها العلاقة بين المكونات الأساسية للميزانية وجدول حسابات النتائج، وهذه النسب عادة لا يكون لها معنى أو أي تفسير إذا لم تتم وفق إجراء المقارنات وتتطلب نقطة مناسبة للمقارنة[4].

وتتضمن الإجراءات التحليلية استخدام النسب المالية خلال مراحل مختلفة كمرحلة التخطيط ومرحلة الفحص النهائي في عمليات تدقيق القوائم المالية، ويعتبر ذلك وسيلة للفهم المفيد لمعظم الأوضاع والوقائع المالية الحالية، كما يمكن أيضا تحليل جوانب العمل التي يستطيع المدقق أن يقدم تصورا للمساعدة على التعامل معها[5].

وفيما يلي أهم النسب المالية المتعارف عليها والشائعة الاستخدام من طرف المدققين:

---

[1] – محمد سراي، **التحليل المالي وترشيد تسيير المؤسسات الصناعية دراسة حاله المؤسسة الوطنية للوالب السكاكين والصنابير**، مذكرة مقدمة لنيل شهاده الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 1995 ،ص 49.

[2] – –سمسوم صليحة، **مرجع سبق ذكره**، ص 35.

[3] -Jean Lochard, **Les ratios qui comptent**, 2° édition, Editions d'organisation groupe Eyrolles, Paris, France, 2008, p31.

[4] -Charles Van Wymeersch, Bruno de Klerck, **Interpréter les comptes annuels** : **Analyse par la méthode des ratios**, Universitaires Notre-Dame de la Paix a Namur, p7.

[5] – ألفين ارينز وجيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص 260.

نسب السيولة: يتم استخدام نسب السيولة لتقييم السلامة المالية للشركة، وتقيس هذه النسب قدرة الشركة على تسديد التزاماتها من الديون قصيرة الأجل وطويلة الأجل، وغالبًا ما تستخدم نسب السيولة لتحديد مدى خطورة تقديم الائتمان التجاري للشركة، ومن أهم نسب السيولة ما يلي:

نسبة التداول: تقيس هذه النسبة قدرة الشركة على سداد ديونها قصيرة الأجل من خلال أصولها المتداولة، أي تقارن إجمالي الأصول المتداولة إلى إجمالي الخصوم المتداولة، وتنظر النسبة الحالية في كيفية قيام الشركة بتعظيم قيمة سيولة أصولها المتداولة لتسوية إلتزامات وديونها وتحسب كالتالي: $\frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}} \times 100$

نسبة السيولة السريعة: تقيس هذه النسبة قدرة الشركة على سداد ديونها قصيرة الأجل من خلال أصولها سريعة التحول إلى سيولة، ويشمل هذا النوع من الأصول كل من الذمم المدينة والاستثمارات القصيرة الأجل ويتم استبعاد المخزونات من القائمة بسبب عسر تحولها السريع إلى نقدية ويعود السبب في التخوف من عدم دوران المخزون أي حالة الركود، وتحسب كالتالي: [1] $\frac{\text{الأصول المتداولة} - \text{المخزون}}{\text{الخصوم المتداولة}} \times 100$

نسبة السيولة الآنية: يشار إليها أحيانًا باسم نسبة الأصول النقدية، وتقيس قدرة الشركة على الوفاء بإلتزاماتها قصيرة الأجل بالنقد وما يعادله، ويتم حسابها بالاعتماد على الأصول النقدية فقط أي السائلة، وتحسب كالتالي:[2]

$$\frac{\text{خزينة الأصول}}{\text{الخصوم المتداولة}} \times 100$$

نسب النشاط: تقيس نسب النشاط مدى فاعلية الشركة على استخدام الموارد المالية[3]، وتسمى في بعض الأحيان نسب الدوران وتستند هذه النسب إلى العلاقة بين مستوى النشاط وتتمثل في مبيعات أو تكلفة البضائع المباعة ومستويات الأصول المختلفة[4].

---

[1] -**web site Corporate Finance Institute**, Liquidity Ratio, https://corporatefinanceinstitute.com/resources/accounting/liquidity-ratio/, visited 17/08/2023, 15 :20.

[2]- web site Corporate Finance Institute, Liquidity Ratio, https://corporatefinanceinstitute.com/resources/accounting/liquidity-ratio/, visited 17/08/2023, 15 :20

[3] – جميل احمد توفيق، **مرجع سبق ذكره**، ص 115.

[4] **–** Saoud J. Mashkour Alamry, **financial ratios analysis**, chapter08, Al Muthanna University,2019, page 02.

نسبة دوران مجموع الأصول: تعتبر كمؤشر لكفاءة الشركة وقدرتها على استخدام الأصول المتاحة لإسناد المبيعات، وتقيس هذه النسبة مدى فعالية الشركة في استخدام كل الموارد المتاحة، ولا توجد نسبة محددة يمكن الاعتماد عليها كمرجع للمقارنة تستخدمه الشركات بل تختلف هذه النسبة من صناعة إلى أخرى وتحسب بالعلاقة التالية: $\frac{\text{رقم الاعمال}}{\text{مجموع الاصول}} \times 100$

معدل دوران المخزون: تقيس نسبة دوران المخزون عدد المرات التي تبيع فيها الشركة وتستبدل مخزونها من البضائع في فتره زمنية معينة وتنظر هذه النسبة إلى تكلفة البضاعة بالنسبة إلى متوسط المخزون[1]، ويوفر هذا المعدل معلومات عن كمية الموارد المطلوبة لإسناد ودعم مستوى معين من العمليات التشغيلية، ومنه فإن هذا المعدل يعتبر وسيلة للرقابة إضافة إلى ذلك يعتبر من أهم المقاييس التي يعتمد عليها للحكم على مدى كفاءة إدارة التسويق، وهذه النسبة ترتبط بطبيعة النشاط حيث أن معدل دوران المخزون في المؤسسات الصناعية دائما ما يكون أقل من معدل دوران المخزون إذا ما قورن مع المؤسسات التجارية، وتحسب وفق العلاقة التالية: [2] $\frac{\text{تكلفة البضاعةالمباعة}}{\text{متوسط المخزون}} \times 100$

معدل دوران الزبائن: الغرض من حساب هذا المعدل هو قياس سيولة الزبائن أي مقدرة الشركة على تحصيل المبالغ من حسابات الزبائن وأوراق القبض، مثلا إذا كان المعدل السنوي لدوران الزبائن ست مرات فهذا يعني أنه في المتوسط سيتم تحصيل ديون الفترة الحالية بعد شهرين،[3] ويدل هذا المعدل على الإدارة الجيدة للموارد ويعتبر جزء من تقييم كفاءة السياسة الائتمانية للشركة وفعاليتها ونجاحها بإدارة الائتمان التجاري، ومن الأحسن أن يكون معدل الدوران مرتفع لأنه يعبر عن نجاح الشركة بالاستثمار في ديون الزبائن، وتحسب وفق العلاقة التالية: $\frac{\text{صافي المبيعات الاجلة}}{\text{الزبائن+اوراق القبض}} \times 100$

معدل دوران الموردين: معدل دوران المدينين يحسب لتحديد وتفسير كفاءة الإدارة وقدرتها على تسديد ديونها حيث يعتبر ارتفاع هذا المعدل علامة من علامات الكفاءة والتحسن في السيولة، ويعود السبب لقدرة الإدارة على تسديد الإلتزامات التي عليها الناتجة عن عملية الشراء بالأجل (الشراء على الحساب)، وتحسب بالعلاقة التالية: [4]

$$\frac{\text{المشتريات}}{\text{الموردون+اوراق الدفع}} \times 100$$

[1] – web site Corporate Finance Institute, **op-cit**.

[2] – كردودي سهام، **مرجع سبق ذكره**، ص 46.

[3] – جميل احمد توفيق، **مرجع سبق ذكره**، ص 119.

[4] – كردودي سهام، م**رجع سبق ذكره**، ص 48.

نسب الربحية: وهي النسب التي تقيس كفاءة الإدارة في استغلال الموارد استغلالاً عقلانيا لتحقيق الأرباح حيث أن ربحية المشروع هي نتيجة لعدد كبير من السياسات التي تتخذ في جميع فروع وأقسام الشركة، ويتم الإعتماد على عدة مقاييس للربحية كون كل مقياس قد يتأثر بخصائص الصناعة أو السياسات المحاسبية المستخدمة.[1]

نسبة هامش مجمل الربح: تقيس هذه النسبة قدرة الشركة على توليد الربح من خلال رقم أعمالها، وبصورة عامة عندما تكون نسبة هامش مجمل الربح منخفضة فهذا يدل على وجود ارتفاع في تكاليف الإنتاج أو أن سعر البيع منخفض أو كلاهما معا، وتحسب بالعلاقة التالية: [2] $\frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي المبيعات}} \times 100$

المردودية الاقتصادية: تقيس هذه النسبة كفاءة الشركة في الاستخدام العقلاني لرؤوس الأموال المستثمرة، وبمعنى آخر تقيس قدرة الشركة على تحقيق العائد المطلوب (العائد المتوقع) على أساس استخدام وإدارة الأموال المستثمرة من قبل المساهمين، وتحسب بالعلاقة التالية: $\frac{\text{صافي الربح}}{\text{مجموع الاصول}} \times 100$

المردودية المالية: تقيس هذه النسبة معدل عائد المساهمين نتيجة استثمارهم في الشركة، وتسحب بالعلاقة التالية: [3]

$$\frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي حقوق المساهمين}} \times 100$$

نسب رأس المال: تعتبر من أهم النسب إذ تقيس مدى مساهمة كل من المساهمين والدائنين في تمويل المشروع وبالمزيج الأمثل الذي يعظم مردودية الشركة، حيث أن هذا المزيج له تكلفة محددة تعرف بالتكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال.

نسبة الديون إلى حقوق الملكية: تقيس هذه النسبة إلتزامات الشركة اتجاه الدائنين والعلاقة التي تربطهم بالأموال التي يقدمها المساهمون أو الملاك، وتحسب بالعلاقة التالية: [4] $\frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع حقوق المساهمين}} \times 100$

[1] – جميل احمد توفيق، **مرجع سبق ذكره**، ص 123.

[2] – محمد سراي، **مرجع سبق ذكره**، ص 60.

[3] – Majed Abdel Majid Kabajeh and all, **The Relationship between the ROA**, **ROE and ROI Ratios with Jordanian Insurance Public Companies Market Share Prices**, International Journal of Humanities and Social Science Vol 02 No11, 2012, p p: 116-117.

[4] – جميل احمد توفيق، **مرجع سبق ذكره**، ص 121.

نسبة التمويل الخارجي: تقيس هذه النسبة حجم المساهمة من طرف المقرضين في تمويل استثمارات الشركة، وكلما كانت هذه النسبة منخفضة زاد اطمئنان المقرضين، وتحسب بالعلاقة التالية: $\frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع الخصوم}} \times 100$

نسبة حقوق الملكية إلى الأصول الثابتة: وتقيس هذه النسبة مدى مساهمة حقوق الملكية في تمويل الأصول الثابتة دون اللجوء إلى الاقتراض وتحسب بالعلاقة التالية: [1] $\frac{\text{حقوق الملكية}}{\text{الاصول الثابتة}} \times 100$

نسب الهيكل المالي: تعد من أهم النسب المالية التي تعتمد عليها الشركات في اتخاذ القرارات التمويلية، حيث تمثل هذه النسب مدى مساهمة الأموال التي تملكها المؤسسة بغض النظر عن مصدرها سواءً داخلية أو خارجية، خاصة أو مقترضة في تمويل الشركة بالشكل المناسب وبالتكلفة الأدنى، ومن أهم نسب الهيكل المالي ما يلي:[2]

نسبة الاستقلالية المالية: الغرض من هذه النسبة هو قياس استقلالية الشركة ماليًا عن مجموع ديونها، أي ألا يفوق مجموع الديون حجم حقوق الملكية، وتحسب وفق العلاقة التالية:[3] $\frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{مجموع الديون}} \times 100$

نسبة المديونية العامة: وهي نسبة بسيطة تبين درجة مديونية الشركة، وتحسب بالعلاقة التالية: $\frac{\text{مجموع الديون}}{\text{إجمالي الخصوم}} \times 100$

نسبة التمويل الدائم: تبين هذه النسبة قدرة الشركة على تغطية أصولها الثابتة بالأموال الدائمة أي بأموالها الخاصة إضافة إلى ديونها طويلة الأجل، وتسمى أيضا نسبة رأس المال العامل الدائم، وتحسب بالعلاقة التالية:[4]

$$\frac{\text{الأموال الدائمة}}{\text{الأصول الثابتة}} \times 100$$

المطلب الثالث: الإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة

يعتمد هذا النوع من أساليب الإجراءات التحليلية على التحاليل الإحصائية المتطورة والمعقدة، وبناءً عليها يتم التنبؤ بقيمة الأرصدة أو الحسابات محل التدقيق والذي بدوره يمكن المدقق للتأكد من صحة ومعقولية الأرصدة الفعلية للحسابات

[1] – كردودي سهام، **مرجع سبق ذكره**، ص 50

[2] – محمد سراي، **مرجع سبق ذكره**، ص 61.

[3] – سعداوي مراد مسعود، مختاري فتيحة، بوساحة محمد لخضر، **مدى مساهمة التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز الأغواط –2017 2018**، مجلة المعيار، المجلد11، العدد04، 2020، ص45.

[4] -Jean Lochard, **Les ratios qui comptent**,, Éditions d'organisation Groupe Eyrolles, deuxième édition, troisième tirage, Bd Saint-Germain, Paris, France, 2008, p 79 .

عن طريق المقارنة بين الرصيد الفعلي والرصيد المتوقع من خلال هذه الأساليب الإحصائية المتقدمة[1]، وتتمثل هذه الأساليب فيما يلي:

1- تحليل الانحدار

استخدام تحليل الانحدار يبني نموذجًا يعتمد على العلاقة بين المتغيرات من البيانات الخاصة بالفترات السابقة، ويتم استخدام البيانات الحالية للتنبؤ بأرصدة الحسابات الجارية، ويعتمد المدقق على فترات الثقة الناتجة عن هذا النموذج لتحديد ما إذا كان المبلغ المسجل للحساب أو للرصيد معقولاً، ويعتبر المبلغ معقولاً إذا كانت قيمة الفرق بين المبلغ المتوقع والفعلي غير جوهرية أي لا يؤثر على القائمة المالية، وتعتمد فترات الثقة هذه على استخدام الخطأ القياسي والذي يعتبر مقياس لدرجة تشتت البيانات عن خط الانحدار، ويبقى الإشكال مطروحًا حول ما إذا كانت فترات الثقة ضيقة بدرجة كافية ليعتبرها المدقق أخطاء جوهرية، أي أن المدقق يعتمد على حكمه الشخصي لتحديد مستوى الأهمية النسبية وفترات الثقة التي تعتبر سارية، وينتج عن عمليات التشتت الأكبر فترات زمنية أوسع والتي من شأنها التأثير على قرارات المدقق بشأن معقولية أرصدة الحسابات محل التدقيق[2].

ويستخدم أسلوب تحليل الانحدار لتوضيح نوع العلاقة بين عدة متغيرات مستقلة ومتغير تابع كما يستخدم لبيان توقعات المدقق في الحصول على مقياس للدقة والثقة[3]، ونميز نوعين من تحليل الانحدار كما يلي:

أ- تحليل الانحدار البسيط:

ويقوم هذا التحليل أساسا على دراسة العلاقة بين متغيرين الأول مستقل والثاني متغير تابع وذلك بناءً على قيم هذين المتغيرين خلال الفترات السابقة، وأثناء عملية التدقيق يستخدم هذا التحليل للتنبؤ برصيد أحد الحسابات بناءً على علاقته مع حسابات أو أرصدة أخرى، ويتم الاعتماد على تحليل الانحدار البسيط وفق المعادلة التالية:[4]

$$Y= A+BX$$

Y : المتغير التابع أي الرصيد أو الحساب الذي يريد المدقق تحديد قيمته.

---

[1] – صالح ابوبكر امحمد عبد الرحيم الجازوي، **أثر استخدام المراجع الخارجي الليبي لأساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية**، رسالة مقدمة للحصول على درجة الاجازة العليا الماجستير، جامعة بنغازي، ليبيا ،2015، ص 33

[2] – Arlette C. Wilson, **Use of Regression Models as Analytical Procedures**: **An Empirical Investigation of Effect of Data Dispersion on Auditor Decisions**, journal of accounting, auditing & finance, Vol06, No 03, 1991,p 368.

[3] – علاء جواد الباز، **مرجع سبق ذكره**، ص 50.

[4] –Arlette C, **op-cit**, p369.

X : المتغير المستقل وهو مقدار البيان المالي أو الغير المالي الذي اختاره المدقق والمتوقع نظريا أن يكون له علاقة بالمتغير التابع Y.

A : قيمة ثابتة

B : معدل التغير ويقدره المدقق بالاعتماد على انحدار المربعات الدنيا العادية

ب– تحليل الانحدار المتعدد

خلال هذا التحليل يتم إجراء محاولة لحساب تباين المتغيرات المستقلة في متغير تابع بشكل متزامن بناءً على العلاقات التاريخية بين المتغيرات[1]، وخلال عملية التدقيق فهي تعبر عن تحديد العلاقات بين عدة حسابات من جهة (متغيرات مستقلة) وحساب آخر (متغير تابع) من جهة أخرى، وبشكل بسيط إيجاد قيمة حساب أو التنبؤ بقيمته عن طريق الاستدلال بعلاقته مع عدة حسابات وعناصر أخرى، وتكمن صيغة التحليل المتعدد كما يلي:[2]

حيث: Y=A+B1X1+B2X2+……bnxn

Y : المتغير التابع أي الرصيد أو الحساب الذي يريد المدقق تحديد قيمته.

X :المتغير المستقل وهو مقدار البيان المالي أو الغير المالي الذي اختاره المدقق والمتوقع نظريا أن يكون له علاقة بالمتغير التابع Y.

A : قيمة ثابتة

B : معدل التغير ويقدره المدقق بالاعتماد على انحدار المربعات الدنيا العادية.

N : عدد المتغيرات المستقلة.

1 - Gülden Kaya Uyanık, Neşe Güler , **A Study on Multiple Linear Regression Analysis**, Procedia Social and Behavioral Sciences, Vol 106, 2013, p 235.

2 - Gülden Kaya Uyanık, Neşe Güler, **op-cit**, p235.

وكمثال على تحليل الانحدار المتعدد، نعتبر تكلفة إنتاج منتج ما كمتغير تابع والعناصر التي تدخل في عملية الإنتاج كمتغيرات مستقلة مثل المادة الأولية، الأعباء المباشرة، مصاريف العمال والأعباء الغير المباشرة.....، ومن خلال تحليل العلاقة الكامنة بين هذه المتغيرات لعدة فترات سابقة يمكن التنبؤ بتكلفة الانتاج المتوقعة للسنة الحالية عن طريق المعادلة السابقة[1].

2- تحليل السلاسل الزمنية

السلاسل الزمنية هي عدد من المشاهدات الإحصائية لظاهرة معينة وفق ترتيب زمني محدد مثل سلاسل المبيعات الشهرية، سلاسل الإنتاج السنوية...، وهي عبارة عن سلاسل تاريخية تتيح مشاهدة عناصر الظاهرة محل الدراسة عند فترات مختلفة وغالبًا ما تنتج من التفاعل بين عوامل اقتصادية وسياسية واجتماعية ...، كما تعرف بأنها عدد من القراءات التي تتخذها ظاهرة محددة عند فترات زمنية متساوية، وتختلف هذه الفترات باختلاف طبيعة الظاهرة، مثل سلاسل الإنتاج الأسبوعية أو الشهرية أو السنوية[2]، ويوجد العديد من نماذج تحليل السلاسل الزمنية ومن أكثرها شيوعًا واستخدامًا هو نموذج الضرب ويعبر عنه بالعلاقة التالية:

$$Y=T \times C \times S \times I$$

بحيث ان

Y: المتغير التابع أي الرصيد أو الحساب الذي يريد المدقق تحديد قيمته.

T : التحركات طويلة الأجل أي الاتجاه العام.

C : التحركات العادية أي الدورية.

S : التحركات الموسمية.

I : التحركات العشوائية.

الهدف الرئيسي للسلاسل الزمنية هو الاعتماد عليها في عمليات التنبؤ ووضع التوقعات أي يمكن من خلالها التنبؤ بالمتغيرات الاقتصادية المستقبلية، إذ إنها تقوم على عدة فروض أهمها أن المتغيرات الاقتصادية للسلاسل الزمنية تسلك نفس الاتجاه الذي كانت تسلكه في الفترات السابقة، وهذا يعد من سلبيات الاعتماد على السلاسل الزمنية إذ إن المتغيرات الاقتصادية لا تسلك بالضرورة نفس الاتجاه السابق.

[1] – علاء جواد الباز، **مرجع سبق ذكره**، ص 51.

[2] – أبوذر إسماعيل مفرح إسماعيل، **المقارنة بين نموذج السلاسل الزمنية والانحدار البسيط في التنبؤ بحجم المبيعات**، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد التطبيقي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2014، ص 46.

وبالنسبة لمدقق الحسابات فيعتمد على السلاسل الزمنية من أجل إخضاع عناصر القوائم المالية محل الدراسة وتمكنه من تحديد قيم الحسابات من خلال العلاقات التي تربط الحسابات ببعضها البعض، وكمثال على ذلك يمكن للمدقق من تحديد قيمة المشتريات وتكلفتها بناءً على أرقام المبيعات التي قامت بها الشركة، وهذا من شأنه منح الثقة للمدقق من أجل اكتشاف الأخطاء والتقلبات وكذلك بدل العناية اللازمة[1].

3- أساليب التخطيط المالي

يعتمد هذا الأسلوب أساسًا على اختيار أحد عناصر القوائم المالية واعتبارها كمرجع أو أساس ومن خلاله يتم التنبؤ بالعناصر الأخرى، وبعد القيام بجميع التنبؤات اللازمة يتم تصميم قوائم مالية تقديرية كالميزانية وجدول حسابات النتائج من أجل القيام بالمقارنات اللازمة مع القوائم المالية الفعلية لتحديد مدى معقولية عناصر هذه القوائم، ويصاغ النموذج وفق العلاقة التالية: [2]

$$Y=a+bXi+Mi$$

Y : المتغير التابع أي الرصيد أو الحساب الذي يريد المدقق تحديد قيمته.

I: الفترة المراد التنبؤ بها

M: الخطأ العشوائي الناتج عن التنبؤ أي الانحراف الناتج عن المقارنة بين القيمة الحقيقية والقيمة المتنبئ بها.

والهدف الرئيسي لأسلوب التخطيط المالي هو إتاحة تحديد احتياجات الشركة مالياً أي معرفة القصور المالي وكذلك يتيح الحصول على المزيج الأمثل من مصادر التمويل بشكل متوازن وبأقل تكلفة.

4- الشبكات العصبية الاصطناعية

الشبكات العصبية الاصطناعية مستوحاة من العمليات الفيزيائية الحيوية وهي عبارة عن خوارزميات تفيد في الكشف عن العلاقات المعقدة في البيانات، وتتكون هذه الشبكات العصبية من شبكة من العقد المترابطة (الخلايا العصبية الاصطناعية) وكذا هيكل لترتيب تلك العقد (بنية الشبكات الاصطناعية)، وبشكل عام يتم ترتيبها في طبقات بما في ذلك طبقات المدخلات وطبقات المخرجات حيث تستقبل طبقات الإدخال المدخلات من بيانات الإدخال الخارجية،

[1] – علاء جواد الباز، **مرجع سبق ذكره**، ص 53.

[2] – الكبيسي عبد الستار عبد الجبار، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

وتحدد طبقة المخرجات خيارات النتيجة الواجب عرضها، على سبيل المثال قد تستخدم للتنبؤ بالتقارير المالية الاحتيالية عقدة إخراج واحدة وتتوافق مع تصنيف الشركة على أنها متورطة في إعداد تقارير مالية احتيالية أم لا[1].

الإعتماد على الشبكات العصبية الاصطناعية خلال عملية التدقيق يزيد من كفاءتها وفعاليتها، وكذلك يسعى إلى تحقيق أهداف التدقيق المسطرة وتكمن أهم مزايا الإعتماد على الشبكات العصبية الاصطناعية في اكتشاف الأخطاء المادية، واكتشاف ومنع الاحتيال الإداري داخل الشركة، والتعرف على قدرة الشركة على الإستمرارية واكتشاف مشاكل الضائقة المالية، واكتشاف الأخطاء الجوهرية[2].

ويعتمد على الشبكات العصبية الاصطناعية خلال الإجراءات التحليلية لأنها تقدم خيارات جيدة للرفع من كفاءة وفعالية عملية التدقيق، حيث يعتبر البحث والتطوير والاعتماد على التكنولوجيا من أهم وسائل التدقيق والمحاسبة الحديثة بسبب تعقد عمليات التدقيق والتي تحتاج إلى البرامج الإحصائية والوسائل المتطورة لتطبيق الإجراءات التحليلية والتي بدورها تساهم في زيادة جودة عملية التدقيق[3].

إذ يعتبر بعض الباحثين أن تطبيق الإجراءات التحليلية من خلال الشبكات العصبية الاصطناعية التي تعتبر من الوسائل والأساليب المتطورة جدًا لها فوائد كبيرة إذا ما تم مقارنتها مع إجراءات التدقيق العادية أو التقليدية، حيث إن الشبكات العصبية تتيح للمدقق من كشف التحريفات والتقلبات الجوهرية وفي نفس الوقت تمكن المدقق من اكتشاف الأخطاء الجوهرية، إذ أن الأخطاء الجوهرية إذا ما تم جمعها قد تصبح مادية وتؤثر على جودة عملية التدقيق من جهة وعلى قرارات مستخدمي القوائم المالية من جهة اخرى[4].

---

[1] - Stewart Li, Richard Fisher and Michael Falta, **The effectiveness of artificial neural networks applied to analytical procedures using high level data**: **a simulation analysis**, Meditari Accountancy Research, Vol 29,No 06, 2020, p 13.

[2] - Eija Koskivaara, **Artificial neural networks in analytical review procedures**, Managerial Auditing Journal, vol 37, 2022, p202.

[3] - كردودي سهام، **مرجع سبق ذكره**، ص 161.

[4] - Bruce Busta, Randy Weinberg, **Using Benford's law and neural networks as a review procedure**, Managerial Auditing Journal, Vol13, 1998, p 363.

المبحث الثالث: استخدام الإجراءات التحليلية وعرض للمعيار الدولي للتدقيق رقم 520

تعتبر معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC المرشد الأساسي لمدققي الحسابات خلال تنفيذ عملية التدقيق وتعتبر دليل لمساعدة المدققين على تنفيد مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية، ومن خلال العديد من الدراسات التي تم إجراءها توصلت أغلبها إلى أن معايير التدقيق الدولية تساهم بشكل كبير في زيادة كفاءة عملية التدقيق والرفع من مستوى المدققين، ويعتبر معيار التدقيق الدولي رقم 520 من أهم المعايير الصادرة إذ يحمل المعيار في طياته دليل للاعتماد على الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق، ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى دور استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق كما سيتم التعرف على المعيار الدولي رقم 520 " الإجراءات التحليلية".

المطلب الأول: دور الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق

الاعتماد على الإجراءات التحليلية له دور كبير في تحقيق أهداف عملية التدقيق وزيادة جودتها، حيث تتيح الإجراءات التحليلية للمدقق الكشف عن الانحرافات في البيانات المالية وتساهم في تحسين عملية التدقيق وتخفيض مخاطر التدقيق وكذلك تحسين جودة التقارير المالية.

1- دور الإجراءات التحليلية في الكشف عن الانحرافات في البيانات المالية

الانحرافات في البيانات المالية هي الفروق الظاهرة عند القيام بالمقارنات المختلفة بين بيانات الشركة محل التدقيق وبين بياناتها للفترات السابقة أو مع بيانات الصناعة أو حتى توقعات المدقق، ويعتمد المدقق عند القيام بهذه المقارنات على الإجراءات التحليلية التي تتيح له اكتشاف التقلبات والانحرافات الجوهرية من خلال مختلف أساليبها سواءً البسيطة أو الكمية البسيطة أو الكمية المتطورة[1].

والعديد من الدراسات توصلت إلى أن استخدام بيانات الصناعة المشابهة للشركة محل التدقيق تمكن المدقق من تحقيق الرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات والتقلبات في القوائم المالية، كما يتم الاعتماد على الإجراءات التحليلية من خلال المقارنة مع الفترات السابقة لأغراض الرقابة على الأداء كأداة لتقييم الخطط والأهداف المسطرة والوقوف على ما تم تحقيقه، كما إن الاعتماد على المقارنات مع التوقعات المعدة من طرف الشركة كالموازنات التقديرية تعتبر أداة من أدوات الإجراءات التحليلية وتعد وسيلة فعالة لأغراض الرقابة المالية والغير المالية للتحقق من كفاءة الإدارة في التخطيط وتقييم

[1] – محمد اكرم ابوشرخ، اثر **استخدام الاجراءات التحليلية كأداة للرقابة على الاداء واكتشاف الانحرافات دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة**، مذكرة لنيل متطلبات الحصول على درجة الماجستير، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين2012، ص 82.

قدرة الشركة على الاستمرارية، وإن الاعتماد على توقعات المدقق أثناء عملية التدقيق لغرض توفير تأكيد معقول حول دقة البيانات المالية وتحديد البنود التي تحتاج إلى فحص إضافي وتحديد مواطن القوة والضعف تمكنه من اكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية وحتى السياسات التي تعمل بها الشركة[1].

2- دور الإجراءات التحليلية في تحسين عملية التدقيق

إن تطبيق الإجراءات التحليلية بشكل فعال كاختبارات جوهرية لتقييم المخاطر خاصة في مرحلة فهم الشركة وبيئتها وطبيعة أعمالها يعد أمرًا ضروريًا من أجل تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية[2]، وتؤدي الإجراءات التحليلية دورًا هامًا في اكتشاف الأخطاء بسهولة، إذ توصلت الدراسات إلى أن 40% من الأخطاء التي يصادفها المدققين أثناء عملية التدقيق يتم اكتشافها عن طريق الإجراءات التحليلية، حيث إن الإجراءات التحليلية تقف على فرضية المفهوم المعمق للبيانات، أي إن البيانات في القوائم المالية تكون مترابطة فيما بينها،[3] كما أن العديد من الدراسات وضحت مدى مساهمة فعالية الإجراءات التحليلية في قدرتها على توجيه الاهتمام إلى الأرصدة والعناصر التي تحمل تقلبات جوهرية، وذلك باستعمال مختلف أساليب الإجراءات التحليلية من أساليب تقليدية إلى نماذج التنبؤ والأساليب المتطورة، وكل الدراسات لخصت إلى أن الاستخدام الفعال للإجراءات التحليلية وبشكل سليم من قبل مدقق حسابات ذو خبرة كافية من شأنه أن يساهم في تحسين أداء وكفاءة عملية التدقيق[4].

إضافة إلى أن الإجراءات التحليلية لها أثر إيجابي على عملية التدقيق وجودتها، وبعبارة أخرى كلما زادت فعالية الإجراءات التحليلية زادت جودة التدقيق، حيث إن المستوى الأعلى من الجودة يتيح للمدققين إبداء رأي سليم عن صحة وعدالة القوائم المالية ومدى امتثال الشركة للمعايير والقواعد المعمول بها[5].

3- دور الإجراءات في تخفيض مخاطر التدقيق

---

[1] - **محمد اكرم ابوشرخ**، المرجع السابق، ص 82.

[2] - Tatiana Dănescu, Ovidiu Spătăcean, **analytical procedures used in financial audit for the valuation of portfolio performances – case of financial investment companies**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Vol 11, No 01, 2009, p 31.

[3] **–** JAMES R. COAKLEY, **Using Pattern Analysis Methods to Supplement Attention Directing Analytical Procedures**, Expert Systems With Applications, Vol 09, No 04, 1995, p 513

[4] - كردودي سهام، **مرجع سبق ذكره**، ص 125.

[5] - Amina Bendjaballah, Ahmed Chemseddine Bouarar, **The Effect of Applying Analytical Procedures on Audit Quality**: **An Empirical Study**, Journal of the Développements Policies and the Prospective Studies. Vol 06, 2021, p 390.

مخاطر التدقيق هي أن يعطي المدقق رأي تدقيق غير مناسب على سبيل المثال فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بعد الانتهاء من عملية التدقيق وإبداء رأي غير متحفظ على الرغم من أن حقيقة البيانات المالية محرفة بشكل جوهري[1].

وتعرف مخاطر التدقيق بأنها احتمال إبداء المدقق لرأيه بشكل غير صحيح عن القوائم المالية للشركة محل التدقيق ويعود ذلك إلى فشل المدقق في الوقوف على الأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية موضع الفحص[2].

وإن تخفيض الاختبار التفصيلي يقلل من مخاطر التدقيق، حيث عندما لا يجد المدقق أي اختلافات جوهرية أثناء تطبيق الإجراءات التحليلية، فإن هذا يشير إلى احتمالية أقل للمخاطر أو الأخطاء المادية، وبالتالي يقوم المدقق بتنفيذ إجراءات أقل تفصيلاً على هذه الأرصدة وذلك بناءً على الخبرة المهنية للمدقق، وفي بعض الحالات يقوم المدقق بتخفيض حجم العينة على الأرصدة موضع الفحص عند عدم اكتشاف فروق جوهرية من تنفيذ الإجراءات التحليلية، أو قد يتم حذف بعض هذه الإجراءات في حالات أخرى، وعند عدم ظهور فروق جوهرية بين القيمة المتوقعة لرصيد الحساب والقيمة الحقيقية فإن هذا يؤكد عدم وجود تقلبات والتي تعني انخفاض احتمالية وجود مخاطر أو أخطاء جوهرية[3].

ويؤدي قيام المدقق بالإشارة إلى التحريفات المحتملة إلى تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول لتلك المخاطر وتعد الإجراءات التحليلية من أكثر الإجراءات فعالية لذلك، إذ أنها تشير إلى الانحرافات المحتملة والتي تنتج عن بروز فروق جوهرية سواءً كانت متوقعة أم غير متوقعة في البيانات المالية المدققة، وعند تحليل المدقق لأسباب هذه الفروق يجب أن يحصل على تأكيد معقول عن أسبابها ويأخذ في الحسبان إن كان السبب اقتصادي أو بسبب تغيرات في السياسات المحاسبية أو لسبب وجود أخطاء مقصودة أم لا، ويقوم بمزيد من الاختبارات التفصيلية أو تنفيذ إجراءات تدقيق تحليلية إضافية مما يعني زيادة الأدلة وبالتالي تخفيض مخاطر التدقيق.

كما أن تقدير المدقق لقدرة الشركة على الاستمرارية يؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق، إذ أن قياسه للمعوقات والصعوبات المالية التي تواجه الشركة من شأنه تقليل مخاطر التدقيق ويتم ذلك اعتمادًا على تقدير هذه المخاطر باستخدام

---

[1] - Karen K.W, **Risk in Auditing – Inherent Risk**, **School of Accountancy**, The Chinese University of Hong Kong, 2018, p2.

[2] – زينب خليل إبراهيم، **مخاطر التدقيق والأهمية النسبية وأثرهم على عملية التدقيق**، رسالة الدبلوم العالي في تدقيق ومراجعة الحسابات في المحاسبة، جامعة الموصل، العراق، 2018، ص 3.

[3] – سهيل ابوميالة، سعيد زباينة، **دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 520**، مجلة جامعة القدس المفتوحة لأبحاث والدراسات، العدد 31، 2013، ص 308.

الإجراءات التحليلية المتعلقة بالفشل المالي للشركة، إذ أنه يمكن تجنب العديد من حالات الفشل المالي أو الافلاس إذا ما تم تشخيصها بشكل مبكر وإجراء أساليب التحليل المالي اللازمة[1].

وعليه نستخلص أن الإجراءات التحليلية تساهم بشكل كبير في تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى وتساهم في إبداء الرأي المناسب حول القوائم المالية للشركة محل التدقيق.

4- دور الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التقارير

أ- تعريف جودة تقارير التدقيق:

يعرف تقرير المدقق على أنه وثيقة مكتوبة تصدر من طرف شخص ذو تأهيل علمي وعملي كبيرين وخبرة كافية تسمح له بأن يبدى فيه رأيه الفني المحايد حول معقولية وصحة القوائم المالية للشركة محل التدقيق وتعبيرها بصدق عن الوضعية المالية الحقيقية[2]، ويلقى تقرير مدقق الحسابات اهتماماً كبيراً من عدة أطراف مستفيدة وتختلف هذه الأطراف باختلاف حاجتهم للتقرير، وتشترك هذه الأطراف في الحصول على تأكيد حول مصداقية وعدالة القوائم المالية التي تستند عليها في اتخاذ قراراتها المختلفة، ويعرف تقرير مدقق الحسابات على أنه تلخيص لما تم التوصل إليه من طرف مدقق الحسابات أثناء مراجعته للقوائم المالية للشركة محل التدقيق[3].

أما جودة تقارير المدقق فهي مدى خلو تقريره من أية تحريفات جوهرية ومنحها صورة منطقية وصحيحة تعبر عن عدالة وصحة البيانات المالية للشركة، كما أن حصول الشركة أو مستخدمي التقارير المالية على تقارير نظيفة يدل على ارتفاع جودة هذه التقارير ويبين قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء[4].

ب- دور الإجراءات التحليلية في تقديم تقارير ذات جودة

أساليب الإجراءات التحليلية تؤدي دورًا هامًا في زيادة كفاءة عملية التدقيق كما أنه يتم الاعتماد عليها في مختلف مراحل عملية التدقيق، والذي بدوره يسمح بالخروج بنتيجة تدقيق خالية من الأخطاء والمخاطر، وتساهم الإجراءات التحليلية في مراجعة الأداء الفعلي للبيانات المالية بدرجة مخاطرة أقل مما يضفي مزيدًا من الثقة لمستخدمي التقارير المالية من أجل اتخاذ القرارات السليمة ومعرفة الوضعية الحقيقية للشركات، وإضافة لما سبق يساعد اعتماد المدقق على الإجراءات

---

[1] – سهيل ابوميالة، سعيد زباينة، **المرجع السابق**، ص ص: 308-309.

[2] – سارة محمد برمه محمد واخرون، **دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد17، العدد 02، 2016، ص 143.

[3] – علاَّم محمد موسى حمدان، **أثر التحفُّظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية :دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، دراسات، العلوم الإدارية، المجلّد 38، العدد02، 2011 ص 417.

[4] – سارة محمد برمه محمد واخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 145 .

التحليلية في الكشف عن التحريفات الجوهرية في تقارير التدقيق، أي خلوها من الأخطاء والتي تخدم الأطراف المستفيدة من هذه التقارير ومن أهم مستخدمي هذه التقارير ما يلي:

المساهمون: يحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للشركة والذي بدوره يتم الحصول على هذه المعلومات من خلال تطبيق الإجراءات التحليلية.

المستثمرون المحتملون: بدورهم يحتاجون إلى معلومات كثيرة، خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم والعائد الحالي والمتوقع للسهم من أجل اتخاذ القرارات بشأن الاستثمار وشراء الأسهم للحصول على عوائد مناسبة، وتعتبر الإجراءات التحليلية أهم الوسائل التي تتيح للمدقق من توفير المعلومات المناسبة لهؤلاء المستثمرين من خلال مختلف الأساليب البسيطة والمتطورة.

المؤسسات التمويلية والاستثمارية: تعتمد المؤسسات المقرضة والاستثمارية كالبنوك على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية للشركة لاتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية، ومن أجل ذلك يستخدمون التقارير المالية خاصة التقارير ذات الجودة العالية والتي تعكس الصورة الحقيقية للشركة، وبناءً على ما سبق لا مناص من القول أن الإجراءات التحليلية تساهم بشكل كبير في الرفع من جودة التقارير المالية وبالتالي إيصال المعلومات لمستخدمي هذه التقارير بصورة تمثل حقيقة الوضعية المالية للشركة[1].

المطلب الثاني: تنفيذ وتصميم الإجراءات التحليلية للدورات المحاسبية

تنفذ الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل عملية التدقيق ففي مرحلة التخطيط يتم تنفيذها من أجل تخطيط وتصميم وكذا تحديد نطاق الرقابة التي سيقوم بها المدقق وتحديد مجالات الخطر المحتملة، وتنفذ أثناء عملية التدقيق كاختبارات جوهرية لتحديد التقلبات والأخطاء في البيانات والقوائم المالية، ويعتمد المدقق على الإجراءات التحليلية أو الاختبارات التفصيلية أو مزيج بينهما، ويطبق المدقق الإجراءات التحليلية أثناء الاقتراب من نهاية عملية التدقيق من أجل تكوين الرأي السليم، وخلال هذا المطلب سنتطرق إلى تنفيذ الإجراءات التحليلية على بعض العناصر والقوائم المالية كالمشتريات والمبيعات وجدول حسابات النتائج .....

1- تنفيذ وتصميم الإجراءات التحليلية لدورة المبيعات والمشتريات والمخزونات

أ- دورة المبيعات: من أكثر المخاطر والانحرافات التي تواجه المدققين أثناء تدقيق دورة المبيعات ما يلي:

- إدراج بعض الإيرادات الوهمية التي لم تحدث بهدف زيادة الأرباح وهذا يتنافى مع مبادئ المحاسبة قبل كل شيء.

[1] – سارة محمد برمه محمد واخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 143-156.

- الإنكار ببعض الإيرادات وعدم الإفصاح عنها لتخفيض قيمة الربح المحقق لعدة أهداف منها التهرب الضريبي والاختلاسات.....

ولتنفيذ الإجراءات التحليلية على دورة المبيعات سنعرض فيما يلي بعض الإجراءات التي يقوم بها المدقق عن طريق الإجراءات التحليلية:

التحقق من عدم وجود إيرادات وهمية، وكإجراء تحليلي يقوم المدقق باحتساب متوسط سعر البيع الفعلي بين قيمة المبيعات وعدد الوحدات المباعة ويقوم بالمقارنة مع اللوائح الخاصة بالأسعار المعدة من طرف الإدارة، أو يقوم بربط بعض المتغيرات بالمستوى السنوي ومنها الربط بين قيمة المبيعات وسعر الصرف، والربط بين قيمة المبيعات وعدد الوحدات المباعة، والربط بين أسعار البيع وأسعار الصرف[1].

التحقق من عدم وجود اختلاسات في المبيعات ويتم ذلك من خلال تحليل بعض العناصر على المستوى الشهري، والقيام بالمقارنة لتحديد التقلبات الغير عادية كقيمة المبيعات وعدد الوحدات المباعة وأسعار البيع ومن ثم القيام بتحليل العلاقة بين هذه المتغيرات حيث إن هناك علاقة ارتباطية قوية بينهم، وكإجراء آخر للتحقق يقوم المدقق بربط الوحدات التي تم إنتاجها مع الوحدات التي تم بيعها مع الأخذ بعين الاعتبار أرصدة أول وأخر مدة.

ب– دورة المشتريات: من أكثر المخاطر والانحرافات التي تواجه المدققين أثناء تدقيق دورة المشتريات ما يلي:

- تخفيض قيمة المشتريات بهدف زيادة الأرباح.
- تضخيم قيمة المشتريات بشكل وهمي بهدف تخفيض الربح والاختلاسات.

ولتنفيذ الإجراءات التحليلية على دورة المشتريات سنعرض فيما يلي بعض الإجراءات التي يقوم بها المدقق عن طريق الإجراءات التحليلية:

- تدقيق حسابات الموردين للتحقق من انسجام أرصدة الموردين مع حجم عمليات الشراء التي تمت خلال السنة، ويتم ذلك بشكل بسيط من خلال مقارنة قيمة الموردين خلال سنوات متتالية.
- تدقيق حسابات المشتريات المستهلكة من خلال مقارنة قيمة المشتريات مع حجم الإنتاج خلال السنة[2].

ت– دورة المخزون

[1] – محمد خير منير عراب، **دور الإجراءات التحليلية في الكشف عن التحريفات الجوهرية في البيانات المالية**، قدم هذا البحث لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص 46.

[2] – محمد خير منير عراب، **مرجع سبق ذكره**، ص 50.

تعتبر الإجراءات التحليلية أحد أهم الاختبارات للتحقق من معقولية المخزون وتكلفة البضاعة المباعة، ويتم تنفيذها في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق مما يتيح للمدقق من تحديد أية تحريفات جوهرية أو تقلبات في الحسابات المتعلقة بالمخزونات وتكلفة البضاعة المباعة[1].

وتعد الإجراءات التحليلية أدوات مفيدة لإجراء فحص شامل للمخزون والحسابات ذات الصلة، خاصةً عند تحديد المخزون البطيء الحركة أو الزائد عن الحاجة أو المخزون المتقادم، بالإضافة إلى ذلك يمكن استخدامها لاختبار تقييم المخزون، وكمثال على ذلك مقارنة معدل دوران المخزون للسنة محل التدقيق مع السنوات السابقة أو مع متوسطات الصناعة، حيث إن ارتفاع معدل دوران المخزون يدل على كفاءة الشركة في تسيير مخزوناتها، والعكس يدل على وجود ركود وبطئ في حركة المخزون، ومن خلال الإجراءات التحليلية يقوم المدقق بإجراء مقارنات بين النسب المئوية لمجمل الربح للسنة محل التدقيق مع نفس النسبة للسنوات السابقة أو مع متوسطات الصناعة إن وجدت، وعند وجود انحرافات جوهرية يعتبره المدقق دليل على وجود مخزون غير مسجل في دفاتر الشركة أو تسجيل مخزونات دون وجودها، كما تعبر نسبة مجمل الربح عن التقييم المناسب والعادل لمخزونات الشركة، وكمثال فإن مجمل الربح المنخفض يعبر عن وجود مشاكل متعلقة بتقييم المخزون بالتكلفة أو سعر السوق أيهما أقل.

وتعتبر الإجراءات التحليلية من الأساليب المهمة لتدقيق الحسابات المتعلقة بدورة المخزون، وتتعدد أنواعها كالتالي:[2]

- الزيادة أو الانخفاض في المخزون ويتم التأكد منها عن طريق مقارنة إجمالي الربح مع ما يقابلها في السنوات السابقة.
- تقادم المخزون والذي بدوره يؤثر على تكلفة البضاعة المباعة ويتم التحقق منه عن طريق مقارنة معدل دوران المخزون مع ما يقابله من فترات سابقة.
- الزيادة أو التدنية في المخزون ويتم التحقق منه من خلال مقارنة تكلفة البضاعة الفعلية مع ما يقابلها في الموازنات التقديرية[3].

2- تنفيذ وتصميم الإجراءات التحليلية لدورة التثبيتات وحسابات النقدية

أ- دورة التثبيتات

يتأثر تنفيذ الإجراءات التحليلية على طبيعة عمليات الشركة محل التدقيق وتحديدًا عملياتها التشغيلية، ويمكن عرض بعض الإجراءات التحليلية التي تنفذ على هذا النوع من الحسابات منها:

---

[1] – امين السيد احمد لطفي، **مراجعة القوائم المالية باستخدام الاجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل**، القاهرة، مصر، 2004، ص 296.

[2] – أمين السيد احمد لطفي، **المرجع السابق**، ص ص: 297-296.

[3] – أمين السيد احمد لطفي، **المرجع السابق**، ص297.

- تدقيق الاهتلاكات المسجلة الخاصة بالتثبيتات التي تم شراءها ويتم التحقق منها من خلال مقارنة نسبة مصاريف الاهتلاك على إجمالي تكلفة شراء التثبيتات مع ما يقابلها في الفترات السابقة.
- تدقيق المصاريف المتعلقة بالصيانة ويتم التحقق منها من خلال المقارنة الشهرية أو السنوية لحسابات مصاريف الصيانة وما يشابهها مع نفس المصاريف للفترات السابقة لتحديد قيمة التغيرات التي حصلت على هذه الحسابات.

ب- حسابات النقدية

يعتمد المدقق على الإجراءات التحليلية للتأكد من عدم وجود تحريفات جوهرية في هذه الحسابات وخاصة كونها حسابات كثيرة الحركة أي تمر عليها أغلب العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

وبسبب طبيعة حسابات السيولة، إذ هي حسابات غير قابلة للتنبؤ مع الحسابات الأخرى للقوائم المالية ولذلك اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية لتدقيق حسابات السيولة يعد محدودًا، وقد يكون عديم المعنى كإجراء المقارنات مع السنوات السابقة، ولتدقيق هذا النوع من الحسابات يقوم المدقق بما يلي:

- الاختبارات المكثفة الخاصة بنظم الرقابة الداخلية أو الاختبارات الأساسية لتسجيل العمليات.
- الاختبارات المكثفة لكشف رصيد حساب البنك بالمؤسسة [1].

3- تنفيذ وتصميم الإجراءات التحليلية لدورة الموردين وجدول حسابات النتائج

أ- جدول حسابات النتائج

تستخدم الإجراءات التحليلية بشكل مكثف لاختبار حسابات النواتج والأعباء، وتتمثل الإجراءات التحليلية في مقارنة قيمة كل حساب إيراد أو مصروف في السنة محل التدقيق مع ما يقابلها لنفس الحسابات خلال السنوات السابقة (تحليل افقي)، ويلاحظ المدقق الحسابات التي تنحرف بشكل جوهري عن السنوات السابقة بمقدار يحدده المدقق مسبقا يسمى مقدار الفرق المسموح به، وإذا ما فاق الفرق هذا المقدار فيتم فحص الحساب مباشرة، وكنوع آخر من الإجراءات التحليلية هو حساب نسبة حسابات المصروفات الفردية مقارنة برقم الأعمال ومقارنة تلك النسب المالية خلال الفترات الزمنية، أو أن يقوم المدقق بمقارنة النسب المالية مع متوسطات الصناعة.

كما يمكن استخدام الإجراءات التحليلية كاختبارات أساسية على جدول حسابات النتائج مباشرة لحسابات معينة للإيرادات والمصاريف، مثل اختبار المدقق لمصاريف التوزيع ويتم ذلك عن طريق استخدام جدول العمولة التي تقوم الشركة

[1] – أمين السيد احمد لطفي، **المرجع السابق**، ص ص: 394-395.

بإعداده ويقوم بضرب معدلات العمولة في المبيعات، ويمكن مقارنة ذلك التقدير بمصروف العمولة المسجل بجدول حسابات النتائج[1].

ب- حسابات الموردين

تعتبر الإجراءات التحليلية مفيدة خلال مرحلة تنفيذ عملية التدقيق أي بعد مرحلة التخطيط لفحص حسابات الموردين والمصاريف التي تتبع عمليات الشراء للخدمات أو للمواد الأولية أو المنتجات التامة .... وعند تنفيذ الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط، فإنها تمكن المدقق من تحديد حسابات الموردين التي بها تحريفات أي تتطلب فحص مكثف.

والمتعارف عليه أن حسابات الموردين هي حسابات ذات أهمية نسبية أي من شأنها التأثير على قوائم الشركة محل التدقيق، إذ يتم استخدام الإجراءات التحليلية من أجل اكتشاف الانحرافات المتعلقة بأرصدة حسابات الموردين من خلال مقارنة المدقق للحسابات بين السنة الحالية والسنوات السابقة، وفيما يلي أمثلة عن التحريفات المحتملة بحسابات الموردين والإجراءات التي يتخذها المدقق من أجل اكتشافها:

- عدم التسجيل أو عدم وجود الحسابات أو وجود تحريفات، ويقابلها المدقق لاكتشاف ذلك بمقارنة الأرصدة الفردية لحسابات الموردين مع ما يقابلها بالسنوات السابقة أو حساب النسب المالية كنسب الدوران.
- تدنية أو المغالاة في عرض حسابات الالتزامات والمصروفات، ويقوم المدقق بمقارنة معدل دوران الموردين مع ما يقابلها في السنوات السابقة أو مقارنة مردودات المشتريات والتخفيضات مع ما يقابلها في السنوات السابقة وبيانات الصناعة[2].

المطلب الثالث: معيار التدقيق الدولي رقم 520 "الإجراءات التحليلية"

تعرف معايير التدقيق بأنها إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير وأدلة التدقيق، وخلال هذا المطلب سيتم تناول عرض معيار التدقيق الدولي رقم 520 " الإجراءات التحليلية".

1- تعريف المعيار ونطاقه

أ- تعريف المعيار

معيار التدقيق الدولي رقم 520 " الإجراءات التحليلية" هو معيار يصنف ضمن مجموعة معايير أدلة الإثبات (500-599)، وتتكون هذه المجموعة من 11 معيارًا تحتوي على إرشادات أساسية حول جودة أدلة التدقيق التي يتم الحصول

[1] - امين السيد احمد لطفي، **المرجع السابق**، ص 348.

[2] - **أمين السيد احمد لطفي**، مرجع سبق ذكره، ص 285.

عليها وهذا يضمن استمرارية المؤسسات الخاضعة للرقابة، إذ تعبر عن بعض المصادر والطرق التي يمكن للمدقق من خلالها الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة كما توفر هذه المعايير الإجراءات والتقنيات المناسبة مثل الأرصدة الافتتاحية والتأكيدات الخارجية، ويجب على المدققين الحصول على أدلة مثل الإجراءات التحليلية وطرق أخذ العينات والإقرارات المكتوبة كما هي معروضة، وهذه المعايير هي مبادئ توجيهية لمسؤولية المدقق بتدقيق كل من التقديرات المحاسبية والعمليات ذات الصلة، الأطراف ذات العلاقة، الأحداث التي تحدث بعد تاريخ إصدار البيانات المالية، وتقرير مدقق الحسابات[1].

ويعرف معيار التدقيق الدولي رقم 520 حسب معايير التدقيق الدولية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية على أنه " تقييمات المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل الإجراءات التحليلية أيضا تحقيقًا يعد ضروريًا لتحديد التقلبات أو العلاقات الغير متسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير"[2].

ب– نطاق المعيار:

يتناول معيار التدقيق الدولي رقم 520 استفادة مدقق الحسابات من الإجراءات التحليلية في ظل اعتبارها إجراءات تدقيق جوهرية، ويتضمن المعيار مسؤولية المدقق في تنفيذ الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من نهاية عملية التدقيق مما يساهم في تكوين استنتاج كلي حول البيانات المالية، كما تضمن معيار التدقيق الدولي رقم 315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة والاستفادة من الإجراءات التحليلية باعتبارها أحد أهم الإجراءات المساهمة في تقييم المخاطر، ويتناول المعيار الدولي رقم 330 استجابة المدقق للمخاطر المقيمة وإرشادات حول إجراءات التدقيق وتوقيتها ونطاقها كاستجابة للمخاطر المقيمة ومن ضمنها الإجراءات التحليلية الجوهرية[3].

2– الهدف من المعيار وأنواع الإجراءات التحليلية حسب معايير التدقيق الدولية:

أ– الهدف من المعيار

- يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية الحصول والتحري عن أدلة إثبات موثوقة يعتمد عليها المدقق أثناء مهمته وهذه الأدلة تكون ذات علاقة عند الاستفادة من الإجراءات التحليلية.

[1] – بهلولي نور الهدى، **مرجع سبق ذكره**، ص 46.

[2] – –**international auditing and assuarance standards board**, handbook of international quality control auditing review,ISA 520 analytical procedure, 2015, Vol 01, page 446.

[3] – **المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات دات العلاقة**، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2018 الجزء الأول، ص 470.

- كما يهدف إلى الاستعانة بالإجراءات التحليلية عند الاقتراب من نهاية عملية التدقيق والتي من شأنها مساعدة المدقق على تكوين رأي واستنتاج عام حول صحة وعدالة البيانات المالية ومدى توافقها مع القواعد والمعايير المحددة ومدى اتساقها مع فهم وتحليل المدقق للشركة محل التدقيق[1].

ب- أنواع الإجراءات التحليلية حسب معايير التدقيق الدولية:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
- النتائج المتوقعة من طرف الشركة كالموازنات التقديرية.
- معلومات الصناعة المتشابهة لها.
- توقعات المدقق التي يقوم بإعدادها بناءً على خبرته.

3- مضمون المعيار

أ- اعتبارات الإجراءات التحليلية: عند تنفيذ الإجراءات التحليلية الجوهرية لتدقيق بنود محددة يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- تحديد مدى ملاءمة الإجراءات التحليلية مع الأخذ بعين الاعتبار مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- تقييم مدى ثقته في البيانات التي يعتمد عليها بناءً على توقعاته والأخذ بعين الاعتبار مصادر هذه البيانات ومدى قابليتها للمقارنة.
- تحديد قيمة الفرق بين القيم الحقيقية والقيم المتوقعة دون المزيد من التحقق[2].

ب- الإجراءات التحليلية كاختبارات جوهرية:

- يمكن للمدقق الاعتماد إمّا على الإجراءات التحليلية أو اختبارات التفاصيل أو مزيج بينهما.
- يتأكد المدقق من توافر المعلومات اللازمة ومدى موثوقيتها لتطبيق الإجراءات التحليلية الجوهرية.
- تطبق الإجراءات التحليلية بشكل عام على الأحجام الكبيرة للمعاملات أي التي يكون من السهل التنبؤ بها مع مرور الوقت.
- تختلف درجات التأكيد التي تقدمها الإجراءات التحليلية باختلاف أنواع هاته الإجراءات.
- مدى ملاءمة الإجراءات التحليلية يتعلق بطبيعة التأكيدات وتقييم المدقق للمخاطر[3].

---

[1] - **-اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التاكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة**، مرجع سبق ذكره، ص 470.

[2] -international auditing and assuarance standars board, **op-cit**, **p449**

[3] -international auditing and assuarance standars board, **op-cit**, **p450**

ت- تقييم مدى دقة التوقعات

- يجب أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من خلال الاعتماد على الإجراءات التحليلية.
- مدى توفر المعلومات المالية والغير مالية والتي يتم بناءً عليها إعداد التوقعات.
- يتأثر تحديد المدقق لقيمة الفرق المقبول به بمدى توافر المعلومات المالية وغير المالية إضافة إلى مصدر تلك المعلومات.

ث- الإجراءات التحليلية عند تكوين الاستنتاج العام:

- الاستنتاجات التي يتوصل إليها المدقق من خلال الإجراءات التحليلية هي وسيلة للتأكد من صحة الاستنتاجات خلال عملية التدقيق للعناصر والبيانات المالية وتساعده هذه الاستنتاجات على التوصل إلى نتائج معقولة يعتمد عليها المدقق لإبداء رأيه.
- من أهم مزايا الإجراءات التحليلية مساعدة المدقق لتقييم المخاطر[1].

ج-نتائج التحقيق للإجراءات التحليلية: إذا أظهرت الإجراءات التحليلية وجود تقلبات أو انحرافات تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير، فإن المدقق ملزم بالتحقق من هذه الفروق التي ظهرت من خلال ما يلي:

- الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية ذات علاقة والاستفسار من الإدارة عن الأسباب.
- تنفيذ إجراءات تدقيق أخرى غير الإجراءات التحليلية من أجل التحقق وتجنب أي مخاطر للتدقيق.

[1] -international auditing and assuarance standars board, **op-cit**, **p455**.

خلاصة:

تضمن هذا الفصل التعرف على التدقيق بشكل مختصر والتعمق في مفهوم الإجراءات التحليلية لأغراض التدقيق وتسليط الضوء على أهميتها وأهدافها ومراحل وخطوات تنفيذها، والتطرق إلى المعيار الدولي للتدقيق رقم 520، بحيث تم استخلاص أن الاهتمام الكبير بالتدقيق مؤخرًا ظهر بسبب تفشي الفساد المالي والإداري، والإفصاح عن معلومات مالية ومحاسبية بصورة مضللة لا تعبر عن الوضعية الحقيقية للشركات، مما يؤدي بمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قرارات غير صائبة بسبب وجود قوائم مالية مخادعة يشوبها الاحتيال والتزوير، وهذا الاهتمام بالتدقيق أدّى إلى خلق معايير دولية للتدقيق يسترشد بها المدققون أثناء تنفيذ مهامهم، ويعتبر المعيار الدولي رقم 520 " الإجراءات التحليلية" أحد أهم معايير التدقيق الصادرة ضمن مجموعة أدلة الإثبات، بحيث إن هذا المعيار يوجه المدققين للاعتماد على الإجراءات التحليلية أثناء مختلف مراحل عملية التدقيق وهذه الإجراءات لم تكن تلقى نفس الصدى في السابق بحيث كان الإقبال والاعتماد عليها من طرف المدققين محتشماً، إلا أنه مؤخرًا أصبحت من أهم إجراءات التدقيق وضرورة حتمية للمدقق بعد إدراك أهميتها الكبيرة في تخفيض مخاطر التدقيق والإشارة إلى الانحرافات والتقلبات في القوائم المالية، والمساهمة بالاقتصاد في جهد ووقت وتكلفة عملية التدقيق مما يساهم في الرفع من جودة عملية التدقيق وتحسين أداء المدقق، والاهتمام المتزايد بالإجراءات التحليلية من طرف المدققين ظهر أيضًا بسبب المنافسة على أتعاب التدقيق وانتشار أنظمة المعلومات التي تسهل من استخدام هذه الإجراءات وبالتالي تُخَفض من تكلفة التدقيق وترفع كفاءته وفعاليته.

الفصل الثاني: الحوكمة ومساراتها في الجزائر

تمهيد:

ظهرت حوكمة الشركات في منتصف تسعينيات القرن الماضي واستحوذت على اهتمام الأكاديميين والمهنيين والهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية خاصة بعد سلسلة الانهيارات التي توالت على كبرى الشركات العالمية، وظهرت الحوكمة بقوة في السنوات القليلة الماضية على السطح في عالم الأعمال، ويتجلى هذا الاهتمام لارتباط مصطلح الحوكمة بأساليب حديثة للإدارة من جهة، ومحاربة الفساد المالي والإداري من جهة أخرى، وكذلك دورها الكبير في تجنب الشركات لمخاطر التعثر والفشل المالي والإداري.

وتسعى الجزائر على غرار جل دول العالم إلى تبني الحوكمة وإرساء لمفهوم لها من أجل الإرتقاء بالإقتصاد الوطني، ودفع عجلة التنمية خاصة في ظل ارتباط الحوكمة بالعدالة والشفافية والمساءلة ومحاربة الفساد الذي تحتل الجزائر مراتب متقدمة في قائمة الدول الأكثر فسادًا حسب منظمة الشفافية العالمية.

ولتغطية جميع جوانب ومفاهيم حوكمة الشركات تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

الفصل الثاني: الحوكمة ومساراتها في الجزائر

المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات: تم التطرق من خلال هذا المبحث إلى ماهية حوكمة الشركات من نشأة وتعريف لها، ثم التطرق إلى الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات وأخيرا التعرف على أهم نظريات حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات: من خلال هذا المبحث تم التعرف على مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن مختلف المنظمات والهيئات العالمية، ثم التعرف على الآليات الداعمة لحوكمة الشركات وأهم ركائزها وأخيرًا تغطية أهم التجارب الدولية لتبني الحوكمة.

المبحث الثالث: مسارات تبني الحوكمة في الجزائر: تم التطرق من خلال هذا المبحث إلى بوادر تبني حوكمة الشركات في الجزائر وكذلك أهم التحديات التي تواجه الجزائر لتبني الحوكمة وأخيرًا التطرق إلى ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية الذي صدر مؤخرًا.

المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

الاهتمام الكبير بمصطلح الحوكمة كان نتيجة الانتكاسات التي عصفت بالعديد من الاقتصاديات سواءً المتطورة أو السائرة في طريق النمو، وكذلك انهيار العديد من الشركات الكبرى كشركة Enronللطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية، وسنحاول تقديم الإطار النظري للحوكمة من نشأة ومفهوم وأهمية والوقوف على أهم نظرياتها.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

تعاظم الاهتمام بمفهوم الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والسائرة في طريق النمو في غضون العقود الأخيرة، خاصة بعد الانتكاسات المالية التي عصفت بالدول والاقتصاديات الكبرى

1- أساس حوكمة الشركات

نشأة الحوكمة لم يكن بشكل عشوائي بل استلزمتها حاجة دفعت إليها رغبة وأصبحت بحكم الضرورة مطلب حياة وحتمية ملحة وضرورية لتواجد واستمرار الشركات في عصر التكنولوجيا والعولمة.

وتقوم فلسلفة الحوكمة على عملية الاحتكام إلى أسلوب عمل والامتثال إلى نظامه والسير وفق إجراءاته بالدقة التي ينص عليها النظام وكذلك التحاكم إلى مقاييس تتميز بالموضوعية، إضافة إلى أنظمة فعالة للرقابة المحكمة لتتبع وتحليل الوقائع والتغيرات التي تحدث في أداء كل من:

- الشركات وما تحوزه من أصول وما يفصح عنه في قوائمها المالية.
- مخرجات الأنظمة المحاسبية للشركات.
- الأوراق المالية للشركات وتطور أسعارها في الأسواق المالية.
- سمعة الشركة والانطباع المتولد عنها في السوق لدى الجمهور والصورة التي تعبر عن منتجاتها والعاملين فيها[1].

كما أن الحوكمة نظام علني قائم على الشفافية وقائم على مبادئ وقيم أخلاقية وفي نفس الوقت قائم على وجود كيان إداري، وبناءً على ما سبق يمكن الجزم على أن أساس فكر الحوكمة هو القوانين والتشريعات واللوائح التنظيمية التي تطبق داخل الشركة لحمايتها من أي عوائق أو ثغرات تحول دون تحقيق أهدافها، وكذلك لحماية حقوق المساهمين فيها والموظفين وأصحاب المصالح وكل الأطراف الذين لديهم علاقة بالشركة.

2- نشأة حوكمة الشركات

[1] – ثناء عطية فراج وآخرون، **حوكمة الشركات واخلاقيات مهنة المحاسبة**، جامعة القاهرة، 2020، ص 13.

تعود جذور حوكمة الشركات للعالمين الاقتصاديين Gardiner Means [1]و Adolf Berle[2] أول من تطرقا لظاهرة انفصال الملكية عن الإدارة سنة 1932 من خلال تقرير خاص حيث وضحا من خلاله الوجه الذي ستكون عليه الشركات، أي سيزيد حجم الشركات وتصبح كبيرة جدًا وهذا الأمر سيستدعي انفصال ملكية الشركات عن إدارتها ورقابتها نظرًا لملكية الشركة من طرف حملة الأسهم ويصبح المديرون يسيرون الشركات ويراقبونها عوضا عن حملة الأسهم الذين لا تصبح لهم القدرة على اتخاذ القرارات اليومية المتعلقة بالعمليات التشغيلية ولذلك يصبح مجلس الإدارة هو المسؤول عن هذه الأعمال[3]، وظهرت الحوكمة لسد الفجوة التي تظهر بين أصحاب رأس المال ومسيري الشركة خاصة في ظل الممارسات السلبية للإدارة التي تضر بالشركة والمساهمين وأصحاب المصالح[4].

وقبل ذلك تعود الجذور الأساسية لحوكمة الشركات إلى توقعات العالم آدم سميث "ADEM SMITH" [5]من خلال ما حمله في كتابه الشهير "ثروة الأمم" سنة 1776، حيث سلط الضوء على فشل شركات المساهمة التي لا يكون فيها المالك هو المسير وربط السبب إلى أن المسير لا يمكنه إدارة أموال غيره بنفس كفاءة إدارته لأمواله الخاصة وتوقع وجود إهمال كبير في إدارة الشركة وشؤونها[6]، وفي سنة 1976 قام العالمان " Jensen & Meckling[7]"[8] الحائزان على جائزة نوبل للاقتصاد بدراسة هدفت إلى وضع تعريف لنظرية الوكالة والمشاكل التي تنشأ عنها،[9] حيث عرّفا نظرية الوكالة على أنها عقد يلجأ

---

[1] – **غاردينر كويت مينز (Gardiner Means)** عالم اقتصادي امريكي عمل في جامعة هارفارد، التقى بالدبلوماسي أدولف إيه بيرل، كتبوا معًا العمل الأساسي لحوكمة الشركات، الشركة الحديثة والملكية الخاصة.

[2] – **أدولف أغسطس بيرلي جونيور (Adolf A. Berle)** محام ومعلم ومؤلف ودبلوماسي أمريكي، مؤلف كتاب «المؤسسة الحديثة والملكية الخاصة»، وهوعمل رائد في مجال إدارة الشركات.

[3] – كينيث أكيم واخرون، **حوكمة الشركات الأطراف الراصدة والمشاركة**، تعريب ومراجعة محمد عبد الفتاح العشماوي غريب جبر غانم، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ،الرياض، 2010، ص 26 .

[4] – علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، **الحوكة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 12.

[5] – **آدم سميث (Adam Smith)** عالم اقتصاد اسكتلندي. يعتبر اب ومؤسس الاقتصاد الكلاسيكي، اشتهر بكتابيه الكلاسيكيين: «نظرية المشاعر الأخلاقية» (1759)، وكتاب «بحث في طبيعة ثروة الأمم وأسبابها» (1776).

[6] – Michael C.Jensen, William H. Meckling, **theory of the firm**: **managerial behavior**, **agency costs and ownership structure**, Journal of Financial Economics Vol 03 North-Holland Publishing Company,p 305.

[7]– **ويليام إتش ميكلينج William H. MECKLING** كان اقتصاديًا أمريكيًا وأستاذًا للإدارة والسياسة الحكومية، وكانت مجالات بحثه في مجالات الاقتصاد الإداري والتحليل الاقتصادي للقانون ونظرية الوكالة. قام مع مايكل جنسن، بتأليف مقالة مؤثرة في عام 1976 عن نظرية الوكالة .

[8] – **مايكل كول "مايك" جنسن Michael C. JENSEN**، هوخبير اقتصادي أمريكي متخصص في الاقتصاد المالي وأستاذ بجامعة هارفارد، (الحائز المشارك على جائزة نوبل في الاقتصاد). في عام 1990.

[9] – عاشوري عبد الناصر، **دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية –دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية في ولاية سطيف**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2016، ص 6.

بمقتضاه شخص وهو صاحب رأس المال إلى الحصول على خدمات شخص آخر وهو العامل أو المسير من أجل القيام بمهام متفق عليها ومحددة بينهما وهذه العلاقة تستلزم نيابة السلطة[1].

وحسب مقال " Meckling & Jensen " قاما بدمج نظرية الوكالة والنظرية المالية ونظرية حقوق الملكية من أجل الوصول إلى نظرية هيكل ملكية الشركة والتي ألهمت معظم الأبحاث اللاحقة من المنظور المالي[2]، وتعد نظرية الوكالة التي تطرق إليها العالمان أهم النظريات التي دعت إلى إرساء مفهوم للحوكمة وانتشاره، وحاول العالمان إبراز أهمية الحوكمة ومحاولة التقليل من الصراعات التي تخلق من خلال الفصل بين ملكية الشركة وإدارتها، وكما ركزت العديد من الدراسات بعد ذلك على الأهمية الكبيرة للالتزام بمبادئ الحوكمة والتي بدورها تعزز من ثقة المستثمرين في مجلس الإدارة وينتج عن ذلك جذب الاستثمارات وزيادة قدرة الشركة على تحقيق أهدافها بكفاءة[3].

وتعددت العوامل التي ترتبط بالمناخ الاقتصادي وساهمت في بروز مفهوم الحوكمة وانتشاره كما يلي:

أ- انفصال الملكية عن الإدارة:

وهي عبارة عن الظاهرة الأساسية التي انبعث منها مفهوم الحوكمة، حيث أن كثرة عدد المساهمين أدّى إلى انفصال ملكية الشركة عن إدارتها وسرعان ما ظهر ما يسمى بمشكلة الوكالة أي التضارب في المصالح بين ملاك الشركات ومسيريها، وهذا ما دفع المساهمين إلى المطالبة بوجود إطار ينظم هذه العلاقة ويحمي حقوقهم ويمنحهم الاطمئنان على أن أموال الشركات يتم إدارتها بكفاءة وفعالية والذي بدوره يساهم لا محالة في حماية جميع الأطراف ذات المصالح.

ب- الأزمات المالية العالمية:

صاحب انفجار الأزمات العالمية والتي وصفها البعض بأزمة الثقة في الشركات والقوانين التي تحكم العلاقات بين الأعمال والحكومات الاهتمام بالحوكمة واعتبارها ضرورة ملحة، كما إن اتساع حجم الشركات أدّى إلى ضعف في الرقابة على مسيري الشركة[4].

---

[1] -Michael C.Jensen, William H. Meckling, **op-cit**, p 308.

[2] - Stéphane Trébucq, **la gouvernance d'entreprise héritière de conflits idéologiques et philosophiques**, communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management jeudi 20 et vendredi 21 mars 2003 crefige - universite paris-dauphine avec le soutien de l'association francophone de comptabilité, 2003 p 5 .

[3] - إلهام سنوساوي، **أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية في الشركات الجزائرية، دراسة حالة بعض الشركات الجزائرية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس –سطيف1، الجزائر، 2016، ص 4.

[4] - ثناء عطية فراج وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 15.

ونظرًا للأزمة التي مرت بها الشركات الأمريكية الكبرى في عام 2001، فقد ذكرنا إنرون وورلدكوم[1]، والأزمة المالية الاسيوية في عام 1997 التي أثرت على دول جنوب شرق آسيا بما في ذلك ماليزيا وكوريا واليابان، زاد الاهتمام بمفهوم الحوكمة عندما تعرضت شركاتهم إلى أزمة مالية خانقة كادت تقلبها[2]، وبسبب تلك الأزمات تطلب وضع قواعد حوكمة للسيطرة على عمل جميع أصحاب المصلحة في الشركات، وازدادت أهمية الحوكمة بسبب توجه كثير من دول العالم نحو الاقتصاديات الرأسمالية أي نظام الاعتماد بشكل كبير على المؤسسات الخاصة لتحقيق نمو اقتصادي مرتفع، وأدّى التوسع في حجم هذه المشاريع إلى فصل الملكية عن الإدارة، وبدأت هذه المشاريع في البحث عن مصادر تمويل أرخص من الديون لذلك اتجهوا إلى أسواق رأس المال ويرجع ذلك إلى تحرير الأسواق المالية، حيث زادت تحويلات رأس المال عبر الحدود بشكل غير مسبوق وأدّى التوسع في حجم الشركة والفصل بين الملكية والإدارة إلى ضعف آليات الرقابة على سلوك المسؤولين والمديرين، وأدّت إلى العديد من الأزمات المالية[3].

ت– انهيار العديد من الشركات العالمية:

في العقود القليلة الماضية تعرضت كبرى الشركات إلى أزمات أدّت إلى انهيارها وإفلاسها وذلك في مختلف الدول الكبرى، ومن أبرز هذه الانهيارات:

الولايات المتحدة الامريكية شهدت انهيار شركة انرون " Enron "حيث أن الشركة في سنة 2000 بلغت المرتبة السابعة كأكبر شركة في الاقتصاد الأمريكي والمرتبة الخامسة عشر في التصنيف العالمي، كما بلغ رقم أعمالها في تلك الفترة 101 مليار دولار[4]، إضافة إلى شركة WorldCom للاتصالات وشركة Tyco المتخصصة في تصنيع وإنتاج أنظمة الأمان والحراسة.

أما المملكة المتحدة شهدت انهيار شركة Polly Peck التي صنفت ضمن أكبر الشركات المدرجة في بورصة لندن، واشتهرت بالتعاملات المالية والاستحواذات الكبيرة في مجموعة متنوعة من الصناعات، مثل الأغذية والملابس والتكنولوجيا، إضافة إلى شركة Maxwell التي كانت تنشط في مجال الإعلام والنشر.

واليابان شهدت انهيارات لشركات Seiburailway التي تنشط في مجال إدارة السكك الحديدية والحافلات والميترو، وشركةMitsubishi Motors ، المختصة في صناعة السيارات.

---

[1] – سعود وسيلة، **حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016، ص 8 .

[2] – حاكم محسن الربيعي ومحمد عبد الحسين راضي، **حوكمة البنوك وأثرها في الاداء والمخاطرة**، دار اليازوري للنشر، عمان، الاردن ،2018، ص 3.

[3] – ثناء عطية فراج وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 15.

[4] – سعود وسيلة، **مرجع سبق ذكره**، ص 8.

وأوروبا شهدت انهيار شركة الطيران Swissair.

وهذه الانهيارات لم تشمل الشركات الكبرى فقط بل طال الأمر إلى البنوك منها بنك الائتمان والتجارة الدولي BCCI بالمملكة المتحدة، ويعود السبب لهذه الانهيارات هو وجود ثغرات في القوانين والتشريعات التي تحكم الأنشطة التجارية المختلفة.

ث– العولمة:

تعتبر العولمة هي أساس التطور الحاصل في شتى المجالات وهذا ما ساهم في الرفع من حدة الدعوة إلى الحوكمة حيث سعت المنظمات الدولية إلى توحيد الأطر التشريعية التي تضبط عمل الشركات في مختلف الأسواق، كما أنه في ظل العولمة تتسارع الشركات المتعددة الجنسيات إلى الإستحواذ والقيام بعمليات الاندماج لإحكام السيطرة على الأسواق وفرض سياساتها الاحتكارية.

ج– الخصخصة:

أثارت موجة الخصخصة التي أثرت على أمريكا اللاتينية وأوروبا الغربية وآسيا والاتحاد السوفياتي حاجة ملحة لتطوير طرق للسيطرة والرقابة على هذه الشركات التي تمت خصخصتها حديثا، وهذا قد أجبر الدول على القيام بدور هام في توفير الحماية الكافية لهم مما أدّى إلى وضع قواعد للإدارة، ولا بد من وجود معايير وقواعد تضمن سلامة واستمرارية الشركات الخاصة وتعتبر الحوكمة خير معين على ذلك[1].

ح– ضعف الالتزام بالأخلاقيات داخل الشركات

يعتبر عدم الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني خاصة من ناحية التعاملات والعلاقات من أهم أسباب الاهتمام بالحوكمة.

3– مفهوم حوكمة الشركات:

مفهوم الحوكمة حديث النشأة وبدأ يغزو الخطاب الاقتصادي مؤخرًا، وبات من المعايير التي تعتبر وسيلة للتقييم والرقابة على الأداء وسلوكيات الأفراد والمؤسسات وحتى الحكومات.

[1] – Florent Ledentu, **Système de Gouvernance d'Entreprise et Présence d'Actionnaires de Contrôle** : **le Cas Suisse**, Thèse pour l'obtention du Grade de Docteur en Sciences Economique et Sociales, Fribourg, Suisse 2008, p 16.

ومن خلال هذا العنصر سنحاول تقديم معان ومفاهيم للحوكمة لغةً واصطلاحًا لما ورد في المعاجم وتفاسير الكتاب والعلماء والهيئات والمنظمات الدولية.

أ- تعريف الحوكمة لغةً:

في طيات لفظ الحوكمة تعددت المعاني والمفاهيم التي تصب في الحقل الدلالي والمعجمي للمصطلح وذكرت في المعاجم كالتالي:

المنع: فيقال حكمت فلاناً، أي منعه من فعل شيء، ومنها حكمة الدابة وهو ما يوضع على فم الدواب لمنعها من أكل ما لا يريد لها مالكها أن تأكله[1].

القضاء[2]: حيث يطلق الحكم والمعنى منه القضاء، وورد في قوله تعالى: **(فَاحْكُمْ بَيْنَهُمْ بِمَا أَنْزَلَ اللَّهُ)**[3] أي اقضي بينهم بحكم الله[4]، والحكام هم القضاة، ومن ذلك قوله سبحانه وتعالى: **(لَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ وَتُدْلُوا بِهَا إِلَى الْحُكَّامِ)**[5] في إشارة إلى القضاة[6].

الحكمة: وهو وضع الشيء المناسب في المكان المناسب، والدليل على ذلك قول الله تعالى: **(وَآتَيْنَاهُ الْحِكْمَةَ وَفَصْلَ الْخِطَابِ)**[7]،وقوله تعالى: **(وَمَن يُؤْتَ الْحِكْمَةَ فَقَدْ أُوتِيَ خَيْرًا كَثِيرًا)**[8]، وقول النبي صلى الله عليه وسلم : (ورجل آتاه الله الحكمة، فهو يعلمه ويقضي بها)[9].

الحَكَمُ: والحكم وكلت إليه مهمة الحكم في المتخاصمين من بين الناس السعي إلى الإصلاح بينهم، من قول الله تعالى:(**فَابْعَثُوا حَكَمًا مِنْ أَهْلِهِ وَحَكَمًا مِنْ أَهْلِهَا)**[10].

---

[1] – محمد بن مكرم بن منظور الأفريقي المصري، **موقع لسان العرب http://wiki.dorar-aliraq.net/lisan-alarab** تم الاطلاع عليه يوم 29_12_2022، 09:16.

2 – إسماعيل بن حماد الجوهري، **الصحاح، موقع https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/%D8%AD%D9%83%D9%85/?c=%D9%85%D8%AE%D8%AA%D8%A7%D8%B1+%D8%A7%D9%84%D8%B5%D8%AD%D8%A7%D8%AD** تم الاطلاع عليه يوم 29_12_2022،09:16 .

[3]– **سورة المائدة**، الآية 48.

[4]– أبومحمد الحسين بن مسعود البغوي، **تفسير البغوي معالم التنزيل**، دار ابن حزم للطباعة والنشر، لبنان، 2002، ص 382.

[5]– **سورة البقرة**، الآية 188.

[6]– عبد الرحمان بن ناصر السعدي، **تيسير الكريم الرحمن في تفسير كلام المنان**، دار السلام للنشر والتوزيع، السعودية، 2002، ص 85.

[7]– **سورة ص** الآية 20.

[8]– **سورة البقرة** الآية 269.

[9]– بوعبد الله محمد بن إسماعيل البخاري، **صحيح البخاري**، باب ما جاء في اجتهاد القضاة بما أنزله الله تعالى، دار ابن كثير للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، الطبعة الاولى ،2002.

[10] – **سورة النساء** الآية 35.

ومصطلح الحوكمة هو تحويل للكلمة الانجليزية "CORPORATE GOVERNANCE" والجهة التي توصلت إلى هذه الترجمة هي مجمع اللغة العربية بالقاهرة في مصر في محاولة لصياغة تعريف للمصطلح[1]، ويعود الأصل للمصطلح الانجليزي للغة اليونانية في غضون القرن الثالث عشر حيث اشتقت من الفعل اليوناني " KYBERNEIN" والتي تعود لأصل كلمة "KYBERNAO" و KYBERNAN[2]، تعني ربان السفينة الذي يقود السفن إلى بر الأمان ويحميها من المخاطر المحيطة بها، واستخدمها "افلاطون" لأول مرة بشكل مجازي للتعبير عن حكم الرجال[3]، وبعدها تعود إلى اللغة اللاتينية من خلال كلمة "GUEBERNATOR" والتي تشتق من الفعل "GUEBERNARE" والتي تشير إلى القيادة والتوجيه[4]، وبعدها برز المصطلح في اللغة الفرنسية في عام 1478 بكلمة "GOUVERNANCE" وكانت تستعمل للتعبير عن طريقة الحكم، وظهرت خلال القرن السادس عشر في اللغة الانجليزية بكلمة "GOVERNANCE "، ومصطلح الحوكمة في اللغة العربية لا وجود لها في القاموس اللغوي العربي بل يعد المصطلح من الكلمات الدخيلة، وتم إدراجها في القاموس العربي بعد العديد من محاولات عمليات الترجمة من طرف الباحثين اللغويين مستندين في ذلك على قياس المعنى واللفظ انطلاقا من المدلول الفرنسي أو الإنجليزي للكلمة[5].

في حين تم ترجمة المصطلح إلى عدة تراجم ومن بينها: " الحكم، إدارة الحكم، الحكامة، والمحكومية، الحكمانية، والحكم الاشتراكي، الحاكمية، القواعد الحاكمة، ونظام الحكم والإدارة، والإدارة المجتمعية، وإدارة شؤون الدولة والمجتمع، أسلوب الإدارة النزيهة، الحكم الموسع، أساليب سلطات الإدارة، الإدارة، السلطة، الحكم الراشد، الإدارة في المجتمع، منظومة السلطات، أسلوب ممارسة سلطة الإدارة، ممارسة السلطة، الحكم الرشيد، والحكم الصالح" [6]. السيطرة على الشركات، أسلوب الإدارة المثلى، القواعد الحاكمة للشركات، الإدارة النزيهة، الانضباط السلوكي .....[7].

---

[1] – سالم آدم بشر سالم، **مسؤولية مراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات، دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم**، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة ام درمان الإسلامية، السودان، 2011، ص27.

[2] – David Levi-Faur, **oxford handbook of governance**, oxford university press,new york, 2012, p 29.

[3] – David F.J. Campbell and Elias G. Carayannis, **Epistemic Governance in Higher Education Quality** Enhancement of Universities for Development, Springer Briefs in Business, New York, USA, 2013, p 3.

[4] – Jill Solomon and Aris Solomon, **Corporate Governance and Accountability**, John Wiley & Sons Ltd, Chichester, West Sussex, England, 2004, p 1.

[5] – عصام محمود، حسن هنطش وابراهيم جابر السيد أحمد، **الإدارة الرشيدة والحوكمة**، دار العلم والايمان للنشر والتوزيع، مصر، 2019، ص 11.

[6] – سعود وسيلة، **مرجع سبق ذكره**، ص 15.

[7] – رقية الطيب علي احمد، **دور المراجعة في فاعلية مبادئ وإجراءات حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي**، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد06، العدد 01، 2019، ص 49.

وتبقى هذه التعريفات المتعددة بشكل عام رهينة بالمرجعية الثقافية واللغوية والإيديولوجية والعلمية التي ينطلق من خلالها الباحث لتعريف الحوكمة، الشيء الذي يصعب معه إعطاء تعريف محدد وشامل لمفهوم الحوكمة اصطلاحا، وهذا ما نتج عنه اختلافات كبرى سواءً على مستوى النقاش، أو معايير التطبيق بخصوص هذا المفهوم.

ب– تعريف الحوكمة اصطلاحا:

حوكمة الشركات من المصطلحات الحديثة التي كثر النقاش وتشعب فيها ويعود ذلك للانتشار الكبير الذي شهده على الساحة الدولية، ولم يتم صياغة تعريف موحد للحوكمة لحد اللحظة إذ يختلف تعريفها باختلاف وجهات النظر للكتاب والاقتصاديين والأكاديميين والعلماء والهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية، وسنحاول تقديم بعض التعاريف الشائعة لمصطلح حوكمة الشركات كالتالي:

تعريف الحوكمة وفق منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD):

هو النظام القائم الذي يتم من خلاله التوجيه والرقابة على منظمات وشركات الأعمال، إذ يتمثل دور حوكمة الشركات في تحديد نموذج توزيع الواجبات والمسؤوليات بين الأطراف الفعالة والمتعددة التي لها مساهمة في الشركات كمجلس الإدارة، الإدارة العليا والمساهمين والعاملين.....، ومنه تحدد حوكمة الشركات الهيكل المثالي الذي تستطيع من خلاله الشركات رسم الأهداف وخلق الآليات اللازمة لبلوغ الأهداف المسطرة والعمل على مراقبة الأداء، إضافة إلى تحديد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات التي تتعلق بشؤون الشركات[1].

تعريف الحوكمة وفق مؤسسة التمويل الدولية (IFC):

عرفت مؤسسة التمويل الدولية حوكمة الشركات بأنها الهياكل والعمليات التي يتم من خلالها إدارة الشركات والتحكم في أعمالها، إذ تعتبر وسيلة لدفع الشركات على العمل بكفاءة عالية، وتساهم في حماية الشركات من المخاطر خاصة تلك الناشئة عن سوء التسيير والإدارة[2].

تعريف الحوكمة وفق لجنة كادبوري CADBURY COMMITEE:

[1] – organization for Economic Co-operation and Development, **Principles of Corporate Governance**, 1999, p 02 .

[2] – international finance corporation, **world bank groupe**,www.ifc.org/corporategovernance June 2015,p 2.

عرفها تقرير CADBURY" على أنها النظام والقواعد التي تطبق لتوجيه وإدارة الشركات ومراقبتها"[1].

تعريف الحوكمة وفق معهد المدققين الداخليين الأمريكيين(IIA) The Institute of Internal Auditors :

حوكمة الشركات هي مجموعة شاملة من السياسات والإجراءات والعلاقات التي تمكن الشركات من رسم أهدافها، وتحديد الأسس الأخلاقية والوسائل المقبولة التي سيتم من خلالها تحقيق تلك الأهداف، والعمل على مراقبة الأهداف المحققة ومكافأة الإنجازات الناجحة والانضباط داخل الشركات، من أجل ضمان توافق الشركة مع احتياجات أصحاب المصالح[2].

تعريف الحوكمة وفق صندوق النقد الدولي (IMF) international Monetary Fund:

عرف حوكمة الشركات بأنها مجموعة من الهياكل والعمليات التي توفر التوجيه الاستراتيجي والرقابة على الشركات، وتشمل حوكمة الشركات العلاقات بين المساهمين ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والتفاعل فيما بينهم بغرض خلق قيمة لحقوق المساهمين على المدى الطويل[3].

وتعرف الحوكمة على أنها العملية التي يتم من خلالها جعل الشركات مسؤولة ومستجيبة لحقوق ورغبات أصحاب المصالح[4].

الحوكمة هي الإجراءات والأنظمة والآليات التي تتفاعل فيما بينها من أجل ضمان وتحقيق العدالة والشفافية والانضباط، ومنه تُمَكِّن الشركات من الرفع من جودة الأداء وتحقيق الأهداف المرسومة من خلال ترشيد قرارات الإدارة خاصة فيما يتعلق بالاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة وبما يخدم كافة الأطراف التي لديها مصالح داخل الشركات ويحقق منافع للمجتمع ككل[5].

---

[1] - Cadbury Committee, **financial report of the committee on the financial aspects of corporate governance**, Burgess Science Press, London, 1992, p 5.

[2] - The Institute of Internal Auditors (IIA), **Guiding Principles for Corporate Governance**, January 2021, p 1.

[3] - International Monetary Fund, **Corporate Governance Manual**, Adopted as of 24 June 2022, p3.

[4] - Martin Hilb, **New Corporate Governance Successful Board Management Tools**, Fifth Edition, Springer Heidelberg Dordrecht, New York,2016, p 4.

[5] – عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر 2007، ص 17.

وعرف" Jean-Jacques Caussain " الحوكمة بأنها مجموعة من المبادئ التي تحكم العلاقة بين مجلس الإدارة والمساهمين والمديرين التي تستخدم من أجل انضمام وإدراج الشركات في الأسواق المالية[1].

وعرفها" Shleifer et Vishny" بأن الحوكمة هي عبارة عن مجموعة من الآليات التي يعتمد عليها ملاك الشركات من أجل تأمين مصالحهم وحقوقهم وضمان الحصول على العوائد المناسبة مقابل استثماراتهم[2].

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف الحوكمة على أنها مجموعة من القوانين والقواعد والآليات التي تعتمد عليها الشركات لتحقيق أهدافها بأقصى درجة من الفعالية، عن طريق التوجيه والتسيير المحكم من طرف مجلس الإدارة الذي يعتبر المسؤول الرئيسي عن تطبيق الحوكمة وتفعيل مبادئ الشفافية والعدالة والمسؤولية، وتحديد المسؤوليات والصلاحيات للحفاظ على حقوق جميع الأطراف التي لها مصالح داخل الشركات من مساهمين ودائنين وعمال ومقرضين وهيئات حكومية.

4- أهمية وأهداف حوكمة الشركات

أ- أهداف حوكمة الشركات:

في ظل اختلاف صياغة تعريف موحد لحوكمة الشركات بين مختلف الكتاب والاقتصاديين والهيئات الدولية لا بد أن يشمل الاختلاف أيضا في صياغة أهداف لحوكمة الشركات، وعليه الكثير من الباحثين يربطون أهداف حوكمة الشركات مع نماذج الحوكمة المطبقة أي إن الأهداف تختلف وفق كل نموذج[3]، وتحقق الحوكمة جملة من الأهداف المختلفة منها ما يتعلق بأهداف الشركات ومنها ما يخص المتعاملين مع الشركات ومنها أهداف تخص الاقتصاد ككل، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- الفصل بين ملكية الشركات وإدارتها وأجهزة الرقابة عليها.
- خلق هياكل ذات طابع إداري متكامل من أجل صون حقوق المساهمين وأصحاب المصالح فيما يتعلق بمساءلة الإدارة ومحاسبتها.

---

[1] - Amel Yalaoui, **les meuilleres pratique de gouvernance dans un milieu de diversité : le cas ericsson**, mémoire présenté comme exigence partielle de la maîtrise en administration des affaires, université du québec, montréal, canada,2012, p 15.

[2] - Amir Louizi, **Les déterminants d'une « Bonne Gouvernance » et la performance des entreprises Françaises : Etudes empiriques**, Thèse en co-tutelle pour l'obtention du grade de Docteur en Sciences de Gestion, Université Jean Moulin Lyon 3, France, 2011,p 18.

[3] - ضويفي حمزة، **فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الاداء المالي مع دراسة ميدانية: لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2015، ص 25.

- تهدف الحوكمة إلى الارتقاء والوصول للمستوى العالي للأخلاق خصوصا عند ممارسة الأعمال، والسعي إلى بلوغ المبادئ الأساسية للحوكمة من شفافية ونزاهة وعدالة ومنح حق المساءلة لكافة أفراد المجتمع أو ممثليهم من أجل مساءلة ومحاسبة الأجهزة الإدارية، وتستهدف الحوكمة دعم فرص التنمية الجيدة التي تضمن لأفراد المجتمع حقوقهم والرفع من جودة الحياة وتحقيق رفاهيتهم في إطار ديموقراطي إنساني[1].
- حوكمة الشركات تسهر على الإستغلال الأمثل للموارد ويجب أن تخصص بطريقة تعكس الإستغلال الكلي لها، والجوهر الحقيقي لحوكمة الشركات هو تحقيق توازن معقول في تخصيص موارد الشركة بين جميع أصحاب المصلحة[2].
- الحفاظ على مساءلة الإدارة أمام المالكين من خلال توزيع الحقوق والمسؤوليات بشكل مناسب بين أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين.
- توفير هيكل تقوم من خلاله الإدارة ومجلس الإدارة بتحديد الأهداف وتحقيقها ومراقبة الأداء.
- تعزيز وحماية الثقافة الخاصة بنزاهة الأعمال والممارسات التجارية وفقًا لأخلاقيات المهن.
- تشجيع الاستخدام الفعال للموارد وصيانة حق المساءلة عن تلك الموارد[3].
- حماية المساهمين من سلطة المديرين، وكذلك ضمان وجود سيطرة جيدة.
- التوفيق بين الأهداف المشتركة للمساهمين والمديرين.
- المعايير الأخلاقية والأحكام التنظيمية الواردة في تقارير حوكمة الشركات تعتبر وسيلة ضرورية لتجنب التوتر بين المديرين وملاك الشركات[4].
- إمداد الشركات الاقتصادية بطرق للتسيير تتميز بالفعالية.
- الرفع من أداء جميع أنشطة الشركات والسهر لحصول الشركات على سبل تمويل بأقل التكاليف.

---

[1] – مدحت محمد أبو النصر، **الحوكمة الرشيدة فن إدارة المؤسسات عالية الجودة**، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2015، ص 48.

[2] – Ismail Adelopo, **the impact of corporate governance on auditor independence**: **a study of audit committees in uk listed companies**, a thesis submitted to the faculty of business and law, de montfort university for the requirements for the degree of doctor of philosophy,united kingdom,2010, p 29.

[3] – Naciri. A, **Corporate Governance Around the World**, Routledge the Taylor & Francis Group, Vol 5, newyork, USA, 2008,p3.

[4] Garzón Castrillón, Manuel Alfonso, **the concept of corporate governance**, revista científica "visión de futuro", vol 25, No 02, 2021, p p : 181-182.

- تعزيز العلاقات بين الشركات خاصة من جانب التعاون التجاري على صعيد كل المستويات سواءً المحلية أو الدولية[1].
- حماية مصالح العمال والسهر على تحديد صلاحيات ومسؤوليات كل الأطراف من أجل تركيز الرقابة والضبط الداخلي.
- تشجيع الاستثمار المحلي وجذب رؤوس الأموال الأجنبية لخلق فرص العمل وتعظيم العوائد.
- حماية المساهمين والحد من ظاهرة تضارب المصالح والعمل على تعظيم المصالح التبادلية[2].
- منع وقوع المشاكل المالية والمحاسبية والذي من شأنه دعم استقرار الشركات ودرء حدوث الأزمات والانهيارات بالمؤسسات المصرفية والأسواق المالية سواءً كانت محلية أم عالمية، مما يساهم في دفع عجلة التنمية[3].
- مراجعة القوانين التي تحكم سير الشركات والتي تحول مهمة الرقابة إلى طرفين أساسين هما المساهمين الذين يمثلون الجمعية العامة، ومجلس الإدارة.
- الحد من استغلال المناصب والسلطة الممنوحة لتحقيق مصالح شخصية لا تصب في صالح الشركات وأصحاب المصالح[4].

ب- أهمية حوكمة الشركات:

تتجلى الأهمية الكبيرة لحوكمة الشركات في كونها وسيلة يمكن من خلالها ضمان بلوغ الشركات لأهدافها المرسومة، خاصة من جهة تفعيل دور ممثلي حملة الأسهم وتكثيف دورهم الرقابي على كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركات، وهذا ما يؤدي إلى صون حقوق أصحاب المصالح وجل الأطراف التي لها علاقة بالشركة[5].

ولطالما اعتبرت الحوكمة القوية أمرًا بالغ الأهمية لتعزيز القيمة طويلة الأجل لأصحاب المصلحة في بيئة الأعمال، وفي عصر المعلومات الجديد القائم على التكنولوجيا تعد الإدارة القوية للشركات أكثر من مجرد ممارسة تجارية جيدة فهي عنصر لا غنى عنه في انضباط السوق، وفي ظل تزايد مطالب المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح من أجل مزيد من المساءلة

---

[1] – علي عباس علي عوض السيد، **جودة المراجعة الخارجية كمتغير وسيط في العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات والممارسات المحاسبية الاحتيالية (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)**، بحث مقدم لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة النيلين، السودان، 2018، ص 64.

[2] – فيصل محمود الشواورة، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في شركات المساهمة العامة الأردنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد25، العدد02 ،2009، ص ص: 127-128.

[3] – عفاف اسحاق محمد ابوزر، **استراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحاكمية المؤسسية في القطاع المصرفي الاردني**، أطروحة قدمت استكمالا لمتطلبات منح درجة الدكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الاردن، 2006، ص 48.

[4] – بن درويش عدنان بن حيدر، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية،2007، لبنان، ص 24.

[5] – مجدى محمد سامى، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد46، العدد02، جامعة الإسكندرية، مصر ،2009، ص 18.

لمجالس إدارة الشركات ولجان التدقيق فمن المرجح أن يزيد من تحسين نوعية الإشراف الإداري، ويؤدي في نهاية المطاف إلى أسواق رأس مال أكثر كفاءة[1].

وفي سنة 1996 قامت شركة ماكينزي بدراسة تمثلت في إحصاء عدد كبير من المستثمرين الأمريكيين، وكانت نتائجها أن المستثمرين على استعداد لدفع سعر أعلى للأسهم في الشركات التي تطبق حوكمة جيدة ولها استجابة وحرص كبير على حماية مصالح المساهمين، وفي دراسة استقصائية مماثلة أجريت سنة 2002 في أجزاء أخرى من العالم بما في ذلك آسيا وأوروبا وأمريكا اللاتينية، أعرب المستثمرون عن مشاعر مماثلة، أي أنهم مستعدون لدفع علاوة على أسهم وأوراق مالية في شركات حسنة الإدارة وشفافة،[2] ويمكن صياغة أهمية حوكمة الشركات حسب الأطراف المستفيدة منها والتي تعود بالنفع عليها كالتالي:

أهمية حوكمة بالنسبة للشركة:

تضمن حوكمة الشركات الجيدة التشغيل الفعال لصالح جميع أصحاب المصالح وهو ما يعتبر تأكيدًا بأن الإدارة تعمل لصالح الشركة، وبالتالي المساهمة في ازدهار الأعمال من خلال تفعيل مبادئ الإفصاح والشفافية والمساءلة، وتشمل المساهمات الرئيسية لحوكمة الشركات للمؤسسة ما يلي:[3]

إنشاء وتعزيز الميزة التنافسية للشركة:

تنمو الميزة التنافسية بشكل طبيعي عندما يصبح من السهل للشركة خلق منتجات أو خدمات لزبائنها، ويتطلب خلق ميزة تنافسية كلا من الرؤية الابتكارية واستراتيجيات فعالة لإدارة عملية خلق القيمة، بحيث يجب أن يكون مجلس الإدارة فعالًا وقادرًا على رسم استراتيجيات تناسب بيئة الأعمال في الشركة وتكون قابلة للتنفيذ لمعرفة الفرص المتاحة والتهديدات المحيطة بالشركة.

والشركات التي تطور استراتيجياتها من خلال إشراك جميع مستويات الموظفين تخلق التزامًا واسع النطاق لإنجاح الاستراتيجيات، وتتعدد الاستراتيجيات التي تخلق قيمة للشركات كاستراتيجيات المبيعات والتسويق وقاعدة العملاء، واستراتيجيات العلامات التجارية.

الرفع من أداء الشركات من خلال منع الاحتيال والممارسات الغير اخلاقية:

---

[1] – Jeffrey Cohen and all, **Corporate Governance and the Audit Process**, Contemporary Accounting Research Vol 19 No 4, 2002, p 578.

[2] – Naeem Tabassum · Satwinder Sing, **Corporate Governance and Organisational Performance The Impact of Board Structure**, Palgrave Macmillan, Switzerland, 2020,p 6.

[3] – Fernando. A. C, **corporate governance principles**, **policies and practices**, second edition, pearson, new delhi, india, 2011,p 29.

تشكل قواعد أخلاقيات المهن والإجراءات التي تحكم سلوك الأفراد في الشركة جزءً من حوكمة الشركات، وهذا يمكن الشركة من المنافسة بشكل أكثر فعالية في بيئة الأعمال ويمنع الاحتيال والممارسات الغير أخلاقية التي تدمر الشركات من الداخل، حيث أن الفشل في إدارة أفضل الممارسات داخل الشركة يؤدي إلى أزمات في كثير من الحالات على غرار الأزمة الآسيوية سنة 1997 [1].

تعزيز قيمة الشركات:

إن تفعيل وتحسين مبدأ مساءلة الإدارة والشفافية يلبي توقعات المستثمرين ويعزز ثقتهم في الإدارة والشركة بشكل عام وفي المقابل يزيد من قيمتها، حيث توصلت العديد من الدراسات إلى أن الشركات التي اعتمدت على معايير الحوكمة قد عززت تقييماتها السوقية.

وتتجلى أيضا أهمية حوكمة الشركات من خلال توقعات الشركات التي تتبنى أسس الحوكمة بانخفاض تكلفة رأسمالها، وبالتالي تمكنها من جذب المستثمرين على أوسع نطاق، وخاصة المستثمرين الذين يسعون إلى استثمار طويل الأجل[2].

أهمية الحوكمة للمساهمين:

يملك المساهمون دراية شاملة حول مزايا حصولهم على عوائد أكبر من خلال الاستثمار في الشركات التي تدار بشكل محكم، إضافة إلى معرفتهم بقيمة الحفاظ على استثماراتهم من التعرض للخسارة نتيجة الإهمال واللامبالاة من الإدارة، وتكمن أهمية الحوكمة الجيدة في حماية الدائنين والحد من مسؤوليات حملة الأسهم عند وجود احتمالات لفشل الأعمال[3].

وتعود الحوكمة بالنفع على المساهمين من خلال عدة نقاط إيجابية كصون حقوق كافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في اتخاذ القرارات الهامة، حق الحصول على الأرباح المقررة، وحق حضور اجتماعات الجمعية العامة.

[1] - Fernando, A. C, **op.cit**,p 30

[2] – سناء عبد الكريم الخناق، **الإطار المؤسسي والتشريعي لحاكمية المؤسسات المالية، التجربة الماليزية**، مجلة العلوم الاقتصادية علوم التسيير، العدد 12، 2012، ص 74.

[3] – سعود وسيلة، **مرجع سبق ذكره**، ص29.

وتساعد حوكمة الشركات المستثمرين على اتخاذ القرارات وتحديد المخاطر الناتجة عن عمليات الاستثمار في الشركات[1]، وأظهرت العديد من الدراسات أن وجهة نظر أغلب المساهمين من مختلف الدول تصب جلها في أن الأهمية الكبيرة للحوكمة تكمن في الحصول على ضمان بتعظيم أرباح المساهمين والحرص على حماية حقوق الأقلية منهم والمساواة بينهم[2].

أهمية الحوكمة للاقتصاد:

للحوكمة أهمية عظيمة تعود بالنفع على الاقتصاد ويتجلى ذلك في الرفع من مستوى كفاية الاقتصاد الوطني والذي بدوره يدعم استقرار أسواق رأس المال وزيادة الشفافية والإفصاح مما يسهم لا محالة في جذب الاستثمارات الأجنبية[3]، كما تم الإشارة إلى أهمية الحوكمة في دعم التنمية الاقتصادية واكتشاف وإدارة الأزمات المالية وهذا لا يتم إلا من خلال ترسيخ مبادئ ومعايير الأداء بالقدر الذي يدعم الأسس الاقتصادية بالأسواق، إضافة إلى ذلك هناك علاقة ارتباطية وثيقة بين حوكمة الشركات والنظم الاقتصادية للدول، حيث إن المشاكل التي تنجم عن ضعف حوكمة الشركات يمكن أن تمتد إلى ضعف مستويات الثقة العامة في الأعمال كلها[4].

وهناك علاقة قوية بين حوكمة الشركات والتنمية، إذ تسهم الحوكمة الجيدة للشركات في تعزيز آفاق التنمية المستدامة بالدول، حيث إن قوة الاستدامة في المجال الاقتصادي وما يلازمها من إصلاحات في المؤسسات من شأنه خلق القواعد الملائمة لتبني وتعزيز الحوكمة بالقطاعين العام والخاص، ويقابل ذلك أن الإخفاقات في مجال حوكمة الشركات تسفر عن تأثيرات سلبية على التنمية واقتصاديات الدول[5].

وتدعم حوكمة الشركات التنمية المستدامة من خلال مساهمتها في خلق آلية فعالة في انتقال الثروات من جيل لآخر والاستغلال العقلاني لهذه الثروات، وذلك بالحد من استغلال السلطة والنفوذ لتحقيق المصالح الشخصية، والرقابة على مديري الشركات في مختلف القطاعات خاصة المالية والإنتاجية وتفعيل مبادئ المساءلة على أعمالهم وأفعالهم، ومن خلال

---

[1] – اسماعيل علي محمد الأسود، **دور المراجعة الخارجية في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات، دراسة ميدانية في البيئة الليبية**، رسالة استكمالا لدرجة الاجازة العليا الماجستير، جامعة الجبل الغربي، ليبيا ،2013، ص 42.

[2] – تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية، دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2017، ص22.

[3] – محمد البشير بن عمر، **دور حوكمة الشركات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر ،2017، ص 12.

[4] – غضبان حسام الدين، **مساهمة لاقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر ،2014، ص20.

[5] – اريك هونتز ألكسندر شكولينكوف، **حوكمة الشركات، العلاقة بين حوكمة الشركات وعملية التنمية**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، الوكالة الامريكية للتنمية الدولية، ص 8.

الحوكمة يتم حماية حقوق المستثمرين ودفعهم على الاستثمار في مختلف المشاريع سواءً كانت محلية أو أجنبية وبالشكل الذي يعزز من دعم التنمية المستدامة[1].

أهمية الحوكمة للمجتمع:

من وجهة نظر المجتمع فإن حوكمة الشركات هي أداة رقابية ووسيلة للإشراف الذاتي التي من خلالها يتم الامتثال إلى القوانين والتشريعات وتطبيقها ومنه تؤدي إلى السير الحسن والمحكم من قبل الإدارة، والعمل على ضمان حقوق أصحاب المصالح مما يحقق رضا جميع أطراف المجتمع[2].

وتوصلت دراسة فيصل محمود الشواورة إلى أن الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات له أهمية اقتصادية واجتماعية تعود بالنفع على عدة أطراف، بحيث تساهم الحوكمة في الحد من هجرة رؤوس الأموال نحو الخارج ويقابلها جذب الاستثمارات الأجنبية وبالشكل الذي من شأنه تخفيض تكلفة رأس المال وتعظيم حجم الاستثمارات وخلق مناصب الشغل الذي يحسن من المستوى المعيشي للمجتمع، وبالتالي تقديم مساهمة فعالة وحقيقية في الجهود الهادفة إلى التخفيف من مستويات الفقر والبطالة وارتفاع الأسعار والقضاء على الآفات الإجتماعية[3].

أهمية الحوكمة بالنسبة لأصحاب المصالح:

تسعى الحوكمة إلى إقامة علاقات وثيقة وقوية بين إدارة الشركة والموظفين والموردين والدائنين، بالإضافة إلى ذلك تزيد الحوكمة الرشيدة من مستوى ثقة مختلف المتعاملين بالشركة، مما يساعد على تحسين مستويات أداء الشركة وتحقيق أهدافها الاستراتيجية[4].

المطلب الثاني: نماذج ومقومات حوكمة الشركات

تختلف النماذج الرائدة لحوكمة الشركات باختلاف البلد ومفهوم الحوكمة بالنسبة له ولا بد من توفر مقومات قاعدية ترتكز نظام الحوكمة لكونها نظام قائم على آليات تتفاعل فيما بينها.

---

[1] – محمد باطويح، **حوكمة الشركات، الحوكمة تشريع وثقافة وسلوك**، اتحاد الشركات الاستثمارية، مكتبة آفاق، مصر، 2011، ص 70.

[2] – خراف مختارية، **دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، 2018، ص26.

[3] – فيصل محمود الشواورة، **مرجع سبق ذكره**، ص 119.

[4] – دادن عبد الغني، سعيدة تلي، **فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر يومي 6-7 ماي 2012، ص 5.

نماذج حوكمة الشركات:

يعتبر هيكل الملكية أهم معيار لتحديد خصائص نظام حوكمة الشركات المطبق، ووفقاً لهذا المعيار هناك ثلاثة نماذج أساسية تعد أهم نماذج حوكمة الشركات في العالم، متمثلة في النموذج الداخلي (الهيكل المركزي)، النموذج الخارجي (الهيكل المشتت) والنموذج الهجين[1]، وتختلف النماذج الرائدة لحوكمة الشركات باختلاف البلد ومفهوم الحوكمة بالنسبة له، بحيث تختلف الأنظمة الاقتصادية والقوانين والتشريعات من بلد لآخر، كما تتعدد أشكال الشركات والعلاقة بينهم وبين مختلف الأطراف من أصحاب المصالح، حيث أشارت معايير الحوكمة بتعدد نماذج حوكمة الشركات ويمكن عرض هذه النماذج كالتالي:

أ- نموذج الداخليين (الهيكل المركز) الألماني الياباني:

يتم الاعتماد على هذا النموذج في بعض دول القارة الأوربية كألمانيا ودول القارة الآسيوية كاليابان وكوريا الجنوبية وهي دول تشجع وتدعم القطاع البنكي، ويتميز هذا النموذج بتركيز عال لرأس المال أي قليل التشتت وللمساهمين مصالح مشتركة مع الشركة ويشاركون في إدارتها ومراقبتها، والمديرون مسؤولون أمام مجموعة أوسع من أصحاب المصلحة إلى جانب المساهمين، مثل النقابات وشركاء الأعمال ...

يمكن القول أنّ أصل هذا النموذج يعود إلى إيطاليا، بحيث تعود فكرة الشركة إلى روما القديمة من زمن الإمبراطور" تراجان"، في ذلك الوقت كان لديهم مؤسسات "collegia artificum"، والتي كانت كيانات قانونية لأنواع مختلفة من التجارة، وكان يتمتع أعضاء "collegia artificum" بمزايا ضريبية وإعفاءات أخرى.

وفي إطار هذا النموذج يمكننا العثور داخل الشركات على مجلس تنفيذي ومجلس إشرافي، الأول يدير الشركة بشكل فعال ولكن تحت إشراف الثاني، ويعتبر هذا النموذج آلية لرصد عمل الإدارة ومراقبتها[2].

محددات النموذج:

[1] – تريش حسينة، **جهود دولية رائدة نحو إرساء الإطار القانوني والمؤسسي لحوكمة الشركات دراسة حالة: المملكة المتحدة البريطانية، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، ألمانيا**، مجلة ابعاد اقتصادية، المجلد05، العدد01، 2015، 35.

[2] –Ungureanu, Mihaela, **models and practices of corporate governance worldwide**, CE working papers, university of iasi, centre for european studies, romania, vol 04, 2012, p 629.

السياق العام للنموذج: كان للحرب العالمية دور كبير في جعل التمويل البنكي أكثر ملائمة من الأسواق المالية، بحيث لم تستطع الشركات توفير المعلومات الملائمة للمستثمرين المحتملين، الأمر الذي أدّى إلى التوجه نحو التمويل البنكي[1].

الإطار القانوني للنموذج: أصول هذا النموذج هي القوانين الرومانية بحيث إن القوانين في تلك الفترة كانت صارمة، والقضاة ملزمون بأحكامها وهذه القوانين لم تكن تتمتع بأي صفة من المرونة.

الجانب الأخلاقي للنموذج: في إطار هذا النموذج لا بد من توفر قيم وأخلاقيات ملائمة لتحقيق الأهداف كالانضباط والجدارة والشفافية والمشاركة وروح العمل الجماعي، وسعي جل الأطراف إلى تحقيق الأهداف.

تكوين رأس المال في ظل النموذج: في ظل هذا النموذج يعتبر هيكل رأس المال أكثر تركيزًا ووجود درجة عالية من الملكية المتبادلة بين الشركات وفي الغالب يحمل أكبر 5 مساهمين ما نسبته 40 بالمئة من رأس المال[2].

مميزات النموذج:

- الملكية تتركز في عدد قليل من المساهمين الأمر الذي يسهل من مهمة الوصول إليهم.
- المساهمون لهم السلطة للرقابة على الإدارة وينتج عن ذلك التقليل من احتمالات التسيير من طرف الإدارة.
- الأهمية الكبيرة ممنوحة للعمل وتمثيل أصحاب المصلحة الرئيسيين.
- إمكانية التوصل إلى توافق في الآراء.

سلبيات النموذج:

- التركيز بشكل كبير على المدى الطويل.
- استغلال قوة التصويت من طرف المساهمين للتأثير على قرارات مجلس الإدارة.
- رفض فرص الإندماج رغم إيجابيات هاته الفرص فهي تساهم في تحسين الأداء، ويعود السبب لذلك هو الخوف من فقدان السيطرة على الشركة[3].

ب- نموذج الخارجيين (الهيكل المشتت) الإنجلوساكسوني:

[1] – عبد المجيد كموش، **دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات، الآليات ونظام التشغيل**، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد02، العدد 02، 2018، ص 30.

[2] – عبد المجيد كموش، المرجع السابق، ص 31.

[3] – Cherif Lahlou, **actionnariat et performances**, revue économie & management, No 07, 2008, p 259.

يسود هذا النظام في الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة إضافة إلى كندا وأستراليا، ومن سمات الأنظمة الخارجية هو تركيز المصلحة النقدية لإدارة الشركات على قيمة المساهمين، ويرجع ذلك إلى حقيقة أن الإدارة تتم مراقبتها بشكل أساسي من خلال آليات السوق وبالتالي من المستثمرين (الخارجيين)، وهذا النظام له أهمية كبيرة بحيث يمتلك سوق رأس المال (الخاص) آليتين للمراقبة متوفرة في شكل المساهمين والسوق للتحكم في الشركات.

ونظرًا لأن الأنظمة الخارجية تتمتع عادةً بدرجة عالية من الاستقلالية، ونتيجة لذلك لا يملك المساهمون عادةً فرصة للتأثير بشكل مباشر على الإدارة[1]، ويعرف هذا النظام بممارسة الرقابة والتنظيم فيه عن طريق الأسواق المالية من خلال عمليات الإستحواذ ومن خلال أسواق التشغيل الخاصة بالإدارة.

محددات النموذج

السياق العام للنموذج: تم الاعتماد على تدابير فيديرالية للحد من سيطرة المؤسسات المالية وقوة نشاطها بسبب تحميل هذه المؤسسات الجزء الكبير من مسؤولية أزمة 1929.

الإطار القانوني للنموذج: يعتبر كل من قانون glass Steagall act 1993 وقانونact Company Holding Bank 1956 أهم قانونين ألزما بحصر ممارسة الأنشطة في الأسواق المالية من قبل البنوك في أمريكا والذي أجبر البنوك على الفصل بين البنوك التجارية والبنوك الاستثمارية.

الإطار الأخلاقي للنموذج: ترتكز الأبعاد الأخلاقية على الجدارة والجهد والنتيجة وإرساء مفهوم الحرية، وعليه تتجلى الأهمية الكبيرة للسوق كمكان للتفاعل بين قوى العرض والطلب[2].

هيكل رأس المال للنموذج: من خلال هذا النموذج يجب ألا تتعدى مشاركة البنوك 5 % من رأس مال الشركة، ووجود عدد كبير من المساهمين يملك كل مساهم عدد صغير من الأسهم.

طرق الرقابة في ظل النموذج المشتت: الرقابة الخارجية تتم من خلال تقنية العرض العام للشراء والتي تعتبر وسيلة أساسية للرقابة الخارجية خاصة مع وجود تشتت في ملكية الأسهم ووجود المعلومات اللازمة وتوفر مبادئ الإفصاح والشفافية، أما الرقابة الداخلية فتتم عن طريق مجلس الإدارة والذي يعتبر المخول لهذا النوع من الرقابة في إطار تنظيمي.

[1] - Patrick Velte, Stefan C. Weber, **Outsider- und Insider-Systeme der Corporate Governance**, Z Plan Unternehmenssteuerung, No21, 2011, p474.

[2] – عبد المجيد كموش، **مرجع سبق ذكره**، ص 28-29.

مميزات النموذج:

- عدد هائل من الشركات المدرجة في البورصة.
- الأسواق المالية أكثر تطورًا وتقدمًا وتتمتع بدرجة سيولة كبيرة.
- وجود قواعد محاسبية أكثر صرامة نابعة من الحاجة إلى الشفافية والمصداقية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات.
- عدد قليل من الأسهم المتبادلة بين المؤسسات غير المالية وبعضها البعض وبين البنوك والمؤسسات غير المالية.
- ضعف مشاركة وتأثير المؤسسات المالية في حوكمة الشركات.

إيجابيات النموذج:

- تهديد ورقابة مستمرة للإدارة.
- الإستغلال الأمثل والعقلاني للموارد المتاحة مما يؤدي إلى تحقيق الأهداف بفعالية وكفاءة.
- حماية مصالح المساهمين وصون حقوقهم.
- لهذا النموذج دور وقائي وعلاجي داخل الشركات.

سلبيات النموذج:

- يركز هذا النموذج على المدى القصير دون الطويل.
- المكان المركزي للمعلومات.
- يشجع المديرين على وضع استراتيجيات الإندماج والاستحواذ للمشاركة.
- ارتفاع تكلفة الرقابة أو ما يسمى بتكلفة الوكالة[1].

ت- **النموذج الهجين:**

تعتبر كل من فرنسا وإيطاليا المنشأ الحقيقي لهذا النموذج، ويجمع النموذج الهجين بين النموذجين السابقين ويتميز ببعض خصائص النموذج المشتت وبعض خصائص النموذج المركزي سواءً الياباني أو الألماني، ومن أكثر البلدان التي تطبق هذا النموذج هي فرنسا، إيطاليا، اسبانيا وبلغاريا، والمؤسسات التي تخضع لهذا النموذج يتولى إدارتها مجلس إدارة واحد،

[1] - Cherif Lahlou, **op-cit**,p 257.

ووفقا للقانون الفرنسي سنة 2005 فإن للشركات حرية الاختيار بين أن تدار من خلال مجلس واحد أو أن تدار من خلال مجلسين، هما المجلس التنفيذي والمجلس الإشرافي[1].

وبما أن هيكل الملكية للشركات هو من يحدد نموذج الحوكمة المتبع، بحيث أن هذا النموذج يتميز بخضوع الشركات للسيطرة من طرف الحكومة، وشركات أخرى خاضعة لملكية العائلات (الشركات العائلية)، أي يمكن الجزم بأن هذا النموذج يميل إلى تركز الملكية أكثر من تشتتها.

محددات النموذج:

السياق العام للنموذج: للدولة سيطرة محكمة منذ مدة طويلة على الاقتصاد الفرنسي أو الإيطالي ويتجلى ذلك من خلال مساهمة الدولة في رؤوس أموال عدة شركات، وتعتبر الدولة هي المالك لرأس مال أضخم البنوك وتم خلق هذا النموذج من خلال بناء أسواق مالية محلية واستقلال الشركات من تبعيتها للدولة.

الإطار القانوني للنموذج: لا وجود لأي قوانين تلزم البنوك وتحدد نسبة مساهماتها في رأس مال الشركات، وبناءً على القانون الفرنسي فإن الشركات تدار من خلال مجلس إدارة أو من خلال مجلس تنفيذي وآخر إشرافي.

الجانب الأخلاقي للنموذج: تهتم الأخلاق الفرنسية بثلاث مبادئ هي الشرف والاعتماد على العقل في المعرفة والمنطق القانوني.[2]

تشكيل رأس المال للنموذج:

- على الرغم من عدم وجود قيود قانونية، إلا أن مشاركة البنوك لا تتجاوز نسبة 5٪ من رأس المال.
- تمتلك بيوت الأوراق المالية 38٪ من رأس مال الشركات الفرنسية.
- ملكية متبادلة للأسهم بين الشركات تبلغ نسبتها ما يقارب 57٪ من إجمالي الأسهم والشركات الفرنسية لا تعتمد بشكل كبير على البنوك.

[1] - Gerard Lécrivain, **Management des organisations et stratégies**, **Dossier No 05 Pouvoir et gouvernance dans l'organisation**, université de littoral, France, p 10.

[2] – عبد المجيد كموش، **مرجع سبق ذكره**، ص32.

- من خلال ما سبق يمكن الجزم عن وجود أسهم وحصص بين الشركات، والتي يحكمها منطق أكثر دقة من كونه تجاري أو استراتيجي، كما هو الحال في اليابان، كما أن الشركات الفرنسية أقل اعتمادًا على البنوك بسبب أهمية الائتمان التجاري بين الشركات وبعضها البعض[1].

طرق الرقابة في ظل النموذج: تتم عملية الرقابة الخارجية من خلال الأسواق المالية والضغوطات الناشئة عن عمليات الإستحواذ، وكذلك تتم الرقابة من طرف الشركات التي لها مساهمات مختلفة في رؤوس أموال الشركات الأخرى، أما الرقابة الداخلية فتتم من خلال مجلس الإدارة أو الهيئات الرقابية الداخلية وكذلك مختلف الأطراف من أصحاب المصالح.[2]

1- مقومات حوكمة الشركات

لا بد من توفر مقومات قاعدية يرتكز عليها أي نظام قائم، والحوكمة لكونها نظام قائم على آليات تتفاعل فيما بينها من أجل حماية جميع من له مصلحة داخل الشركات، لذا يجب توفر المقومات الأساسية التالية:

أ- الإطار القانوني:

الإطار القانوني هو من يحدد ويصون حقوق المساهمين وكافة أصحاب المصالح ويحدد مسؤوليات واختصاصات كل طرف داخل الشركة، ويبين العقوبات المفروضة عند انتهاك أي حق من حقوق أصحاب المصالح والتقصير في المسؤوليات الملقاة على عاتق كل طرف، وهذا الإطار هو من يحدد الجهة الحكومية المراقبة لنظام الحوكمة القائم داخل الشركات ومدى تطبيقه بحذافيره[3].

ب- الإطار المؤسسي:

هو الإطار الذي يشمل الجهات الحكومية الرقابية التي تشرف على عمل الشركات والمؤسسات مثل هيئة أسواق المال، بالإضافة إلى الرقابة المالية من قبل الدول والبنوك المركزية والهيئات التنظيمية والهيئات غير الحكومية التي تدعم الشركات مثل الجمعيات المهنية والعلمية ذات الصلة كجمعية حماية المستهلك، ولا يمكن إنكار دور مؤسسات البحث العلمي مثل الجامعات التي لا تعتبر أقل أهمية من دور تلك المؤسسات لأن عبئ تطوير نظم الحوكمة ونشر الثقافة العلمية يقع عليها، ولا بد لكل هذه المؤسسات تأدية دورها بكل أمانة ومسؤولية وشفافية لأجل تحقيق مصالح الشركات

---

[1] - Cherif Lahlou, **op-cit**,p 262.

[2] - Cherif Lahlou, **op-cit**,p 257.

[3] – علي عباس علي عوض السيد، **المراجعة الخارجية كمتغير وسيط في العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات والممارسات المحاسبية الاحتيالية**، بحث مقدم لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة النيلين، السودان،2018، ص 87.

والمجتمع والاقتصاد الوطني[1]، إضافة إلى ضرورة التنسيق مع المجتمع الدولي لخلق هياكل متكاملة لتطبيق قوانين حوكمة الشركات ولوائح لتبنيها على جميع المستويات[2].

ت–الإطار التنظيمي:

لا بد لهذا الإطار أن يشمل عنصرين أساسيين يتمثلان في النظام أو القانون الأساسي للشركات وهيكلها التنظيمي، ويجب أن يوضح أسماء ومسؤوليات ومهام أعضاء مجلس الإدارة ولجانها المختلفة المنبثقة عنه، وأن يحدد واجبات ومسؤوليات المديرين التنفيذيين بما يتناسب مع مصلحة الشركة وأصحاب المصالح.

ث–الحرص على المصلحة العامة للشركة:

لا بد من العمل لأجل المساهمة الفعالة عن طريق تسخير الإمكانيات المتاحة لتحسين أداء الشركة والرفع من قيمتها، إضافة إلى تحقيق أهدافها المسطرة ولا يتم ذلك إلا من خلال وجود وتوفر روح الانضباط والاجتهاد والجد في العمل والحرص على تحقيق مصالح الشركة قبل كل شيء، إضافة إلى نشر الثقافة الحوكمية داخل الشركة والسهر على تفعيلها وإرسائها، وزرع ثقافة أن الحوكمة هي السفينة للنجاة نحو بر الأمان لجميع الأطراف[3].

2– الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

يمكن تقسيم الأطراف الرئيسة المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات إلى أربعة أطراف، وهذه الأطراف تأثر وتتأثر بحوكمة الشركات ويتم ذلك من خلال التفاعل بينهم من أجل تطبيق الحوكمة بالشكل السليم الذي يحمي حقوق جميع الأطراف الفاعلة فيها ويؤدي إلى نجاح نظام الحوكمة.

أ– **المساهمون:**

المساهمون يُعتبرون الطرف الأساسي الذي يقدم رأس المال للشركة من خلال ملكية الأسهم وفي المقابل الحصول على العوائد الملائمة للأموال المستثمرة، إضافة إلى الرفع من قيمة الشركة على المدى الطويل، وللمساهمين الحق في تعيين من يمثلهم في مجلس الإدارة لحماية حقوقهم ورسم السياسات العامة التي تسير بها الشركة[4].

---

[1] – محمد البشير بن عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 32-33.

[2] – فيحاء عبد الله يعقوب، إيمان شاكر محمد، **دور معايير الحوكمة في الحد من الآثار السلبية للعولمة والخصخصة**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد01، العدد 06، 2007، ص 11.

[3] – علي عباس علي عوض السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 87-88.

[4] – عمار عصام السامرائي، **أهمية حوكمة المؤسسات ودورها في تعزيز فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي**، بحث مقدم الى المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية، بعنوان حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، الأردن، 2013، ص 16.

وفي العادة لا يشارك المساهمون في الأعمال اليومية للشركة ولا يتحملون المسؤولية الشخصية عنها، وتتعدد حقوق المساهمين كالحق في تعيين أعضاء مجلس الإدارة ولهم السلطة في تغيير اللوائح أو العقد التأسيسي للشركة إضافة إلى حل أو دمج الشركة مع شركات أخرى[1].

ب- مجلس الإدارة:

مجلس الإدارة هو حلقة الوصل بين من يقدم رأس المال للشركة وأولئك الذين يتم توظيفهم من أجل إدارة الشركة وخلق قيمة للمساهمين، بحيث يعد قانون حوكمة الشركات بأنه نهج قائم على السوق مع أولوية للمساهمين التي تمكن مجلس الإدارة من التصرف بطريقة مرنة في ممارسة مسؤولياته، وتشمل مسؤوليات مجلس الإدارة تحديد الأهداف طويلة الأجل للشركة، وتعيين المديرين التنفيذيين الذين توكل إليهم سلطة الإدارة اليومية للشركات وتوفير القيادة لتحقيق الأهداف وإنشاء عمليات إشرافية ورقابية لضمان فعالية إدارة الأعمال وأيضا رفع تقارير الأداء إلى المساهمين[2].

ت- أصحاب المصالح:

تقتصر النظرة التقليدية لأصحاب المصلحة في الشركة على المعنيين بالمدخلات (المستثمرين والموظفين والموردين) والمخرجات (الزبائن)، من خلال المشاركة في تعظيم قيمة الشركة وإعادة الأرباح إلى المساهمين، ويعرف أصحاب المصالح من وجهة نظر أوسع، مأخوذة في "نموذج أصحاب المصلحة " لإيدوارد فريمان"[3]، على أنهم مجموعة أو فرد يمكن أن يؤثر أو يتأثر بتحقيق أهداف الشركة[4].

ولابد للقوانين والتشريعات والاتفاقيات المتبادلة أن تتضمن حقوق ومصالح أصحاب المصلحة بوضوح تام وتوفير حماية لهم بما في ذلك الموظفين والدائنين والموردين...، بحيث لا تضمن الشركات حقوق أصحاب المصلحة فحسب، بل تتعدى

---

[1] – Marco Becht and all, **corporate governance and control**, Kōnstantinidēs G (ed) Handbook of the economics of finance, vol 01, Elsevier, Amsterdam, 2003, p 68.

[2] – Abigail Levrau, **Corporate governance and the board of directors**: **a qualitativeoriented inquiry into the determinants of board effectiveness**, Dissertation submitted, in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor, Ghent University, gent,belguim, 2004, p p : 18-20.

[3] – **إدوارد أغسطس فريمان** (Edward Augustus Freeman) هو مؤرخ وفنان معماري وسياسي ليبرالي إنجليزي اشتهر في أواخر القرن التاسع عشر في أوج عهد رئيس الوزراء وليم غلادستون، شغل منصب أستاذ ملكي للتاريخ الحديث في أكسفورد، وباحث بارز ومؤلف في أخلاقيات العمل ونظرية أصحاب المصلحة

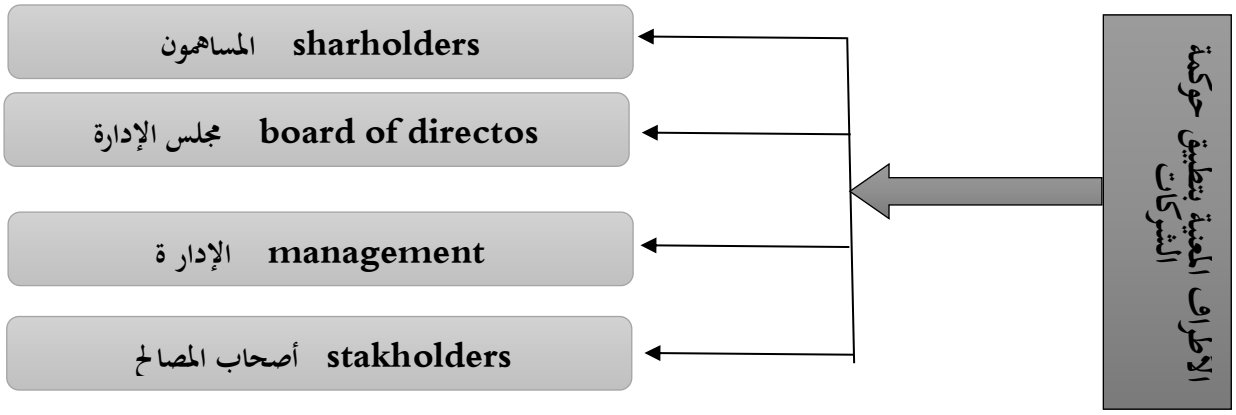
[4] – Shelley Larshal, Ian Ramsay, **stakeholders and directors' duties**: **law**, **theory and evidence**, UNSW law journal Vol 35, No 01, 2012, p 294.

ذلك الإطار إذ توفر أيضا أفضل الشروط والمقومات لأصحاب المصلحة للمشاركة في عملية حوكمة الشركات، فعلى سبيل المثال ينبغي أن يكونوا قادرين على الوصول إلى معلومات كافية وذات صلة وموثوقة في الوقت المناسب[1].

ث- الإدارة التنفيذية:

تعتبر الإدارة التنفيذية هي المسؤولة عن الإدارة اليومية والفعلية للشركة وتقتصر مهامها في رفع تقارير الأداء إلى مجلس الإدارة، وهي مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركات والرفع من قيمتها، إضافة إلى نشر المعلومات لمستخدمي القوائم المالية خاصة للمساهمين وفقا لمبدئي الإفصاح والشفافية[2].

الشكل رقم 02-01: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة المؤسسات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 20.

المطلب الثالث: نظريات حوكمة الشركات

1- نظرية الوكالة

تعتمد نظرية الوكالة على العلاقة بين المدير (الملاك) والوكيل (المديرين)، وفصل الملكية عن الإدارة في الشركات الحديثة هو السبب الأساسي لظهور نظرية الوكالة، بحيث إن الشركات الحديثة لديها ملكية منتشرة على نطاق واسع في شكل

[1] - Dung To Thi, **corporate governance – empirical research on board size**, **board composition**, **board activity**, **ownership concentration and their effects on performance of vietnamese listed companies**, master thesis in business administration, the university of borås, sweden,2011, p 17.

[2] – نوارة محمد، مليكة حفيظ شبايكي، **حوكمة الشركات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية**، مجلة جديد الاقتصاد، العدد13، 2018، ص 191.

مساهمين ولا يشاركون عادة في إدارة شركاتهم[1]، ويعود الأصل لنظرية الوكالة إلى العالمان (Means & Berle)حيث يعتبران أول من تحدث عن انفصال الملكية عن الإدارة وذلك سنة 1932.

وتقوم نظرية الوكالة على فرضية أساسية ناتجة عن هذا الانفصال وهي التضارب في المصالح والصراع القائم بين الملاك والمديرين، وهذا تم الإشارة إليه من قبل عالم النفس والكاتب الاقتصادي الامريكي "McGregor"[2] سنة 1960 من خلال "النظرية X"، التي يقوم مبدأها على النظرة المتشائمة والنكدة إلى حد ما للسلوك البشري، حيث يفترض أن المديرين لديهم استعداد دائم لخداع المالكين ما لم يتم التحكم فيهم بطريقة ما، بينما يُعزى سلوك الوكيل دائمًا إلى الأنانية[3].

وتعرف الوكالة استنادًا إلى دراسة "Meckling & Jenson " سنة 1976 على أنها علاقة وعقد يقوم بموجبه شخص واحد أو أكثر (المدير) (المديرون) ويسمى الأصيل والموكل بإشراك شخص آخر يسمى الوكيل لأداء بعض الخدمات نيابة عنهم والتي تنطوي على تفويض بعض سلطة صنع القرار والتسيير والمراقبة إلى الوكيل[4].

وتقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفروض يمكن تلخيصها كالتالي:

- يتميز الملاك والمسيرون بالرشادة الاقتصادية إذ يعمل الطرفان بكل جهد لتعظيم منفعتهم الذاتية.
- تختلف الأهداف بين كل من الأصيل والوكيل بحيث يسعى الملاك للحصول على أكبر قدر ممكن من العمل وجهد للوكيل وبأجر معقول، وفي الجهة الأخرى يسعى الوكيل إلى تحقيق منافعه الذاتية بالحصول على الحوافز والمكافآت والمزايا بأقل جهد ممكن.
- محدودية قدرات الأصيل في المراقبة والمتابعة لأداء وتصرفات الوكيل بصورة مباشرة.
- تختلف الخلفيات التدريبية والمهنية والصفات الشخصية بين الأصيل والوكيل.

---

[1] - Habbash Murya, **the effectiveness of corporate governance and external audit on constraining earnings management practice in the uk**, a thesis submitted to durham university in fulfilment of the requirements for the degree of doctor of philosophy, durham university, england, 2010, p 114.

[2] - **دوغلاس ماكغريغور** (Douglas McGregor) هوعالم نفس وأستاذ جامعي وكاتب واقتصادي أمريكي، صاحب نظرية X ونظرية Y حول الدوافع البشرية، تم إنشاؤها وتطويرها من قبل ماكغريغور في معهد ماساتشوستس للتكنولوجيا.

[3] - **Pankaj M Madhani**, **Diverse Roles of Corporate Board**: **A Review of Various Corporate Governance Theories**, The IUP Journal of Corporate Governance, Vol 16, No 02, 2017, p 4.

[4] - Michael C. Jensen, William H, Meckling, **op-cit**, p 308.

- التفاوت بين كل من الأصيل والوكيل من جانب الحصول على المعلومات وفهمها وترجمتها إلى قرارات[1].

2- نظرية حقوق الملكية

تنطلق النظرية من الفهم الجيد للوظائف الداخلية للشركة اعتمادًا على الإطار المفاهيمي لحق الملكية، وبناءً على ذلك يشير الباحثون أن الغاية من النظرية هو فهم أثر حق الملكية على النظم الاقتصادية، كما أن فعالية المؤسسات يخضع لمفهوم حق الملكية، كون هذا المفهوم يحدد أسس امتلاك الفائض الناتج عن نشاط الإنتاج، ويصبح الأمر معقدًا عند وجود انفصال الملكية عن الإدارة،[2] كما أن حقوق الملكية ليست علاقات تخلق بين الأفراد والأشياء بل هي علاقات مقننة تخلق بين الأفراد عند استعمال الأشياء وحق الملكية لا يكتمل إلا عند انفراد المالك باستعمال الأصل، والقابلية لإنتقال وتداول الأصل[3].

وتقسم حقوق الملكية إلى حق الاستعمال أي حق استعمال المواد حق استغلال المواد وحق الافراط أي حق التنازل عن المواد، ويتم تصنيف ملكية المؤسسات إلى ما يلي:

أ- المؤسسة الرأسمالية:

في هذا النوع تكون حقوق الملكية الثلاث السابقة الذكر من حق شخص واحد فقط ونميز حالتين:

المالك هو نفسه المسير: أي عدم وجود فصل في الوظائف بين وظيفة الملكية ووظيفة القرار وهو ما يزيد من نجاعة المؤسسة الرأسمالية.

وجود المسير والمالك: نظام حوكمة الشركات يسمح بمراقبة ومساءلة متخذي القرار إضافة إلى العمل على حشد الجهود لصالح المساهمين، وتعتبر المسير بأنه دائن له علاقة داخلية مع المؤسسة، وبناءً على ذلك فإن الفائض الغير مصرح عنه في العقد بين المسيرين والمساهمين يتم تقسيمه، ولا بد من كون الأولوية للدائنين الخارجيين لذا ينتظر المساهمين رفع المداخيل لرفع أجرة المسير وزيادة منفعة المساهمين.

ب-المؤسسة التي يسيطر فيها المسير:

[1] – قطاف عقبة، **دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة الشركات المدرجة في بورصة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،2019، ص25.

[2] – بلبركاني ام خليفة، **آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 04، 2014، ص 2.

[3] – عبد الفتاح بوخمخم، **نظريات الفكر الإداري تطور وتباين أم تنوع وتكامل**، المؤتمر العلمي الدولي: عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2012، ص 20.

في هذا النوع من المؤسسات يكون للمالك حق الإفراط واستغلال المنتج، فمثلا يملك الحق في التنازل عن أسهمه، بينما للمسير حق الاستعمال نظير تسييره اليومي للمؤسسة، وهذا التقسيم لحقوق الملكية يخلق تضارب المصالح بين المالكين والمسيرين، بحيث المسير ليس له رأس المال في المؤسسة مما يدفعه لعدم البحث عن تعظيم الثروة لصالح المساهمين، إذ أن الربح في نظر المسير يلمسه في استقلاليته وضمان مكانته واستمراريتها.

ت- المؤسسة العمومية:

في هذا النوع يكون حق الاستعمال جماعي أي يتشارك فيه العمال أما حق الإفراط والاستغلال فيكون للدولة، ويتميز هذا النوع بعدم النجاعة ويرى الباحثون أن للعمال فوائد إضافية كلما كانت المؤسسة متطورة، إلا أن كل عامل منهم يبحث عن تقديم عمل أقل، وفي ظل هذا النوع يوجد ترابط بين الأجر والجهد المبذول.

ث- المؤسسة التعاونية:

في هذا النوع يكون حق الملكية جماعي أي لا وجود لمالك حقيقي، مما يؤدي إلى فقدان الرقابة الفعالة للتسيير ويتميز هذا النوع من المؤسسات بعدم النجاعة خاصة في ظل غياب الرقابة[1].

3- نظرية أصحاب المصالح:

يعود الظهور الأول لمصطلح أصحاب المصلحة في اجتماع معهد ستانفورد للأبحاث عام 1963، وتم تعريفهم من قبل المعهد على أنهم الجماعات الحيوية التي تساهم في نجاح الشركات وبدونها تتوقف عن العمل، كما عرفهم فريمان على أنهم الجماعات التي تؤثر وتتأثر بشكل واضح بأعمال وأهداف الشركات[2].

وكتطور لنظرية الوكالة تظهر نظرية أصحاب المصلحة، ويشير مصطلح أصحاب المصلحة إلى جميع الأشخاص أو المجموعات أو المنظمات التي لها تأثير على نشاط الشركة أو تتأثر بها، ويتعلق الأمر بالمالكين والمساهمين والمستثمرين والموظفين والعملاء والموردين وشركاء الأعمال والمنافسين والحكومة المحلية، والمنظمات الغير حكومية ومجموعات الضغط والمجتمعات ووسائل الإعلام وما إلى ذلك ويتفاعل كل جزء من هذه الأجزاء بطريقة ما ويؤثر على أعمال الشركة[3].

---

[1] – بلبركاني ام خليفة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 2-3.

[2] – حمزة رملي، إسماعيل زحوط، **دور إدارة العلاقة مع أصحاب المصلحة في تفعيل أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية على مجمع زاد فارم بقسنطينة**، المؤتمر العلمي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، يومي 20 -21 نوفمبر ،2012 ص327.

[3] – Sorin Nicolae Borlea, Monica-Violeta Achim, **theories of corporate governance**, Economics Series Vol 23 No 01, 2013, p 121.

حاجيات أصحاب المصالح تؤدي إلى صراع في أغلب الأحيان، وكمثال فإن دفع أجور مرتفعة للعمال يؤدي إلى اقتطاع ذلك من أرباح المساهمين، ومن أجل ذلك تقوم النظرية على أساس مبسط متمثل في مسؤولية المسيرين ودورهم الرئيسي في عملية الموازنة بين الحاجيات المختلفة لأصحاب المصالح، كما إن في بداية نشأة النظرية ظهر ما يطلق عليها بمشكلة الوكالة في ظل العلاقة بين حملة الأسهم والمديرين وهي نشوء صراع المصالح بين الإدارة والمالكين، وكل طرف يسعى باتجاهات وأهداف مختلفة إذ أن الإدارة تسعى لتعظيم القيمة بينما يرغب المالكون في تعظيم الربحية مما يقود إلى ظهور المشكلة، ومما سبق يفسر بأن السبل التي يكافئ بها المسيرين هي أهم العوامل التي من شأنها التأثير على مشكلة الوكالة.

وتوصلت الدراسات الحديثة في ميدان حوكمة الشركات بأن الإدارة والتسيير أصبحا أكثر تعقيداً من النظرية الكلاسيكية للاقتصاد الجزئي، فبناءً على نظرية أصحاب المصالح إن حملة الأسهم والمسيرين وأصحاب المصالح الآخرين من عمال وزبائن ومقرضين.... ليسوا فقط ممن يمكن أن يلعبوا الأدوار المعنوية، بل طال الأمر للتأثير في عملية اتخاذ القرار في الشركات[1].

وتفترض نظرية أصحاب المصلحة بأن الخلاف الأساسي هو أن الأداء الجيد للشركات يعتمد على مساهمات العديد من الأطراف المختلفة، ويمكنهم اختيار كيفية تحديد أولويات حصصهم بناءً على المعلومات التي لديهم عن الشركة، ويقع على عاتق الإدارة مسؤولية تحقيق التوازن بين جميع هذه المصالح، وفي نفس الوقت سيحاول أصحاب المصلحة التأثير على الإدارة لتلبية مصالحهم وأهدافهم وتوقعاتهم.

وباتباع النظرية، هناك حاجة إلى حوكمة الشركات للتأكد من أن صوت أصحاب المصلحة مسموع وأن المعلومات حول الشركة يتم توزيعها بالتساوي على جميع أصحاب المصلحة[2].

4- نظرية تكاليف المعاملات

[1] – سعد العنزي، **محاولة جادة لتأطير نظرية أصحاب المصالح في دراسات إدارة الاعمال**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 48، 2007، ص 11.

[2] – Jaap Van Manen, **good governance driving corporate performance? a meta-analysis of academic research & invitation to engage in the dialogue**, deloitte, nyenrode business universiteit, netherlands, 2016, p6.

إحدى النظريات الاقتصادية السائدة للحوكمة التنظيمية للشركات هي نظرية تكلفة المعاملات وفقًا للعالم الاقتصادي الحائز على جائزة نوبل رونالد كوس "Ronald Coase"[1]، إذ يمكن إرجاع أصلها إلى الثلاثينيات، ومع ذلك تم التوسع في التعرف على فكرة تكاليف المعاملات كأداة تحليلية مفيدة في السبعينيات من خلال أعمال المفكر أوليفار ويليماسون "Oliver E. Williamson "[2] الحائز على جائزة نوبل 2009 [3].

أ- فرضيات نظرية تكلفة المعاملات: تقوم الفرضيات السلوكية لنظرية تكاليف المعاملات كما يلي:

العقلانية المحدودة:

يقصد بالعقلانية المحدودة بأن الرشادة ليست مطلقة وإنما لها حدود معينة، إذ تقوم الفرضية على أن الكفاءة البشرية محددة بالعلم والمعرفة والتعلم والقدرة على التنبؤ والمهارة واقتصاد الوقت، كما إن عدم الإفصاح عن المعلومات أو الإفصاح عن معلومات مضللة يؤثر بشكل سلبي على اتخاذ القرار العقلاني في الوقت المناسب.[4]

الانتهازية:

يعتبر النيوكلاسيكيون أن الأطراف يسعون إلى تحقيق مصالحهم الشخصية، ومن هذا الاعتبار يرى الباحثون أن كل طرف يتعرض لانتهازية الطرف الآخر، مما يخلق تضارب المصالح بين الأطراف المتعاقدة، وتقوم الفرضية أساسًا على الجانب التحفيزي للسلوك البشري، وتعتبر جوهر نظرية تكاليف المعاملات كون غياب السلوك الانتهازي يؤدي إلى إبرام العقود بأقل التكاليف، ومنه زيادة الاهتمام بالتمييز بين أشكال المؤسسات الاقتصادية والتركيز على الأسواق[5].

---

[1] – **رونالد هاري كوس** (**Ronald Harry Coase**) ، اقتصادي ومؤلف بريطاني وأستاذًا في الاقتصاد في كلية الحقوق بجامعة شيكاغو، حصل على جائزة نوبل في العلوم الاقتصادية عام 1991.

[2] – **أوليفر وليامسون** (**Oliver E. Williamson**) اقتصادي أمريكي، حائز على جائزة نوبل في العلوم الاقتصادية سنة 2009، نظريته تقوم على أن الشركات التجارية وضعت نفسها على النموذج الاقتصادي المهيمن لأنها تسهل إدارة الصراع ويقلل من التكاليف من خلال التسلسل الهرمي.

[3] - Sheila Nu Htay, Syed Ahmed Aalman, **transaction cost theory**, **political theory and resource dependency theory in the light of unconventional aspect**, journal of humanities and social science, Vol 12, No 05, 2013, p 90.

*– أوليفر وليامسون (بالإنجليزية: Oliver E. Williamson) اقتصادي أمريكي، حائز على جائزة نوبل في العلوم الاقتصادية عام 2009 بالمشاركة مع إلينور أوستروم. ولد في ولاية ويسكنسن الأمريكية وعمل في جامعة كاليفورنيا في بيركلي منذ 1988. حصل عام 1963 على درجة الدكتوراه من جامعة كارنيجي ميلون في مدينة بيتسبرج بولاية بنسلفانيا ودرس في جامعة كاليفورنيا في بيركلي.

[4] -Williamson Olivere, **Transaction cost economics**, Handbook of Industrial Organization, Elsevier Science Publishers B.V., Vol 01,1989, p p :138-139.

[5] – نوي فطيمة الزهراء، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحسين اداء البنوك الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017، ص 46.

ب- مميزات نظرية تكاليف المعاملات:

تعتبر سمات المعاملات كمحددات لتكاليف المعاملات وعناصر أساسية للتحكيم بين أساليب الحوكمة ويستخدم ويليامسون ثلاث سمات كالتالي:

خصوصية الأصول: هي المفهوم الذي أدّى إلى ظهور أكبر عدد من الأعمال التجريبية، ويتمتع الأصل بالمحدودية والخصوصية عندما يستثمره الوكيل الاقتصادي في صفقة واحدة ولا يتم استخدامه في صفقات أخرى بدون دفع تكاليف مرتفعة[1]، ويتميز الأصل بانخفاض نسبي في الخصوصية عندما يكون قابل لإعادة الاستخدام على تكلفة منخفضة لصفقات أخرى[2].

عدم التأكد:

ينقسم عدم التأكد (اليقين) إلى مكونين، الأول هو عدم اليقين الداخلي والذي يغطي الطبيعة المعقدة والضمنية للمهام التي تؤديها الشركة داخليًا أو التي تؤديها شركتان مختلفتان أثناء معاملة نقل التكنولوجيا، والثاني هو عدم التأكد الخارجي والذي يشمل عدم اليقين التكنولوجي، عدم اليقين القانوني والتنظيمي والضريبي[3].

درجة التكرار:

تتمثل في عدد مرات تكرر الصفقات بين الأعوان الاقتصادية، ودرجة التكرار لا تؤخذ بعين الاعتبار بدرجة أثناء انتقاء هياكل الحوكمة.[4]

[1] - Ghertman Michel, **oliver williamson et la théorie des coûts de transaction**, revue française de gestion, No 142, 2003, p p : 46-47.

[2] – الياس بن ساسي، مريم فيها خير، **قراءة نظرية لآليات حوكمة المنظمات وفق مقاربة أوليفار ويليماسون الحائز على جائزة نوبل 2009**، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، الجزائر، 25- 26 نوفمبر 2013، ص 803.

[3] - Ghertman Michel, **op-cit**,p 47.

[4] – الياس بن ساسي، مريم فيها خير، **مرجع سبق ذكره**، ص 803.

المبحث الثاني: الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات

تعتبر الحوكمة الإطار المنظم للعلاقات بين مختلف الأطراف داخل الشركات، ولتفعيل دورها بفعالية لا بد من الاحتكام إلى مجموعة من المبادئ وتضافر جهود مختلف الأطراف الفاعلة في هذا النظام، وسنتطرق خلال هذا المبحث إلى مبادئ الحوكمة الصادرة عن مختلف المنظمات الدولية، إضافة إلى الأطراف الفاعلة في الحوكمة، ثم سنقف على بعض نماذج تبني الحوكمة في مختلف دول العالم.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات

قامت العديد من الجهات والمنظمات الدولية بصياغة مبادئ لحوكمة الشركات، ومن أهم المنظمات الدولية التي همت باستعراض الخطوط الإرشادية لقواعد الحوكمة نجد على رأسهم منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، البنك الدولي، لجنة بازل للرقابة المصرفية، مؤسسة التمويل الدولية وصندوق النقد الدولي[1]، وسنقوم باستعراض هذه المبادئ لكل منظمة كالتالي:

1- مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organisation for Economics Co-operation and Development

المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) تعد الأكثر انتشارًا في العالم ومرجعًا تعتمد عليه معظم المنظمات والهيئات والشركات لإرساء مفهوم للحوكمة، كما تعتبر المنظمة رائدة في مجال حوكمة الشركات، وأوصت المنظمة على أن تطبيق الحوكمة يكون وفق خمسة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999، وتمت مراجعتها وتعديلها في سنة 2004 [2]، ثم قامت بتحديثها سنة 2015 لتصبح ستة مبادئ، وفيما يلي عرض لمبادئها:

أ- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

لتطبيق الحوكمة يجب توفر إطار قانوني وتنظيمي كفئ وعادة ما يضم هذا الإطار العناصر التشريعية والتنظيمية وترتيبات للتنظيم الذاتي، وينبغي على الدول التي تسعى لتبني الحوكمة أن تراقب إطار حوكمة الشركات المتعلق بها بما فيها كل المتطلبات وشروط الإدراج في البورصة وممارسات الأعمال[3].

---

[1] – هدير محمد نبيل وديع يوسف، **تقييم دور لجان المراجعة في تطبيق قواعد حوكمة الشركات**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر في المحاسبة، اكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، مصر، 2010، ص 25.

[2]– ياسمينة عمامرة رباب زارع، **مقاربة بين مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وميثاق الحكم الراشد للشركات الجزائرية**، مجلة اقتصاد المال والاعمال المجلد 03، العدد 01، 2018، ص 123.

[3] – منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، **مبادئ مجموعة العشرين بشأن حوكمة الشركات**، 2015، ص 13.

ب– الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب الحقوق:

ينبغي أن يحمي إطار الحوكمة المساهمين وأن يسهر على ممارسة حقوقهم، إضافة إلى الحرص على المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين بما فيهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب إضافة إلى تعويضهم في حالة انتهاك حقوقهم، ويتمتع المساهمون بحقوق عديدة على غرار تأمين أساليب تسجيل ملكية الأسهم، نقل أو تحويل ملكية الأسهم أي التداول بكل حرية، الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة، المشاركة والتصويت في الاجتماعات، وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة.

ت– المستثمرون من المؤسسات وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء:

لتبني الحوكمة لا بد من توفير الحوافز الكافية خلال جميع أنحاء سلسلة الاستثمار مما يتيح للأسواق المالية العمل بطريقة تساعد في الحوكمة السليمة للشركات، ولتحقيق ذلك لا بد من وضع الإطار التنظيمي والقانوني للحوكمة مع الأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي الذي ستطبق فيه[1].

ث– دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات :

يجب على إطار الحوكمة الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي تنشأ بقوة القانون أو من خلال الاتفاقيات المتبادلة، وعلى الحوكمة التشجيع على التعاون بين الشركات وأصحاب المصالح خاصة فيما يتعلق بخلق الثروة وفرص العمل والسّعي إلى تحقيق استمرارية الشركات وفق الأسس المالية الصحيحة.

ج– الإفصاح والشفافية:

أي الإفصاح عن كل المعلومات بالشكل الدقيق والوقت المناسب والتي تتعلق بكافة جوانب المؤسسة، خاصة المعلومات المالية وأداء المؤسسة والأهداف المسطرة والمسائل الأساسية المتعلقة بأصحاب المصالح وأساليب ممارسة حوكمة الشركات[2].

ح– مسؤوليات مجلس الإدارة: ينبغي على إطار حوكمة الشركات توفير الخطوط الإرشادية والاستراتيجية لتوجيه الشركة وأن تكفل متابعة الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وضمان مساءلة المجلس أمام الشركة والمساهمين، إضافة إلى واجباته اتجاه الشركة كتوجيه الخطط وتقييمها وتحديد الأهداف ومتابعة مدى إلتزام الشركة لبلوغ تلك الأهداف...[3].

2– مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية the basel commite

تولت لجنة بازل مهمة صياغة معايير الحوكمة الخاصة بالبنوك انطلاقًا من المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية السابقة الذكر، وأصدرت اللجنة المبادئ الخاصة بها مع مراعاة خصوصية عمل البنوك، حيث

[1] – منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، **مرجع سبق ذكره**، ص 30.

[2] – منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، **المرجع السابق** ، ص ص: 36-40.

[3] – منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، **المرجع السابق، ص40**.

تضمنت هذه المعايير مجموعة من الاعتبارات الخاصة بالعمل البنكي مثل حقوق المودعين وإدارة المخاطر، وولت أهمية كبيرة بمعايير الرقابة الداخلية في البنوك[1].

حيث قامت لجنة بازل سنة 1999 بإصدار وثيقة حول سبل تحسين الحوكمة في البنوك، ثم أصدرت اللجنة سنة 2005 نسخة معدلة من توصياتها وأعمالها السابقة، وفي سنة 2006 أصدرت اللجنة نسخة حديثة تضمنت ثمانية مبادئ للحوكمة مطورة مع إضافة مبدأ ثامن جديد يهتم بالمخاطر التشغيلية وتتلخص مبادئ اللجنة الصادرة سنة 2006 فيما يلي:[2]

أولا: التأهيل الكافي لأعضاء مجلس الإدارة للقيام بوظائفهم مع الفهم الواضح للدور الخاص بهم بالنسبة لحوكمة الشركات وأن يكونوا قادرين على القيام بحكم سليم بخصوص شؤون البنك.

ثانيا: ضرورة اعتماد الأهداف الاستراتيجية للبنك من قبل مجلس الإدارة والقيم المؤسسية التي يتم التعامل بها داخل البنك وضمان متابعة تطبيقها.

ثالثا: وضع الخطوط اللازمة للمسؤولية والمساءلة عبر البنك مع توضيحها.

رابعا: توفير الإشراف الملائم من قبل الإدارة العليا مع الانسجام التام مع سياسات مجلس الإدارة.

خامسا: الاستخدام الفعال لكل من التدقيق الداخلي والخارجي ووظائف الرقابة الداخلية للبنك من قبل كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا.

سادسا: حرص مجلس الإدارة على أن تكون سياسات المكافئات منسجمة مع الثقافة المؤسسية للبنك، وتتناسق مع الأهداف والاستراتيجيات ومع بيئته الرقابية.

سابعا: الإدارة الرشيدة للبنك بطريقة شفافة.

ثامنا: يجب أن يتمتع كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا بالفهم الشامل للهيكل التشغيلي للبنك، بما في ذلك أعمال البنك في دول أخرى، أو عن طريق ضمان عدم إعاقة الهيكل التشغيلي لمتطلبات الشفافية.

[1] – سلطة النقد الفلسطينية، **دليل القواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين**، الطبعة الأولى، 2009، ص 07.

[2] – بوغازي إسماعيل، **أثر استخدام معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2020، ص ص: 36-37.

3- معايير مؤسسة التمويل الدولية international finance corporation (IFC)

في سنة 2003 قامت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي(The World Bank)بوضع معايير عامة وقواعد أساسية لدعم حوكمة الشركات باختلاف أنواعها، سواءً كانت مالية أو غير مالية، وذلك على أربعة مستويات كما يلي:[1]

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

4- معايير البنك الدولي ومعايير صندوق النقد الدولي international monetary fund and the world Bank

قام صندوق النقد الدولي في 26 سبتمبر 1999 بالتعاون مع بنك التسويات الدولية والعديد من البنوك المركزية والمنظمات الدولية والإقليمية، بوضع ميثاق ممارسات السياسات المالية والنقدية السليمة، وفي نفس السنة اتفقت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD مع البنك الدولي على زيادة التعاون في مجال الحوكمة وذلك استجابة لحاجة الدول التي تسعى إلى تبني الحوكمة فيها[2]، ويمكن تلخيص محتوى الميثاق في النقاط التالية:[3]

أ- وضوح أدوار ومسؤوليات وأهداف البنوك المركزية للسياسة النقدية:

- ضرورة تحديد الأهداف النهائية والإطار المؤسسي للسياسات النقدية بكل وضوح من خلال التشريعات أو اللوائح ذات الصلة.

---

[1] – محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، يومي 15-17 ديسمبر، 2012، جامعة الجنان طرابلس، لبنان، ص 21.

[2] – احمد يوسف كلبونة، **دور الحاكمية المؤسسية في تحسين ممارسات المصارف الاردنية**، اطروحة دكتوراه مقدمة لقسم المحاسبة، الاكاديمية العربية للعلوم المصرفية، عمان، الاردن، 2008، ص 21

[3] – international monetary fund, **Communiqué of the Interim Committee of the Board of Governors of the International Monetary Fund**, September 26, 1999, https://www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/51/cm092699a

- ضرورة تحديد العلاقة بين كل من العمليات المالية والنقدية بوضوح، كالإفصاح عن توزيع المسؤوليات بين البنك المركزي والوزارة المعنية أو وكالات عمومية منفصلة لقضايا الديون الأولية، وترتيبات السوق الثانوية، وتسهيلات الإيداع.....

ب– صياغة قرارات السياسة النقدية والإفصاح عنها:

- لا بد من الإفصاح عن الإطار العام للعمل والأدوات المستخدمة لمتابعة أهداف السياسة النقدية وتوضيحها للأطراف المستفيدة، وتشمل الإفصاح عن الإجراءات الخاصة بعلاقات البنك المركزي والتعاملات مع الأطراف المختلفة فيما يتعلق بعملياته النقدية.
- يجب الإفصاح عن معلومات الهياكل والوظائف المتعلقة بتكوين الهيئات الدائمة التي توكل لها مهمة وضع السياسة النقدية وتقييم التطورات الاقتصادية وتحديد مدى الإلتزام بتحقيق أهداف السياسة النقدية، على سبيل المثال يجب الكشف علنًا عن جدول الاجتماع المسبق الذي تحدده اللجنة لعقد الاجتماعات لتقييم التطورات الاقتصادية وغيرها.
- يجب على البنك المركزي الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتقدم نحو تحقيق أهداف السياسة النقدية وآفاق تحقيقها، ويتحقق ذلك من خلال تقديم أهداف ومبررات سياسته النقدية للأطراف المستفيدة وأن يقدم للجمهور تقريرًا عن آثار تطور حالة الاقتصاد الكلي وأهداف سياسته النقدية.
- ينبغي الكشف عن اللوائح المتعلقة بإبلاغ البيانات من قبل المؤسسات المالية إلى البنك المركزي لأغراض السياسة النقدية.

ت– الإفصاح العام للمعلومات المتعلقة بالسياسة النقدية

- يجب أن يفي عرض ونشر كشوفات البنك المركزي بمعايير التغطية، واستنساخ البيانات، وحسن توقيتها، وإمكانية وصول الجمهور إليها والتي تتفق مع معايير نشر البيانات الخاصة بصندوق النقد الدولي.
- يُطلب من البنوك المركزية الإفصاح علنًا عن ميزانياتها العمومية وفقًا لجدول زمني مُعلن مسبقًا والإفصاح علنًا عن معلومات معينة حول معاملات السوق الإجمالية الخاصة بها بعد فترة زمنية محددة مسبقًا.
- إتاحة النصوص واللوائح التي يصدرها البنك المركزي للجمهور وبسهولة.

ث– المساءلة وضمانات النزاهة من قبل البنك المركزي:

- يجب أن يكون المسؤولين في البنك المركزي قادرين على المثول أمام الوكالات العامة المعينة للإبلاغ عن سلوك السياسة النقدية وشرح أهداف سياسة وكالتهم، ووصف أدائهم في تحقيق أهدافهم، وتبادل وجهات النظر، حسب الاقتضاء، حول الأنظمة الاقتصادية والمالية للبلد.
- يتعين على البنوك المركزية الإفصاح علنًا عن البيانات المالية المدققة وفقًا لجدول زمني منشور مسبقًا.
- يجب الكشف عن المعلومات المتعلقة بالنفقات والإيرادات في عمليات البنك المركزي سنويًا.
- ينبغي الكشف علناً عن معايير السلوك المالي الشخصي لمسؤولي وموظفي البنك المركزي وقواعد منع استغلال تضارب المصالح، بما في ذلك أي واجبات ائتمانية عامة.

ج- وضوح أدوار ومسؤوليات وأهداف الهيئات المالية المسؤولة عن السياسات المالية:

- يجب تحديد الأهداف العريضة والإطار المؤسسي للمؤسسة المالية بوضوح، ويفضل أن يكون ذلك في التشريعات أو اللوائح ذات الصلة من خلال الإفصاح عن الأهداف العامة للمؤسسة المالية وشرحها والكشف علناً عن مسؤوليات المؤسسات المالية وسلطة إدارة السياسات المالية.
- الكشف عن العلاقات بين الوكالات المالية.
- في حالة وجود مسؤوليات إشرافية للوكالات المالية على المنظمات ذاتية التنظيم (مثل أنظمة الدفع)، يجب الإفصاح عن العلاقة بينها للجمهور.

ح- علنية الصياغة للسياسات المالية الإفصاح عنها:

- يجب أن يكون تنفيذ السياسات من قبل المؤسسات المالية شفافًا ومتسقًا مع اعتبارات السرية والحاجة إلى الحفاظ على فعالية إجراءات الوكالة الإشرافية.
- يجب الإفصاح عن الإطار التنظيمي وإجراءات التشغيل التي تحكم تسيير السياسة المالية وشرحها للجمهور.
- يجب الإفصاح للجمهور عن متطلبات إعداد التقارير المالية للمؤسسات المالية.
- يجب الإعلان عن التغييرات الهامة في السياسات المالية وشرحها في الوقت المناسب.
- يجب على الوكالات المالية إصدار تقارير عامة ودورية حول كيفية متابعة أهداف سياساتها العامة.
- بالنسبة للتغييرات الفنية الجوهرية المقترحة على هيكل اللوائح المالية، يجب أن يكون هناك افتراض لصالح المشاورات العامة في غضون فترة مناسبة.

خ- توافر معلومات السياسات المالية للجمهور

- يجب على الوكالات المالية إصدار تقرير عام دوري عن التطورات الرئيسية في قطاع النظام المالي التي تتحمل مسؤوليتها المحددة.
- يجب على الوكالات المالية أن تسعى إلى ضمان أنه، بما يتفق مع متطلبات السرية، هناك تقارير عامة عن البيانات المجمعة المتعلقة بمسؤولياتها القضائية في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.
- يجب على الوكالات المالية إنشاء وصيانة خدمات المعلومات العامة.
- يجب أن تكون نصوص اللوائح وأية توجيهات وإرشادات أخرى سارية بشكل عام صادرة عن الوكالات المالية متاحة بسهولة للجمهور.

د- ضمانات النزاهة من قبل الوكالات المالية ومساءلتها

- يجب أن يكون المسؤولين في الوكالات المالية متاحين للمثول أمام سلطة عامة معينة لتوضيح سلوك السياسات المالية، وشرح هدف سياسة مؤسستهم، ومدى سعيهم لتحقيق أهدافهم المسطرة.
- يجب على الوكالات المالية الإفصاح علنًا عن البيانات المالية المدققة لعملياتها وفقًا لجدول يتم الإعلان عنه مسبقًا.
- ينبغي الكشف سنويًا عن المعلومات المتعلقة بمصاريف وإيرادات التشغيل للوكالات المالية.
- يجب الإفصاح عن معايير التسيير الخاصة بالشؤون المالية الشخصية للمسؤولين وموظفي الوكالات المالية، وتوضيح قواعد الحد من تضارب المصالح[1].

المطلب الثاني: آليات وركائز حوكمة الشركات

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى أهم الآليات الداعمة لحوكمة الشركات إذ تصنف إلى آليات داخلية وأخرى خارجية، كما سيتم التعرف على أهم الركائز التي تقوم عليها حوكمة الشركات.

1- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

تركز الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأنشطة التي لها تأثير كبير في الشركة وعلى اتخاذ إجراءات تحقيق الأهداف المسطرة، ويصنف الباحثون آليات حوكمة الشركات الداخلية كما يلي:

أ- مجلس الإدارة:

[1] - international monetary fund, **op-cit**.

هو هيكل من الأشخاص مهمتهم الأساسية توجيه إدارة الشركة والإشراف عليها، ويتم تعيين أعضائه عن طريق انتخاب المساهمين لهم بناءً على عدد أصوات المجموعة والمتناسبة عادة مع الأسهم المحمولة، ويعد المجلس الجهاز الإداري الأعلى والمسؤول الأول أمام الجمعية العامة، ويمارس مجلس الإدارة صلاحيات نيابة عن المساهمين إذ يعمل على خلق التوازن بين مصالح المساهمين وإدارة الشركة، حيث إن حملة الأسهم يقومون باختيار الوجهة وعلى مجلس الإدارة تحديد المسار، وعلى المديرين التنفيذيين قيادة المسار لتحقيق الأهداف المسطرة[1].

ويعتبر المجلس أهم وسيلة فعالة للرقابة على سلوك الإدارة إذ يحمي حقوق المساهمين ويعد المسؤول الأول عن وضع السياسات التي تتوافق مع أهداف المساهمين وطموحاتهم، كما يتمتع بكامل الصلاحيات في إصدار القرارات المهمة كتعيين التنفيذيين واختيار المدراء[2]، ومن أجل الرفع من كفاءة وفعالية مجالس الإدارة لا بد لها أن تتواجد في الوضع الذي يؤهلها للعمل من أجل تحقيق مصالح الشركة مع عدم إهمال الأهداف الإجتماعية للشركة وتوجيهها بكل نزاهة مع مراعاة الشفافية والمسؤولية[3].

ونظرا لكمية الأعمال الموكلة للمجلس مما يجعله مشغول بمهام معقدة، الأمر الذي ترتب عليه إنشاء لجان مختلفة منبثقة عنه وكل لجنة مختصة في مهمة ما، ومن أهم اللجان التي تدعم حوكمة الشركات وتصنف بدورها كآليات داخلية نجد ما يلي:

لجنة التدقيق:

تعرف بأنها لجنة تتكون داخل شركات المساهمة ويتراوح عدد أعضائها بين ثلاثة إلى سبعة أعضاء غير تنفيذيين، وتعتبر اللجنة مسؤولة عن إنشاء قناة اتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي والداخلي والسعي إلى إضفاء استقلاليتهم، كما تساهم اللجنة في متابعة إعداد القوائم والتقارير المالية وتقديم معلومات لمجلس الإدارة بما يسمح بتقييم

[1] – مقدم عبيرات، سمية طعابة، **دور مجلس الادارة في تحسين الأداء المالي في ظل التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات دراسة حالة شركة اليانس للتامينات**، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد10، العدد01، 2019، ص 275.

[2] – محمد لمين علون، **مساهمة آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية دراسة عينة من الشركات بولاية بسكرة**، مجلة نور للدراسات الاقتصادية، المجلد05، العدد08، 2019، ص51.

[3] – Abigail Levrau, **op–cit**, p p : 18-20

أداء الشركة[1]، كما أن اللجنة المستنيرة والجادة لها تأثير كبير لتقليل التقارير المالية الاحتيالية وتعتبر جزءً لا يتجزأ من الضوابط الداخلية للشركة[2].

إضافة إلى أن اللجنة تتكون من الأعضاء الغير تنفيذيين من مجلس الإدارة ولديهم معرفة كافية بتقنيات المحاسبة والتدقيق، ومهمتهم مراجعة القوائم المالية والتقارير قبل رفعها إلى مجلس الإدارة والسهر على استقلالية المدقق الخارجي والحرص على تعيين مدقق ذو كفاءة عالية كما تسهر على الاستقلالية النسبية للمدقق الداخلي، وتعد مسؤولة عن تقييم ومراقبة نظام الرقابة الداخلية.

لجنة المكافآت:

توصي أغلب الدراسات والإرشادات المتعلقة بحوكمة الشركات التي أصدرت عن الجهات المعنية بضرورة تشكيل لجان المكافآت باعتبارها آلية داخلية تدعم أسس حوكمة الشركات، وأوصت الدراسات بتكوين اللجنة من الأعضاء الغير تنفيذيين من مجلس الإدارة، كما قد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بضرورة تخصيص مكافآت معقولة لأعضاء مجلس الإدارة أو الإدارة العليا ضمانا لحفظ مصالح الشركة في المدى الطويل[3].

لجنة التعيينات:

يرغب مجلس الإدارة من حين لآخر في تجديد أعضائه واختيار أعضاء جدد أو تعيين أعضاء مستقلين في كل من لجنة التدقيق أو لجنة المكافآت، ولضمان الحيادية في عملية الاختيار والتعيين تقوم لجنة التعيينات بترشيح أسماء على مجلس الإدارة خاصة إذا كان الاختيار من لجنة تعيينات تضم أعضاء مستقلين[4]، وتعتبر اللجنة إحدى أهم لجان مجلس الإدارة ويتراوح عدد أعضائها من ثلاثة إلى خمسة من أعضاء المجلس الغير تنفيذيين، يرأسها رئيس الأعضاء الغير تنفيذيين، وتكمن مهامها في دراسة وتحديد الأشخاص المتوقع ترشيحهم الذين تتوفر فيهم خصائص شغل منصبي رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب، ويتم ذلك بناءً على المتطلبات التي حددها مجلس الإدارة، كما تقوم اللجنة بمراجعة الإرشادات والتوصيات الخاصة بتطبيق أسس حوكمة الشركات وتزويد مجلس الإدارة بالتوصيات اللازمة المتعلقة بتطوير

---

[1] – هدير محمد نبيل وديع يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص 60.

[2] – Karen Pincus, Mark Rusbarsky, Jilnaught Wong, Voluntary, **Formation of Corporate Audit Committees Among NASDAQ Firms**, journal of Accounting and Public Policy, Vol 08, 1989, p241.

[3] – خلف الله بن يوسف، زيتوني كمال، **دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد14، العدد01، 2019، ص ص:196-197.

[4] – قطاف عقبة، **مرجع سبق ذكره**، ص 60.

وتحديث تلك الإرشادات، وتعتبر اللجنة ملزمة بتقديم تقرير سنوي توضح من خلاله طبيعة أعمالها والقواعد والأسس المتبعة لاختيار أعضاء مجلس الإدارة[1].

ب–التدقيق الداخلي:

التدقيق الداخلي نشاط موضوعي مستقل يعطي للشركة ضمانا حول مدى تحكمها في عملياتها ويقدم المشورة لتحسينها بما يساهم في خلق القيمة المضافة، الأمر الذي يدفع الشركة إلى تحقيق الأهداف المرجوة بأكبر درجة من الفعالية، ولا يتم ذلك إلا من خلال التقييم المستمر وفق أسلوب ومنهج معين لعمليات الرقابة وإدارة المخاطر ومن خلال تقديم الاقتراحات والإرشادات لتعزيز فعالية وكفاءة تلك العمليات[2].

ويهدف التدقيق الداخلي لتحقيق جملة من الأهداف كالتأكد والتحقق من حرص الشركة على إنجاز أهدافها الموضوعة، والتحقق من حماية أموال وممتلكات الشركة من الإهمال وسوء الاستخدام، وضمان عدم الإستغلال للأصول والأموال في غير ما خصصت له كالاستعمال لأغراض شخصية، ويحرص التدقيق الداخلي على التأكد من دقة البيانات المالية وغير المالية الصادرة عن مختلف الأقسام، والتأكد من دقة ووضوح السجلات والمستندات اللازمة لتحقيق الأهداف المسطرة[3].

كما يؤدي دورًا مهمًا في عملية الحوكمة، وذلك عن طريق زيادة قدرة مختلف الأطراف لمساءلة الإدارة حول الأوضاع التشغيلية والتنظيمية[4]، ويعتبر محفز للإدارة ويتيح لمجلس الإدارة فهم أعمق لعمليات وهياكل الحوكمة، وحسب معهد المدققين الداخليين (IIA) فإن رؤى التدقيق الداخلي بشأن الحوكمة والمخاطر والرقابة تؤدي إلى إحداث تغيير إيجابي وابتكار داخل الشركة[5].

ج–الإدارة العليا:

---

[1] – بوفاتح بلقاسم، لعروس لخصر، **دور مجلس الإدارة في إطار حوكمة الشركات**، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد01، العدد02، 2017، ص ص: 58-59.

[2] – Bertine Elisabeth, **Audit interne** : **Enjeux et pratiques à l'international**, Édition Eyrolles, Paris, 2007, p p : 20-21.

[3] – كرار محمد حسن محمد، **دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد08، العدد01، 2022، ص 39.

[4] – بوفاتح بلقاسم وبلعربي عبدالقادر، **التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات –دراسة حالة المؤسسات لاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي**. مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 06، ص 256.

[5] –Abhishek Tripathi, **Role of Internal Audit in Corporate Governance**, International Journal of Scientific Development and Research (IJSDR), Vol 4, No 06,2019, p 259.

تعتبر أحد أهم الآليات الداخلية الداعمة لأسس الحوكمة، وتعد المسؤول الرئيسي عن الإدارة اليومية للشركة وتكمن مهامها في رفع التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، إضافة إلى مسؤوليتها اتجاه تعظيم الأرباح واتجاه الإفصاح والشفافية عن مختلف المعلومات[1].

2- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات:

تتشكل الآليات الخارجية من العوامل التي لها تأثير على أداء الشركة ويكون مصدرها البيئة الخارجية للشركة، وتتمثل أساسًا في الرقابة التي تمارس من طرف أصحاب المصالح الخارجيين وفيما يلي عرض لأهم الآليات الخارجية:

أ- منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإداري:

تعتبر منافسة سوق المنتجات أهم الآليات الداعمة لأسس حوكمة الشركات، بحيث إن عدم إلتزام الإدارة في تنفيذ مهامها وواجباتها بالشكل الصحيح يؤدي إلى إفلاس الشركة ويحد من إمكانية منافستها للشركات التي تنتمي إلى نفس النشاط، بحيث أن منافسة سوق المنتجات تهذب سلوك الإدارة، وتزداد فعالية هذه الآلية في دعم الحوكمة في ظل وجود سوق فعالة للعمل الإداري.

ب- الاندماجات والاستحواذات:

يعتبر كل من الاندماج والاستحواذ أداة تقليدية فعالة لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في العالم، لكون الاستحواذ آلية مهمة من آليات الحوكمة وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل كفئ وفعال، بحيث يتم الاستغناء عن خدمات الإدارة ذات الأداء المنخفض والتي لا تحرز أي تقدم،[2] وأشارت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD إلى أن الحكومة الصينية على سبيل المثال استفادت من هذه الآلية بشكل واضح، بعد منح المؤسسات الحكومية المملوكة للدولة الاستقلالية في اتخاذ القرارات خاصة فيما يتعلق بعمليات الاندماج والاستحواذ، بشرط أن تتأكد الدولة من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جرّاء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات[3].

ت- القوانين والتشريعات:

تعد القوانين والتشريعات صمام الأمان الذي يضمن التطبيق السليم للحوكمة خاصة من جانب توضيح حقوق المساهمين، وتتعدد القوانين التي تشمل نصوصها الحرص على حماية صغار المساهمين عن طريق التحديد الواضح لحقوقهم،

[1] – العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة اليانس للتامينات الجزائرية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ،جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر،2016، ص 28.

[2] – الهلة محمد، **دور استخدام اليات حوكمة الشركات في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة المقريزي للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد05، العدد01، 2021، ص 391.

[3] – خلف الله بن يوسف، زيتوني كمال، **مرجع سبق ذكره**، ص 199.

وتساهم القوانين والتشريعات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية من خلال الرفع من عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتساهم الآلية بتفعيل دور لجنة التدقيق في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، كما تحرص على تفعيل دور التدقيق من خلال تعزيز استقلاليته عن طريق إناطة مهام تعيين المدقق الخارجي وأتعابه للجنة التدقيق[1].

وتؤثر القوانين والتشريعات بشكل مباشر على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين المختلفين المشتركين بشكل مباشر في الحوكمة، بحيث تؤثر بعض التشريعات على الأطراف الفاعلة في عملية الحوكمة، وهذا التأثير لا يشمل أدوارهم والمهام الموكلة إليهم فقط، بل يتجاوز الأمر ليشمل طبيعة علاقاتهم وتفاعلاتهم مع بعضهم[2].

ث–التدقيق الخارجي:

التدقيق الخارجي أهم الآليات الخارجية الفعالة لدعم وإنجاح حوكمة الشركات إذ يساهم في القضاء على التعارض بين المساهمين والإدارة، كما يقضي التدقيق الخارجي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، كون المدقق الخارجي يضفي مزيدًا من الثقة والمصداقية على المعلومات المالية والمحاسبية الواردة في القوائم المالية التي تعدها الشركة، بحيث يعد المدقق تقارير مفصلة عن سلامة وصحة تلك القوائم وأنها تعبر عن الواقع الحقيقي للشركة محل التدقيق، وهنا تتجلى أهمية المدقق الخارجي باعتباره الجهة المحايدة والمستقلة والمحلفة من خلال الدور الموكل إليه لزيادة مصداقية التقارير قصد تثمين المعلومة ورفع درجة موثوقيتها[3].

3– ركائز حوكمة الشركات:

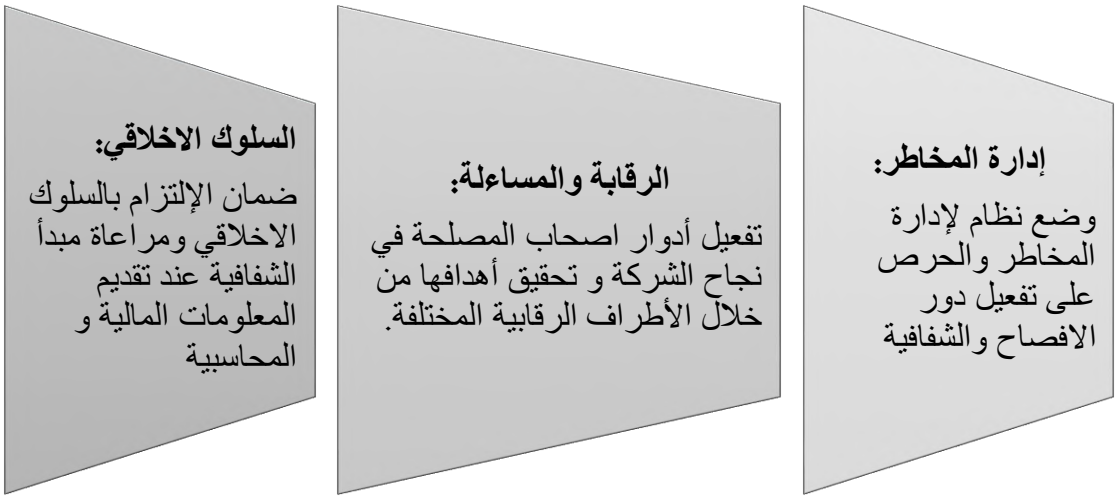
ركائز الحوكمة هي الأعمدة الأساسية في نظام الحوكمة ككل، إذ تعتبر وسيلة لضمان التطبيق السليم لأسس نظام الحوكمة داخل الشركات، ووجود هذه الركائز يعزز من فرص تحقيق مصالح المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالدرجة الأولى، ويمكن تلخيص هذه الركائز في الشكل التالي:

الشكل رقم02–02: ركائز حوكمة الشركات

[1] – عمر جموعي، فوزية براهيمي، سعدية السعيدي، **أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية رؤية مهنية**، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد13، العدد01، 2022، ص 143.

[2] – بشرى عبد الوهاب محمد حسن، **دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها**، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 22، 2012، ص 211.

[3] – بوزوينة هجيره، دراوسي مسعود، **أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد12، ص 224.



المصدر:

de Maazouzi aissa, Omar roubhi fissa, **le rôle des piliers de la gouvernance dans l'établissement du concept** etat des lieux vers une nouvelle gouvernance **responsabilité sociale des entreprises**, un colloque national intitule le 16-17 avril 2018, p06. et perspectives, l'école des hautes étude commerciales,alger,

ومن خلال الشكل السابق فإن ركائز الحوكمة تتمثل فيما يلي:

أ- **السلوك الأخلاقي**: تعتبر من أهم الركائز الداعمة لأسس الحوكمة من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد من أجل السهر على صون حقوق أصحاب المصالح مع مراعاة مبادئ الشفافية والإفصاح عند عرض المعلومات المالية والمحاسبية[1].

ب- **الرقابة والمساءلة:** يتم تحقيق الركيزة الثانية من خلال تفعيل دور أصحاب المصالح باختلاف أنواعهم، سواءً كانوا أطراف رقابية عامة كالسوق المالي بالنسبة للشركات والبنك المركزي بالنسبة للبنوك، أو أصحاب المصالح ذوي الطبيعة الرقابية الغير مباشرة كالمساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق ولجنة المكافآت، إضافة إلى العمال والزبائن والموردين والمقرضين....

ج- **إدارة المخاطر**: تتحقق الركيزة الثالثة عن طريق خلق نظام لإدارة المخاطر والضبط السليم لها، والحرص على جعل الشفافية والإفصاح كعقيدة ترتقي بها نظم المعلومات داخل الشركة وخارجها خاصة في الكشف عن المخاطر إلى مختلف أصحاب المصالح.[2]

4- خصائص حوكمة الشركات:

[1] – بلعادي عمار، **دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح**، الملتقى الدولي الأول حول :الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع، رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، يومي 7 و8 ديسمبر 2010، ص 06.

[2] – بوغازي إسماعيل، **مرجع سبق ذكره**، ص38.

تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من الخصائص تتمثل في:

أ- **الشفافية:** ضرورة وجود صورة حقيقية تعبر عن الوضعية الحقيقية للشركة من الداخل والخارج، عن طريق الإلتزام بالمصداقية والشفافية والوضوح.

ب- **الانضباط:** وهي أن يتم اتخاذ القرارات وتنفيذ مختلف العمليات والأنشطة داخل الشركة وفق سلوك أخلاقي.

ت- **الاستقلالية:** تعبر الاستقلالية عن الفصل بين الملكية والتسيير وضمان استقلالية أجهزة الرقابة عن التنفيذ، ويتم ذلك من خلال استقلال رئيس مجلس الإدارة عن الإدارة العليا، والفصل بين مجلسي الإدارة الإشرافي والتنفيذي.

ث- **المساءلة:** وهي نشر ثقافة مساءلة كل مسؤول داخل الشركة.

ج- **العدالة:** ويتم من خلال المساواة بين جل الأطراف الفاعلة في الشركة.

ح- **المسؤولية:** أي صون حقوق مختلف الأطراف التي لها حقوق داخل الشركة ويجب صيانة الحقوق من خلال اللوائح والقوانين.

خ- **المسؤولية الاجتماعية:** أي العمل لمصلحة المجتمع الداخلي من عمال ومساهمين ومسيرين... من جهة والمجتمع الخارجي من جهة أخرى كالجمعيات، الهيئات العمومية، الزبائن....[1].

المطلب الثالث: النماذج والتجارب الدولية لحوكمة الشركات

أدّى ظهور الحوكمة إلى زيادة الاهتمام الدولي والتسارع نحو تبني أنظمة حوكمة الشركات، وسعت الدول إلى غرس هذا المفهوم داخل الشركات سواءً في الدول المتقدمة أو الدول السائرة في طريق النمو، ويعود ذلك إلى الأهمية الكبيرة لهذه الأنظمة خاصة بعد الأزمات التي عصفت بالعديد من هذه الدول وانهيار شركات ضخمة، وفيما يلي سيتم التعرف على بعض التجارب الدولية المختارة في إطار تبني وتطبيق حوكمة الشركات:

1- التجارب الدولية لحوكمة الشركات في الدول المتطورة

أ- تجربة المملكة المتحدة

في بداية التسعينات أسفرت المشاكل والأزمات المالية والتي كان سببها إخفاء التقارير والمعلومات المالية من طرف بعض الشركاء إلى مبادرة بورصة الأوراق المالية وجهات محاسبية مختلفة إلى البحث عن زرع الثقة من جديد، وأولى الخطوات تمثلت في إجراء حوار مفتوح و شامل حول حوكمة الشركات وكانت أهم مخرجات الحوار هي إصدار تقرير "كادبوري"

[1] – طارق عبد العال حمادي، **حوكمة الشركات حوكمة القطاع العام والخاص والمصرف مفاهيم مبادئ تجارب المتطلبات**، الطبعة الثانية، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 24-25.

(**report Cadbury**) سنة 1992، ويعتبر التقرير لحد الساعة أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات وأساسًا لمعايير الحوكمة، وضم التقرير 19 بندا تم التركيز من خلالها على الإفصاح ومجلس الإدارة وتحديد المسؤوليات[1]، ومن أهم هذه المعايير:

- الحرص على اجتماع مجلس الإدارة بانتظام ومحافظته بصفة دائمة على الرقابة الكاملة والفعالة على أعمال الإدارة التنفيذية.
- ضرورة المحافظة على علاقة موضوعية ومهنية بين مجلس الإدارة والمدققين.
- الإفصاح عن مسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة في إعداد التقارير المالية.
- إفصاح الإدارة التنفيذية عن تقريرها الخاص بفعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.
- خلق التوازن في مسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة من خلال تعيين أعضاء تنفيذيين وآخرين غير تنفيذيين.
- الحرص على استقلالية لجنة التدقيق عن الإدارة وألّا يكون لأعضاء اللجنة أي أعمال أو ارتباطات أخرى تؤثر بشكل جوهري على طبيعة عملهم.
- الإفصاح عن مرتبات وأجور أعضاء مجلس الإدارة وخاصة الرئيس[2].

وفي أكتوبر 1993 تم إصدار تقرير روتمان (**Rittman**)، وأهم التوصيات التي وردت فيه هي إلزامية اشتمال تقارير الشركات المدرجة في البورصة على تقرير خاص حول نظم الرقابة الداخلية المطبقة داخل هذه الشركات بهدف المحافظة على أصول الشركة، تم ظهر تقرير (**Green bury**) سنة 1995، والذي ركز على المكافآت والمزايا المقررة لأعضاء مجلس إدارة الشركة، ومن أهم التوصيات التي أصدرها التقرير هو ضرورة تكوين لجان المكافآت والمتكونة من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة الغير تنفيذيين، ثم صدر تقرير لجنة هامبيل (**Hampel**) في نفس السنة بإشرافٍ من بورصة الأوراق المالية بلندن، وأوصى التقرير على تفعيل دور الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات[3]، كما أوصى التقرير بأن

[1] – سمية بن عمورة، باديس بوغزة، **تجارب دولية في حوكمة الشركات**، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد03، العدد02، 2019، ص 139.

[2] – بوشامي عبد القادر، سريدي احمد، تشيكوا عبد القادر، **نماذج حوكمة الشركات في العالم (دراسة تجارب دولية)**، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد07، العدد02، 2022، ص600.

[3] – خولة عبد الحميد محمد، **دور حوكمة الشركات في إرساء الأسس العلمية لعمل الشركات المساهمة في العراق**، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد08، العدد25، 2012، ص63.

مجلس الإدارة هو المسؤول عن نظام الرقابة الداخلية وإلزام المجلس بإجراء تقييم دوري للنظام لتحديد مدى ملائمته لعمليات الشركة[1].

وفي سنة 1998 ظهر الدليل المشترك (**combined code**) ما يسمى "الكود الموحد"، الذي اشتمل جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة الذكر، وبات الإلتزام بتوصيات الدليل من شروط القيد في البورصة وعُدِّلَ الدليل المشترك في 2003، ثم في 2006 ليجمع أفضل ممارسات حوكمة الشركات.

وسنة 1998 أصدر تقرير (**Turnbull**) بدعم من بورصة لندن، وركز التقرير على الرقابة الداخلية التي وردت في الدليل المشترك السابق الذكر، ومن بين توصيات التقرير هي إلزامية الممارسة الصحيحة للأعمال والاستمرار في تطويرها بالتكيف مع التغيرات البيئية وفقا للظروف الخاصة بغرض تحقيق أهداف المؤسسة، كما فرض التقرير على المؤسسات المقيدة في البورصة أن تحتوي تقاريرها السنوية على إجراءات جوهرية تركز أساسًا على ضرورة حرص مجلس الإدارة للحفاظ على نظام قوي للرقابة الداخلية بما يحمي أصول المؤسسة ومصالح المساهمين.

وفي فيفري 2003 صدر تقرير(**Higges**)، تحت رعاية دائرة التجارة والصناعة وركز على دور المديرين غير التنفيذيين في المؤسسات المقيدة في السوق المالي، وأوصى التقرير على دعم وتقوية دور الأعضاء غير التنفيذيين والحرص على استقلاليتهم عن مجلس الإدارة، والحرص على الفصل بين وظائف الرئيس والمدير التنفيذي.

وفي جانفي 2006 وتكملة لما جاء في تقرير (**Higges**)، حمل التقرير عدة تعديلات أهمها تفعيل دور المديرين غير التنفيذيين كآلية للإشراف على مجلس الإدارة، وألزم التقرير بضم 50% على الأقل من الأعضاء غير التنفيذيين وتتوافر فيهم الشروط الملائمة من الخبرة الكافية والاستقلالية، وأوصى التقرير بتكليف مجلس الإدارة مهمة تشكيل لجنة فرعية غالبيتها من المديرين غير التنفيذيين تكمن مهامها في تعيين الأعضاء وتحديد أجور التنفيذيين والإدارة والإفصاح على السياسة المتعلقة بالمكافآت والقيام بعملية التدقيق، وكذا الحرص على تفعيل دور المستثمرين وضرورة المبادرة بالدخول في حوار مشترك مع المؤسسات ذات الأهداف المشتركة[2].

ب– تجربة الولايات المتحدة الامريكية:

[1] – محمد الصالح فروم، **الحوكمة والاداء المالي للمؤسسات دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سكيكدة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2017، ص80.

[2] – محمد الصالح فروم، **المرجع السابق**، ص ص: 81 -82.

ظهر الاهتمام الكبير بالحوكمة في الولايات المتحدة بسبب تطور أسواق المال وفعالية الهيئات الرقابية التي تفرض رقابة عليها وتسهر على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها المؤسسات، إضافة إلى التطور الهائل الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والتدقيق من إصدار لمعايير محاسبية دولية ومعايير تدقيق دولية، وتجلى الاهتمام بالحوكمة بصورة واضحة من خلال قيام صندوق المعاشات العامة بتسليط الضوء على الحوكمة وأهميتها ودورها في صون حقوق المساهمين، وأصدر الصندوق مجموعة من المبادئ سلطت الضوء بشكل أساسي على مكونات مجلس الإدارة ومختلف اللجان المنبثقة عنه والتطرق إلى المكافآت الخاصة بأعضائه، وأصدر بعض الخطوط الإرشادية التي توضح ضرورة وجود اتفاق بين مجلس الإدارة والمساهمين على تعريف واضح لمفهوم الاستقلالية، ووجهت لهذه المبادئ العديد من الانتقادات[1].

وأصدرت في الولايات المتحدة العديد من التقارير والقوانين التي سعت الهيئات المصدرة لها إلى إرساء وتبني مفهوم حوكمة الشركات، ومن أهمها ما يلي:

في عام 1987 قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية"(National Commission on Fraudulent Financial Reporting) بإصدار تقريرها الشهير تحت اسم (Treadway Commission)، الذي حمل العديد من التوصيات المتعلقة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، خاصة ما يتعلق بإعداد قوائم مالية ذات مصداقية وموثوقية وتخلوا من الغش والتلاعبات عن طريق تقوية نظام الرقابة الداخلية والحرص على فعاليته إضافة إلى تفعيل دور التدقيق الخارجي أمام مجلس الإدارة[2]، كما أشار التقرير إلى أن الدراسة التي قامت بها اللجنة خلال الفترة 1987 إلى 1997 بشأن التقارير المالية الاحتيالية في المنظمات العامة الأمريكية أن الغش والتلاعبات التي تحدث داخل المنظمات تعود إلى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي وقوة مجلس الإدارة[3].

وفي سنة 1999 أُصدر تقرير (Blue Ribbon)، والذي حمل في طياته الاهتمام بفاعلية لجان التدقيق بالشركات ودورها الفعال في الإلتزام بمبادئ الحوكمة، وركز التقرير أيضا على المسؤولية الملقاة على عاتق لجان التدقيق فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية ومسؤوليات اللجنة اتجاه وظائف التدقيق الخارجي والداخلي والحرص على استقلاليتهم[4].

---

[1] – يمينة شحرور، محمد تقرورت، **حوكمة المؤسسات: قراءة في المفاهيم مع عرض تجارب دولية**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 13، العدد02، 2021، ص42.

[2] – تريش حسينة، **جهود دولية رائدة نحوإرساء الإطار القانوني والمؤسسي لحوكمة الشركات دراسة حالة: المملكة المتحدة البريطانية، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، ألمانيا، مرجع سبق ذكره**، ص342.

[3] – احمد حلمي جمعة، **اخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي**، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الاولى ،عمان، الاردن، 2015، ص 23.

[4] – يمينة شحرور، محمد تقرورت، **مرجع سبق ذكره**، ص 42.

في سنة 2002 صادقت المؤسسة الدستورية الأولى في الولايات المتحدة "الكونغرس الأمريكي" على قانون ساربينز اوكسلي (sarbanes oxley)، والذي سمي نسبةً إلى الأشخاص الذين وكلت لهم مهمة إعداد هذا القانون وهما" Paul[1] Sarbanesو Michael Oxley[2]"عضوان في السلطة التشريعية، ويعتبر القانون أهم قانون لتنظيم الأعمال في الولايات المتحدة وركز القانون على دور الحوكمة في مكافحة الفاسد المالي والإداري، وتم إصدار القانون كرد فعل عاجل للفضائح التي طالت الشركتين العملاقتين الامريكيتين Enron و Worldcom، واكتشاف قيام المدراء التنفيذيين بتحريف وتضليل الأوضاع المالية للشركات عن طريق تغطية الخسائر من قائمة المركز المالي للشركات والاختلاس الكبير للأموال لأغراض شخصية، إضافة إلى فشل الرقابة الداخلية والعمليات التي تؤكد صحة ودقة التقارير المالية، ووجود ممارسات احتيالية في وظائف التدقيق التي تعتبر أداة فعالة للرقابة والقضاء على الاحتيال والتلاعب في القوائم والتقارير المالية[3].

وتنص بنود القانون على تشكيل هيئة للرقابة مهمتها الأساسية مراقبة أداء المدققين الذين يقدمون خدمات تدقيق في الشركات العامة، وألزم القانون بإنشاء لجان تدقيق في كل الشركات العامة، وضرورة نشر إدارة الشركات تقرير خاص يسمى تقرير الرقابة الداخلية يصدر سنويا ضمن التقارير المالية، من خلاله يفصح مجلس الإدارة عن مسؤوليته باحتفاظ الشركة بنظام رقابة داخلي وأن يطبق النظام بفاعلية، إضافة إلى قيام المدقق الخارجي بإعداد تقرير فحص التأكيدات من خلاله يبدي المدقق رأيه حول التأكيدات المقدمة من طرف مجلس الإدارة حول نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق، ونص القانون على مطالبة هيئة سوق المال الامريكية شركات المساهمة بالإفصاح عن مدى تبني هذه الشركات لقواعد وأخلاقيات السلوك المهني وضرورة الإفصاح عن القواعد التي تتبناها الشركة[4] .

ت- تجربة فرنسا:

للشركات الفرنسية ميزة خاصة بها حيث هناك شركات تدار من طرف مجلس إدارة واحد وهو المجلس التنفيذي، كما يوجد شركات أخرى تدار من طرف مجلسين للإدارة الأول مجلس إشرافي وآخر تنفيذي، فوفقا للقانون الفرنسي فإن للشركات الفرنسية حرية الاختيار بين طريقة إدارتها وفق إحدى الطريقتين السابقتين.[5]

---

[1] – **بول ساربانس (Paul Sarbanes)** سياسي، ومحامي من الولايات المتحدة الأمريكية، تولى منصب عضومجلس الشيوخ الأمريكي .

[2] – **مايك أوكسلي (Mike Oxley)** محامي وسياسي أمريكي، نشط في الحزب الجمهوري.

[3] – عبد الرحمن زهير عبد القادر، **انعكاسات قانون ساربنس اوكسلي على دور ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال**، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 41، العدد117، 2018، ص 281.

[4] – علي حسين الدوغجي، اسامة عبد المنعم سيد علي، **دور قانون (ساربنيز–أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد86، 2011، ص ص: 8-9.

[5] – نبيل حمادي، عمر علي عبد الصمد، **النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات –دراسة مقارنة لـ و.م.أ وفرنسا**، ملتقى حول حوكمة المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2013، ص 838.

ويعتبر نظام حوكمة الشركات الفرنسي من أكثر الأنظمة تقدما وفعالية في العالم، حيث طغى مفهوم الحوكمة وازداد أهمية بعد قضية بنك كريدي ليونيه (Lyonnais Crédit)، واشتهرت القضية بقيام مندوب الدولة المساهم بوضع استراتيجية من دون رقابة حقيقية وكان المندوب يتمتع بكامل الصلاحيات لإدارة البنك، وهذا ما أدّى إلى خلق عجز ضخم للبنك فظهرت الحاجة الملحة إلى الاتجاه نحو إرساء قواعد للحوكمة، وأصبح الموضوع حقلا خصبا للأبحاث والدراسات الحديثة.

وتجلى الاهتمام الفرنسي بحوكمة الشركات بشكل واضح من خلال العديد من القوانين أهمها:

تمثلت أولى البوادر الرسمية لتبني حوكمة الشركات في فرنسا بإصدار تقرير فينو الأولVienot سنة 1995، وهو عبارة عن تقرير أصدر تحت إشراف الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص والمجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسيين تحت رعاية " Vienot Marc "[1]مدير عام رئيسي للمؤسسات العامة، وسمي التقرير بمجلس الإدارة للشركات المدرجة في البورصة، وقسم التقرير إلى ثلاث أقسام كالتالي:[2]

القسم الأول شمل مهام وتعيين مجلس الإدارة والذي يندرج تحت لوائه سبل توزيع الصلاحيات وتنظيم العلاقات بين كل من مجلس الإدارة والمساهمين، وأوصى التقرير بضرورة الربط بين وظيفة الإدارة العامة ووظيفة رئيس مجلس الإدارة، إضافة إلى الحرص على تحقيق الإفصاح والشفافية خاصة فيما يتعلق بالسوق المالي.

القسم الثاني الذي أولى اهتماما كبيرًا بتشكيلة مجلس الإدارة وأوصى التقرير بضرورة وجود مديرين اثنين مستقلين في مجلس الإدارة، وثلاث إلى خمسة أعضاء في لجنة التعيينات ويجب أن تتكون لجنة المكافآت من ثلاثة إداريين مع الحرص على استقلالية واحد بينهم.

القسم الثالث حدد الوظائف الأساسية لمجلس الإدارة، وتم التوصية بتحرير تقرير بعد نهاية انعقاد كل مجلس ولم يحدد التقرير عدد الاجتماعات السنوية للمجلس، كما حث التقرير إبلاغ المدير للمجلس عند اكتشاف أي تضارب في المصالح.[3]

[1] – **مارك فينو(Vienot Marc)** موظف حكومي فرنسي كبير ومدير بنك، مدير عام رئيسي للمؤسسات العامة

[2] – بشرى نمديلي، صالح الدين كروش، **دراسة تقييمية لحوكمة الشركات في الجزائر من خلال بعض التجارب العالمية**، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الاعمال، المجلد04، العدد01، 2021، ص 213.

[3] – بشرى نمديلي، صالح الدين كروش، **المرجع السابق**، ص ص: 213-214.

في سنة 1996 قام مجلس الشيوخ وخاصة تحت إصرار السيناتور ماريني" Marini"[1] بالتحقيق في قواعد إدارة الشركات وترتب عن ذلك صدور تقرير (Marini) في جويلية 1996[2]، وتمحور التقرير حول الفصل بين كل من وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، ومنح أهمية كبيرة للدور الذي تؤديه لجان مجلس الإدارة[3].

ودائما مع التجربة الفرنسية وتحديدًا سنة 1999 تم إصدار تقرير فينو الثاني (Viénot II)، تحت إشراف الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص وحركة المؤسسات الفرنسية وتحت رعاية نفس الشخص" Vienot Marc " مدير عام رئيسي للمؤسسات العامة، وحمل التقرير عدة أفكار داعمة للحوكمة تم طرحها في قسمين كالتالي:

القسم الأول الذي ركز على الفصل بين وظائف الرئيس والمدير العام، وحمل القسم إرشادات حول الإفصاح عن المكافآت المقررة للمديرين بالشركات المدرجة في البورصة، إضافة إلى الإفصاح عن خطط الاكتتاب وشراء الأسهم في هذه الشركات[4]، ومن أهم الارشادات التي حملها هي الفصل بين مهام ومسؤوليات الرئيس والرئيس التنفيذي، ونشر المعلومات المتعلقة بحوكمة الشركات، وأوصى التقرير باحتواء لجنة المكافآت النصف أو الثلث على الأقل من الأعضاء المستقلة[5].

القسم الثاني والذي تمحور حول المديرين ونشاطات مجلس الإدارة، ونشاطات اللجان المنبثقة عن المجلس وأولى أهمية كبيرة عن الإفصاح عن المعلومات المالية، وحمل التقرير اقتراحات موجهة للجمعية العامة للمساهمين حول قابلية الزيادة في رأس مال الشركات خلال فترة الاكتتاب العام، وفي الأخير تم التوصية بالالتزام بالتوصيات التي حملها تقرير فينو الأول والثاني[6].

ثم صدر تقرير بوتون (Bouton) سنة 2002، والذي أصدر بعد الانهيارات الكبرى للشركات الأمريكية وقسم التقرير إلى ثلاث أقسام، حمل معايير تحسين أعمال الحوكمة المتعلقة بدور مجلس الإدارة وأهمية الإداريين المستقلين، والوصاية على

---

[1] – **فيليب ماريني (Philippe Marini)** سياسي فرنسي،، نشط في التجمع من أجل الجمهورية والاتحاد من أجل حركة شعبية. وانتخب عضومجلس الشيوخ الفرنسي كان السيناتور ماريني عضوًا مؤثرًا في مجلس الشيوخ، حيث ركز على العديد من القضايا المتعلقة بالمصارف والتمويل الدولي. ماريني حاصل على شهادة في القانون، ويعتبر خبير في الشؤون المالية الفرنسية والدولية.

[2] – نبيل حمادي، عمر علي عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره**، ص840.

[3] – بوشامي عبد القادر، سريدي احمد، تشيكوا عبد القادر، **مرجع سبق ذكره**، ص601.

[4] – سمية بن عمورة، باديس بوغزة، **مرجع سق ذكره**، ص 140.

[5] – Patricia Charlety, **le gouvernement d'entreprise** : **évolution en France depuis le rapport de Vienot 1995**, revue d'économie financière, No 63, 2001, p29.

[6] – سمية بن عمورة، باديس بوغزة، **مرجع سق ذكره**، ص 140.

الاستقلالية التامة لمدققي الحسابات، وضرورة احتواء التقرير السنوي على جميع الإجراءات الداخلية المتعلقة بتحديد ومراقبة الإلتزامات خارج الميزانية وكذلك كل ما يتعلق بالإفصاح المالي[1].

ث– تجربة روسيا:

أحرزت روسيا تقدمًا حين قامت بإصدار قانون حوكمة الشركات، مما ساعد في رفع معايير حوكمة الشركات إلى مستوى مقبول للمستثمرين الدوليين.

ويعد الإفصاح والشفافية من أبرز مجالات التقدم في مجال حوكمة الشركات في روسيا واللّذان يعدان من أهم مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وأظهرت التقارير والدراسات تفاصيل عن أداء الشركات، وفي نفس السياق أحرزت الشركات الروسية تقدما مبهرًا في مجال برمجة وانعقاد الاجتماعات السنوية للجمعية العامة للمساهمين، ورفع مستوى وعي المساهمين بحقهم في حضور هذه الاجتماعات وصون حقوقهم كحق التصويت، وأصدر قانون الشركات الروسية لوائح وتوصيات بإلزام كل شركات المساهمة بتشكيل أنظمة لاجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه كلجنة التدقيق ولجنة التعيينات والمكافآت[2].

2- التجارب الدولية لحوكمة الشركات في الدول العربية

أ– تجربة مصر:

ظهرت أولى بوادر الاهتمام بحوكمة الشركات في مصر سنة 2001، من خلال إجراء دراسات عن طريق البنك الدولي بالتعاون مع المركز المصري للدراسات الاقتصادية ووزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة القاهرة وبورصة الاسكندرية، وكللت هذه الدراسات والأبحاث بإصدار عدة تقارير بين سنتي 2001 و 2004، واهتمت هذه التقارير بتقييم معايير الحوكمة في مصر على ضوء مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وتقييم معايير الحوكمة في مصر فيما يتعلق بممارسات المحاسبة والتدقيق، وأخيرًا مدى تطبيق معايير الحوكمة في البيئة الاقتصادية المصرية.

وتجلى اهتمام مصر بالحوكمة أيضا من خلال إصدارها لمعايير المحاسبة والتدقيق، وإلزام شركات المساهمة بتشكيل لجان للتدقيق تتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة الغير تنفيذيين مع ضرورة وجود أحد الخبراء في الشئون المالية والمحاسبية ضمن أعضائها، إضافة إلى ضرورة الرفع من مستوي جودة التقارير المالية وتفعيل دور الهيئة العامة لسوق المال في المراجعة الدورية للتقارير المالية للشركات المدرجة في البورصة.

[1] – بوشامي عبد القادر، سريدي احمد، تشيكوا عبد القادر، **مرجع سبق ذكره**، ص602.

[2] – خولة عبد الحميد محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص65.

وفي سنة 2005 تم إصدار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في مصر، وأوصى الدليل بضرورة إلتزام شركات المساهمة بهذه القواعد خاصة في ظل المنافع التي تحققها قواعد الدليل لهذه الشركات بشكل خاص وللمناخ الاستثماري بشكل عام، وتناولت قواعد الدليل مبادئ حوكمة الشركات في مصر التي تعتبر مكملة للنصوص الواردة بشأن الشركات والقوانين الصادرة سابقا كقانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الصادر سنة 1981 وقانون سوق رأس المال الصادر سنة 1992 [1].

ب- تجربة المغرب:

ظهرت بوادر حوكمة الشركات في المغرب عند خصخصة بورصة كازابلانكا وتحديثها سنة 1993، وتلاها إصدار قانون الشركات سنة 1995 الذي حمل ضرورة تكوين مجلس إدارة مستقل وضرورة الرفع من مستوى الإفصاح والشفافية وحماية حقوق صغار المساهمين.

وأقدم الاتحاد العام للشركات المغربية سنة 2004 بالقيام بدراسة متعلقة بالحوكمة بغية إبراز ممارسات ومفاهيم الحوكمة وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وتحديد مدى وعي الشركات بضرورة تطبيق الحوكمة، وتم إجراء الدراسة على 40 شركة مغربية من مختلف القطاعات من بينها 14 شركة مدرجة في البورصة، وخلصت الدراسة بأن معظم الشركات لم تتلقى معلومات صحيحة حول مبادئ الحوكمة وفقا لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، إضافة إلى إخفاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين مصالحهم المادية المتعلقة بالعمليات التي من شأنها التأثير بشكل مباشر على الشركة وغياب الشفافية فيما يتعلق بعمليات الترشيح والانتخابات ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة، ومن أجل تغطية المشاكل السابقة الذكر ومحاولة التقارب نحو الحوكمة تم إصدار قانون الحوكمة المغربي سنة 2008 الذي يرمي إلى إرساء الإفصاح والشفافية والرفع من الأداء وتشجيع الميزة التنافسية بين الشركات، وتحسين صورتها مع المستثمرين وأصحاب المصالح[2].

ت- تجربة السودان

تطبيق مبادئ الحوكمة في السودان يعد ضعيفا جدًا على غرار معظم الدول السائرة في طريق النمو، ويتجلى ذلك في الفساد الذي تفشى في معظم أجهزة الدولة ومؤسساتها.

[1] – سامح محمد رضا رياض أحمد، **دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية**، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد07، العدد01، 2011، ص50.

[2] – حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، **تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري، دراسة تحليلية**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد05، العدد01، 2018، ص 98.

ودخلت الدولة مرحلة جديدة من خلال اتفاقية السلام سنة 2002، إذ تعد الاتفاقية منعرج للسودان للتقارب نحو الحوكمة حيث من خلالها تم وضع الإجراءات الضرورية لضمان سلامة الممارسة المالية في المؤسسات العمومية، حيث احتوى الدستور الانتقالي ضرورة التقيد بمبادئ الإفصاح والشفافية ونشر المعلومات وتوضيحها لمستخدميها من العوام، إضافة إلى تحسين نظام العطاءات الحكومية، والعمل على تفعيل دور التدقيق الداخلي وخلق أنظمة قوية للضبط المحاسبي والإداري، والرفع من كفاءة وفعالية إعداد التقارير، وتحسين دور وسائل الرقابة في المؤسسات الحكومية، ونشر ثقافة مكافحة الفساد.

وفي سنة 2002 نشر بنك السودان المنشور رقم 12، من خلاله تم وضع الضوابط للقضاء على عمليات الاختلاس والتزوير والتلاعبات بالبنوك واهتم البنك بتحسين أداء البنوك والقضاء على الفساد[1].

ث- تجربة الإمارات:

على غرار جل دول العالم اهتمت الامارات العربية المتحدة بحوكمة الشركات بداية من سنة 2006، وتلخص أهم جهود الدولة في تبني الحوكمة كالتالي:

- إنشاء معهد لحوكمة الشركات أول مرة سنة 2006 يهدف إلى إرساء مفهوم الحوكمة داخل البلد.
- إصدار العديد من التقارير المتعلقة بالتنمية المستدامة والحوكمة والأهداف المسطرة التي تسعى الدولة لبلوغها.
- إصدار 14 قانونا جديدًا تحمل في مضامينها قوانين للاستثمارات الأجنبية والمنافسة والتحكيم، وحوكمة الشركات...

ج- تجربة اليمن:

قامت اليمن بإصدار قوانين واتخاذ إجراءات تعتبر مقدمات نحو تبني حوكمة الشركات، ومن أهم هذه القوانين والقرارات ما يلي:

المبادرة بإصدار القانون رقم01 لسنة 2010 المتعلق بمكافحة تبييض الأموال، تم تلاها إصدار القانون رقم15 لنفس السنة المتعلق بتعديل المنظومة التشريعية للاستثمار والتجارة والذي يتوافق مع قوانين دول مجلس التعاون الخليجي، وتم تعديل قوانين الجمارك والضريبة على الدخل والنشاط الصناعي.

[1] – طروبيا نذير، **تجارب دولية لإرساء مبادئ حوكمة الشركات كآلية لمحاربة الفساد الاقتصادي (بين إلزامية المرحلة واحتشام المحاولة)**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد02، العدد04، 2014، ص ص: 110-111.

إصدار دليل لحوكمة الشركات والعمل على اتخاد التدابير اللازمة لتطوير الإدارة الحكومية وترشيد الإدارة وتطوير الاستراتيجيات الوطنية المتعلقة بمكافحة الفساد، إضافة إلى إصدار التقرير الوطني الثاني لأهداف التنمية الألفية سنة 2010.[1]

ح- تجربة السعودية:

تعاظم الاهتمام السعودي بالحوكمة عقب تأسيس السوق المالية وتلاها الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ولائحة الشركات والتدقيق الداخلي، وفي سنة 2003 تم تأسيس هيئة السوق المالية[2]، وتجلت أولى الخطوات الرسمية في صدور لائحة حوكمة الشركات من هيئة السوق المالية في المملكة العربية السعودية سنة2006 كلائحة استرشادية للشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي[3]، وتضم اللائحة خمسة أبواب متمثلة في: أحكام تمهيدية، حقوق المساهمين والجمعية العامة، الإفصاح والشفافية مجلس الإدارة، أحكام ختامية، وتوصي اللائحة بضرورة الإفصاح عن مدى تبني الإرشادات الواردة فيها من طرف الشركات مع الإفصاح أيضا عن البنود التي لم يتم تطبيقها مع ذكر أسباب ذلك[4].

[1] – عبد الحميد محمد سيف، **متطلبات تطبيق حوكمة الشركات في البلاد العربية**، مجلة السعيد للعلوم الإنسانية والتطبيقية، العدد01، 2017، ص ص: 61-62.

[2] – عبد الحميد محمد سيف، **المرجع السابق**، ص61.

[3] – عبد الله علي عسيري، **افصاح شركات المساهمة السعودية عن التزامها بلائحة حوكمة الشركات: دراسة تطبيقية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد27، العدد01، 2010، ص 97.

[4] – بوغازي إسماعيل، **مرجع سبق ذكره**، ص51.

المبحث الثالث: مسارات تبني الحوكمة في الجزائر

الجزائر ليست في منعزل عن التطورات التي يشهدها العالم خاصة في المجال الاقتصادي، والاهتمام الدولي مؤخرًا بموضوع حوكمة الشركات جعل الجزائر تقوم بأول الخطوات الرسمية لتبني المفهوم عن طريق عقد المؤتمرات وإصدار مواثيق خاصة بالحوكمة يتم من خلالها دعم وتشجيع الشركات لتبنيها نظرًا للأهمية الكبيرة لها خاصة من جهة دعم التنمية المستدامة والتي توليها الجزائر أهمية كبيرة في الآونة الأخيرة.

المطلب الأول: بوادر تبني حوكمة الشركات في الجزائر

سعت الجزائر الى تبني وإرساء مفاهيم للحوكمة خاصة لاعتبارها هيكل تنظيمي يضبط العلاقات بين مختلف الأطراف الفاعلة في الشركة مما يسمح بتحقيق الأهداف المسطرة.

1- تعريف الحوكمة في الجزائر:

ورد أول ذكر لمصطلح الحوكمة في الجزائر بصيغة الحكم الراشد سنة 2006 في الجريدة الرسمية في المادة الثانية من القانون 06/06 المتضمن القانون التوجيهي للمدينة، في الفصل الأول المتعلق بالمبادئ العامة بأن الحكم الراشد هو "الذي بموجبه تكون الإدارة مهتمة بانشغالات المواطن وتعمل للمصلحة العامة في إطار الشفافية"[1]، كما تضمنت المادة الحادية عشر من نفس القانون بأنه يهدف مجال التسيير إلى ترقية الحكم الراشد من خلال "تطوير أنماط التسيير العقلاني باستعمال الوسائل والأساليب الحديثة وتوفير وتدعيم الخدمة العمومية وتحسين نوعيتها، وتأكيد مسؤولية السلطات العمومية ومساهمة الحركة الجمعوية والمواطن في تسيير المدينة، ودعم التعاون بين المدن" .[2]

وعرف ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر الحوكمة بأنها: عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة[3].

2- أسباب ظهور الحوكمة في الجزائر

السير بخطى ثابتة في سبيل إصلاح النظام الاقتصادي والدفع بعجلة التنمية يعد من أهم الأسباب الرئيسية التي دفعت بالدولة الجزائرية للاهتمام بالحوكمة، وتحقيق مبتغى الدولة إلى التقارب نحو الحوكمة لا يتم إلا من خلال اتخاذ قرارات وخلق أنظمة توافي سير الأعمال الناجحة للشركات ووضع استراتيجيات بغية تحسين أدائها إضافة إلى تدعيم استمرارية الشركات، ولتبني الحوكمة ينبغي الارتقاء من كونها مجرد مفاهيم ونظريات ودراسات تطرح في الندوات والمؤتمرات إلى وسيلة عملية

[1] - **القانون رقم -06 /06** المؤرخ في 21 محرم 1427 الموافق ل 20 فيفري 2006 المتضمن القانون التوجيهي للمدينة، الجريدة الرسمية، العدد ،15 ص 18.

[2] - القانون رقم -06 /06، **المرجع السابق**، ص 19.

[3] - **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، 2009، ص 16.

فعالة للإصلاح الاقتصادي، والاهتمام الجزائري بالحوكمة تجلى من خلال إدخال مفاهيم لها ولمبادئها في الإصلاحات التي قامت بها بغية القضاء على الفساد المالي والإداري الذي يسري في كل المجالات، بحيث تحتل الجزائر مراتب متقدمة جدًا في قائمة الدول الأكثر فسادًا، ويمكن تلخيص أهم النقاط التي أدّت إلى الاهتمام الجزائري بالحوكمة كالتالي:[1]

- العمل على تطهير مناخ الأعمال وخلق حرية اقتصادية من خلال إعادة إصلاح المنظومة البنكية، وخلق نظام ضريبي بسيط والسعي إلى الارتقاء بالسوق المالي وتنشيطه بتشجيع إدراج الشركات فيه عن طريق بيان أهمية السوق المالي ونشر الثقافة المالية لدى المسيرين[2].
- التحول نحو اقتصاد السوق ومحاولة الاندماج في الاقتصاد العالمي والقيود التي تفرضها المنظمات الدولية في سعيها نحو تعزيز الشفافية والتنافسية في الاقتصاد يعتبر دافعًا للجزائر لإعادة النظر في آليات إدارة الاقتصاد وزيادة الانفتاح على المحيط الخارجي، لاسيما في الاتجاه نحو الخصخصة بحيث بلغ عدد الشركات التي تمت خصخصتها حوالي 110 شركة سنة 2007، وتعتبر قفزة نوعية في المجال بحيث بلغ عدد الشركات التي تم خصخصتها 58 شركة سنة 2003.
- إصلاح النظام المحاسبي باعتماد النظام المحاسبي المالي المستوحى من المرجعية الدولية IAS/IFRS سنة2010، وتوحيد الممارسات المحاسبية تفرضه التحديات الدولية بما يتماشى مع مبادئ الإفصاح والشفافية خاصة فيما يتعلق بالمعلومات الموجهة لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة والعمل على تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.
- لدعم الشفافية قامت الدولة بإصدار قوانين لإصلاحها من خلال القانون الذي فرض على الشركات ذات المسؤولية المحدودة بتعيين مدقق حسابات خارجي يتمتع بالنزاهة والسلوك الأخلاقي، حيث كان تعيين مدقق حسابات خاصًا بشركات المساهمة فقط، كما ينص القانون بنشر النتائج المحاسبية إجباريًا في إطار دعم الإفصاح والشفافية[3].
- وهناك أسباب متعددة الصعد للاهتمام الجزائري بالحوكمة منها ما هو اقتصادي واجتماعي وثقافي.... كالتالي:

الأسباب الاقتصادية: المديونية الخارجية للجزائر تعتبر أهم سبب اقتصادي دفع بالدولة للاهتمام بالحوكمة، بحيث شهدت المديونية الخارجية تزايدًا خلال الفترة 1967 -1994، حيث ارتفعت من 1,4 مليار دولار سنة 1967 إلى 27 مليار دولار سنة 1994، وتعتبر الفترة من 1973 من أكثر الفترات التي شهدت فيها المديونية الخارجية تزايدًا

[1] – سفير محمد، حيدوشي عاشور، **دور حوكمة الشركات في تدعيم نمووااستمرارية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مجلة اقتصاديات المال والاعمال، المجلد01، العدد02، 2017، ص 276.

[2] – ليلى غضبان، **مبادئ حوكمة الشركات –دراسة حالة الجزائر**، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد05، العدد02، 2022، ص294.

[3] – السيد صافي احمد، صفيح صادق، بن زيدان ياسين، **آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر**، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، المجلد02، العدد01، 2018، ص 57.

واضحًا،[1] وتتجلى أسباب ذلك في ضخامة الجهود الاستثمارية خاصة من خلال الخطط التنموية التي شهدتها الجزائر خلال فترة السبعينيات من القرن الماضي، وعدم التحكم في سياسة الاقتراض الخارجي وظاهرة التضخم[2].

الأسباب السياسية: سياسيًا يعتبر اندماج الجزائر في العولمة خاصة ما تحمله من مفاهيم للثقافة الديمقراطية للدول الغربية من الأسباب الرئيسية للاهتمام بالحوكمة، ناهيك عن النمو وتصاعد مديات الفساد الإداري والبيروقراطية إذ يتجلى ذلك بشكل كبير في الهيئات العمومية، وكذلك التدهور الذي شهدته معدلات الاستقرار السياسي منذ ثمانينيات القرن الماضي، والبحث عن مصادر حكم جديدة تعوض القديمة بعدما أنهك الفساد المالي والإداري أجهزتها.

الأسباب الاجتماعية: متمثلة في ارتفاع معدلات البطالة والأمية وانتشار الآفات الاجتماعية، إضافة إلى التدني الذي شهدته مستويات التنمية.

الأسباب العلمية: تتجلى هذه الأسباب في انتشار الدراسات المتعلقة بحوكمة الشركات من طرف المنظمات المهتمة بالموضوع والمعاهد والجامعات.....[3].

3- نظام الحوكمة في الجزائر

يتم تحديد نموذج الحوكمة المطبق في أي دولة من خلال هيكل رأس المال، بحيث إن تشتت الملكية أو تركزها يلعبان دورًا كبيرًا في وظائف الإدارة والرقابة على الشركة، وعند النظر إلى حالة الجزائر نجد أن التشكيلة الأساسية للشركات تتكون من شركات متوسطة وصغيرة، إذ تشكل الشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة نسبة 85,1 % من مجموع الشركات، وهذا يعود إلى نظام اقتصاد السوق الذي انتهجته الجزائر في إطار الإصلاحات الاقتصادية، وهذا أدّى إلى منح أهمية كبيرة للقطاع الخاص من جانب الدولة بإصدار تشريعات وقوانين داعمة لهذا القطاع ومن أهمها:

إصدار الجزائر لمراسيم وقوانين مثل قانون النقد والقرض رقم 90-10 المؤرخ في 14 أفريل 1990، إضافة إلى القانون التوجيهي لترقية الشركات الصغيرة والمتوسطة رقم 01-18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001، وتم إنشاء وزارة الشركات

[1] – الهاشمي بوجعدار، **أزمة المديونية الخارجية للجزائر أسبابها وآثارها**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد10، العدد02، 1999، ص 96.

[2] – بن الطاهر حسين، **أزمة المديونية وبرامج التصحيح الاقتصادية**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد20، العدد02، 2009، ص ص: 268-270.

[3] – صديقي خضرة، **مدى مساهمة ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية في تطبيق الحوكمة**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد02، العدد07، 2016، ص ص: 220-221

الصغيرة والمتوسطة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 94-211 المؤرخ في 18نوفمبر1994، والوكالة الوطنية لتطوير الشركات الصغيرة والمتوسطة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 05-165 المؤرخ في 03 ماي 2005 [1].

ومن خلال الدراسات التي أجريت على شكل الشركات الجزائرية وهياكل رأس مالها توصلت أغلب هذه الدراسات إلى عدم وجود تشتت في هيكل رأس المال، والسيطرة على الإدارة تكون من خلال ممثلين من الهيئات العمومية والبنوك إذ تلعب هذه الأخيرة دورًا فعالًا في تمويل الاقتصاد الجزائري، إضافة إلى وجود سوق مالي غير نشط بحيث أن عدد الشركات المدرجة في البورصة لا تتجاوز أصابع اليد، ومنه غياب دور سوق رأس المال في فرض الرقابة على الشركات وضعف الثقافة المالية المتعلقة بالبورصة لدى الجمهور، ومن جهة شركات القطاع الخاص فإن أغلبها تحت سيطرة الملكية العائلية، سواءً من ناحية ملكية رأس المال أو من ناحية الإدارة، وكل ما سبق يعتبر مؤشرات تفصل بأن النظام الحوكمي للشركات في الجزائر يقترب من نموذج الداخليين[2].

المطلب الثاني: مبادرات وتحديات الجزائر لتبني الحوكمة :

في إطار سعي الجزائر لإرساء مفاهيم لحوكمة الشركات ومحاولة التقارب نحو تبنيها، قامت بعدد من الإصلاحات التي مست القطاع الاقتصادي والتي تسهل من إرساء الحوكمة داخل البلد، وباشرت بالقيام بعدد من المبادرات لتفعيل إطار الحوكمة في الجزائر، ومن أهم هذه المبادرات تمتلث في إصدار ميثاق الحكم الراشد الذي يعتبر المرشد للمؤسسات الجزائرية لتبني الحوكمة.

1- أهم المبادرات المتبناة من طرف الجزائر لتبني حوكمة الشركات

أ- تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته

تم تأسيس الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته وفقا للقانون 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، وتم تنظيم عمل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته من خلال المادة 17 إلى 24 من القانون 06-01، وعرفها المشرع بصريح العبارة في المادة 18 من نفس القانون على أنها سلطة إدارية مستقلة[3]، كما حدد المشرع تشكيلة هذه الهيئة بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06-413 المتضمن تحديد تشكيلة الهيئة الوطنية للوقاية من

[1] – ضويفي حمزة، **مرجع سبق ذكره**، ص 209.

[2] – تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 52-53.

[3] – أكسوم عيلام رشيدة، إقلولي أولد رابح صافية، **دور الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته في مواجهة الفساد والحد منه في القانون الجزائري**، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، المجلد16، العدد04، 2021، ص 15.

الفساد ومكافحته وتنظيمها وطرق سيرها، وتضمنت المادة 20 من القانون 06-01 المهام التي تم تكليف الهيئة بالقيام بها[1]، وتتمثل في:

- اقتراح سياسات للوقاية من الفساد بما تجسد مبادئ دولة القانون وتعكس النزاهة والشفافية والمسؤولية في تسيير الشؤون العامة.
- السهر على إعداد توجيهات تتعلق بالوقاية من الفساد للأشخاص والهيئات ذات الطابع العام أو الخاص، واقتراح تدابير خاصة منها ذات الطابع التشريعي والتنظيمي للوقاية من الفساد.
- توعية وتحسيس المواطنين بالمخاطر والآثار السلبية الناتجة عن الفساد.
- العمل على توفير جو مساعد في الكشف عن أعمال الفساد والوقاية منها من خلال جمع المعلومات واستغلالها.
- تقييم مدى فعالية دور الإجراءات القانونية والأدوات الرامية لمكافحة الفساد والقضاء عليه.
- إلزام الموظفين العموميين بالتصريح عن الممتلكات الخاصة.
- القيام بالتحريات المتعلقة بوقائع الفساد عن طريق الاستنصار بالنيابة العامة.
- تعزيز التعاون بين الهيئات على الصعيدين الدولي والوطني في إطار مكافحة الفساد[2].

ب- انعقاد أول مؤتمر حول الحكم الراشد للمؤسسات سنة 2007:

اعتبر الملتقى فرصة مثلى ومواتية لتلاقي مختلف الأطراف الفاعلة في بيئة الأعمال والمؤسسات، ومن خلاله تبلورت فكرة جوهرية لدعم الحوكمة في الجزائر متمثلة في أهم توصية تم الخروج بها من الملتقى وهي إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة[3].

ت- تكوين فريق عمل حوكمة الشركات 2007:

تم تكوينه بمبادرة من طرف جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية من أجل اكتشاف الطرق التي تؤدي إلى دعم الحوكمة في مجتمع الأعمال بهدف تشجيع الاستثمارات الأجنبية وجذبها، ولتحقيق هذه الأهداف بادر أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص بوضع دليل حوكمة الشركات الجزائري بتشكيل مجموعة عمل حوكمة الشركات سنة 2007، وذلك بالعمل جنبًا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومؤسسة التمويل الدولية[4].

---

[1] – ميلودي محمد كريم، **واقع وتحديات حوكمة المؤسسات في الجزائر**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، ص 150.

[2] – **القانون رقم 01-06** مؤرخ في 20 فيفري ،2006 يتعلق من الوقاية من الفساد ومكافحته، العدد14، صادر بتاريخ 8 مارس،2006 ص 07 معدل ومتمم بموجب القانون رقم، 15-11 المؤرخ في 02 أوت 2011، العدد 44 الصادر بتاريخ 10 أوت2011.

[3] – يوب امال، **مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية**، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد01، العدد01، 2017، ص 92.

[4] – تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية، مرجع سبق ذكره**، ص54.

ث- إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائرية 2009:

تم عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009، من خلاله تم الإعلان عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري بمبادرة من دائرة العمل والتفكير الخاصة بالمشروعات، CARE، واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر، وذلك بمساعدة من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومؤسسة التمويل الدولية، وحاليا يتم دعم التنفيذ من طرف مركز المشروعات الدولية الخاصة، وحمل الميثاق توصية مفادها أنه على الشركات الجزائرية وضع الثقة الكاملة بأن مصلحتها لا تكون إلا من خلال تبني ميثاق الحكم الراشد[1].

ج- إطلاق مركز حوكمة الشركات في الجزائر 2010:

ميثاق حوكمة المؤسسات أحدث أثرًا بالغًا في بيئة الأعمال الجزائرية إذ اعتبر محفزًا لإطلاق مركز حوكمة الشركات في الجزائر سنة 2010، وهذا الأخير يعتبر مرجعية يستند عليها لإرساء الإفصاح والشفافية والمساءلة من خلال نشر ثقافة الحوكمة في المجتمع ونشر الوعي الجماهيري لمفهومها وأهميتها وتسهيل مهمة تبني ميثاق الحكم الراشد[2].

ح- تبني برنامج الاتحاد الأوربي لتعزيز الحوكمة في الجزائر:

خصص الاتحاد الأوروبي 10 ملايين أورو لتبني برنامج لدعم الحوكمة في الجزائر، وذلك في إطار برنامج النمو الشامل والإصلاح ودعم الشراكة، ويهدف هذا البرنامج إلى تثمين دور مؤسسات الحكم في كل من المجال السياسي والاقتصادي، وإرساء العدالة والمساواة ومكافحة أوجه الفساد والقضاء عليه من خلال دعم سيادة القانون، كما يهدف البرنامج إلى تشجيع مشاركة جل الأفراد في التنمية[3].

2- تحديات تطبيق الحوكمة في الجزائر

تطبيق وتبني الحوكمة في الواقع العملي الجزائري يواجه عدة تحديات تحول دون ذلك ومن أهم هذه التحديات:

أ- الفساد الإداري:

في غالب الأحيان يرتبط ظهور الفساد بغياب الحوكمة ويولد آثارًا سلبية لا متناهية، إذ أن الفساد الناتج عن غياب أو سوء تطبيق الحوكمة يؤدي إلى نفور الاستثمارات الأجنبية، كما ينتج عنه العديد من التكاليف الاقتصادية متمثلة

[1] - زعرور نعيمة، السبتي وسيلة، وئام حمداوي، **تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد01، العدد01، 2017، ص211.

[2] - مومن يمينة، **مقومات حوكمة الشركات في الجزائر**، مجلة القانون، المجلد 10، العدد02، 2021، ص ص: 157-158.

[3] - سفيان خلوفي، كمال شريط، مريم زغلامي، **تقييم واقع حوكمة الشركات في الجزائر في إطار ميثاق الحكم الراشد- دراسة حالة شركة "آن سي آى" رويبة الجزائر (مارس -2013 جويلية 2020)**، مجلة التنظيم والعمل، المجلد10، العدد04، 2021، ص64.

في سوء تخصيص الموارد المتاحة وانخفاض الانفاق الحكومي على مختلف المشاريع خاصة ذات التوجه الاجتماعي، ومن أهم التحديات التي تحول دون تطبيق الحوكمة هو اتساع نطاق الفساد ليشمل الأجهزة الحكومية التي تعتبر في حد ذاتها وسيلة لمكافحة الفساد، بحيث أن الحكومات الفاسدة تحرص على استمرار المناخ الفاسد الذي يمنح لهم العديد من المكاسب[1]، وحسب مؤشر مدركات الفساد صنفت الجزائر في الرتبة 116 عالميا بـ33 نقطة بالتنقيط نفسه الذي حصلت عليه في تصنيف عام 2021، بحيث أن مؤشر مدركات الفساد يصنف 180 بلدًا من خلال مستوياتها المدرَكة لفساد القطاع العام على مقياس من صفر (أي شديد الفساد) إلى 100 (أي نظيف جدا وانعدام الفساد)[2].

ب- ضعف احترام سلطة القانون:

التقيد بالقانون والإلتزام به من أسس نجاح أي نظام كان، كما هو الحال بالنسبة لنظام الحوكمة إذ يعد القانون من أهم الآليات الداعمة لها، ولا يمكن تطبيق حوكمة فعالة دون وجود إطار قانوني يدعمها، وتكمن أهمية سلطة القانون من خلال المساهمة في جذب الاستثمارات الأجنبية.

ت- الممارسات العملية وغياب الديمقراطية:

تؤدي الديموقراطية دورًا كبيرًا كآلية لعملية تداول السلطة، حيث يقوم أساسها على مبادئ التعددية والحرية وهذه المبادئ تحول دون سعي الأطراف والقوى السياسية لاستبداد السلطة، وكل ذلك يعمل على تضييق الخناق على الفساد وآثاره السلبية، كما إن مبادئ الديموقراطية تتيح للمجالس النيابية والتشريعية أداء واجباتها الرقابية والتشريعية باستقلالية تامة ودون أية ضغوط[3].

ث- غياب إنشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصالح:

التواطؤ والفساد الذي يظهر بين مجلس الإدارة والإدارة العليا لا يضر بأصحاب المصلحة فقط، بل يتوسع ذلك للتأثير على الشركة ومستقبلها، وعليه لا بد من توفر السياسات والإجراءات اللازمة لصون حقوق أصحاب المصلحة[4].

---

[1] – بومعزة ايمان، **واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وتحديات تطبيقها لمكافحة فساد الإدارات العمومية**، المجلة المتوسطية للقانون والاقتصاد، المجلد04، العدد02، 2019، ص 136.

[2] – **موقع أصوات مغاربية**، مؤشر "مدرَكات الفساد" لعام 2022، https://www.maghrebvoices.com/، تم الاطلاع عليه يوم 2023/06/18، على الساعة 14:12.

[3] – زعرور نعيمة، السبتي وسيلة، وئام حمداوي، **مرجع سبق ذكره**، ص212.

[4] – خير الدين وصيف فايزة، مراد بواشرية، **إشكالية عدم تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر**، مجلة الميادين الاقتصادية، المجلد01، العدد01، 2018، ص27.

المطلب الثالث: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر

حدد ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية أربع مبادئ تلتزم المؤسسات التي تتبنى الحوكمة بتطبيقها متمثلة في الإنصاف والمساءلة والشفافية والتبعية، وتتقارب هذه المبادئ مع مبادئ الحوكمة التي أصدرتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

1- لمحة عن ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر

تم تشكيل فريق عمل متكون من عدة متدخلين في عالم المؤسسة سمي بفريق العمل للحكم الراشد بالجزائر سنة 2007، ليقوم الفريق بإصدار ميثاق الحكم الراشد سنة 2009 بعد تكاثف جهود الفريق، وتضمن هذا الميثاق تعريف خاص للحكم الراشد بأنه العملية الإدارية والتطوعية للمؤسسة من أجل إدخال المزيد من الشفافية والصراحة في تسييرها وإدارتها ومراقبتها، فقد شكلت مبادئ الحوكمة المعتمدة من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الصادرة سنة 2004 أهم المراجع التي استلهم منها فريق العمل مع أخذه بعين الاعتبار خصوصيات المؤسسة الجزائرية[1]، وتوجه مضامين هذا الميثاق بصفة خاصة إلى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي تهدف إلى استمرارية نشاطها في ظل الاقتصاد التنافسي السائد، ووجه الميثاق أيضا إلى المؤسسات المساهمة في البورصة أو تلك التي تتهيأ لذلك[2].

تشكيلة فريق العمل للحكم الراشد بالجزائر سنة 2008

الجدول رقم02-01: تشكيلة فريق العمل

الرئيس: سليم عثماني	الرئيس المدير العام لمؤسسة صناعة المصبرات الحديثة الجزائرية، نائب رئيس جمعية المنتجين الجزائريين للمشروبات عضو منتدى رؤساء المؤسسات وعضو حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة
المنسق: طيب الطيبي	خبير مالي واقتصادي وعضو جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة
ممثل السلطات العمومية :عبد الكريم بوغدو	مدير التنافسية والتنمية المستدامة لدى وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية
الأعضاء	
مريم بليل مجوبي	الأمينة العامة لجمعية المنتجين الجزائريين للمشروبات
هلة بن عطية لغواطي	مستشارة
هند بن ميلود	محامية معتمدة لدى المحكمة العليا ورئيسة الجمعية الجزائرية للإحفاء" franchise la"
صابرينة بوهراوة	خبيرة لدى خلية التحويل والاستدامة لبرنامج ميدا

[1] – ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، **مرجع سبق ذكره**، ص 13-14.

[2] – بوغازي إسماعيل، **مرجع سبق ذكره**، ص55.

انصاف خلادي خبيرة	لدى برنامج ميدا –أورو تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
جون بوشي	CA2Mمسير شريك
محمد بوشاقور	مستشار
عبد الكريم بوغدو	مدير التنافسية والتنمية المستدامة لدى وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية.
ناصر بورنان	مستشار لدى البنك الإفريقي للتنمية
ريشار فريديريك	خبير
رضا حمياني	رئيس منتدى رؤساء المؤسسات
علي حربي	المدير العام لمكتب الاستشارات "نكست ستيب"
إلياس كرار	رئيس مكتب المؤسسات التمويلية" هيميليس"
سليم عثماني	الرئيس المدير العام لمؤسسة صناعة المصبرات الحديثة الجزائرية ونائب رئيس جمعية المنتجين الجزائريين للمشروبات و عضو منتدى رؤساء المؤسسات و عضو حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة
طيب الطيبي	خبير مالي واقتصادي وعضو جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة

المصدر: صديقي خضرة، **مدى مساهمة ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية في تطبيق الحوكمة**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد02، العدد07، 2016، ص ص: 221-222.

ويتضمن الميثاق جزئيين أساسين إضافة إلى ملاحق كالتالي:

يتضمن الجزء الأول دوافع ضرورة الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، إضافة إلى ربط الصلات مع إشكاليات المؤسسات الجزائرية خاصة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ذات الطابع الخاص[1].

الجزء الثاني تضمن المقاييس التي يبني عليها الحكم الراشد، إذ يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسات (مجلس الإدارة والجمعية العامة والإدارة التنفيذية) من جهة، وعلاقات المؤسسات مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك، الموردون... من جهة أخرى، ويتضمن هذا الجزء أساليب نقل الملكية بكل حرية وجودة المعلومات المنشورة.

الجزء الأخير الذي هو عبارة عن ملاحق يتضمن إرشادات ونصائح عملية تلجأ إليها المؤسسات لإنشغالات واضحة مثل قائمة مرجعية لممارسة التقييم الذاتي[2].

2- المعايير الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة

أ- المبادئ الأساسية لميثاق الحكم الراشد:

[1] – دربال سهام، **ضرورة تبني مبادئ الحوكمة الرشيدة في الشركات التجارية في الجزائر**، مجلة قضايا معرفية، المجلد02، العدد03، 2022، ص211.

[2] – عمر علي عبد الصمد، **إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر –دراسة مقارنة مع مصر**، مجلة الباحث، العدد12، 2013، ص41.

حمل ميثاق الحكم الراشد في محتوياته أربعة مبادئ أساسية للحوكمة بهدف إرساء الإنصاف والشفافية والمسؤولية والتبعية، كما يبين الشكل التالي:

الشكل رقم02-03: مبادئ ميثاق الحكم الراشد

الإنصاف: توزيع الحقوق والواجبات بين الأطراف الفاعلة والامتيازات المرتبطة بها بطريقة منصفة وعادلة	**الشفافية:** الحقوق والواجبات والصلاحيات والمسؤوليات الناجمة ينبغي أن تكون واضحة وجلية للجميع
المسؤولية: مسؤولية الأفراد محددة بأهداف دقيقة وليست مقسمة	**التبعية:** كل طرف مسؤول أمام الآخر فيما يمارس من خلاله المسؤوليات المنوطة له

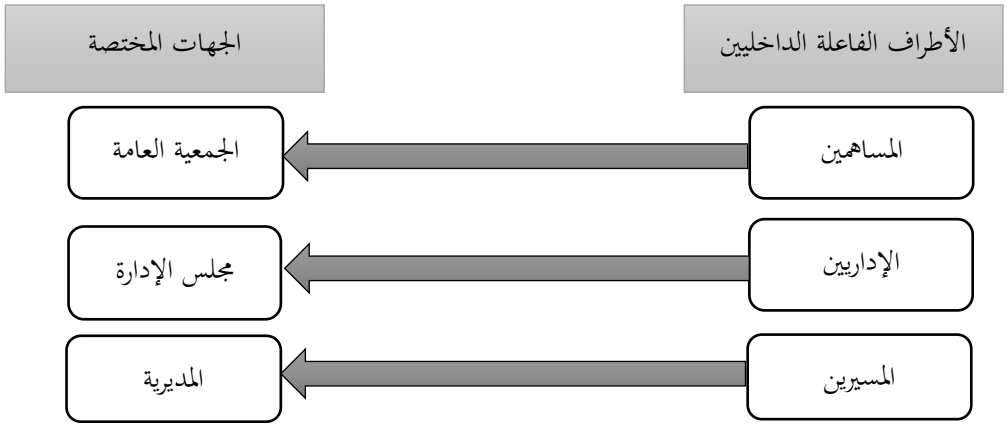
المصدر: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، **وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية**، 2009، ص 27.

حدد ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية أربع مبادئ تلتزم المؤسسات التي تتبنى الحوكمة بتطبيقها متمثلة في الإنصاف والمساءلة والشفافية والتبعية، وتتقارب هذه المبادئ مع مبادئ الحوكمة التي أصدرتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ويتجلى ذلك باعتبار مبادئ هذه الأخيرة أهم المراجع التي استلهم منها لإصدار ميثاق الحوكمة الجزائري مع أخذه بعين الاعتبار خصوصيات المؤسسة الجزائرية.

ب- الأطراف الفاعلة في الحوكمة وفق ميثاق الحكم الراشد:

صنف الميثاق الأطراف الفاعلة في الحوكمة إلى أطراف داخلية وأخرى خارجية كالتالي:

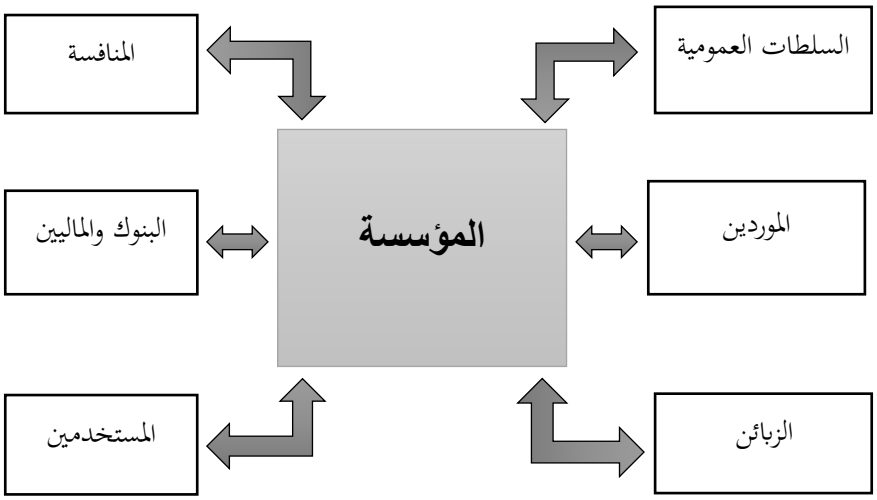
الشكل رقم02-04: الأطراف الفاعلة الداخلية وفق ميثاق الحكم الراشد



المصدر: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، **وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية**، 2009، ص 30.

أما الأطراف الفاعلة الخارجيين وفق ميثاق الحكم الراشد فتتمثل في الشكل التالي:

الشكل رقم02-05: الأطراف الفاعلة الخارجيين وفق ميثاق الحكم الراشد



المصدر: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، **وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية**، 2009، ص 44.

حصر ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية الأطراف الداخليين الفاعلين في الحوكمة في كل من الجمعية العامة والتي تمثل المساهمين، ومجلس الإدارة التي يمثل الإداريين والإدارة العليا التي تمثل المسيرين، أما الأطراف الخارجية فحصرهم ميثاق الحكم الراشد في كل من السلطات العمومية، الموردين، الزبائن، المنافسة الخارجية، البنوك، والمستخدمين.

3- الانتقادات الموجهة لدليل الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية

معايير الحكم الراشد للمؤسسة تغطي العلاقات التي تربط بين الأطراف الداخليين الفاعلة في الحوكمة للشركة من جهة، والأطراف الفاعلة الخارجيين للشركة (الزبائن، الموردون البنوك، المساهمين، السلطات العمومية) من جهة أخرى، وتعد هذه العلاقات مضبوطة بالقوانين الأساسية للشركة، والعقود والاتفاقيات المحررة من طرفها مع الغير، ومعايير الحكم الراشد تساهم في تحقيق القيمة المضافة ويكون ذلك من خلال توضيح مراحل التدخل والتصرف بصرامة وإنصاف وفعالية.

ميثاق الحكم الراشد موجه بالدرجة الأولى إلى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وهذه الأخيرة لها تركيبة خاصة بها، لكون أغلبيتها مؤسسات عائلية تعتمد على التمويل الذاتي والبنكي دون اللجوء للسوق المالي، وفي ظل العزوف الذي أبداه القطاع الخاص على الانضمام إلى البورصة، فمن الضروري إعادة صياغة ميثاق الحكم الراشد وجعله موجهًا إلى جميع المؤسسات باختلاف أشكالها.

وبحسب مركز المشروعات الخاصة تتطلب الحوكمة الجيدة إلزام أصحاب المؤسسات وأعضاء مجلس الإدارة بتطبيق مبادئ الحوكمة وبفرض عقوبات في حال عدم تطبيقها، في حين أن ميثاق الحكم الراشد تجاهل هذه النقطة إذ لم تعتبر الالتزام بمبادئ الحكم الراشد إلزاميًا.

ولم يتطرق ميثاق الحكم الراشد إلى تفصيل متعلق باللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، خاصة من حيث كيفية إنشائها وتشكيلاتها والمهام المنوطة بها، خصوصًا باعتبار هذه اللجان من أهم الآليات التي تقوم عليها الحوكمة، والتي تتيح رقابة فعالة على الشركة وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين بما يضمن مصالح الشركة والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح[1].

[1] – عاشوري عبد الناصر، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 55-56.

خلاصة:

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى حوكمة الشركات والتعرف على مساراتها في الجزائر، عن طريق عرض لمفاهيم الحوكمة وأسباب ظهورها ونشأتها والأهداف التي تسعى لتحقيقها، والتطرق إلى مختلف أنظمة ونظريات حوكمة الشركات وعرض لأهم مبادئها الصادرة عن الهيئات الدولية المهتمة بالمجال، وتم إلقاء نظرة على تجارب ومبادرات بعض الدول المتطورة وبعض الدول العربية في إطار تبني مبادئ الحوكمة، وأخيرًا تسليط الضوء على مسارات وجهود الجزائر لتبني الحوكمة والعراقيل التي تحول دون ذلك، إضافة إلى الوقوف على ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية.

حيث إن نشأة الحوكمة لم يكن بشكل عشوائي بل استلزمتها حاجة دفعت إليها رغبة وأصبحت بحكم الضرورة مطلب حياة وحتمية ملحة وضرورية لتواجد واستمرار الشركات في عصر التكنولوجيا والعولمة، حيث عرفت بأنها النظام التي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها، وتهدف الحوكمة إلى الإرتقاء والوصول للمستوى العالي للأخلاق خصوصًا عند ممارسة الأعمال، والسعي إلى بلوغ المبادئ الأساسية للحوكمة من شفافية ونزاهة وعدالة ومنح حق المساءلة لكافة أفراد المجتمع، وسارعت العديد من الجهات والمنظمات الدولية لصياغة مبادئ لحوكمة الشركات، ومن أهم المنظمات الدولية التي همت باستعراض الخطوط الإرشادية لقواعد الحوكمة نجد على رأسهم منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، البنك الدولي، لجنة بازل للرقابة المصرفية، مؤسسة التمويل الدولية وصندوق النقد الدولي.

وسعت الجزائري جاهدة إلى إرساء وتبني مبادئ لحوكمة الشركات على غرار جل دول العالم، وتجلى ذلك من خلال عدة مبادرات أهمها تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، وانعقاد أول مؤتمر حول الحكم الراشد للمؤسسات سنة 2007، وإصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائرية 2009 (ميثاق الحكم الراشد)، وإطلاق مركز حوكمة الشركات في الجزائر 2010 إضافة إلى تبني برنامج الاتحاد الأوربي لتعزيز الحوكمة في الجزائر.

الفصل الثالث: دور الإجراءات التحليلية في دعم أسس حوكمة الشركات

تمهيد:

في إطار مواكبة التطورات الحاصلة في الساحة الدولية في مجالي المحاسبة والتدقيق، بادرت الجزائر بإصدار معايير جزائرية للتدقيق مستوحاة بصورة كبيرة من المعايير الدولية بهدف الارتقاء بالمهنة وتوفير إرشادات للمهنيين لتقديم خدمات تدقيق ذات جودة تتوافق مع الممارسات الدولية، بحيث يعتبر التدقيق أهم وسيلة للرقابة على الشركات من خلال التقييم الموضوعي للعمليات المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية للشركة، وتحديد مدى توافقها مع المعايير والقوانين المحددة ويتحدد ذلك في الرأي الفني المحايد للمدقق الذي يصدر في شكل تقرير، والاهتمام بالتدقيق مؤخرًا يأتي ضمن المبادرات التي قامت بها الدولة الجزائرية في إطار السعي لإرساء الحوكمة وتبني مبادئها، بحيث يعتبر التدقيق العمود الأساسي بالنسبة للآليات الداعمة لتطبيق الحوكمة، وفي هذا الإطار أصدرت الجزائر معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية" الذي يحمل إرشادات لتطبيق الإجراءات التحليلية خلال مختلف مراحل عملية التدقيق، وتعتبر هذه الإجراءات من أهم الوسائل للرفع من جودة خدمة التدقيق والارتقاء بها وتحسين أداء المدقق من خلال الاقتصاد في الجهد والوقت والمساهمة في الفهم الكافي لطبيعة الشركات محل التدقيق بما يسهل من العملية، وللإلمام بجميع جوانب هذا الفصل تم تقسيمه كالتالي:

الفصل الثالث: دور الإجراءات التحليلية في دعم أسس حوكمة الشركات

المبحث الأول: الممارسة المهنية للمعايير الجزائرية للتدقيق: من خلاله سيتم التعرف على الإطار النظري لمهنة التدقيق في الجزائر ثم معايير التدقيق الجزائرية خاصة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الإجراءات التحليلية.

المبحث الثاني: استخدام الإجراءات التحليلية لدعم مسارات الحوكمة في الجزائر: من خلال هذا المبحث سيتم التعرف على العلاقة المتبادلة بين حوكمة الشركات والتدقيق والتعرف على استخدام الإجراءات التحليلية لدعم تطبيق الحوكمة من خلال معيار التدقيق الجزائري رقم 520.

المبحث الأول: الممارسة المهنية للمعايير الجزائرية للتدقيق

قامت الجزائر بعدة إصلاحات اقتصادية في إطار الجهود المبذولة للانفتاح الدولي ولمواكبة التطورات في المجال الاقتصادي خاصة لرغبتها في الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، ولتحقيق ذلك زاد الاهتمام الجزائري بالتدقيق بشكل ملحوظ وتتجلى بوادر ذلك من خلال إصدار القانون 10-01 في 29 جوان 2010 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وإنشاء ثلاث هيئات متَمثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وفي نفس الصياغ ولزيادة فعالية التدقيق وتطويره بما يتماشى مع الواقع العالمي، على غرار عديد من الدول اتجهت الجزائر إلى إصدار معايير تدقيق محلية(NAA . Normes d'audit algériennes) ، أين أصدرت الجزائر 16 معيارًا (حتى سنة2024) ، ومن أهم المعايير التي أصدرتها هو معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية".

المطلب الأول: الإطار النظري لمهنة التدقيق في الجزائر

تعسى الجزائر جاهدة لمواكبة التطورات في المجال الاقتصادي خاصة لرغبتها في الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، فكان لا بد من تنظيم مهنة التدقيق محليا ومواكبتها مع الواقع الدولي المهني.

التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر

أ- المرحلة الممتدة من 1969م إلى 1988م:

تعود الانطلاقة لمهنة التدقيق في الجزائر سنة 1969 بعد إصدار القانون 69-107، ونص القانون في **المادة 39** على أن" الوزير المكلف بالمالية يقوم بتعيين مندوبي الحسابات في المؤسسات العمومية وكذا الشركات الوطنية الصناعية أو التجارية بهدف ضمان صحة حساباتها وتحليل وضعيتها المالية المتعلقة بالأصول والخصوم، كما له الحق في تعيين مندوبي الحسابات في الشركات التي تملك الدولة حصة في رأس مالها"[1]، ويتضح من خلال القانون أنه يتم إلقاء مسؤولية تدقيق الحسابات السنوية للمؤسسات المملوكة للدولة على عاتق محافظي الحسابات من طرف الوزير المكلف بالمالية.

وبعد ارتفاع عدد المؤسسات وتعقد أساليب تسييرها بسبب إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية، كان لا بد للمشرع الجزائري من سن قوانين تتعلق بالنظام المحاسبي والرقابة على التسيير لتنظيم سير المؤسسات الاقتصادية، وتجلى ذلك من خلال إصدار الأمر 71-82 سنة 1971، الذي سن في **المادة 01** على " إمكانية مزاولة مهنة المحاسب

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 69-107** المؤرخ في 31 ديسمبر، 1969 المتضمن قانون المالية ،1970 العدد،110 ،1969 المادة: 39، ص.1805.

والخبير المحاسبي سواءً من طرف شخص طبيعي أو معنوي ضمن شروط مضبوطة" [1]، وجاء في **المادة 13** من نفس القانون إلزام المحاسبين والخبراء المحاسبين على "مراعاة الأحكام المنصوص عليها في هذا الأمر والقواعد الواردة في القانون والالتزامات المهنية الذي يضعها المجلس الأعلى للمحاسبة والذي يكون موضوع مرسوم يتخذ بناءً على اقتراح وزير المالية"[2]، وبناءً على ذلك تم اعتبار المجلس الأعلى للمحاسبة هي الهيئة المخول لها بالإشراف والمراقبة على عمل الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين.

وفي سنة 1972 تم إصدار المرسوم 72-84، الذي وضع شروط الترشح لاجتياز اختبار شهادة الخبير المحاسبي وحدد آليات سير الاختبار، كما أن هذا الاختبار يخضع لإشراف المجلس الأعلى للمحاسبة وكانت هذه خطوة مهمة حول الاهتمام بوضع شروط تضبط ممارسة مهنة الخبير المحاسبي[3]، وفي سنة 1980 صدر القانون رقم 80-05، بموجبه تم تشكيل مجلس المحاسبة، وحمل القانون من خلال **المادة 03** "أن يجري مجلس المحاسبة مراقبته على المؤسسات بجميع أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو مجموعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو منح أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات "[4]، ومن خلال القانون السالف الذكر أوكلت لمجلس المحاسبة مهمة الرقابة المالية للمؤسسات العمومية وحذفها من صلاحيات محافظ الحسابات[5].

ب- المرحلة الممتدة من 1988م إلى 1991م

نظام الاقتصاد المخطط واحتكار الدولة للمؤسسات الاقتصادية والقيود الإدارية المفروضة عليها اعتبر من أهم أسباب ضعف تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، إذ يرجع الأمر إلى عدم الحاجة إليها، وتم تحرير المؤسسات العمومية من القيود الإدارية بعد إعادة النظر في نمط التسيير المخطط، ففي سنة 1988 تم إصدار القانون 88-01، الذي سن في **المادة 03** على أن " المؤسسات العمومية الاقتصادية أشخاص معنوية تخضع لقواعد القانون التجاري، وتؤسس هذه

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **الأمر رقم 71-82** المؤرخ في 29 ديسمبر، 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، العدد،107 ،1971 المادة: ،01 ص.1852.

[2] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية **الأمر رقم 71-82**، المرجع السابق المادة 13، ص 1853.

[3] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **مرسوم رقم 72-84**، المؤرخ في 25 أفريل ،1972 المتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين، العدد 33، 1972، المادة 01-19، ص486.

[4] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون رقم 80-05** المؤرخ في 05مارس ،1980 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، العدد10 ،1980 المادة:03 ص.338.

[5] – بهلولي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر –دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف1، الجزائر، 2017، ص ص: 117-118.

المؤسسات في شكل شركات مساهمة أو في شكل شركات محدودة المسؤولية"[1]، وأصدر القانون 88 -04 من نفس السنة حيث نص في **المادة 02** على أن " المؤسسات العمومية الاقتصادية هي مؤسسات تتمتع بالشخصية المعنوية والتي تسري عليها قواعد القانون التجاري [2]، ومن خلال القانونين السابقين يتضح بإلزامية خضوع المؤسسات العمومية الاقتصادية للقانون التجاري وهته الشركات تتمثل أغلبيتها في الشركات ذات الأسهم، مما جعل منها عرضة للإفلاس في حال تعسرها ماليًا، وهذا ما استدعى إلى ضرورة الاهتمام أكثر بالتدقيق وإعادة تأهيل مهنة محافظة الحسابات، لذلك تم إصدار القانون 90-32 سنة 1990، الذي حمل تعديل لتنظيم أعمال مجلس المحاسبة ليتماشى مع التغيرات الحاصلة، وحمل القانون في **المادة 03** على جعل مهمة مجلس المحاسبة تنحصر "بالرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية، كما أن العمليات الخاصة بالأموال التي تتداولها طبقا للقانون المدني والقانون التجاري وكل المؤسسات العمومية الاقتصادية لا تخضع لاختصاص مجلس المحاسبة".[3]

وتعتبر هذه المرحلة التي أعادت لمهنة محافظ الحسابات اعتبارها من خلال الفصل بين مهمة المراقبة المالية للشركات وجعلها من مسؤوليات مجلس المحاسبة التي تخضع للقانون الإداري والمحاسبة العمومية، ومهمة مراقبة الحسابات للشركات التي تخضع للقانون التجاري من مسؤوليات محافظ الحسابات.

ت- المرحلة الممتدة من 1991م إلى 2010م

تعتبر مرحلة حساسة في تطور مهنة التدقيق في الجزائر حيث في سنة 1991 تم إصدار القانون 91-08، والذي أُصدر من أجل تحديد شروط ممارسة المهن الثلاث الممثلة في مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد، وحدد القانون شروط ممارسة المهن السابقة لدى الشركات التجارية باختلاف أنواعها والجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات، ومن خلال هذا القانون قام المشرع الجزائري بتكليف محافظي الحسابات بالتأكد من صحة وانتظامية الحسابات المالية للمؤسسات السابقة الذكر، وبموجب هذا القانون أنشئت منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين مهمتها تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وتم تكليف المنظمة بالأعمال الآتية: [4]

- حرص المنظمة على تنظيم المهن الثلاث وحسن ممارستها.

---

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون رقم 88-01** المؤرخ في 13 جانفي ،1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، العدد02، 1988 المادة 03 ص31.

[2] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون رقم 88-01** المؤرخ في 13 جانفي ،1988 المتضمن القاعدة الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية، العدد02، 1988 المادة02 ص48.

[3] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 90-32** المؤرخ في 05 ديسمبر، 1990 المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، العدد53 ،1990 المادة 03 و،04 ص.1691.

[4] – بهلولي نور الهدى، **مرجع سبق ذكره**، ص ص:119- 120.

- صون كرامة أعضاء المنظمة والحرص واستقلاليتهم.
- رسم القانون الداخلي للمنظمة مع تحديد شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة. [1]

وكلف نفس القانون في المادتين 30 و31 الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات كجهة مسؤولة عن تعيين محافظ الحسابات من بين المسجلين في المنظمة الوطنية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد وكالتين متتاليتين إلّا بعد ثلاث سنوات[2].

واحتاجت مهنة التدقيق المحاسبي إلى قواعد تحكم أخلاق ممارسيها، ففي سنة 1996 أصدر المشرع الجزائري المرسوم التنفيذي 96-136، المحدد " للقواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"،[3] وحدد المرسوم حقوق وواجبات أعضاء النقابة عند أداء الأعمال المتعلقة بمهنة التدقيق ونَظَّمَ علاقاتهم مع زبائنهم وزملائهم ومع النقابة، وفي نفس السنة تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بموجب المرسوم التنفيذي 96-318، الذي حمل في **المادة01** " يحدث مجلس وطني للمحاسبة يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويدعى في صلب النص المجلس، وحدد المرسوم مهام المجلس في **المادة02** "بمهمة تلخيص وتنسيق البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المتعلقة بها "[4]، واستحداث مجلس المحاسبة كان له دور كبير وفعال في تحسين ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق.

خلال هذه المرحلة وانطلاقا من المهام الموكلة لمحافظ الحسابات ركز القانون على التأكد من سلامة وصحة الحسابات ومدى تطابقها مع الواقع، واهتم المشرع بالجهة المسؤولة عن تعيين محافظ الحسابات وتطرق إلى المدة المسموحة له بتدقيق حسابات الشركات، وتجلى الاهتمام الكبير بمهنة التدقيق وتنظيمها في هذه المرحلة من خلال إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وتشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وإحداث المجلس الوطني للمحاسبة[5].

---

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 91-08** المؤرخ في 1 مارس 1991م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد20، 1991 المادة09، ص 652.

[2] – القانون 91-08 المؤرخ في 1 مارس 1991م، **المرجع السابق**، المادة 30-31، ص655.

[3] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 96-136** المؤرخ في 17 أفريل ،1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد24، ،1996 المادة01 ص05.

[4] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 96-318** في 25 سبتمبر ،1996 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، العدد56، 1996، ص18.

[5] – بهلولي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص121.

ث- المرحلة الممتدة ما بعد 2010م

بعد إصدار القانون 07-11 لسنة 2007م تم تبني النظام المحاسبي المالي SCF المستمد من المرجعية الدولية IAS/ IFRS الذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني PCN ، وظهر وجه جديد لممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر، ويعرف النظام المحاسبي المالي بأنه "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينة المؤسسة في السنة المالية "[1]، بحيث قامت الجزائر بإصلاح مهنة المحاسبة لمحاولة التقارب نحو الممارسات الدولية للمهنة نظرًا لوجود الكثير من المشاكل التي تواجه المهنة[2].

ودخل النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ابتداء من سنة 2010، ومن أجل الإرتقاء بمهنة المحاسبة والتدقيق أصدر القانون 10-01 في نفس السنة المنظم لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وحل محل القانون 91-08.

وسن المشرع الجزائري من خلال القانون 10-01 عدة تغييرات فيما يخص مهنة التدقيق حيث تم تعديل في كل من تعريف المدقق، والمهام الموكلة إليه والهيئة المشرفة عليه، إذ تم إحداث تغييرات هامة في هيكلة الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق، وتم إصدار مراسيم تنفيذية متعلقة بإعادة تنظيم المنظمات المهنية في الجزائر بهدف الفصل بين مهام المهن الثلاث لمحافظ الحسابات، المحاسب المعتمد والخبير المحاسبي تحت التكفل المباشر من وزارة المالية[3].

وخلال هذه المرحلة تم تفكيك المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وحل محله ثلاث هيئات وطنية ذات علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة تعمل تحت وصاية وزارة المالية، وتم إحداث هذه الهيئات للتحكم في المهن بما يتناسب مع تغيرات كل مهنة، وهذا وفق القانون 10-01 [4].

1- مهنة التدقيق في الجزائر:

أ- تعريف محافظ الحسابات

---

[1] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية **القانون رقم 07-11** المؤرخ في 25نوفمبر ،2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد74، 2007 المادة،03، ص03.

[2] - سليمة بن نعمة، أمين مخفي، **واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر (دراسة مقارنة للقانون 91_ و08 القانون 10_ 01)**، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد03، العدد02، 2017، ص 157.

[3] - بهلولي نور الهدى، **مرجع سبق ذكره**، ص122.

[4] - عوماري عائشة، اقاسم عمر، **واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بين الحقوق والواجبات من خلال تطبيقات القانون 10-01**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد05، العدد01، 2017، ص251.

مهنة التدقيق في الجزائر من صلاحيات محافظ الحسابات والذي تم تعريفه من خلال القانون التجاري الجزائري في **المادة 715** مكرر4، على أنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها"[1].

كما تم تعريف محافظ الحسابات في **المادة 22** من القانون رقم 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بأنه: "الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولياته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[2].

ب– شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات:

شروط ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر حددها المشرع في القانون 10_01، وتعتبر شروط إلزامية لابد من توفرها في أي شخص يرغب في ممارسة مهنة تدقيق الحسابات وتتمثل في التالي:

- الجنسية الجزائرية.
- الحصول على شهادة لممارسة المهنة أو أي شهادة معترف بها.
- لم يسبق وصدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- الحصول على الإعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة، شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها، تمنح هذه الشهادات المذكورة من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.
- أن يؤدي اليمين بعد الإعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، وذلك أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتب الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات بالعبارات التالية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد[3].

[1] – المادة 715 مكرر4، **مرجع سبق ذكره**، ص188.

[2] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 10–01** المؤرخ في 29 جوان ،2010 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد42، 2010، المادة22، ص6.

[3] – القانون 10–01، **مرجع سبق ذكره**، المادة08، ص 05.

ت– مهام محافظ الحسابات

وفقًا **للمادة 23** من القانون 10-01 لا بد لمحافظ الحسابات بالاضطلاع على المهام التالية:

- يشهد محافظ الحسابات على أن الحسابات السنوية منتظمة وخالية من الأخطاء، وتتطابق مع نتائج عمليات السنة والوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص محافظ الحسابات صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات الواردة في تقارير التسيير التي تقدم للمساهمين أو الشركاء من طرف المسيرين.
- يبدي محافظ الحسابات رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي وكل بمراقبتها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- إعلام المسيرين والجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بكل نقص يتم اكتشافه، والذي من الممكن أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة[1].

كما نصت **المادة 25** من نفس القانون على أن محافظ لحسابات ملزم أثناء مهمة التدقيق بإعداد التقارير التالية:

- تقرير المصادقة على انتظامية وصحة الوثائق السنوية، وتكون المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ، أو برفض المصادقة مع المبرر عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول اتفاقيات المؤسسة.
- تقرير خاص حول أعلى خمس أجور.
- تقرير خاص بشأن الامتيازات الممنوحة للعمال.
- تقرير خاص يتعلق بتطور النتيجة خلال الخمس سنوات الأخيرة.
- تقرير خاص حول نظام الرقابة الداخلية واجراءاتها.
- تقرير خاص عند وجود احتمال على استمرارية الإستغلال للمؤسسة.

ث– تعيين محافظ الحسابات:

[1] – بلبية محمد، بوشرف جيلالي، **واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 10–01**، مجلة الاقتصاد والمناجمنت، المجلد 13، العدد02، 2014، ص16.

يعين محافظ الحسابات من بين ممارسي المهنة المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات، وذلك بعد الموافقة الكتابية لمحافظ الحسابات ويتم ذلك بناءً على دفتر شروط[1].

2- الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

أ- المجلس الوطني للمحاسبة (CNC):

تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار المرسوم التنفيذي 96-318 سنة 1996 تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويعتبر جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني، يضطلع المجلس بمهام التنسيق وضبط مقاييس المحاسبة وكل تطبيقاتها وله كل الصلاحيات للاطلاع على مختلف المسائل المتعلقة بمجالات اختصاصه[2].

في بادئ الأمر كان المجلس مخول بصلاحيات حول مهنة المحاسبة فقط دون مهنة التدقيق، ومع إصدار القانون 10-01 والإصلاحات التي شهدتها مهنتي المحاسبة والتدقيق تم سن المرسوم التنفيذي 11-24 سنة 2011 والذي ألغى المرسوم التنفيذي السابق 96-318 [3]، وتم إعادة تشكيل المجلس وتنظيمه وأعطي للمجلس صلاحيات كانت في يد المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، كما يعتبر المجلس تابعًا مباشرة لسلطة الوزير المكلف بالمالية والذي بدوره يرأس المجلس، ويتشكل من أعضاء من مختلف القطاعات ذات العلاقة بمهن المحاسبة والتدقيق، وينبثق عن المجلس عدة لجان كل لجنة موكلة بمجموعة من المهام حسب تخصصها مثل لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الإعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم، ولجنة مراقبة الجودة [4].

ب- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تم إحداث الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة رقم 14 من القانون رقم 10-01، ونصت المادة على أن "ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتضم الغرفة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين المؤهلين لممارسة مهنة محافظ

---

[1] - سفاحلورشيد، كتوش عاشو، **مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر**، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد16، المجلد01، 2017، ص 87.

[2] - شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012، ص155.

[3] - بهلولي نور الهدى، **مرجع سبق ذكره**، ص 125.

[4] - شريقي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص156.

الحسابات حسب الشروط المحددة بموجب القانون، وتسير الغرفة من طرف مجلس وطني منتخب وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي حدد تشكيلة وتنظيم المجلس الوطني وصلاحياته.[1]

مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

بموجب **المادة 15** من القانون 10-01 تكلف كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالمهام التالية:

- حرص المنظمة على تنظيم المهن الثلاث وحسن ممارستها.
- صون كرامة أعضاء الغرفة والحرص واستقلاليتهم.
- رسم القانون الداخلي للغرفة مع تحديد شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول الغرفة.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها[2].

المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

على ضوء المعايير الدولية للتدقيق قام المجلس الوطني للمحاسبة CNC بالمبادرة بتبني بعض هذه المعايير بما يتوافق مع البيئة الجزائرية واكتفى المجلس بإصدار 16 معيارًا جزائريًا[3].

1- معايير التدقيق الجزائرية واللجان المشرفة عليها

أ- تعريف معايير التدقيق الجزائرية

[1] - محمد بوشوشة، **دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر في إطار القانون 10-01**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد05، العدد01، 2021، ص28.

[2] - القانون 10-01، **مرجع سبق ذكره**، المادة15، ص 06.

[3] - حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، **المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد11، العدد02، 2022، ص ص: 499-500.

ويمكن تعريف المعايير الجزائرية للتدقيق على أنها المرجع الوطني الذي يستشهد به ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر أثناء مهمة التدقيق من أجل إصدار تقرير ذو جودة عالية ومقارب للمعايير الدولية بما يفيد في اتخاذ القرارات من طرف أصحاب المصالح[1].

وتعرف أيضا على أنها الركيزة الأساسية لمهنة التدقيق في الجزائر، كونها الإطار العام المنظم لمهنة التدقيق على المستوى الوطني، وتعتبر المرشد الذي يوضح المسار الذي يسلكه محافظ الحسابات منذ توليه مهمة التدقيق حتى نهاية العملية وإعداد التقرير النهائي[2].

ب– اللجان المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية:

إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق من صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة إذ تعتبر المعايير الجزائرية حديثة النشأة، حيث أصدرت في إطار السعي للارتقاء بمهنة التدقيق إلى المستوى الدولي[3]، وتشرف على إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق الهيئات التالية والتي تنبثق كلها عن المجلس الوطني للمحاسبة:

لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية

توكل للجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية بتنفيذ المهام التالية:

- تحديد طرق العمل المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية والعناية المهنية.
- إنجاز المشاريع المتعلقة بالأحكام المحاسبية الوطنية التي تطبق على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الملزمين بموجب القانون بمسك المحاسبة.
- السهر على تطوير مسارات المحاسبة على المستوى الوطني من خلال إجراء الدراسات والتحاليل الخاصة بها.
- ابداء الآراء فيما يتعلق بالقوانين والتشريعات الخاصة بمهنة المحاسبة وتقديم التوصيات بشأنها.
- السهر على تنسيق الأبحاث النظرية الممنهجة في المجال المحاسبي.
- إبداء الآراء حول المعايير الدولية المتعلقة بالتقييس المحاسبي وكذلك تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

---

[1] – جميلة مروان، عمر حمي الدين محمود، **القيمة المضافة لمعايير التدقيق الجزائرية في الوسط المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر**، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد6 ،العدد2، 2021، ص36.

[2] – بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، **مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 "المصادقات الخارجية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 06، العدد 03، 2019، ص119.

[3] – خلايفية ايمان، جاوحدو رضا، **التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية**، مجلة معارف، المجلد14، العدد01، 2019، ص464.

لجنة مراقبة النوعية

تقوم اللجنة بتنفيذ المهام التالية:

- السهر على إيجاد سبل العمل فيما يتعلق بجودة الخدمات.
- اقتراح مشاريع النصوص التنظيمية المتعلقة بمجال النوعية.
- السهر على إصدار معايير وإجراءات متضمنة طرق تنظيم المكاتب وتسييرها.
- إعداد الإجراءات المتعلقة بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب.
- الحرص على الإلتزام بقواعد الاستقلالية والأخلاقيات.
- اختيار المراقبين من بين المهنيين لضمان المهام المتعلقة بمراقبة الجودة.
- السهر على تنظيم الملتقيات والدراسات المتعلقة بالجودة التقنية[1].

2- عرض معايير التدقيق الجزائرية:

قام المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) والذي يعتبر الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في الجزائر بخطوة كبيرة في محاولة التقارب نحو الممارسات الدولية في مجال التدقيق من خلال إصدار معايير جزائرية للتدقيق، وفكرة إصدار هذه المعايير لم يكن وليد اليوم، بل تبلورت الفكرة في سنة 2001 في إطار سياق الإصلاح المحاسبي المتمثل في إعداد النظام المحاسبي المالي، وفي سنة 2007 شكلت لجنة حسب القانون 07-11 تعرف بلجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، واقترح أعضاء هذه الأخيرة خلق معايير محلية للتدقيق سنة 2009، إلا أن القانون 10-01 السابق الذكر عرقل من مهمة إصدار هذه المعايير.

وفي سنة2014 في إطار تقييم وتحيين القانون 10-01، قامت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بإنشاء لجنة Ad Hoc تتفرع عن المجلس الوطني للمحاسبة CNC، حيث تم تكليفها بمهمة تحيين القانون السابق الذكر، وفي جوان 2015 قدمت اللجنة مقترح يتضمن تقويم مجموعة من المواد وكلل عمل اللجنة في سنة 2016 بإصدار معايير جزائرية للتدقيق، وتعتبر هذه السنة بمثابة إعلان ميلاد لهذه المعايير، وتم اقتراح إصدار 36 معيار وطني للتدقيق لكن ولحد الساعة تم

[1] – حمزة ضويفي، عنون فؤاد، **مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق**، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد02، العدد01، 2020، ص38.

إصدار16 معيارًا فقط مستمدة بصفة كلية من المعايير الدولية للتدقيق (ISA) [1]، وأصدرت بصورة متفرقة على أربعة مقررات كالتالي:

أ- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016:

المادة الأولى: يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ 4 معايير جزائرية للتدقيق.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم" 210": اتفاق حول أحكام مهام التدقيق.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم" 505 ": التأكيدات الخارجية.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم" 560": الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحساب.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم" 580": التصريحات الكتابية[2].

ب- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016

المادة الأولى: يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ 4 معايير جزائرية للتدقيق

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم" 300 ": التخطيط لتدقيق القوائم المالية.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم" 500": العناصر المقنعة.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم" 510": مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم" 700": تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية[3].

ت- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:

المادة الأولى: يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ 4 معايير جزائرية للتدقيق

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم" 520": الإجراءات التحليلية.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم" 570": استمرارية الإستغلال.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم" 610": استخدام أعمال المدققين الداخليين.

---

[1] – ريمة بصري، بن بلقاسم سفيان، **مرجع سبق ذكره**، ص118.

[2] – وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 002** المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016، ص2.

[3] – وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 150** المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016، ص3.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم" 620": استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق[1].

ث- المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018:

المادة الأولى: يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ 4 معايير جزائرية للتدقيق.

- المعيار الجزائري للمراجعة" 230": وثائق المراجعة.
- المعيار الجزائري للمراجعة"501": العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة.
- المعيار الجزائري للمراجعة" 530": السبر في المراجعة.
- المعيار الجزائري للمراجعة" 540": مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به[2].

3- أهمية تطبيق معايير التدقيق في الجزائر

للمعايير الجزائرية للتدقيق أهمية كبيرة وتعود بالنفع على العديد من الأطراف من ممارسي مهنة التدقيق، والشركات التي تسعى إلى الحصول على خدمات تدقيق ذات جودة وعلى الاقتصاد الوطني ككل ويمكن تلخيص أهمية هذه المعايير في النقاط التالية:

- تحسين مستوى مهنة المحاسبة وتعزيز سمعتها من خلال مساهمة المعايير المحلية في خلق التقارب بين الجزائر والممارسات العالمية المتطورة فيما يتعلق بالمحاسبة والتدقيق وتطبيقاتهما.
- توحيد إجراءات إصدار تقرير المدققين بما يعزز من خاصية المقارنة[3].
- الإرتقاء بمستوى مهنة التدقيق في الجزائر خاصة في ظل الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الدولة.
- اعتبار المعايير المحلية كدليل للاسترشاد بها من طرف المدققين.
- الدعم المباشر لعمل المدقق والمساهمة في تجنبه مخاطر الوقوع في الأخطاء مما يرفع من مستوى مصداقية وجودة تقرير المدقق.

[1] – وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 23** المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2017، ص2.

[2] – وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر 77** المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2018، ص2.

[3] – بكيحل عبد القادر، **أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA في البيئة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد14، العدد01، 2018، ص ص: 127-129.

- تحديد واجبات المدقق وحقوقه، وكذا المسؤوليات التي تقع على عاتقه[1].
- تعتبر الإطار الذي يحدد عمل المدقق من خلال وضع الأسس اللازمة التي تضبط وتوجه عمله في الاتجاه الصحيح.
- إلزامية تطبيق المعايير المحلية للتدقيق يتماشى مع طموح الدولة في جذب الاستثمارات الأجنبية خاصة الشركات المتعددة الجنسيات، والذي بدوره يسهم لا محالة في دفع عجلة التنمية وتحقيق النمو الاقتصادي.
- تشجيع التواصل والتعاون في إطار العمل بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
- خلق المساعدة والإشراف العملي للمدققين فيما يتعلق بتطبيق المعايير لتطوير الممارسة المهنية للتدقيق على المستوى المحلي[2].

المطلب الثالث: معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الإجراءات التحليلية

تم إصدار معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية" من خلال المقرر الوزاري رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وتم إصدار أربعة معايير من خلال هذا المقرر.

1- إصدار وتعريف المعيار

أ- إصدار المعيار

تم إصدار معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية" بموجب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، تحت إشراف السيد الوزير المكلف بالمالية "حاجي بابا عمي" وذلك ب:

"بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم".

"وبمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي المعدل ".

" بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد".

[1] – حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص501.

[2] – سعيدي زهير، **معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية دراسة نظرية تحليلية**، مجلة افاق للدراسات الاقتصادية، المجلد02، العدد02، 2017، ص ص: 187-188.

"وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-125 المؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2015 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة المعدل ".

"وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 54-95 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 18 القعدة عام يجدد صلاحيات وزير المالية".

"وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-346المؤرخ في ذي 1428 الموافق 28 نوفمبر 2007 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية".

" وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره".

"وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره".

"وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات".

"وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 ويحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها".

"وبمقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 والمحدد لمحتوى ومعايير تقارير محافظ الحسابات".

" وبمقتضى القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 والمحدد لإجراءات إرسال تقارير محافظ الحسابات"[1].

ب- تعريف الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الجزائري رقم 520:

[1] – وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة **المقرر رقم 23** المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،، 2017، ص ص: 2-3.

اعتبرت المعايير الجزائرية للتدقيق الإجراءات التحليلية على أنها تقنية مراقبة متمثلة في توقع قيم البيانات المالية بناءً على علاقتها مع بيانات مالية أخرى أو بيانات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.

وتتضمن هذه الإجراءات مقارنات مع بيانات تقديرية أو بيانات سابقة للمنظمة أو لمنظمات مشابهة تنشط في نفس المجال، وتطبق الإجراءات التحليلية اعتمادًا على طرق بسيطة أو معقدة من خلال استخدام تقنيات إحصائية واستنباطها لتحليل التغيرات المهمة أو الإتجاهات الغير متوقعة[1].

2- مجال وأهداف تطبيق المعيار

تضمنت المعايير الجزائرية للتدقيق في إصداراتها تحديد وصياغة مجال وأهداف كل معيار تم إصداره، وفيما يلي مجال وهدف المعيار رقم 520 " الإجراءات التحليلية":

أ- مجال تطبيق المعيار:

- اعتبار الإجراءات التحليلية كمراقبة مادية لذلك يستخدمها المدقق في مراحل التدقيق.
- إلزامية تطبيق الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق خاصة أثناء استعراض وجود تناسق مجمل الحسابات.
- الإجراءات التحليلية تعتبر أداة لتقييم المخاطر واستخدامها لفهم طبيعة المؤسسات والصناعة التي تنتمي إليها يسمح بالكشف عن العمليات الغير العادية والأحداث الاستثنائية، مما يوجه المدقق لتحديد كيفية تطبيق رزنامة التدقيق والاعتماد على إجراءات التدقيق اللازمة التي تطبق كرد فعل عن تلك المخاطر.
- اعتبار الإجراءات التحليلية كتقنية مراقبة.

ب- هدف المعيار:

مدقق الحسابات ملزم بجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة عن طريق الإجراءات التحليلية المادية، كما يجب عليه تنفيذ الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من نهاية عملية التدقيق من أجل التحقق من وجود تناسق بين طبيعة فهمه للشركة محل التدقيق والكشوف المالية التي دققها.

3- واجبات تطبيق المعيار

أ- الإجراءات التحليلية المادية:

- تنفذ أثناء عملية التدقيق اختبارات جوهرية لتحديد التقلبات والأخطاء في البيانات والقوائم المالية، ويعتمد المدقق على الإجراءات التحليلية أو الإجراءات التفصيلية أو مزيج بينهما.

[1] – المقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، **المرجع السابق**، ص6.

- يجب تقدير مدى ملائمة الإجراء التحليلي ودلالته للتأكيدات المعينة، إذ يجب على مدقق الحسابات التأكد من فعالية الإجراءات التحليلية المطبقة في الكشف عن الاختلالات التي إذا أخذت على حِدًا أو مع اختلالات أخرى تصبح جوهرية.
- يلجأ مدقق الحسابات إلى استخدام النسب المختلفة أثناء تنفيذ الإجراءات التحليلية المادية خصوصا عندما تتناول هذه الإجراءات كماً هائلا من البيانات القابلة للتنبؤ عبر الزمن.
- موثوقية البيانات المجمعة من طرف المدقق تتأثر بمصدرها الداخلي أو الخارجي ومدى قابلية هذه البيانات للمقارنة مع السنوات السابقة أو مع بيانات القطاع وتتأثر بطبيعتها واقعية أو موضوعية.
- يتم تقدير إذا كانت النتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية تسمح بتحديد التقلبات مما قد يؤدي إلى كشوف مالية تحوي تقلبات واختلالات معتبرة، وعلى مدقق الحسابات أن يأخذ بعين الاعتبار مستوى توفرها ودقتها وموثوقيتها وتجزئتها.

- يقوم مدقق الحسابات بتحديد الفروق المقبول بها التي تظهر عند مقارنة القيم الفعلية والقيم المتوقعة، وعند تجاوز الفرق الحد الذي حدده المدقق يجب عليه توسيع إجراءات التدقيق لجمع العناصر المقنعة لشرح أسباب التغيرات التي ظهرت[1].

ب- الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة:

من أجل تأسيس خلاصة عامة حول توافق البيانات المالية مع فهم المدقق لطبيعة الشركة محل التدقيق لا بد من تنفيذ الإجراءات التحليلية في تاريخ قريب من نهاية عملية التدقيق.

ت- تحليل نتائج الإجراءات التحليلية:

عند تحديد مخاطر لم يكتشفها المدقق إلا عند تنفيذ الإجراءات التحليلية، فإن المدقق ملزم عندئذٍ بضرورة استكمال إجراءات التدقيق بما يلي:

- الحصول على معلومات وتفسيرات من الإدارة إضافة إلى جمع العناصر المقنعة التي تؤكد صحة المعلومات التي حصل عليها من الإدارة.
- وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق أخرى يراها المدقق ضرورية بناءً على خبرته ونظرًا للظروف[2].

[1] – المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، **المرجع السابق**، ص3-4.

[2] – المقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، **المرجع السابق**، ص4.

المبحث الثاني: استخدام الإجراءات التحليلية لدعم مسارات الحوكمة في الجزائر:

تؤدي الإجراءات التحليلية دورًا هامًا في الرفع من جودة التدقيق وكفاءة المدقق، ويمكن الجزم بأنها إجراءات ضرورية وإلزامية نظرًا لأهميتها الكبيرة التي تعود بالنفع على مختلف الأطراف ذوي العلاقة مع الشركات، خاصة في إطار السعي إلى تبني الحوكمة بإعتبارها وسيلة وأداة لتحقيق الأهداف وضمان استمرارية الشركات، إضافة إلى اعتبار التدقيق ركيزة من ركائز الحوكمة في إطار الدور الرقابي للتدقيق وإضفائه للشفافية والمصداقية على البيانات المالية للشركة بما يتوافق مع أسس حوكمة الشركات، ومن خلال هذا المبحث سيتم التعرف بشكل نظري على دور الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات في الجزائر خاصة في ظل الإلتزام بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 520.

المطلب الأول: التدقيق كآلية لدعم الحوكمة

التدقيق الخارجي يعتبر ركيزة من ركائز الحوكمة في إطار الدور الرقابي للتدقيق وإضفائه للشفافية والمصداقية على البيانات المالية للشركة بما يتوافق مع أسس حوكمة الشركات.

1- أهمية التدقيق في تطبيق الحوكمة

يعمل التدقيق عادة بصفتين، أولًا يقدم المدققون تقييمات موضوعية تعتمد على مدى ملاءمة هيكل إدارة الشركات والفعالية التشغيلية لبعض الأنشطة الإدارية، وثانيا يعمل كتحفيز لإجراء تغييرات وتقديم المشورة إضافة إلى إدخال تحسينات لتعزيز هيكل وممارسات حوكمة الشركات محل التدقيق.

كما يقوم مجلس الإدارة والإدارة العليا بإنشاء ومراقبة الأنظمة على مستوى الشركات من أجل تحقيق حوكمة فعالة، وعليه يمكن للمدققين دعم وتحسين إجراءات مراقبة الأنظمة المختلفة، وذلك على الرغم من ضرورة استقلال المدققين إلا ويمكنهم المشاركة في إنشاء العمليات المتعلقة بالحوكمة من خلال توفير ضمانات بشأن عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة في الشركات، ومنه يصبح التدقيق العمود الرئيسي للحوكمة الفعالة[1].

ولا يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية مباشرة في تطبيق حوكمة الشركات، بل يقوم بالتحقق وفحص الجوانب المعلوماتية لنظام الحوكمة،[2] كما أن اللجوء إلى مدقق حسابات خارجي ومستقل يعتبر إحدى الآليات التي تمكن من السيطرة على

[1] - Suzana Guxholli, Vjollca Karapici, Albana Gjinopulli, **Corporate Governance and Audit**, China-USA Business Review Vol 11, No 02, 2012, p256.

[2] - Derek Broadley, **auditing and its role in corporate governance**, bank for international settlements fsi seminar on corporate governance for banks, 20 June 2006, Deloitte, hong kong, 2006, p5.

القادة وسلوكياتهم الغير أخلاقية، بحيث يظهر المدقق كوكيل مفوض من قبل مالكي الشركة لإضفاء العدالة والمصداقية على المعلومات المالية والمحاسبية، وسلطت العديد من الدراسات الضوء على الدور الحاسم للتدقيق في حل النزاعات بين المساهمين والمسيرين بناءً على نظرية الوكالة[1]، وبموجب هذه النظرية فإن تصرفات المديرين تصب في سياق تحقيق مصالحهم الذاتية حتى لو كان ذلك ضارًا بالمساهمين وأصحاب المصالح[2].

ومن هذا المنطلق فان المدقق يعد عنصرا ضروريًا في حل مشكلة تضارب المصالح بين المساهمين والمسيرين، بحيث إن مستخدمي القوائم المالية يضعون كامل ثقتهم في المدقق لاكتشاف التحريفات والأخطاء وتقييم مدى كفاءة هيكل نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق، وترتبط مشاكل الحوكمة بعدم التماثل المعلوماتي بين المسيرين وجميع أصحاب المصالح، ومن ثم يمثل التدقيق آلية قادرة على الحد من هذا التباين المعلوماتي[3]، وباعتبار المدقق وكيل مفوض من قبل المالكين للتصديق على البيانات المالية المنشورة من قبل المسيرين، فهو يؤدي دورًا كبيرًا في الحد من عدم تناسق المعلومات بين المديرين والمساهمين، ويتحقق الحد من عدم تناسق المعلومات من خلال المصادقة على الحسابات أو إبداء رأي مرفق بالبيانات المالية المخصصة أساسًا للمساهمين[4].

كما يعتبر تقرير المدقق النهائي مؤشرًا ذو فعالية لمستخدمي القوائم المالية، بحيث يوضح ظروف سير مهمة المدقق والخلاصة التي توصل إليها المتعلقة بالجوانب المالية والمحاسبية وإضفاء المصداقية على تلك المعلومات[5].

ومؤخرًا أصبح المدقق يلتزم بتحرير تقرير عن مدى الإلتزام بتطبيق حوكمة الشركات، ويعتبر هذا التقرير الخاص من المهام الجديدة والمستحدثة الموكلة للمدقق، بحيث إن الأسواق المالية والهيئات المشرفة عليها في معظم دول العالم تنص قوانينها على ضرورة قيام المدقق بتقييم مدى إلتزام الشركة بالميثاق الذي يصدره السوق المالي والمتعلق بدعم مسارات الحوكمة، وهذه القوانين توجب بتطبيق إرشادات هذا الميثاق الخاص بها دون المواثيق الأخرى[6].

---

[1] – Élisabeth bertin, Jacques jaussaud, Akira kanie, **Audit légal et gouvernance de l'entreprise**, **une comparaison France/Japon**, comptabilité – contrôle – audit, numéro spécial, 2002, p119.

[2] – Jeffrey Cohen and all,**op–cit**, p579.

[3] – David Carassus, Nathalie Gardes, **audit legal et gouvernance d'entreprise** : **une lecture théorique de leurs relations**, conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, bordeaux,France, 29-30 septembre 2005, p10.

[4] – yahia djekidel ahmed boudjelal, abdelkader benbertal, **Contribution de l'audit financier à la bonne gouvernance des entreprises**, Dirassat Journal Economic, Vol12, No 02, 2021, p484.

[5] – حميدي احمد سعيدي، **مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد05، العدد01، 2018، ص 335.

[6] – إسماعيل علي محمد الأسود، **مرجع سبق ذكره**، ص134.

ومما سبق لا مناص من قول إن التدقيق الخارجي آلية مهمة جدًا لضمان استدامة الشركات، ويعمل على تفعيل وتحسين الحوكمة في الشركات ويهدف إلى جعل المعلومات المالية والمحاسبية تتميز بموثوقية أكثر[1].

2- التدقيق لدعم إفصاح وشفافية المعلومات المالية والمحاسبية

الإفصاح المحاسبي هو شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والمناسبة، سواءً كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش أو الجداول.... من أجل إعطاء صورة واضحة وصحيحة عن الشركة لمستخدمي هذه التقارير والقوائم[2]، أما الشفافية فهي عبارة عن مبدأ خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالوضعية الحالية والقرارات وظروف العمل متاحة ومرئية ومفهومة لجميع المشاركين في السوق[3]، وفي محاولة تحديد العلاقة بين الشفافية والإفصاح، توصلت العديد من الدراسات إلى أن الشفافية في الإفصاح تعني اتسام مخرجات المحاسبة عن طريق التقارير المالية بمستوى عالي من الجودة للمعلومات، ولا تخلق ريبة أو غموض لدى مستخدمي تلك المعلومات وتتيح لهم اتخاذ القرارات كأنهم يرون ما بداخل الشركة[4].

والمدقق يبين في تقريره مدى حرص وإلتزام الشركة محل التدقيق بتطبيق المرجعية المحاسبية السائدة في بيئة الشركة، وباختلاف المرجعيات المحاسبية إلا أن جلها تفرض على جميع الشركات الإلتزام بالإفصاح عن كل المعلومات المالية والمحاسبية سواءً كانت تعبر عن وضعية مالية جيدة للشركة أو تعبر عن وضعية سيئة لها، وبذلك يكون المدقق قد ساهم في تطبيق مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات المتمثل في مبدأ الإفصاح والشفافية، ويتجلى دور المدقق في دعم هذا المبدأ من خلال بدل العناية المهنية اللازمة لإصدار رأيه بكل موضوعية وحيادية وعدم التستر وإخفاء بعض المعلومات التي لا تريد الشركات الإفصاح عنها لتأثيرها السلبي على أسعار أوراقها المالية في السوق أو سمعتها، وبالضبط هذا ما حدث مع شركة التدقيق العالمية "أرثر أندرسون" التي كانت ضمن أكبر خمس شركات تدقيق في العالم والتي تسترت على بعض

---

[1] - Pascal Dumontier, Sonda Chtourou, Soumaya Ayedi, **la qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : une étude empirique menée dans le contexte tunisien**, association francophone de comptabilité comptabilite, controle, audit et institution(s), tunis, 2006, p6.

[2] - قسيمة عائشة، عبيرات مقدم، **الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي " دراسة استبيانيه لعينة من المؤسسات "**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد1، 2016، ص372.

[3] - Gheorghe V. Lepădatu, Mironela Oîrnău, **Transparency in Financial Statements (IAS/IFRS)**, European Research Studies Journal, Vol12, No 01, 2009, p102.

[4] - دواق سميرة، فرحات عباس، **الشفافية في الإفصاح لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم المالية والإدارية، المجلد03، العدد01، 2019، ص16.

المعلومات المحاسبية بالتواطؤ مع شركة "انرون"، مما أدّى في الأخير إلى انهيارهما وكان هذا الانهيار ضمن أهم أسباب الاهتمام بالحوكمة[1].

3- لجان التدقيق لتفعيل الحوكمة

من المناسب استذكار تعريف لجنة التدقيق قبل الخوض في علاقتها مع الحوكمة، بحيث عرفتها الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين بأنها لجنة تتكون من مدراء الشركة وتنحصر مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية والتقارير قبل رفعها إلى مجلس الإدارة، واللجنة عبارة عن حلقة وصل بين المدققين الداخليين والخارجيين ومجلس الإدارة، وتحرص اللجنة على ترشيح مدقق خارجي وتحرص على استقلاليته، وتشرف على الرقابة الداخلية للشركة[2].

أ- أهمية لجان التدقيق:

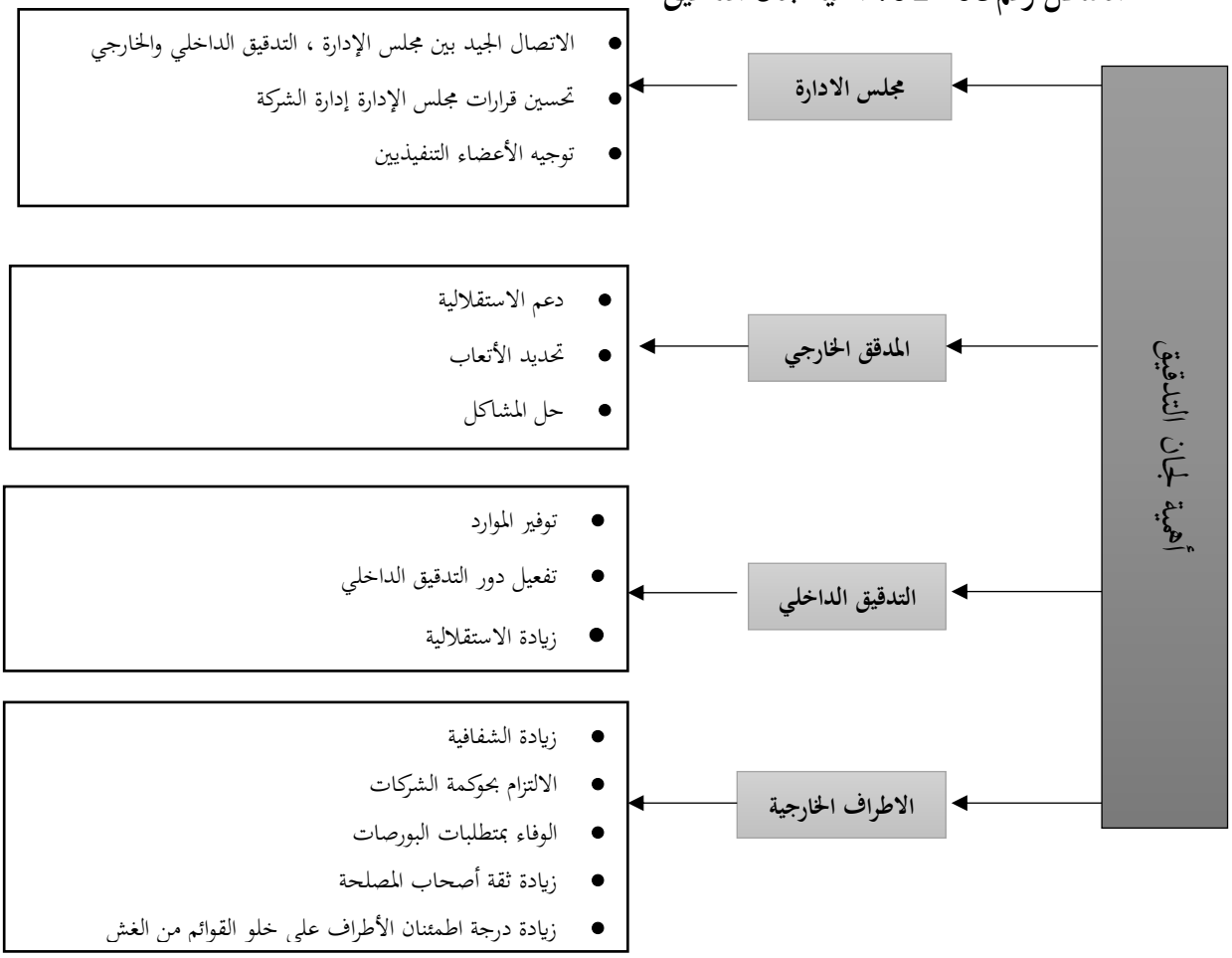
للجان التدقيق أهمية جوهرية خاصة فيما يتعلق بجودة التقارير المالية وزيادة الثقة في المعلومات المالية والمحاسبية بسبب إشرافها على عملية التدقيق الداخلية والخارجية، وأشارت عدة دراسات على أن إعلان الشركات عن تكوين لجنة التدقيق يؤثر بشكل مباشر على وضعها في السوق وعلى قيمة أسهمها، ويمكن تلخيص أهمية اللجنة على مجلس الإدارة ووظائف التدقيق والأطراف الخارجية، من خلال الشكل التالي:[3]

[1] – حميدي احمد سعيدي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص:334-335.

[2] – عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد لجان حوكمة الشركات**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة المجلد22، العدد01، 2008، ص193.

[3] – بلال شيخي، **دور لجان التدقيق في رفع مستوى حوكمة الشركات**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، العدد 05، 2020، ص27.

الشكل رقم03-01: أهمية لجان التدقيق



المصدر: بلال شيخي، **دور لجان التدقيق في رفع مستوى حوكمة الشركات**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، العدد 05، جوان 2020، ص 27-28.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أنه للجنة التدقيق أهمية كبيرة تعود بالنفع على عدة أطراف على رأسهم مجلس الإدارة حيث تساهم اللجنة في تحسين قرارات مجلس الإدارة إدارة الشركة، كما تكمن أهمية اللجنة بالنسبة للمدقق الخارجي في دعم الاستقلالية التامة للمدقق الخارجي، أما بالنسبة للمدقق الداخلي فتساهم اللجنة في دعم الاستقلالية النسبية له وتؤدي دورًا مهما في الاستغلال الأمثل للموارد

ب- مهام لجنة التدقيق: تتعدد المهام الموكلة للجنة التدقيق خاصة في ظل اعتبار اللجنة من الآليات المهمة التي تدعم إرساء الحوكمة ويمكن تلخيصها كما يلي:

- تتمثل المهمة الأساسية للجنة التدقيق في الإشراف على العلاقة مع المدققين الخارجيين لضمان جودة البيانات المالية للشركة، ويشمل دور لجنة التدقيق في تقديم توصيات بشأن تعيين وإعادة تعيين المدققين الخارجيين وأتعابهم وشروط تعيينهم[1].

[1] - **Rajan P**, **auditing & corporate governance**, core course : bc6b13, university of calicut school of distance education, malappuram, kerala, india, 2017, p86.

- مراقبة سلامة البيانات المالية للشركة وكل ما يتعلق بالأداء المالي لها، ومراجعة أحكام التقارير المالية الهامة الواردة فيها.
- مراجعة الضوابط المالية الداخلية للشركة، مثل أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في الشركة.
- مراقبة ومراجعة فعالية التدقيق الداخلي داخل الشركة.
- تقديم التوصيات والاقتراحات إلى مجلس الإدارة وبدورها تعرض على الملاك للموافقة عليها في اجتماعات الجمعية العامة بخصوص تعيين مدقق الحسابات الخارجي والموافقة على أتعابه وشروط تعيينه.
- مراجعة ومراقبة استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي ومدى فعالية عملية التدقيق مع مراعاة المتطلبات المهنية والتنظيمية ذات الصلة.
- وضع سياسات متعلقة بإشراك المدقق الخارجي لتقديم خدمات غير متعلقة بالتدقيق، مع مراعاة الإرشادات الأخلاقية ذات الصلة خاصة الاستقلالية فيما يتعلق بتقديم خدمات غير التدقيق من قبل المدقق.
- رفع تقارير إلى مجلس الإدارة تتضمن تحديد الجوانب أو المسائل التي ترى اللجنة بأن هناك حاجة إلى اتخاذ إجراءات من أجل تحسينها، وتقديم توصيات بشأن الخطوات الواجب اتخاذها[1].

ت– دور لجنة التدقيق في إرساء حوكمة الشركات:

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات والمساءلة المتعلقة بمجلس الإدارة أدّى إلى جعل إنشاء لجنة التدقيق خطوة ضرورية للغاية، ويجب أن تكون لجنة التدقيق على دراية بعملية إعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية لتحسين مستوى الاتصال مع لجنة التدقيق ومجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين، ويعد توضيح المهام الإشرافية والرقابية للجنة التدقيق أمرًا مهمًا لتحسين مصداقية وموثوقية لجنة التدقيق كآلية لحوكمة الشركات.

وفي سنة 1987 حدد تقرير "تريدواي" بأن لجان التدقيق تعد وسيلة فعالة لإدارة الشركات، واقترح التقرير قائمة بالأهداف التي يتعين على لجان التدقيق النظر فيها، ومن أهم التوصيات التي وردت في التقرير هي أنه على لجان التدقيق أن تكون على علم ويقظة وإشراف على عملية إعداد التقارير المالية والضوابط الداخلية للشركة، ومن المهم جدًا تحديد وفهم وظائف الرقابة للجنة التدقيق من أجل تحسين مصداقية وموثوقية اللجنة كآلية لحوكمة الشركات[2].

[1] - Ismail Adelopo, **the impact of corporate governance on auditor independence**: **a study of audit committees in uk listed companies**, a thesis submitted for the degree of doctor of philosophy, université de montfort, leicester, united kingdom, 2010, p p :71-72.

[2] **– Al-Baidhani AM**, **The Nature of a Dynamic Relationship between Audit Committee and Auditors**, **both Internal and External**, Business and Economics Journal, Vol 07, No 04, 2016, page 4.

وباعتبار لجنة التدقيق من أهم اللجان الداعمة للحوكمة فإن لها علاقة تفاعلية مع أهم الأطراف الفاعلة لإرساء هذه الأخيرة كالتدقيق الخارجي والداخلي ومجلس الإدارة والإدارة العليا ويمكن تلخيص علاقة لجنة التدقيق بهذه الأطراف كالتالي:

علاقة لجنة التدقيق بالتدقيق الداخلي:

باعتبار التدقيق الداخلي أحد الأعمدة الأساسية التي تساهم في إرساء وتطبيق حوكمة الشركات فإن لجنة التدقيق لا بد لها من الاعتماد عليه، وبالتالي تعتبر مجبرة على التعاون مع المدقق الداخلي وخصوصًا فيما يتعلق بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، كما توجد علاقة متبادلة بينهما حيث أن أنشطة لجنة التدقيق تؤثر في إدارة التدقيق الداخلي من جهة كما أن إدارة التدقيق الداخلي تعتبر أحد أهم مصادر المعلومات للجنة التدقيق من جهة أخرى، وكل ذلك يساهم في زيادة فاعلية الإدارة وتقوية البنية التحتية للشركة والرفع وتحسين أداء لجنة التدقيق، وعلى غرار ذلك فإن التدقيق الداخلي ملزم بتقديم كل المعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب للجنة التدقيق خاصة ما يتعلق بالتجاوزات الغير قانونية والأخطاء وضعف الرقابة وتعارض المصالح[1].

كما يؤدي التدقيق الداخلي دورًا مهما في منع واكتشاف الأخطاء والاحتيال، ويعتبر آلية مفيدة في دعم أسس حوكمة الشركات، وبالتالي فإن أهداف لجان التدقيق والتدقيق الداخلي متشابكة بشكل وثيق، وقدرة لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي على العمل معا تؤثر بشكل كبير على فعالية اللجنة في الوفاء بمسؤوليتها اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح بما يدعم حوكمة الشركات[2].

علاقة لجنة التدقيق بالتدقيق الخارجي:

المدقق الخارجي يعتبر وكيلاً عن المساهمين في تدقيق القوائم المالية التي أعدت من طرف الإدارة، ومهمته تكمن في إبداء رأيه الفني بكل موضوعية وحيادية، ويتطلب ذلك إلتزام المدقق بقواعد السلوك المهني وتنفيذ أعمال التدقيق اللازمة للحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء والتحريفات التي تضر بمختلف الأطراف، ومن أجل تأدية المدقق لمهامه بكل بموضوعية واستقلالية وحياد أوصت مختلف الهيئات والمنظمات المهتمة بالحوكمة والتدقيق على

[1] – حسين احمد دحدوح، **دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات: دراسة ميدانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد 24، العدد 01، 2008، ص ص: 269-268.

[2] – Paul Scarbrough.D, Dasaratha. V Rama, and K. Raghunandan, **Audit Committee Composition and Interaction with internal Auditing**: **Canadian Evidence**, Accounting Horizons, Vol12, No 01, 1998, p53.

ضرورة أن تشمل مهام لجنة التدقيق دعم وتعزيز فاعلية واستقلالية المدقق الخارجي، مما يمكنه من أداء مهامه دون ضغوط أو تدخل من إدارة الشركة، وفي هذا الإطار يساهم بشكل ايجابي في زيادة ثقة المساهمين والأطراف الأخرى في القوائم المالية بما يسمح في ترشيد القرارات[1].

كما يقدم المدقق الخارجي تقريره إلى لجنة التدقيق بحيث يناقش الطرفان القضايا المهمة، مثل أخطاء الإدارة والمخالفات ووجود احتيال ومشاكل في نظام الرقابة الداخلية، والمشاكل المتعلقة بإعداد القوائم والتقارير المالية، وأصبح من الضروري أن يتواصل المدققون الخارجيون مع لجنة التدقيق كجزء رئيسي من مهام المدقق، وأوصى المعيار الأمريكي SAS 61 لسنة 1981 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة تلقي لجنة التدقيق المعلومات اللازمة من طرف المدققين الخارجيين التي تساعد في الإشراف على عملية الإبلاغ المالي والإفصاح، كما تضمنت المعايير الأمريكية SAS53،SAS54، SAS60 بضرورة وجود تواصل بين المدققين الخارجيين ولجنة التدقيق فيما يتعلق بالأخطاء والمخالفات والأفعال الغير قانونية، وما يتعلق بهيكل الرقابة الداخلية[2].

علاقة لجنة التدقيق بمجلس الإدارة:

لجنة التدقيق هي إحدى اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، مهمتها الأساسية تكمن في مساعدة المجلس على أداء واجباته بكفاءة وفاعلية، وتسهيل تنفيذ مهام المجلس خاصة فيما يتعلق بالأنظمة المحاسبية والقوائم والتقارير المالية، وتعتبر لجنة التدقيق مكلفة بمراجعة البيانات المالية وما يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية التي تم في إطارها إعداد القوائم المالية[3].

علاقة لجنة التدقيق بنظام الرقابة الداخلية:

تكمن علاقة لجان التدقيق بأنظمة الرقابة الداخلية من خلال النقاط التالية:

- تساهم لجنة التدقيق في دراسة أنظمة الرقابة الداخلية للتأكد من فعاليتها مما يتيح تحديد المخاطر المالية.
- فتح باب الحوار والتشاور مع المدققين الخارجيين والداخليين بخصوص مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- مراجعة التقارير التي تشير إلى وجود قصور في نظام الرقابة الداخلية والذي يؤثر على القوائم المالية.
- بدل العناية اللازمة لتحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلية والعمل على تقديم الاقتراحات والحلول للرفع من فعالية الرقابة الداخلية[4].

---

[1] – روان ماجد سيسالم، محمد مروان العشي، هشام كامل ماضي، **أثر خصائص لجنة التدقيق على رأي المدقق الخارجي "دراسة تطبيقية: على البنوك المدرجة في بورصة فمسطين"**، مجلة جامعة الأزهر غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد21، العدد02، 2019، ص293.

[2] – Al-Baidhani AM, **op-cit**, P3.

[3] – Al-Baidhani AM, **op-cit**, p 2-3.

[4] – هدير محمد نبيل وديع يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص78.

المطلب الثاني: الدور الحوكمي للتدقيق

المدقق يعد عنصرا ضروريًا في حل مشكلة تضارب المصالح بين المساهمين والمسيرين، بحيث إن مستخدمي القوائم المالية يضعون كامل ثقتهم في المدقق لاكتشاف التحريفات والأخطاء وتقييم مدى كفاءة هيكل نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق

1- دور الحوكمة في توضيح العلاقة بين المدقق ومجلس الإدارة

التدقيق الخارجي ومجلس الإدارة يملكان علاقة تبادلية وتكاملية وثيقة، وتتجلى أساساً هذه العلاقة في الاجتماعات المتكررة بين الطرفين، وهذه الاجتماعات لها صفتين الأولى صفة استثنائية وتكون إما بطلب من المدقق الخارجي أو من مجلس الإدارة، والثانية صفة عادية والتي تتمحور أسبابها حول مناقشة الأمور الدورية المتعلقة بعملية التدقيق والعناصر الواردة في تقرير المدقق، وفي إطار الحوكمة فإن المدقق مطالب بتقديم تقارير وتوصيات وبلاغات إلى مجلس الإدارة كما يلي:

- المدقق ملزم برفع التقارير إلى مجلس الإدارة.
- سرد العناصر المحتواة في تقرير المدقق على أعضاء مجلس الإدارة لمناقشتها.
- توضيح الاختلالات وجوانب القصور التي اكتشفها المدقق في نظام الرقابة الداخلية.
- تقديم الاقتراحات والحلول إلى مجلس الإدارة[1].

كما إن علاقة المدقق مع مجلس الإدارة تعتبر دائمة وتحكمها مجموعة من الضوابط والاعتبارات كالتالي:

- عند اكتشاف حالات غش أو مخالفات قانونية فإن المدقق يقف في جانب الجهات الحكومية ويمثلهم ضد مجلس الإدارة.
- الدفاع عن المساهمين أمام مجلس الإدارة، وباعتباره وكيل عن المساهمين فإنه مطالب بمتابعة كل ما يخصهم بصفتهم الفردية أو الجماعية[2].

وفي نفس الصياغ نص القانون التجاري الجزائري من خلال المادة 715 مكرر 10 على أن مدققي الحسابات ملزمون بإعلام مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة أو المديرين بما يلي:

[1] – عمر علي عبد الصمد، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية –دراسة نظرية تطبيقية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر 2013، ص ص: 164-165.

[2] – تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية –دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، مرجع سبق ذكره**، ص164.

- كل عمليات التحقق والمراقبة التي قام بها المدقق وعمليات السبر التي أداها.
- الأخطاء وحالات الغش والمخالفات التي يكتشفها المدقق.
- الوثائق المتعلقة بالحسابات التي يرى المدقق بضرورة إدخال تغييرات عليها من خلال تقديم الملاحظات الضرورية حول طرق التقييم التي استعملت في إعداد تلك الوثائق.
- النتائج التي تفسر عنها الملاحظات الخاصة بنتائج السنة محل التدقيق مقارنة بنتائج السنة السابقة[1].

2- الدور الحوكمي لتقرير مدقق الحسابات

يعرف تقرير مدقق الحسابات على أنه الخلاصة التي يتوصل إليها المدقق الخارجي من خلال عملية التدقيق ومعرفة نشاطات الشركة وفحصه للأدلة والمستندات وحصوله على الاستفسارات الضرورية والأدلة المؤيدة الأخرى، أي يتضمن التقرير إيجاز إجمال ما قام به المدقق من عمل ويعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق[2].

ولتقرير مدقق الحسابات أبعاد حوكمية عديدة، خاصة من خلال مساهمة التقرير في تفعيل رقابة أصحاب المصالح على إدارة الشركات، ومن خلال تفعيل دور التدقيق في إرساء ودعم أسس حوكمة الشركات يمكن إيجاز الدور الحوكمي لتقرير المدقق في الجوانب التالية:[3]

- تقرير المدقق يعد أداة مهمة في تعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح، حيث يمنحهم وصف وفكرة حقيقية للوضعية المالية للشركة.
- يحمل تقرير المدقق توصيات وملاحظات هامة موجهة للإدارة تتعلق بتحسين بعض الجوانب المالية والإدارية العامة.
- مساهمة تقرير المدقق في الرفع من مستوى الشفافية والإفصاح، إذ يوفر تحليلًا مستقلاً وموثوقًا للحسابات المالية.
- تقرير المدقق يؤدي دورًا مهمًا في حماية أصحاب المصالح ويتجلى ذلك في دوره لضمان دقة وموثوقية المعلومات المالية، والذي من شأنه التقليل من فرص الغش والتلاعبات المالية والاحتيالات.

3- دور معايير التدقيق في ارساء الحوكمة

[1] – القانون التجاري **المادة 715 مكرر10**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة العدل، 1993، ص129.

[2] – كنتور نعيمة، صلعة سمية، حمزة سايح، **تقرير المدقق ومساهمته في تقييم الأداء المالي**، مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية، المجلد04، العدد04، 2021، ص 100.

[3] – تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية –دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر مرجع سبق ذكره**، ص116.

التدقيق يعتبر أداة فعالة لتنظيم العلاقة بين الإدارة والملاك بحيث يسهم في تفعيل مبدئ الإفصاح والشفافية، وذلك يعود لمبادئ التدقيق والمعايير الدولية التي تصدرها الهيئات الدولية المختصة والمهتمة بالمجال والتي بدورها أصدرت جملة من المعايير التي حملت إرشادات من شأنها تسهيل مهمة المدقق في أداء مهامه وكذا تبني أسس ومبادئ حوكمة الشركات.

ويتجلى دور معايير التدقيق الدولية في دعم مسارات الحوكمة وإرساء مبادئها من خلال بعض المعايير التي تحمل إرشادات من شأنها اكتشاف الفساد المالي والإداري والقضاء عليه، وهذا الأخير يعتبر مشكلة أساسية تعاني منها مختلف الشركات بل وهو من أهم أسباب ظهور الحوكمة، وإشكالية الفساد المالي والإداري تنتج عن افتقار الشفافية في المعلومات المالية المصرح بها من جهة وكذا تضارب المصالح بين المساهمين والأطراف المكلفين بالحوكمة من جهة أخرى مما يؤدي إلى خلق سوء في التسيير، وعليه أصدرت المنظمات الدولية المشرفة على مهنة التدقيق معايير دولية تهدف إلى إضفاء الإفصاح والشفافية والموثوقية في التقارير المالية والذي بدوره يحد من حالات الغش والتزوير والتلاعبات المالية التي كانت السبب الرئيسي في إفلاس العديد من الشركات[1].

أ- مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحقيق متطلبات الحوكمة:

تساهم معايير التدقيق الدولية في تحقيق شروط ومتطلبات الحوكمة عن طريق خدمة المهنيين والأطراف التي لها علاقة بالحوكمة من خلال مجموعة من الجوانب أهمها ما يلي:

- معايير التدقيق بمثابة النموذج الذي يسترشد به المدقق أثناء مهمة التدقيق وخلال كل مراحلها.
- معايير التدقيق تحدد المتطلبات الشخصية الدنيا والتي من المفروض توافرها في المدقق.
- ترفع معايير التدقيق من الثقة في مهنة التدقيق وممارسيها.
- تحدد المعايير التي تحكم المواصفات الفنية لإعداد التقرير النهائي للمدقق وتوضح طبيعة ومحتويات هذا التقرير.
- معايير التدقيق توضح الصورة للهيئات التشريعية عن درجة الأداء المهني للمدقق.
- المعايير عبارة عن مقاييس توضح مدى إلتزام المدقق بمبادئ التدقيق وأهدافها.
- زيادة الثقة في تقرير المدقق من طرف مستخدمي القوائم المالية، نظرًا لموضوعية هذه المعايير واتسامها بالقبول العام وتوضح لهم نطاق الفحص التي قام بها المدقق ومسؤولياته.
- باعتبار المعايير دولية وتحظى بالقبول العام فإنها تساهم في التقليل من ظهور المشاكل المتوقعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات.

[1] – سامية فقير، محمد امين لعروم، **معايير التدقيق الدولية ودورها الفعال في تكريس حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد02، العدد01، 2019، ص ص:39-40.

- إعداد القوائم المالية اعتمادًا على المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS واعتماد المدقق عند مراجعتها على معايير التدقيق الدولية ISA يسهل من عملية إجراء المقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة وتحصيل نتائج دقيقة وفعالة.
- معايير التدقيق الدولية تحرص على توفير الأرضية والقواعد اللازمة للمحافظة على استقلالية المدقق[1].

كما إن معايير التدقيق على صلة وثيقة مع حوكمة الشركات من خلال ما يلي:

- معايير التدقيق تسهم في تحديد القواعد والضوابط للمحافظة على حقوق المساهمين.
- معايير التدقيق الدولية تعزز من عدالة ومصداقية البيانات المالية.
- الحد من ممارسات الغش والتحريفات والتلاعبات من خلال الضوابط والقواعد التي توفرها معايير التدقيق.
- تحدد معايير التدقيق مسؤولية المدقق حول استمرارية الشركة.
- معايير التدقيق تحمل إرشادات لتطبيق بعض الإجراءات والاختبارات لتقييم المخاطر.
- تسعى معايير التدقيق لتوفير الضوابط والقواعد وخلق أرضية مناسبة لضمان الاستقلالية التامة للمدقق[2].

ب– أهم معايير التدقيق التي تهدف إلى دعم مسارات الحوكمة:

تنحصر أهم معايير التدقيق الدولية الداعمة مباشرة لإرساء مبادئ وأسس الحوكمة فيما يلي:

المعيار رقم 260 "الاتصال مع أطراف الحوكمة":

بناءً على إرشادات المعيار الدولي للتدقيق رقم 260 والذي يتضمن إرشادات لإيصال ما يتعلق بعملية التدقيق إلى الأطراف المسؤولة عن الحوكمة، والمدقق مطالب بتحديد الأشخاص المناسبين والمعنيين بمسؤولية حوكمة الشركة وإبلاغهم بكل المعلومات المتعلقة بالتدقيق التي يرى بأنها مفيدة، وعلى المدقق والشركة الاتفاق بخصوص الأطراف المسؤولة على الحوكمة في الشركة، ومن أهم الأمور التي يجب على المدقق إيصالها إلى الأطراف المعنية بالحوكمة ما يلي:

- نطاق عملية التدقيق.
- السياسات المحاسبية المستخدمة والتغيرات التي تؤثر فيها على القوائم المالية.
- المخاطر الجوهرية المحتملة وأثرها على القوائم المالية.

[1] – انس محمود الطرمان، **دور النظم والمعايير المحاسبية في تحقيق شروط ومتطلبات الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2009، ص ص: 48-49.

[2] – صبرينة عمروش، بلقاسم دواح، **مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات**، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد02، العدد01، 2020، ص118.

- النزاعات وسوء التفاهم بين المدقق والإدارة وأثرها على الشركة.
- مساعدة الأطراف المكلفة بالحوكمة على الوفاء بمسؤولياتهم.

ويتعين على المدقق الاتصال مع الأطراف المسؤولة عن الحوكمة شفويًا أو كتابيًا، بخصوص أمور التدقيق في الوقت المناسب ليتيح لهم تنفيذ التصرف اللازم[1].

المعيار رقم 265 "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة":

يحمل المعيار إرشادات هامة تتضمن مسؤولية المدقق في إبلاغ الأطراف المكلفة بالإدارة والحوكمة عن أوجه القصور التي يكتشفها المدقق في نظام الرقابة الداخلية، ويعتبر المدقق مسؤول عن تقديم إبلاغ كتابي يوضح من خلاله نواحي القصور الجوهرية في الرقابة الداخلية بحيث يتضمن الإبلاغ ما يلي:

- المعلومات الكافية لتمكين المكلفين بالحوكمة والإدارة من فهم إبلاغ المدقق حول نظام الرقابة الداخلية.
- اعتبار التدقيق الداخلي مناسب لإعداد القوائم المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة.
- الوصف الكافي لنواحي القصور وإيضاح آثارها التي من المحتمل التأثير على الشركة.

المعيار رقم 580 "الاقرارات الخطية":

يحمل هذا المعيار إيضاح مسؤولية المدقق المتعلقة بحصوله على الإقرارات الكتابية من طرف الإدارة من أجل تحديد دور الأطراف المكلفين بالحوكمة في إعداد وعرض القوائم المالية، ويتم كل ذلك من خلال حصول المدقق على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.

إضافة إلى أن المعلومات المحصل عليها من طرف الإدارة تساهم في إضفاء المصداقية على تقرير المدقق، حيث أن الإقرارات المتعلقة بالأمور الهامة حول القوائم المالية يحتاجها المدقق من أجل مساعدته على أداء مهمته.

المعيار رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين":

يتجلى دور هذا المعيار في دعم أسس الحوكمة من خلال تأطير العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي، وحمل المعيار إرشادات حول اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي أثناء تدقيق القوائم المالية للشركة، واعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي يقف على درجة مصداقية ونزاهة إدارة الشركة، وهذا التعاون يثمر عن تعزيز أسس الحوكمة وزيادة فعاليتها من خلال:

[1] – مريم آيت بارة، **اسهامات معايير التدقيق الدولية في تفعيل وتعزيز حوكمة الشركات**، مجلة الاقتصاد الصناعي خزارتك، المجلد12، العدد01، 2023، ص ص:808 -809.

- الوقوف على مدى مصداقية وشفافية بيانات نظام الرقابة الداخلية مما يعزز من الإفصاح والشفافية.
- المدقق الداخلي يوفر للمدقق الخارجي معلومات بشأن توزيع المسؤوليات والمهام بين مختلف الأطراف في الشركة.
- إتاحة الحصول على التأكيدات الخارجية بسهولة من الزبائن والموردين ممن يملكون علاقة مع الشركة.
- نظرًا لتواجد التدقيق الداخلي المستمر ووجود احتكاك دائم مع المؤسسة والعاملين فيها فإنه يساعد على اكتشاف الانحرافات في حسابات وبيانات الشركة[1].

المعيار رقم 570 "استمرارية الإستغلال":

حمل المعيار إرشادات للمدقق بشأن مسؤوليته حول جمعه للأدلة والقرائن الكافية والمناسبة بشأن استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية أثناء إعداد القوائم المالية، وعلى المدقق بحث وجود شكوك جوهرية حول قدرة الشركة على الاستمرارية، وإذا تمّ تأكيد هذه الشكوك فإن المدقق ملزم بإضافة فقرة توضيحية حول ذلك بعد إعطاء رأيه في التقرير، وأشار المعيار إلى وجود ظروف أو أحداث مستقبلية من شأنها أن تؤدي إلى توقف نشاط الشركة وهذه الظروف لا يستطيع التنبؤ بها بالرغم من بذله للعناية المهنية اللازمة[2].

كما أن بعض الأطر لإعداد البيانات المالية لا تتطلب صراحة من الإدارة تقييم قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، ووفقًا للمعيار 570 فبما أن افتراض الاستمرارية هو إحدى الفرضيات الأساسية في إعداد القوائم المالية، فإن إعدادها يتطلب من الإدارة تقييم قدرة الشركة على ذلك حتى لو لم يتطلب إطار العمل ذلك صراحة[3]، وهذا ما يتوافق مع مبادئ الحوكمة ويدعم أسسها خاصة مبدأ الشفافية والإفصاح ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

المعيار رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية ":

يحمل المعيار إرشادات من أجل تحلي المدقق بالحياد والاستقلالية وإلتزامه ببعض الشروط أثناء تنفيذ عملية التدقيق، والذي على أساسه يتم تفعيل الحوكمة والحد من التعارض الموجود بين المساهمين وإدارة الشركة خاصة باعتبار التدقيق الخارجي ركيزة من الركائز التي تبنى عليها حوكمة الشركات والإقرار بإفصاح الشركة لكافة معلوماتها وكذا اعتمادها على الشفافية[4].

---

[1] – حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص511.

[2] – بن شهيدة فضيلة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات –دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقـدمة لنيل درجة الدكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017، ص178.

[3] – عمر شريقي، **التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 "المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد19، 2016، ص236.

[4] – حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص512.

المطلب الثالث: استخدام الإجراءات التحليلية لدعم تطبيق الحوكمة

الإجراءات التحليلية تؤدي دورا كبيرًا في دعم أسس حوكمة الشركات من خلال تعزيز موثوقية إعداد التقارير المالية وفعالية ضوابط الرقابة الداخلية.

1- دور الإجراءات التحليلية في تحليل البيانات لتقييم المشاكل واتخاذ القرارات الاستثمارية بما يدعم أسس حوكمة الشركات

أ- تزويد الإدارة بالمعلومات لتحليل البيانات وتقييم وعزل المشاكل:

الإجراءات التحليلية تساهم في إمداد الإدارة بالمعلومات التي تشير إلى ما إذا كانت الشركة تسعى إلى تحقيق وتعظيم أرباحها، كما تؤدي دورًا حاسمًا في تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لتقييم البيانات وعزل المناطق المحفوفة بالمخاطر والاختلالات، وإن تقييم الانحرافات السلبية يساعد الإدارة في الاستعمال العقلاني للموارد المتاحة والقضاء على الإسراف[1]، مما يساهم في دعم حوكمة الشركات من خلال صون حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.

ب- **دور الإجراءات التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية:**

يعرف الاستثمار على أنه توظيف الأموال لفترة زمنية معينة بغية الحصول على تدفقات نقدية مستقبلًا وذلك للتعويض عن القيمة الحالية للأموال المستثمرة ومخاطر التضخم[2].

أمّا اتخاذ القرارات الاستثمارية يعتمد على المفاضلة بين الفرص والمشاريع التي تستحق التمويل والاستثمار من قبل الشركات أو الأفراد، وتعتمد القرارات الاستثمارية على تقدير العوائد المتوقعة من الاستثمار، ويأثر على القرار عامل المخاطرة للاستثمار وهذا الخطر موجود لأنه من غير المؤكد أن تكلفة الاستثمار سيتم استردادها وسيتم كسب الربح، ومن ثم اتخاذ قرار رشيد يستند إلى توازن بين العائد المحتمل والمخاطر المتصلة بالاستثمار[3].

ويتجلى دور الإجراءات التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف ويحمي حقوق المساهمين وأصحاب المصالح بما يدعم مسارات حوكمة الشركات في استخدام المعلومات المتوفرة لاتخاذ القرارات الاستثمارية،

---

[1] - Johnson Amani Changawaa, Fridah Simba Theuri, **The Role of Financial Audits on Effective Corporate Governance in Companies**: **A Case Study of Coastal Bottlers Limited**, International Journal of Sciences: Basic and Applied Research, vol14, No 01, 2014, p332.

[2] – كمال أحمد يوسف، مريم الزّين جبريل محمد مضوي، **المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية**، المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، الجزء04، العدد08، 2021، ص115.

[3] - Agnes Virlics, **Investment Decision Making and Risk**, Procedia Economics and Finance, Vol 06, 2013, p p : 170-171.

حيث أن من الأهداف الرئيسية للإجراءات التحليلية هو إنتاج وتوصيل معلومات تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية للمؤسسة والتي تهم المستثمرين.

إضافة إلى استخدام المعلومات الناتجة عن الإجراءات التحليلية في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بحيث أن متخذ القرار ملزم بتكوين صورة تاريخية عن التدفقات النقدية المتعلقة بالدورات السابقة، مما يخلق له فكرة عن الصورة المستقبلية لهذه التدفقات ودرجة المخاطرة المحيطة بها.

وتستخدم المعلومات الناتجة عن تطبيق الإجراءات التحليلية في تقدير السيولة وأي مشاكل مالية تواجه الشركة، وإن تقييم درجة السيولة والمرونة المالية واليسر المالي من خلال تحديد نتائج أنشطة الشركة والمساهمة في تحليل مصادر الأموال واستخداماتها انطلاقا من القوائم المالية الأساسية يساهم في دعم أسس حوكمة الشركات، خاصة من جهة اكتشاف المشاكل الذي تهدد الشركة.

وتساهم الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات من خلال اتخاذ القرارات المتعلقة بالوظائف الإدارية كالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة، وكمثال على ذلك اتخاذ قرار شراء أصل معين من شأنه التأثير على سيولة الشركة وعلى التزاماتها، ولذلك فإن تنفيذ الإجراءات التحليلية يساعد متخذ القرار في قياس واختيار طرق التمويل الملائمة بالشكل الذي يرفع الطاقة الإنتاجية ويخفض من التكاليف[1].

2- دور تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية عن طريق الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات

تعرف استمرارية الشركة بناءً على المعيار المحاسبي الدولي IAS1 ووفقا لمعيار التدقيق الدولي ISA570 على أنه من أهم الفروض المحاسبية التي تحكم عملية إعداد القوائم والتقارير المالية، وعند إعداد وتجهيز هذه الأخيرة لا بد من افتراض أن الشركة مستمرة ما لم توجد معلومات تفيد بعدم قدرتها على الاستمرار، وعليه الشركة تكون قادرة على استرداد أصولها والوفاء بالتزاماتها من خلال عملياتها العادية[2].

أما الاستمرارية في التدقيق فتعني إبداء المدقق رأيه حول قدرة الشركة على الاستمرار في نشاطها، ونظرًا للمخاطر المحيطة بالشركة فإن رأي المدقق المتعلق بقدرة الشركة على الاستمرار أصبح من الأمور الأساسية في عملية التدقيق.[3]

واستمرارية الشركة متعلق بالعديد من الاعتبارات والطرق المحاسبية المرتبطة بعمليتي التقييم والإفصاح، ولا يمكن تطبيق ذلك في حالة عدم تحقق فرضية الاستمرارية مما ينعكس كليا على المركز المالي للشركة بالدرجة الأولى وعلى ثروة الملاك،

---

[1] – براهيمي سمية، **المرجع السابق**، ص ص 57-58.

[2] – الصادق محمد سالم، **دور المراجعة التحليلية في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وشركات المراجعة العاملة بولاية البحر الأحمر**، مجلة جامعة البحر الاحمر العدد 08، 2015، ص 87.

[3] – عمر شريقي، **مرجع سبق ذكره**، ص228.

وهنا يتجلى دور المدقق في التحقق من استمرارية الشركة،[1] والذي من شأنه ضمان حقوق الملاك وأصحاب المصالح بما يتوافق مع أسس ومبادئ حوكمة الشركات.

وتؤدي الإجراءات التحليلية دورًا مهمًا في تحليل قدرة الشركات على الاستمرار حيث أن كل الدراسات والأبحاث المتعلقة بالإجراءات التحليلية توصلت إلى وجود خمس أهداف أساسية للإجراءات التحليلية ومن بينها تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية.

ويتجلى دورها أيضا من خلال اعتبار القوائم المالية التي تم تدقيقها اعتمادًا على الإجراءات التحليلية وتحليل بعض النسب المالية كنسبة السيولة ونسبة الربحية، ونسب الأداء، ونسب هيكل رأس المال، تمكن مدقق الحسابات من تقييم جوانب كثيرة من نشاط الشركة والتنبؤ بالاحتمالات المستقبلية،[2] ولا بد للمدقق من الاعتماد على الإجراءات التحليلية في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار من خلال تحليل اتجاه الأرباح والخسائر وفهم طبيعة أعمال الشركة.....[3].

كما أن استمرارية الشركات يعتبر من أسمى أهداف الحوكمة وتعد محل اهتمام كل الأطراف ذوي العلاقة مع الشركة من مساهمين ومجلس الإدارة والإدارة العليا وأصحاب المصالح (الموردين، الموظفين، الزبائن، المقرضين....).

3- تخفيض مخاطر الأعمال واكتشاف الاحتيال عن طريق الإجراءات التحليلية بما يدعم حوكمة الشركات

أ- الإجراءات التحليلية وتخفيض مخاطر الأعمال بما يدعم حوكمة الشركات

هناك العديد من التعاريف للمخاطر حيث عرفها معهد المدققين الداخليين الأمريكيين على أنها مصطلح يقاس من خلاله حالات عدم التأكد في العمليات التشغيلية للشركات مما يحول دون تحقيقها للأهداف المرسومة، وأثر المخاطر قد يكون سلبيا ويطلق عليه الخطر أو التهديد وقد يكون إيجابيا ويطلق عليه مصطلح الفرص[4].

والإجراءات التحليلية وسيلة تساعد المدققين على تقييم المخاطر المحيطة بالشركة من خلال تحديد البنود والعناصر التي تشهد تغيرًا كبيرًا وتقلبات، ويمكن حصر دور الإجراءات التحليلية في تقييم وتخفيض المخاطر من خلال النقاط التالية:

---

[1] – نورالدين رافع، **تقاطعات أهمية المؤشرات التشغيلية عند المدقق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية على الاستمرارية**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 10، العدد 02، 2022، ص165.

[2] – يوسف محمود جربوع، **دور المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع – دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة**، فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية المجلد 13، العدد 01، ص283.

[3] – وعد هادي عبد الحساني، خولة حسين حمدان، حسين كريم الشمري، **استعمال الإجراءات التحليلية وفقا لمعيار التدقيق الدولي 520 في التحقق من الاستمرارية الشركات المساهمة بحث تطبيقي في "الشركة العراقية للأعمال الهندسية وشركة بغداد لمشروبات الغازية"**، مداخلة مقدمة ضمن مؤتمر كربلاء، العراق، فبراير 2018، ص6.

[4] – إيهاب نظمي، طارق مبيضن، **قياس مدى تطبيق التدقيق الداخلي القائم على مخاطر الأعمال في مصارف دولة الامارات العربية المتحدة والعوامل المؤثرة في ذلك**، مجلة العلوم الاقتصادية علوم التسيير العدد14، 2014، ص23.

- وجود مخاطر ناتجة عن قرارات تم اتخادها أو تنفيذها بشكل خاطئ من شأنها التأثير على أرصدة الحسابات، وتتقلص هذه المخاطر ويمكن رصدها من خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق.
- نظام الرقابة الداخلية يصبح ضعيفا عند وجود مخاطر استراتيجية والإجراءات التحليلية تمكن من تصحيح ذلك.
- مخاطر الأعمال تؤثر على جودة التقارير المالية وتنفيذ المدقق للإجراءات التحليلية يساهم في الرفع من جودة هذه التقارير وزيادة ثقة الطرف الثالث فيها.
- تتعدد المخاطر المحيطة بالشركة منها مخاطر متعلقة بدخول أسواق جديدة للاستثمارات، وإن فهم طبيعة الشركة وبيئتها عن طريق الإجراءات التحليلية يساهم في تخفيض هذه المخاطر.
- تتضاعف مخاطر الأعمال ويصعب تحديدها في حال عدم تنفيذ الإجراءات التحليلية من قبل المدقق[1].

ومما سبق لا مناص من القول إن الإجراءات التحليلية وسيلة لتحليل درجة امتثال الشركة للقوانين واللوائح والمعايير عن طريق تحليل العمليات والسياسات الداخلية للشركة لضمان التوافق وتقدير المخاطر المحتملة، ويُمَكِّن للمدققين من تركيز جهودهم على المجالات عالية المخاطر، مما يتناسب مع أهداف حوكمة الشركات.

ب– الإجراءات التحليلية واكتشاف الاحتيال والغش بما يدعم حوكمة الشركات

وفقا لمعيار التدقيق ISA240 يشير مصطلح الاحتيال إلى إجراء يقوم به فرد أو أكثر سواءً من طرف الإدارة أو الموظفين يؤدي إلى تفسير خاطئ للبيانات المالية، ويمكن تحديد نوعين من الأخطاء المتعمدة والتي يجب أن يكتشفها المدقق وهي البيانات الخاطئة الناتجة عن الإبلاغ الاحتيالي، والبيانات الخاطئة الناتجة عن اختلاس الأصول، وأيًا كان الشكل الذي يظهر به الاحتيال، فإنه يتطلب وجود حوافز أو مصالح أو ضغوط معينة لارتكابه ووعي معين بالعملية[2].

وتؤدي الإجراءات التحليلية دورًا حاسمًا في اكتشاف أوجه الغش والاحتيال، حيث أوصت المنظمات المهنية المتعلقة بالتدقيق بذلك وعلى وجه التحديد أشارت معايير التدقيق الأمريكية في المعيارين SAS99 وSAS56 على ضرورة اعتماد المدققين على الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لتحديد وجود معاملات وأحداث واتجاهات غير عادية، وإن تطبيق الإجراءات التحليلية والاستخدام الفعال لها على بيانات مستوى المعاملات تعتبر وسيلة فعالة لمدققي الحسابات للوفاء بواجباتهم جزئيًا فيما يتعلق باكتشاف الاحتيال والأخطاء المادية.

[1] – ساهر محمد محمود عدوس، **دور تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق على تخفيض مخاطر الأعمال (في شركات الوساطة المالية الأردنية)** ،مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد06، العدد01، 2019، ص ص:22-23.

[2] – **Cicilia Ionescu**, **frauds and errors in the audit of financial statements**, international conference on economics sciences and business administration, bucharest romania, 29-30 september 2016, p175.

وتوصلت دراسة "Egbunike Francis Chinedu وAmakorChinelo Ifeoma " إلى أن المدققين يستخدمون الإجراءات التحليلية مع مراعاة طبيعة أعمال الشركة، إضافة إلى أن الإجراءات التحليلية تعمل كرادع للاحتيال من خلال استهداف حسابات فردية محددة لتحليلها، وعليه فإن اكتشاف الاحتيال عن طريق الإجراءات التحليلية من شأنه المساهمة في دعم حوكمة الشركات، حيث توصلت نفس الدراسة السالفة الذكر إلى أن الاحتيال يؤدي إلى تآكل ثقة المساهمين في الشركة نتيجة لانخفاض توزيعات الأرباح وانخفاض نمو نسب الربحية، مما يخل بمبدأ من مبادئ حوكمة الشركات وهو الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

وأثبتت الدراسات إلى أن المستهلكين أقل ميلا لشراء المنتجات من الشركات الاحتيالية مما يؤدي إلى انخفاض إيراداتها[1]، وهذا يؤدي إلى انتهاك حقوق الملاك وأصحاب المصالح.

4- مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 في دعم حوكمة الشركات

أُصدر معيار التدقيق الجزائري رقم 520 "الإجراءات التحليلية" من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، الذي يحمل إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مختلف مراحل عملية التدقيق.

يهدف المعيار إلى بيان أهمية وضرورة استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها أداة للمراقبة المادية في جوهرها، والمدقق مطالب بتنفيذ الإجراءات التحليلية والاعتماد عليها بهدف التخطيط الجيد لعملية التدقيق، وذلك يؤدي إلى تحقيق نتائج مثلى ويرفع من جودة التدقيق، وباعتبار هذا الأخير من الآليات الخارجية للحوكمة فإنه سيساهم بذلك في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

إضافة إلى المساهمة في التخطيط لعملية التدقيق فإن الإجراءات التحليلية وسيلة لجمع أدلة الإثبات الملائمة التي يرتكز عليها المدقق لإعداد تقريره النهائي والذي يعلن من خلاله عن نوعية حسابات الشركة، وبدوره يوجه التقرير إلى الأطراف المعنية مما يساهم في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية وخدمة أصحاب المصالح من مساهمين وأطراف خارجية والمساهمة في تحقيق مبدأ حقوق المساهمين ومبدأ دور أصحاب المصالح[2].

وأوصى المعيار الجزائري بتنفيذ الإجراءات التحليلية في تاريخ قريب من نهاية عملية التدقيق مما يساهم في تأسيس خلاصة واستنتاج عام بشأن التوافق بين الكشوف المالية وفهم المدقق للشركة، والذي بدوره يسمح للمدقق بالتأكد من

---

[1] - **Egbunike Francis Chinedu**, **Amakorchinelo Ifeoma**, **fraud & auditors analytical procedure**: **a test of benford's law**, ebs journal of management sciences, vol 01, No 01, 2013, p p :15-26.

[2] – حليمي نبيلة، **معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2022، ص145.

صحة ما توصل إليه والذي يساعد في إبداء رأيه بكل موضوعية، ومنه التحقق من صحة ما سيفصح عنه في التقرير النهائي، وبالتالي المساهمة في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات[1].

[1] – حليمي نبيلة، **المرجع السابق**، ص146.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل تم بحث مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات في ظل إلتزام ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر بالمعايير المحلية، وذلك عبر المرور على عدة محطات حيث تم عرض الإطار النظري لمهنة التدقيق في الجزائر والهيئات المنظمة لها، ثم التطرق إلى معايير التدقيق الجزائرية بشكل عام وعرض للمعيار الجزائري رقم 520 "الإجراءات التحليلية" بشكل خاص، كما تم التركيز على العلاقة المتبادلة بين التدقيق وحوكمة الشركات وبعض آلياتها من لجان التدقيق ومجلس الإدارة...، وأخيرًا تم الوقوف على استخدام الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات.

حيث أن سعي الجزائر لإرساء الحوكمة تبعه الاهتمام الكبير بمهنة التدقيق خاصة في ظل العلاقة المتبادلة بينهم إذ يمثل التدقيق العمود الأساسي بالنسبة للآليات الداعمة للحوكمة، وازداد الاهتمام بالتدقيق في الجزائر بشكل ملحوظ ويتجلى ذلك من خلال إصدار القانون 10-01 سنة 2010 المنظم للمهنة، إضافة إلى إصدار الجزائر لمعايير تدقيق محلية تتوافق بشكل كبير مع المعايير الدولية، ومن المعايير التي أصدرتها الجزائر المعيار رقم 520 "الإجراءات التحليلية" الذي أصدر من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، وتضمن المعيار إرشادات لتطبيق الإجراءات التحليلية خلال مختلف مراحل عملية التدقيق وتعتبر هذه الإجراءات من أهم الوسائل للرفع من جودة خدمة التدقيق والارتقاء بها وتحسين أداء المدقق، وتؤدي الإجراءات التحليلية دورًا حيويًا في دعم حوكمة الشركات من خلال تزويد الإدارة بالبيانات لتقييم المشاكل واتخاذ القرارات الاستثمارية، وتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية التي تعتبر محل اهتمام كل الأطراف الفاعلة في الشركة، وتساهم هذه الإجراءات في اكتشاف الأخطاء والاحتيال والغش بما يدعم حوكمة الشركات.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات وأسس الحوكمة في الجزائر

تمهيد:

تضمنت الفصول الثلاث السابقة الجانب النظري للدراسة في محاولة للتعرف على متغيرات الدراسة والربط بينها للإلمام بمساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات الحوكمة في ظل الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية، حيث تم تخصيص الفصل الأول للتعمق في مفهوم الإجراءات التحليلية، أما الفصل الثاني فخصص للحوكمة ومساراتها في الجزائر في حين تضمن الفصل الثالث الجمع بين متغيرات الدراسة، ويأتي الفصل الرابع في محاولة لإسقاط الدراسة النظرية تطبيقيًا عن طريق دراسة ميدانية على عينة من ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر اعتمادًا على الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة، ولتحليل البيانات التي تم جمعها تم الاعتماد على برنامج SPSS لاختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى حل للإشكالية.

ولتحقيق ذلك تم تقسيم الفصل الرابع إلى ثلاث مباحث كالتالي:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات وأسس الحوكمة في الجزائر

المبحث الأول: منهجية الدراسة وأدواتها: تم من خلاله التطرق إلى منهج الدراسة وأساليبها ثم التعرف على أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان، تم التطرق إلى الأدوات والأساليب الإحصائية لتحليل البيانات المجمعة، وأخيرًا اختبار وتحليل استمارة الاستبيان عبر اختبار اعتدال التوزيع الطبيعي واختبار ثبات أداة الدراسة وصدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل إجابات أفراد العينة: تم من خلال المبحث الثاني عرض وتحليل إجابات أفراد العينة حول جزء البيانات الشخصية ثم التطرق إلى تحليل إجابات أفراد العينة حول الجزء الثاني من الاستبيان.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة: تم تخصيص المبحث الثالث كاملًا لاختبار فرضيات الدراسة الخمس التي تم صياغتها وتم تقسيم كل فرضية رئيسية إلى فرضيات إحصائية فرعية.

المبحث الأول: منهجية الدراسة وأدواتها

من أجل الوصول لحل للإشكالية لا بد من تحديد أهداف الدراسة الميدانية والأدوات المستخدمة فيها، حيث تمّ تخصيص هذا المبحث من أجل ذلك إذ سيتم التطرق إلى منهج الدراسة الميدانية وأدواتها ثم التعرف على مجتمع الدراسة وعينتها وأخيرًا تعيين حدود الدراسة.

المطلب الأول: منهج الدراسة وأساليبها

تضمن هذا المطلب التعرف على المنهج المستخدم في الدراسة الميدانية والوقوف على أداة الدراسة والتعرف على مجتمع وعينة الدراسة، والأساليب والاختبارات التي تم الاعتماد عليها لتحليل إجابات أفراد العينة.

1- منهج الدراسة

يتم الاعتماد على مناهج متعددة ومختلفة عند الشروع في دراسة علمية، بحيث يقف تحديد المنهج المناسب للدراسة على عدة اعتبارات منها طبيعة الموضوع والبيانات المتوفرة وطرق جمعها وعلى هدف وأهمية البحث، وبغية تحقيق هدف الدراسة وصياغة نتائج يعتمد عليها وترقى إلى مستوى البحث العلمي اعتمدنا على مناهج مختلفة وجب توضيحها وفق منهجية البحث العلمي، وباعتبار الجانب التطبيقي للدراسة هو دراسة ميدانية تم الاعتماد على المنهج الوصفي الذي اعتبرناه المنهج المناسب لهذه الدراسة لوصف متغيراتها ووصف إجابات أفراد عينة الدراسة اعتمادًا على أداة جمع البيانات التي سيتم التطرق إليها لاحقًا، كما تم الاعتماد على أسلوب التحليل من أجل تحليل إجابات المستجوبين وتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة انطلاقًا من إجابات أفراد العينة المختارة.

2- أداة الدراسة

أداة الدراسة هي الوسيلة التي يُعتمد عليها لجمع البيانات من أجل تحليلها لتحقيق المبتغى من الدراسة وصياغة نتائج مناسبة، ومن خلال هذه الدراسة اعتمدنا على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات كالتالي:

الاستبيان:

يعتبر الأداة الرئيسية والمناسبة لجمع البيانات بغية الإلمام بجميع جوانب الدراسة والإجابة على الإشكالية المصاغة، كما يعتبر الأداة التي استندت عليها أغلب الدراسات السابقة التي تم تغطيتها، وتم صياغة أسئلة الاستمارة بتناسق مع إشكالية وفرضيات الدراسة وبإدراج جميع متغيراتها للوصول إلى حل للإشكالية، وذلك لجمع البيانات بغية تحليلها من أجل الوقوف على استخدام الإجراءات التحليلية لدعم مسارات تطبيق الحوكمة في ظل اعتماد المدققين على معايير التدقيق الجزائرية، وسيتم التطرق لاحقا بالتفصيل إلى مراحل إعداد الاستمارة وطرق توزيعها وجمعها إضافة إلى هيكل الاستبيان وتقسيماته، وإلى البرامج والأساليب الإحصائية التي اعتمدنا عليها لتحليل أداة الدراسة.

3- مجتمع وعينة الدراسة

أ- مجتمع الدراسة:

للإلمام بجميع جوانب الدراسة لا بد من الاختيار الرشيد لمجتمع الدراسة بما يرتبط بأسئلة الاستبيان وقدرة أفراد المجتمع وتأهيلهم العلمي أو العملي للإجابة بكل موضوعية على الاستمارة الموزعة، واستهدفنا من خلال هذه الدراسة ممارسي مهنة التدقيق متمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المزاولين للمهنة في الجزائر، وتم استبعاد الأكاديميين المتمثلين في الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والتدقيق بحكم أن الإجابة على أسئلة الدراسة تتطلب تأهيل عملي أكبر مما هو علمي في مجال المحاسبة والتدقيق.

وبلغ حجم مجتمع الدراسة 2933 [1]ممارس لمهنة التدقيق ومسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفقًا للمقرر رقم 75 المؤرخ في 15 مارس 2023 والجدول السابق الذكر يتضمن أيضا الخبراء المحاسبين بحكم أن الخبير المحاسبي يعتبر في نفس الوقت محافظ حسابات بناءً على القانون المنظم للمهنة في الجزائر.

ب- عينة الدراسة

نظرًا لصعوبة واستحالة القيام بمسح كلي وشامل لمجتمع الدراسة لعدة اعتبارات أهمها ضخامة حجم المجتمع وتشتت أفراده على مختلف ربوع الوطن، استهدفنا عينة عشوائية من مختلف ولايات الجزائر، وتم تحديد حجم العينة باستخدام معادلة "ستيفن ثامبسون" كما يلي: [2]

$$n = \frac{Np(1-p)}{(N-1)(d^2/z^2) + p(1-p)}$$

حيث أن:

n يمثل حجم العينة

N يمثل حجم المجتمع

Z الدرجة المعيارية التي تقابل مستوى الدلالة 5% وتساوي 1.96

d تمثل نسبة الخطأ وكلما انخفضت النسبة قابلها ارتفاع في حجم العينة لذا حددت النسبة ب 0.05

[1] – وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 75 المؤرخ في 15 مارس 2023 **يحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016، ص2.

[2] -Thompson. Steven K. ***Sampling***, Vol. 755. John Wiley & Sons, Third Edition, New Jersey.USA, 2012. p59.

P تمثل القيمة الاحتمالية 0.50

وتطبيقا لهذه المعادلة على مجتمع دراستنا المقدر ب 2933 مفردة، تم إيجاد أن حجم العينة بالتقريب هو 340.

وتم توزيع استمارة الاستبيان من خلال طرق مختلفة سنتطرق إليها لاحقًا، وفي الأخير تم استخلاص 110 استمارة صالحة للدراسة.

4- حدود الدراسة

عند الشروع في دراسة ظاهرة ما لا بد من تعيين حدودها للإلمام بمختلف جوانبها، ومن خلال هذه الدراسة تم حصر حدودها في حدود مكانية وأخرى زمانية كالتالي:

الحدود المكانية:

وتعبر عن المنطقة الجغرافية والمواقع التي تم إجراء الدراسة الميدانية ضمن حدودها، حيث تم إجراء هذه الدراسة في دولة الجزائر، وتحديدًا في مكاتب ممارسي مهنة التدقيق في مختلف مناطق الوطن (ولاية الجزائر، ولاية واد سوف، ولاية قسنطينة، ولاية البليدة، ولاية سطيف، ولاية الجلفة، ولاية المدية، ولاية بسكرة، ولاية عين تموشنت، ولاية سعيدة، ولاية تلمسان، ولاية وهران، ولاية معسكر، ولاية سيدي بلعباس، ولاية البيض، ولاية النعامة، ولاية بشار).

الحدود الزمانية:

وبدورها تعبر عن الفترة الزمانية المستغرقة في القيام بالدراسة الميدانية وتم تحديدها من 2023/12/01 إلى 2024/05/25.

المطلب الثاني: استمارة الاستبيان

يعتبر الاستبيان أحد أهم أدوات جمع البيانات عند الشروع في الدراسة الميدانية، ومن خلال هذه الدراسة تم تطوير استمارة استبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات أين تم توجيه مضامينه إلى أفراد عينة الدراسة، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق إلى مراحل إعداد الاستمارة وطرق توزيعها، إضافة إلى هيكل وتقسيمات الاستبيان وأخيرًا إلى البرامج والأساليب الإحصائية لمعالجة وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة.

1- إعداد وتوزيع وجمع استمارة الاستبيان

تمت مرحلة إعداد الاستبيان الأولي وفق متغيرات الدراسة واستنادًا على الدراسات السابقة التي تم تغطيتها في مرحلة القراءة وجمع المادة العلمية، وأعدت الأسئلة بالتناسق مع إشكالية وفرضيات الدراسة حيث تجلى كل محور من محاور الاستبيان في فرضية معينة، وتم مناقشة الاستمارة وتعديلها مع الأستاذ المشرف على الأطروحة، وتم عرض الاستبيان على

مجموعة من المحكمين الذين لم يبخلوا علينا بالنصائح والإرشادات اللازمة التي لا بد من أخذها بعين الاعتبار، حيث تّم تنقيح الاستبيان وتعديله وفقا لآراء الأستاذة المحكمين من أجل صياغة الاستمارة في قالبها النهائي وبشكل خالي من الأخطاء اللغوية والشكلية والمنهجية وصالحة للتوزيع لجمع البيانات الملائمة للدراسة، وأخيرًا تم ترجمة استمارة الاستبيان إلى اللغة الفرنسية حيث إن بيئة عمل أفراد عينة الدراسة تعتمد بالدرجة الأولى على اللغة الفرنسة للتواصل مع مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمهنة.

بعد إعداد الاستبيان وتعديله وفق أراء الأستاذ المشرف والأساتذة المحكمين للوصول إلى الشكل النهائي للاستبيان، تم توزيعه على عينة استكشافية من ممارسي مهنة التدقيق في ولاية سعيدة بالغرب الجزائري للوقوف على الصعوبات والالتباسات التي قد تواجه أفراد العينة بخصوص أسئلة الاستبيان مع الأخذ بعين الاعتبار ملاحظات أفراد العينة الاستكشافية.

مرحلة توزيع الاستبيان تمت بعد مرحلة إعداده وأخدت عملية التوزيع عدة أشكال منها:

- توزيع الاستمارة بشكل ورقي من خلال طبعها ورقيًا والتنقل إلى مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وتسليمها لهم شخصيا أو لمساعديهم.
- إعداد استمارة الاستبيان الكترونيا عن طريق خدمات google والمتمثلة في google forms التي تسهل من عملية إعداد النماذج إلكترونيًا وتوزيعها، وتم توزيع الاستمارة عبر البريد الإلكتروني لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حيث تم جمع عناوين البريد الالكتروني من خلال جدول يتضمن اسم وعنوان ورقم الهاتف والبريد الإلكتروني لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المعتمدين والمنشور في موقع المجلس الوطني للمحاسبة CNC لسنة 2023، وتمت العملية أولًا من خلال الاتصال هاتفيًا بمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وبعد الحصول على موافقتهم يتم إرسالها عبر البريد الإلكتروني من أجل ضمان استلامهم وحرصهم للإجابة على الاستمارة.
- توزيع استمارة الاستبيان عبر مواقع التواصل الاجتماعي بمساعدة بعض الأساتذة وبعض المهنيين الذي ساهموا بشكل كبير في عملية توزيعه عبر موقع الفيسبوك Facebook.

وبغض النظر عن طريقة التوزيع المتبعة تم توزيع 340 استمارة، والجدول التالي يوضح عدد الاستمارات الموزعة.

الجدول رقم 04-01: الاستمارات الموزعة على أفراد عينة الدراسة

البيان	استمارات موزعة	استمارات مسترجعة	استمارات غير مسترجعة	استمارات تم الغاءها	استمارات صالحة للدراسة
التكرار	340	121	219	11	110
النسبة	%100	%35.58	%64.41	%9	%32.35

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على الاستمارات الموزعة

بناءً على الجدول رقم 04-01 نلاحظ أنه قد تم توزيع 340 استمارة على أفراد عينة الدراسة، تم استرجاع 121 استمارة بنسبة 35.58% من مجموع الاستمارات، أما ما نسبته 64.41% من مجموع الاستمارات الموزعة لم يتم استرجاعها لأسباب خارجة عن نطاقنا ونجهل سبب عدم الرد رغم اتصالنا المتكرر بهم عبر مختلف الوسائل ولكن دون جدوى، وهذه تعتبر من أكثر العوائق التي واجهتنا أثناء إعداد الدراسة الميدانية، في حين بلغ عدد الاستمارات التي تم إلغاءها 11 استمارة بنسبة 9% من مجموع الاستمارات المسترجعة ويعود السبب لكثرة القيم المفقودة في بعض الاستمارات، وملاحظة عدم وجود عناية أثناء ملأ بعض الاستمارات من طرف أفراد العينة، وفي الأخير تم استخلاص 110 استمارة صالحة للدراسة بنسبة 32.35% من مجموع الاستمارات الموزعة وتم الاعتماد عليها خلال عملية تحليل البيانات.

2- هيكل الاستبيان

بعد مناقشة محتويات الاستبيان مع الأستاذ المشرف والاحتكام إلى آراء الأساتذة المحكمين وتصحيح مختلف الملاحظات تم الوقوف على شكله النهائي كالتالي:

أ- **صفحة الواجهة:** وهي عبارة عن تقديم للاستبيان تضمنت هدف الدراسة وموضوعها إضافة إلى شكر أفراد العينة والحرص على التأكيد بسرية إجاباتهم واستخدامها لأغراض البحث العلمي فقط.

ب- **الجزء الأول:** تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة حيث يهدف إلى التعرف على عمر المستجوبين وتأهيلهم العلمي، إضافة إلى التخصص، المهنة، وعدد سنوات الخبرة.

ت- **الجزء الثاني:** تضمن الجزء الثاني محاور الدراسة حيث تم صب كل محور من محاور الدراسة في إحدى الفرضيات التي تم صياغتها وتم تقسيم المحاور كالتالي:

المحور الأول: عنون المحور الأول بدراسة مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام، وتضمن هذا المحور 16 عبارة بعدد معايير التدقيق الجزائرية الصادرة حتى سنة 2024، وتم استخدام سلم للقياس متكون من خمسة درجات تمثلت في: غير مطبق تماما، 2، 3، 4، مطبق بشكل تام، وذلك ليتسنى لنا معرفة اتجاه إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الأول، وارتأيننا أنه المقياس الملائم لقياس مدى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من طرف عينة الدراسة وذلك اعتمادًا على توصيات الأساتذة المحكمين، والجدول التالي يوضح المقياس المستخدم:

الجدول رقم 04-02: وزن القياس المستخدم في المحور الأول:

المقياس	غير مطبق تماما	2	3	4	مطبق بشكل تام
الوزن	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على استمارة الاستبيان

من خلال المقياس المستخدم يتم تحديد اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة بكل سهولة من خلال المتوسط الحسابي المرجح ولا بد من تبويب البيانات لتحديد مجال الإجابات المتحصل عليها من خلال حساب المدى وعدد الفئات وطولها كالتالي:

المدى = أكبر قيمة – أصغر قيمة = 5 – 1 = 4

طول الفئة = المدى / عدد الفئات = 4 / 5 = 0.80

الجدول رقم 04–03: مقياس تقديري لدرجة مجال الإجابات حسب المقياس المستخدم للمحور الأول

المقياس	الوزن	مجال المتوسط الحسابي
غير مطبق تماما	1	[1.00 - 1.80]
2	2	[1.80 - 2.60]
3	3	[2.60 - 3.40]
4	4	[3.40 - 4.20]
مطبق بشكل تام	5	[4.20 - 5.00]

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على درجات المقياس المستخدم للمحور الأول

المحور الثاني: عنون المحور الثاني بدراسة تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520، وتضمن المحور 25 عبارة مقسمة إلى خمسة أبعاد والجدول التالي يوضح تقسيم أبعاد المحور الثاني:

الجدول رقم 04–04: تقسيمات أبعاد عبارات المحور الثاني:

الأبعاد	مجال العبارات	عدد العبارات
مرحلة التخطيط لعملية التدقيق	من 01 إلى 05	5
مرحلة تنفيذ عملية التدقيق	من 06 إلى 09	4
مرحلة الاقتراب من نهاية عملية التدقيق	من 10 إلى 13	5
أنواع الإجراءات التحليلية	من 14 إلى 18	5
أساليب الإجراءات التحليلية	من 19 إلى 25	6

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على استمارة الاستبيان

المحور الثالث: عنون بدراسة مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر، وتضمن هذا المحور 17 عبارة.

المحور الرابع: عنون المحور الرابع بدراسة مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة، أين تم تقسيم المحور بدوره إلى 17 عبارة.

المحور الخامس: عنون بدراسة معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية ومعوقات مسارات الحوكمة في الجزائر، وتم تقسيم المحور إلى 14 عبارة.

مع العلم قد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي ضمن المحور الثاني، المحور الثالث، المحور الرابع، والمحور الخامس، ليتسنى لنا تحديد اتجاهات إجابات أفراد العينة حول المحاور السابقة الذكر والجدول التالي يوضح المقياس المستخدم ووزن الدرجات.

الجدول رقم 04-05: وزن القياس المستخدم في المحاور 2، 3، 4، 5:

المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5

المصدر: نبيل صالح جمعة النجار، **الإحصاء في التربية والعلوم الإنسانية مع تطبيقات برمجية spss**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007 ص 29.

من خلال مقياس ليكارت الخماسي المستخدم يتم تحديد اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة بكل سهولة من خلال المتوسط الحسابي المرجح، ولا بد من تبويب البيانات لتحديد مجال الإجابات المتحصل عليها من خلال حساب المدى وعدد الفئات وطولها كالتالي:

المدى = أكبر قيمة – أصغر قيمة = 5 – 1 = 4

طول الفئة = المدى / عدد الفئات = 4 / 5 = 0.80

الجدول رقم 04-06: مقياس تقديري لدرجة مجال الإجابات حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في المحاور 2، 3، 4، 5:

المقياس	الوزن	مجال المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	1	[1.00 - 1.80]
غير موافق	2	]1.80 - 2.60]
محايد	3	] 2.60 - 3.40]
موافق	4	] 3.40 - 4.20]
موافق بشدة	5	[4.20 - 5.00]

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على درجات مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في المحاور 2، 3، 4، 5

الأدوات والأساليب الإحصائية لتحليل الاستبيان

- بحكم اعتمادنا على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات فإن عملية تحليل البيانات المجمعة تمت بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 26باعتباره البرنامج المناسب للتحليل، إضافة إلى برنامج المجدول 2013 EXCEL لعرض البيانات.
- الاعتماد على مقاييس النزعة المركزية كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديد اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الدراسة وللوقوف على استخدام الإجراءات التحليلية لدعم مسارات تطبيق الحوكمة.
- **معامل آلفا كرونباخ (CRONBACH'S ALPHA COEFFICIENT):** لاختبار ثبات أداة الدراسة حيث يعبر المعامل عن ثبات واستقرار البيانات المتحصل عليها وأنها خالية من أخطاء تشوب القياس في حال إعادة توزيع الاستبيان في نفس الظروف، ويتم التعبير عن مدى ثبات الاستبيان عند تجاوز معامل ألفا كرونباخ 60.0 والتي تعبر عن القيمة الدنيا وكلما ارتفعت قيمته دلّ ذلك على التأكيد على ثبات أداة الدراسة.
- **معامل الارتباط بيرسون (Pearson correlation coefficient):** لاختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان عن طريق قياس اتساق كل فقرة من عبارات الاستبيان مع المحور الكلي الذي تنتمي إليه، بما يساهم في تحديد مدى ثبات وصدق أداة الدراسة.
- **اختبار اعتدال التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov Test):** لاختبار تتبع بيانات عينة الدراسة للتوزيع الطبيعي من عدمه، بحيث يتم تنفيذ الاختبارات المعلمية لاختبار فرضيات الدراسة في حال اعتدالية التوزيع، وتنفذ الاختبارات اللامعلمية في حال عدم اعتدالية التوزيع.
- **اختبار ت للعينة الواحدة(one-sample t-test):** لاختبار فرضيات الدراسة وتحديد اتجاهات إجابات أفراد العينة.
- **اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA):** لاختبار نموذج الانحدار بين متغيرات كل فرضية من الفرضيات.
- **اختبار تحليل الانحدار الخطي(Regression Linear Simple Analysis):** لتحديد أثر التغير في المتغير المستقل على المتغير التابع بين متغيرات كل فرضية.

المطلب الثالث: اختبار وتحليل استمارة الاستبيان

1- اختبار اعتدال التوزيع الطبيعي

يعتبر اختبار التوزيع الطبيعي ضروري للقيام بعملية تحليل البيانات، حيث يحدد الاختبار مدى تتبع البيانات للتوزيع الطبيعي من عدمه لتحديد نوع الاختبارات التي تطبق في عملية التحليل، كون أن تطبيق الاختبارات المعلمية تشترط تتبع

البيانات للتوزيع الطبيعي والعكس بالعكس، ومن خلال برنامج SPSSيتم تحديد ذلك عن طريق اختبار (Kolmogorov-Smirnov Test) ويتم صياغة الفرضيات التالية:

H0 : الفرضية الصفرية تؤكد أن عينة الدراسة مسحوبة من مجتمع بياناته **لا تتبع** التوزيع الطبيعي.

H1 : الفرضية البديلة تؤكد أن عينة الدراسة مسحوبة من مجتمع بياناته **تتبع** التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم 04-07: اختبار التوزيع الطبيعي

المحور	عدد العبارات	الدلالة SIG
المحور الأول	16	.0080
المحور الثاني	25	.0082
المحور الثالث	17	.0079
المحور الرابع	17	.0084
المحور الخامس	14	0.080

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-07 لاختبار التوزيع الطبيعيKolmogorov-Smirnov Test نلاحظ أن قيمة الدلالة sig لعبارات المحور الأول إلى المحور الخامس تبلغ 0.080، 0.082، 0.079، 0.084، و0.080 على التوالي وتعتبر كلها أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية الصفرية H0 وقبول الفرضية البديلة H1 التي تؤكد بأن عينة الدراسة مسحوبة من مجتمع بياناته تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي يمكن تطبيق الاختبارات المعلمية في عملية تحليل البيانات.

2-اختبار ثبات أداة الدراسة

لاختبار ثبات الاستبيان عن طريق برنامج SPSSيتم الاعتماد على معامل الثبات ALPHA CRONBACH'S COEFFICIENT وقاعدة القرار تؤكد أن قيمة المعامل يجب ألا تقل عن 0.60 لاعتبار أداة الدراسة تتميز بالثبات وكلما زادت قيمة المعامل دلّ ذلك على وجود ثبات أكبر في أداة الدراسة.

الجدول رقم 04-08: اختبار ثبات أداة الدراسة

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات ALPHA CRONBACH'S
المحور الأول	16	0.960
المحور الثاني	25	0.936
المحور الثالث	17	0.961
المحور الرابع	17	0.972

المحور الخامس	14	0.956
جميع عبارات الاستبيان	89	0.972

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-08 نلاحظ أن معامل الثبات ALPHA CRONBACH'S لمحاور الدراسة تراوح بين 0.936، و0.972، في حين بلغ معامل الثبات لجميع عبارات الاستبيان 0.972 وكلها تعتبر أكبر من القيمة الدنيا والتي تحدد بالقيمة 0.60، ومنه نستخلص أن أداة الدراسة تتسم بدرجة عالية جدًا من الثبات ويمكن الاعتماد عليها في استكمال الدراسة الميدانية.

3- اختبار صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

لقياس صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة عن طريق برنامج SPSS26 تم الاعتماد على معامل الارتباط بيرسون Pearson Correlation Coefficient من أجل قياس درجة الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للمحور التي تنتمي إليه كالتالي:

الجدول رقم 04-09: صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

الرقم	عبارات المحور الأول	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة SIG
1	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210" اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"	0.727**	0.00
2	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230" وثائق المراجعة "	0.804**	0.00
3	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300" التخطيط لتدقيق القوائم المالية "	0.779**	0.00
4	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500" العناصر المقنعة"	0.754**	0.00
5	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501" العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة"	0.822**	0.00
6	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505" التأكيدات الخارجية"	0.845**	0.00
7	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية"	0.789**	0.00
8	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 "الإجراءات التحليلية "	0.745**	0.00
9	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530" السبر في المراجعة "	0.847**	0.00
10	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 "مراجعة التقديرات المحاسبية"	0.864**	0.00
11	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية"	0.766**	0.00
12	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570" استمرارية الإستغلال"	0.808**	0.00
13	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية"	0.851**	0.00
14	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"	0.776**	0.00
15	المعيار الجزائري للتدقيق رقم620"استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"	0.790**	0.00
16	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700" تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية"	0.743**	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-09 يلاحظ أن الحد الأدنى لمعامل الارتباط بيرسون "Pearson correlation coefficient" لعبارات المحور الأول بلغ**0.723 والذي يوافق العبارة رقم 01، في حين بلغ الحد الأعلى لمعامل الارتباط بيرسون**0.864 والذي يوافق العبارة رقم 10، كما أن مستوى الدلالة لجميع عبارات المحور الأول تساوي 0.00 وتعتبر دالة إحصائيا لأنها أقل من مستوى معنوية 0.05، وعليه يوجد ارتباط قوي بين كل العبارات والمحور الذي تنتمي إليه، وبالتالي فإن عبارات المحور الأول متّسقة داخليًا وصادقة لما وجدت لقياسه.

الجدول رقم 04-10: صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

الأبعاد	الرقم	عبارات المحور الثاني	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة SIG
مرحلة التخطيط	1	تنفيذ الإجراءات التحليلية ضروري أثناء عملية التدقيق	0.613**	0.00
	2	تنفيذ الإجراءات التحليلية يتيح للمدقق فهم أفضل لطبيعة الشركة محل التدقيق وبيئتها	0.697**	0.00
	3	استخدام الإجراءات التحليلية يساعد المدقق على فهم أفضل لنظام الرقابة الداخلية	0.721**	0.00
	4	تنفيذ الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش	0.692**	0.00
	5	الإجراءات التحليلية تساعد المدقق على تحديد المجالات والبنود التي تحتاج فحصًا وعنايةً أكثر	0.693**	0.00
مرحلة تنفيذ عملية التدقيق	6	تنفيذ الإجراءات التحليلية يوفر للمدقق أدلة الإثبات الملائمة	0.687**	0.00
	7	تطبيق الإجراءات التحليلية يمكن من الإشارة إلى التحريفات المحتملة	0.689**	0.00
	8	تنفيذ الإجراءات التحليلية يساهم في تخفيض الاختبارات التفصيلية	0.733**	0.00
	9	الاعتماد على الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق بالحكم على مدى كفاية ادلة الاثبات التي جمعها	0.708**	0.00
مرحلة الاقتراب من نهاية عملية التدقيق	10	الإجراءات التحليلية تساعد في تحديد مدى صحة وعدالة القوائم المالية وكفاية الإفصاح فيها بناءً على معرفة المدقق للشركة محل التدقيق	0.718**	0.00
	11	تساهم الإجراءات التحليلية في مقارنة درجة المخاطرة الفعلية مع درجة المخاطرة المحددة مسبقا من طرف المدقق	0.725**	0.00
	12	تنفيذ الإجراءات التحليلية تسمح للمدقق من القاء نظرة موضوعية شاملة عن القوائم المالية وتكوين الرأي النهائي حول مطابقة البيانات المالية لمعرفة المدقق بطبيعة عمل الشركة محل التدقيق	0.734**	0.00
	13	الاستعانة بالإجراءات التحليلية يسهل من القيام بتدقيق اجمالي لمدى معقولية القوائم المالية كوحدة واحدة	0.689**	0.00

أنواع الإجراءات التحليلية	14	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع بيانات القطاع الذي تنشط فيه في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	0.647**	0.00
	15	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع ما يقابلها من بياناتها للفترات السابقة في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	0.701**	0.00
	16	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع الموازنات التقديرية المعدة من طرفها في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	0.622**	0.00
	17	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع توقعاته في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	0.646**	0.00
	18	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	0.595**	0.00
أساليب الإجراءات التحليلية	19	يعتمد المدقق على أسلوب المقارنات الوصفية كالاستفسارات ومراجعة المعلومات الخارجية والداخلية الغير الكمية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	0.658**	0.00
	20	يعتمد المدقق على أسلوب التحليل المالي في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	0.740**	0.00
	21	يعتمد المدقق على أسلوب المقارنات البسيطة الافقية والعمودية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	0.737**	0.00
	22	يستعين المدقق بأساليب تحليل الانحدار من خلال ايجاد العلاقة بين حسابين او أكثر في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	0.497**	0.00
	23	يستخدم المدقق اسلوب تحليل السلاسل الزمنية من خلال دراسة العلاقة بين البيانات المالية على عدة فترات لتكوين توقعاته في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	0.445**	0.00
	24	يستخدم المدقق اسلوب تحليل الشبكات العصبية الاصطناعية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	0.451**	0.00
	25	يستعين المدقق بأسلوب التخطيط المالي في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	0.347**	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-10 يلاحظ أن الحد الأدنى لمعامل الارتباط بيرسون "Pearson corrélation coefficient "لعبارات المحور الثاني بلغ** 0.347 والذي يوافق العبارة رقم 25، في حين بلغ الحد الأعلى لمعامل الارتباط بيرسون**0.740 والذي يوافق العبارة رقم 20، كما أن مستوى الدلالة لجميع عبارات المحور الثاني تساوي 0.00 وتعتبر دالة إحصائيا لأنها أقل من مستوى معنوية 0.05، وعليه يوجد ارتباط قوي بين كل عبارات المحور الثاني بجميع أبعاده والمحور الذي تنتمي إليه، وبالتالي فإن عبارات المحور الثاني متسقة داخليًا وصادقة لما وجدت لقياسه.

الجدول رقم 04-11: صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

الرقم	عبارات المحور الثالث	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة SIG
1	تسعى الجزائر جاهدة لإرساء مبادئ حوكمة الشركات	0.636**	0.00
2	بدلت الجزائر جهودًا جبارة لدعم مسارات تطبيق الحوكمة	0.686**	0.00
3	تشكيل الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد ساهم في دعم إرساء الحوكمة بالجزائر	0.715**	0.00
4	اصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية ساهم في دعم مسارات الحوكمة بالجزائر	0.643**	0.00
5	إطلاق مركز حوكمة الشركات في الجزائر ساهم في دعم مسارات الحوكمة	0.796**	0.00
6	اصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال احلال النظام المحاسبي SCFوإصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA ساهم في دعم مسارات الحوكمة	0.800**	0.00
7	يتحقق المدقق من مدى تطبيق الشركة محل التدقيق للحوكمة	0.819**	0.00
8	تختلف عملية التدقيق بين شركة تطبق الحوكمة وشركة غير مطبقة لها	0.780**	0.00
9	الاستقلالية التامة للمدقق ترتفع عند تطبيق الشركة للحوكمة	0.756**	0.00
10	تنخفض حجم الاختبارات التي يقوم بها المدقق في الشركات المطبقة للحوكمة	0.804**	0.00
11	تطبيق الشركة للحوكمة يمنح للمدقق تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من أي اخطاء او تحريفات	0.856**	0.00
12	الإجراءات التحليلية تساهم في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتقييم المخاطر وعزلها بالشكل الذي يدعم حوكمة الشركات	0.843**	0.00
13	الإجراءات التحليلية تمنح لمجلس إدارة الشركة تأكيد حول مدى الحرص على تعظيم الأرباح في إطار تقرير المدقق	0.859**	0.00
14	تطبيق الإجراءات التحليلية يعتبر وسيلة لإدارة موارد الشركة بمعقولية مما يسمح بتحقيق الأهداف المسطرة	0.846**	0.00
15	تطبيق الإجراءات التحليلية يساهم في الرفع من كفاءة وجودة عملية التدقيق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات	0.824**	0.00
16	تطبيق الإجراءات التحليلية يساهم في الرفع من كفاءة وخبرة المدقق بما يساهم في دعم حوكمة الشركات	0.816**	0.00
17	المقارنات التي يتم اجراءها في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية من شانها دفع إدارة الشركة والموظفين لبدل جهد أكثر من اجل المنافسة في السوق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات	0.790**	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-11 يلاحظ أن الحد الأدنى لمعامل الارتباط بيرسون "Pearson correlation coefficient" لعبارات المحور الثالث بلغ**0.636 والذي يوافق العبارة رقم 01، في حين بلغ الحد الأعلى لمعامل الارتباط

بيرسون**0.859 والذي يوافق العبارة رقم 13، كما أن مستوى الدلالة لجميع عبارات المحور الثالث تساوي 0.00 وتعتبر دالة إحصائيا لأنها أقل من مستوى معنوية 0.05، وعليه يوجد ارتباط قوي بين كل العبارات والمحور الذي تنتمي إليه، وبالتالي فإن عبارات المحور الثالث متسقة داخليًا وصادقة لما وجدت لقياسه.

الجدول رقم 04-12: صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع

الرقم	عبارات المحور الرابع	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة SIG
1	مدقق الحسابات ملزم بتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية والإشارة إلى المشاكل المالية التي تواجه الشركة	0.740**	0.00
2	يقوم المدقق بالإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرارية في إطار تقريره النهائي	0.815**	0.00
3	الإجراءات التحليلية أداة فعالة لتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية	0.831**	0.00
4	تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في تحديد المشاكل المالية التي تواجه الشركة محل التدقيق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات	0.865**	0.00
5	تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في دعم مبدأي الإفصاح والشفافية والحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين	0.855**	0.00
6	يقوم المدقق بالكشف لمجلس الإدارة عن المخاطر التي تعترض الشركة ويقدم الحلول لمواجهتها	0.802**	0.00
7	يعتمد متخذو القرار على مخرجات الإجراءات التحليلية من أجل ترشيد قراراتهم	0.832**	0.00
8	الإجراءات التحليلية ترفع من درجة الإفصاح والشفافية وتوفير المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها متخذو القرارات	0.872**	0.00
9	تحليل البيانات التاريخية عن الأداء المالي للشركة محل التدقيق يساهم في تحديد الاتجاه العام لأداء الشركة وبالتالي المساهمة في ترشيد قرارات الإدارة	0.815**	0.00
10	تساهم الإجراءات التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف	0.830**	0.00
11	تساهم الإجراءات التحليلية في تحديد نقاط الضعف في الأداء المالي للشركة مما يدفعها لتحسين وزيادة كفاءة وفعالية ادارتها المالية بما يدعم حوكمة الشركات	0.834**	0.00
12	توفر الإجراءات التحليلية المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها مجلس الإدارة في توجيه استراتيجيات الشركة بما يدعم مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	0.826**	0.00
13	تساهم الإجراءات التحليلية في جمع ادلة الاثبات الملائمة التي يرتكز عليها المدقق في ابداء رأيه حول صحة وعدالة حسابات الشركة محل التدقيق مما يساهم في دعم مبدأ الإفصاح والشفافية	0.821**	0.00

14	تساهم الإجراءات التحليلية في جمع ادلة الاثبات الملائمة لإبداء رأي سليم بما يخدم المساهمين وأصحاب المصالح ومنه دعم مبدأي حقوق المساهمين ودور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات	0.873**	0.00
15	الإجراءات التحليلية تساهم في اكتشاف الاحتيال والغش في الأنشطة المالية للشركة مما يسهم في دعم حوكمة الشركات	0.809**	0.00
16	الاشارة إلى الانحرافات في القوائم المالية عن طريق الإجراءات التحليلية يساهم في دعم مسارات حوكمة الشركات	0.855**	0.00
17	تساهم الإجراءات التحليلية في الإفصاح عن معلومات عائد السهم مما يساهم في دعم مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين	0.855**	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-12 يلاحظ أن الحد الأدنى لمعامل الارتباط بيرسون "Pearson correlation coefficient " لعبارات المحور الرابع بلغ** 0.740 والذي يوافق العبارة رقم 01، في حين بلغ الحد الأعلى لمعامل الارتباط بيرسون**0.873 والذي يوافق العبارة رقم 14، كما أن مستوى الدلالة لجميع عبارات المحور الرابع تساوي 0.00 وتعتبر دالة إحصائيا لأنها أقل من مستوى معنوية 0.05، وعليه يوجد ارتباط قوي بين كل العبارات والمحور الذي تنتمي إليه، وبالتالي فإن عبارات المحور الرابع متسقة داخليًا وصادقة لما وجدت لقياسه.

الجدول رقم 04-13: صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الخامس

الرقم	عبارات المحور الخامس	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة SIG
1	عدم إدراك المدقق بأهمية الإجراءات التحليلية يحد من تطبيقها	0.822**	0.00
2	نقص كفاءة وخبرة المدقق تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية	0.846**	0.00
3	عدم وجود تناسب بين اتعاب المدقق وجهده المبذول عند تنفيذ الإجراءات التحليلية اضافة إلى الإجراءات الأخرى يحد من تطبيق الإجراءات التحليلية	0.741**	0.00
4	ندرة الدورات التكوينية حول تطبيق الإجراءات التحليلية والتوعية بأهميتها ومزاياها على عملية التدقيق يحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية	0.856**	0.00
5	ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق يحول دون التطبيق الفعال للإجراءات التحليلية	0.803**	0.00
6	عدم توافر المعلومات اللازمة سواءً المالية وغير المالية لتنفيذ الإجراءات التحليلية يحد من تطبيقها	0.818**	0.00
7	الازمات الاقتصادية التي تضرب الشركة محل التدقيق او الاقتصاد ككل يحول دون اجراء المقارنات اللازمة	0.785**	0.00
8	وجود سوق مالي غير نشط يحول دون دعم مسارات الحوكمة في الجزائر	0.698**	0.00
9	عدم وجود إطار قانوني فعال يحول دون دعم مسارات الحوكمة في الجزائر	0.837**	0.00

10	ضعف قواعد التسيير الملائمة يحول دون تطبيق الحوكمة في الجزائر	0.778**	0.00
11	انتشار الفساد المالي والإداري يحول دون تطبيق الحوكمة في الجزائر	0.779**	0.00
12	تدهور علاقة الشركات الجزائرية مع البنوك والإدارة الجبائية يحد من دعم مسارات الحوكمة في الجزائر ويصعب من عملية التدقيق نتيجة التلاعب في الحسابات	0.840**	0.00
13	غياب الإفصاح والشفافية يعوق من تطبيق الإجراءات التحليلية مما يؤثر في دور هذه الإجراءات من دعم الحوكمة بالجزائر	0.825**	0.00
14	عدم الاعتماد على الإجراءات التحليلية ينعكس سلبا على جودة عملية التدقيق مما يحد من دور هذه الإجراءات في دعم الحوكمة بالجزائر	0.819**	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-13 يلاحظ أن الحد الأدنى لمعامل الارتباط بيرسون "Pearson correlation coefficient " لعبارات المحور الخامس بلغ** 0.698 والذي يوافق العبارة رقم 08، في حين بلغ الحد الأعلى لمعامل الارتباط بيرسون**0.856 والذي يوافق العبارة رقم 04، كما أن مستوى الدلالة لجميع عبارات المحور الخامس تساوي 0.00 وتعتبر دالة إحصائيا لأنها أقل من مستوى معنوية 0.05، وعليه يوجد ارتباط قوي بين كل العبارات والمحور الذي تنتمي إليه، وبالتالي فإن عبارات المحور الخامس متسقة داخليًا وصادقة لما وجدت لقياسه.

وبناءً على النتائج المستخلصة من الجداول السابقة لمعامل الارتباط بيرسون "Pearson correlation coefficient " لقياس درجة الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، نستخلص أن أداة الدراسة تتميز بدرجة عالية من الاتساق الداخلي وتعتبر صادقة وموثوقة للغرض الذي وضعت من أجل وعليه يمكن الاعتماد عليها في استكمال الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل إجابات أفراد العينة

نرمي من خلال هذا المبحث إلى عرض وتحليل إجابات أفراد العينة حول البيانات الشخصية من متغير العمر، التأهيل العلمي، التخصص، المهنة وعدد سنوات الخبرة، إضافة إلى عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول الجزء الثاني من الاستبيان المتعلق بمحاور الدراسة الخمس.

المطلب الأول: تحليل إجابات أفراد العينة حول جزء البيانات الشخصية

1- العمر

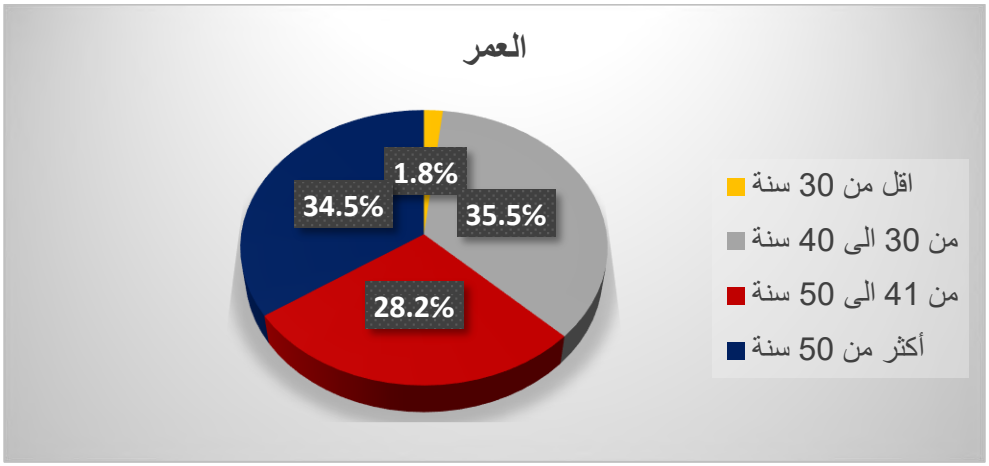
الجدول والشكل التاليين يوضحان توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر:

الجدول رقم 04-14: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	2	%1.8
من 30 إلى 40 سنة	39	%35.5
من 41 إلى 50 سنة	31	%28.2
أكثر من 50 سنة	38	%34.5
المجموع	110	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

الشكل رقم04-01: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج EXCEL 2013

من خلال الجدول رقم04-14 والشكل رقم04-01 نلاحظ أن 35.5% من أفراد عينة الدراسة يمثلون فئة من 30 إلى 40 سنة والتي تحتل المرتبة الأولى في ترتيب الفئات حسب متغير العمر، تليها فئة أكثر من 50 سنة بنسبة

34.5% من أفراد عينة الدراسة، تم فئة من 41 إلى 50 سنة بنسبة 28.2%، وفي الأخير فئة أقل من 30 سنة بنسبة 1.8% ، وبناءً على ذلك نلاحظ تنوع في أعمار أفراد العينة مما يضفي الثقة والمصداقية على الإجابات، ومن خلال تحليل النتائج والوقوف على واقع مهنة التدقيق في الجزائر فإن ندرة ونقص فئة أقل من 30 سنة يعود إلى عدم منح الاعتمادات لممارسي مهنة التدقيق في الجزائر منذ سنوات من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

2- المؤهل العلمي

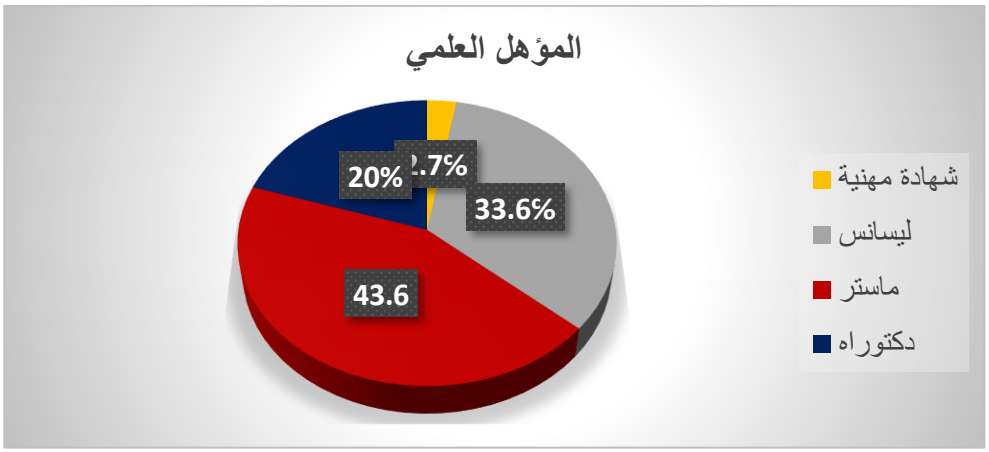
الجدول والشكل التاليين يوضحان توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي:

الجدول رقم 04-15: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
شهادة مهنية	3	%2.7
ليسانس	37	%33.6
ماستر	48	%43.6
دكتوراه	22	%20
آخر	0	0
المجموع	110	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

الشكل رقم04-02: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج EXCEL 2013

من خلال الجدول رقم04-15 والشكل رقم04-02 يتضح أن 43.6% من أفراد عينة الدراسة يحملون شهادة الماستر ويمثلون المرتبة الأولى في ترتيب الفئات حسب المؤهل العلمي، كما أن 33.6% يحملون شهادة الليسانس، ثم

يليهم أفراد العينة الحاملين لشهادة الدكتوراه بنسبة 20%، وفي الأخير فإن 2.7% يحملون شهادات مهنية تخولهم لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، في حين انعدمت نسبة الحاملين لشهادات أخرى، ومن خلال تحليل النتائج المتحصل عليها يتضح أن كل أفراد عينة الدراسة يمتلكون تأهيل علمي عالي يتوافق مع ممارسة مهنة التدقيق ويؤهلهم للإجابة على عبارات الاستبيان بكل موضوعية ويدعم صحة إجاباتهم ويزيد من الثقة في النتائج المتحصل عليها.

3- التخصص العلمي:

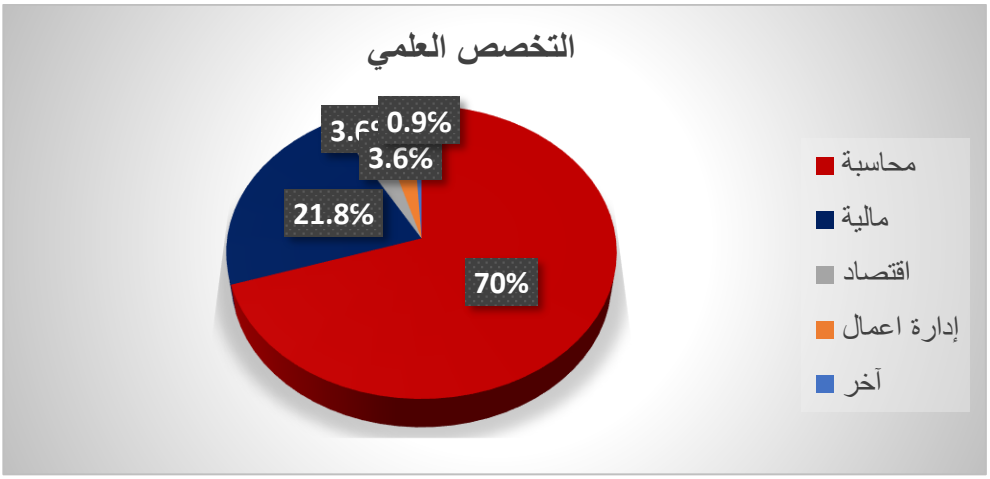
الجدول والشكل التاليين يوضحان توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي:

الجدول رقم 04-16: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
محاسبة	77	%70
مالية	24	%21.8
اقتصاد	4	%3.6
إدارة أعمال	4	%3.6
آخر	1	%0.9
المجموع	110	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 26

الشكل رقم04-03: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج EXCEL 2013

من خلال الجدول رقم04-16 والشكل رقم04-03 يتضح أن أغلب أفراد عينة الدراسة متخصصين في المحاسبة بنسبة 70% ويمثلون المرتبة الأولى في ترتيب الفئات حسب التخصص العلمي وبفارق كبير عن باقي الفئات وذلك لأن

ممارسة مهنة التدقيق تتطلب تأهيل علمي في مجال المحاسبة بالدرجة الأولى، كما أن 21.8% من أفراد العينة متخصصين في المالية، ثم يليهم أفراد العينة المتخصصين في الاقتصاد ثم إدارة الأعمال بنفس النسبة ب 3.6%، وفي الأخير فإن 0.9% من أفراد عينة الدراسة يملكون تخصصات أخرى تمثلت في تخصص الجباية، ومن خلال تحليل النتائج المتحصل عليها يتضح أن كل أفراد عينة الدراسة متخصصين علميا في مجالات تتوافق بالكامل مع خصوصيات وشروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مما يؤهلهم للإجابة على عبارات الاستبيان بكل موضوعية ويدعم صحة إجاباتهم ويزيد من الثقة في النتائج المتحصل عليها.

4- المهنة

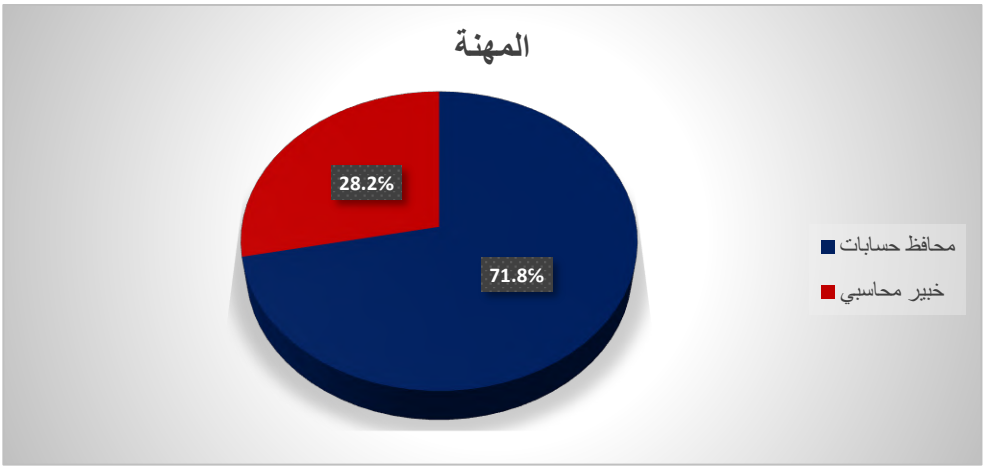
الجدول والشكل التاليين يوضحان توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة:

الجدول رقم 04-17: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة

المهنة	التكرار	النسبة
محافظ حسابات	79	%71.8
خبير محاسبي	31	%28.2
المجموع	110	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

الشكل رقم04-04: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج EXCEL 2013

من خلال الجدول رقم04-17 والشكل رقم04-04 يتضح أن أغلب أفراد عينة الدراسة يزاولون مهنة محافظ الحسابات بنسبة 71.8%، في حين أن 28.2% من أفراد العينة يزاولون مهنة الخبير المحاسبي، مما يؤهلهم للإجابة على عبارات الاستبيان بكل موضوعية ويدعم صحة إجاباتهم ويزيد من الثقة في النتائج المتحصل عليها، خاصة في ظل أن

ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر من صلاحيات محافظ الحسابات والخبير المحاسبي فقط، ويعود سبب ارتفاع نسبة محافظي الحسابات على إجابات أفراد عينة الدراسة إلى التفاوت الكبير بين عدد محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، حيث إن عدد محافظي الحسابات في الجزائر سنة 2024 يبلغ 2933 محافظ حسابات في حين يبلغ عدد الخبراء المحاسبين 333 خبيرًا فقط، وننوه أن كل خبير محاسبي هو بالضرورة محافظ حسابات والعكس غير صحيح.

5- الخبرة:

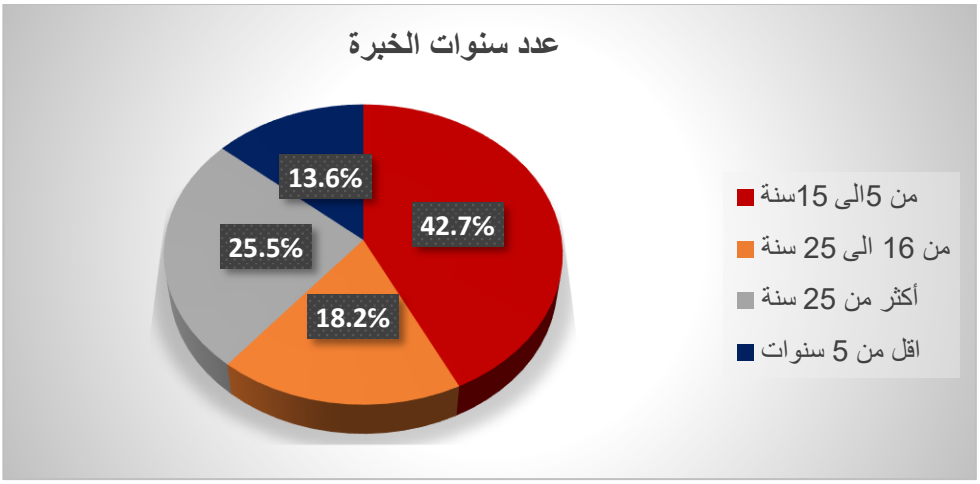
الجدول والشكل التاليين يوضحان توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة:

الجدول رقم 04-18: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 5سنوات	15	%13.6
من 5إلى 15سنة	47	%42.7
من 16 إلى 25 سنة	20	%18.2
أكثر من 25 سنة	28	%25.5
المجموع	110	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

الشكل رقم04-05: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج EXCEL 2013

من خلال الجدول رقم04-18 والشكل رقم04-05 يتضح أن 42.7% من أفراد العينة لهم خبرة بين 5 إلى 15 سنة، والتي تحتل المرتبة الأولى في ترتيب الفئات حسب عدد سنوات الخبرة، ثم 25.5% من أفراد العينة لهم خبرة تفوق 25 سنة، في حين ما نسبته 18.2% لهم خبرة تتراوح بين 16 إلى 25 سنة، وفي المرتبة الأخيرة 13.6% من أفراد

العينة لهم خبرة تقل عن 5 سنوات، ومن خلال تحليل متغير الخبرة المهنية نلاحظ وجود تنوع في خبرات أفراد العينة، كما أنه ما يفوق 80 % من أفراد العينة لهم خبرات تفوق 5 سنوات وما يقارب 50% لهم خبرات تفوق 16 سنة، وذلك يعد مؤشرًا يدلّ على تأهيل أفراد العينة للإجابة على عبارات الاستبيان بكل موضوعية ويدعم صحة إجاباتهم ويزيد من الثقة في النتائج المتحصل عليها خاصة وأن تنفيذ الإجراءات التحليلية يتطلب خبرة كافية من طرف ممارسي مهنة التدقيق.

المطلب الثاني: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة حول الجزء الثاني

تضمن هذا المطلب عرض لإجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة الخمس من خلال عرض عدد مرات تكرار الإجابات والنسبة المئوية التي توافق التكرارات.

1- عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول

فيما يلي عرض لإجابات أفراد العينة حول المحور الأول والذي يعبر عن مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام، من خلال عرض عدد مرات تكرار الإجابات والنسبة المئوية التي توافق التكرارات وذلك بناءً على المقياس المستخدم غير مطبق تماما، 2، 3، 4، مطبق بشكل تام.

الجدول رقم 04-19: عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول

الرقم	عبارات المحور الثاني: مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام	التكرار / النسبة	غير مطبق تماما	2	3	4	مطبق بشكل تام
1	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"	التكرار	2	9	17	28	54
		النسبة	%1.8	%8.2	15.5 %	25.5 %	%49.1
2	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 " وثائق المراجعة "	التكرار	4	8	7	41	50
		النسبة	%3.6	%7.3	%6.4	37.3 %	%45.5
3	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 " التخطيط لتدقيق القوائم المالية "	التكرار	7	9	9	35	50
		النسبة	%6.4	%8.2	%8.2	31.8 %	%45.5
4	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة "	التكرار	4	8	6	40	52
		النسبة	%3.6	%7.3	%5.5	36.4 %	%47.3
5		التكرار	6	10	7	37	50

	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501" العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة "	النسبة	%5.5	%9.1	%6.4	33.6 %	%45.5
6	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية "	التكرار	4	9	13	32	52
		النسبة	%3.6	%8.2	11.8 %	29.1 %	%47.3
7	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية"	التكرار	3	4	8	38	57
		النسبة	%2.7	%3.6	%7.3	34.5 %	%51.8
8	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 " الإجراءات التحليلية "	التكرار	6	6	7	41	50
		النسبة	%5.5	%5.5	%6.4	37.3 %	%45.5
9	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 " السبر في المراجعة "	التكرار	2	9	10	39	50
		النسبة	%1.8	%8.2	%9.1	35.5 %	%45.5
10	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 " مراجعة التقديرات المحاسبية "	التكرار	5	7	14	31	53
		النسبة	%4.5	%6.4	12.7 %	28.2 %	%48.2
11	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	التكرار	4	10	12	36	48
		النسبة	%3.6	%9.1	10.9 %	32.7 %	%43.6
12	المعيار الجزائري للتدقيق رقم570 "استمرارية الإستغلال"	التكرار	3	7	11	32	57
		النسبة	%2.7	%6.4	%10	29.1 %	%51.8
13	المعيار الجزائري للتدقيق رقم580 "التصريحات الكتابية"	التكرار	4	5	11	34	56
		النسبة	%3.6	%4.5	%10	30.9 %	%50.9
14	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين"	التكرار	13	8	10	33	46
		النسبة	11.8 %	%7.3	%9.1	%30	%41.8
15	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"	التكرار	12	12	11	31	44
		النسبة	10.9 %	10.9 %	%10	28.%2	%40
16	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية"	التكرار	3	5	8	33	61
		النسبة	%2.7	%4.5	%7.3	%30	%55

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-19 نلاحظ أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام اتجهت نحو المقياس الخامس "مطبق بشكل تام"، وبدرجة أقل اتجهت نحو المقياس الرابع، في حين وجود نسب جد منخفضة نحو المقياس الثاني والثالث وتكاد تنعدم النسب نحو المقياس الأول" غير مطبق تماما".

2- عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني:

فيما يلي عرض لإجابات أفراد العينة حول المحور الثاني والذي يعبر عن تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520، من خلال عرض عدد مرات تكرار الإجابات والنسبة المئوية التي توافق التكرارات وذلك بناءً على المقياس المستخدم غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق وموافق بشدة، وسيتم عرض الإجابات حول المحور الثاني لكل بعد من الأبعاد بشكل منفصل.

الجدول رقم 04-20: عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الأول من المحور الثاني

الرقم	عبارات البعد الأول: مرحلة التخطيط	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تنفيذ الإجراءات التحليلية ضروري أثناء عملية التدقيق	التكرار	5	6	10	51	38
		النسبة	%4.5	%5.5	%9.1	%46.4	%34.5
2	تنفيذ الإجراءات التحليلية يتيح للمدقق فهم أفضل لطبيعة الشركة محل التدقيق وبيئتها	التكرار	5	2	9	54	40
		النسبة	%4.5	%1.8	%8.2	%49.1	%36.4
3	استخدام الإجراءات التحليلية يساعد المدقق على فهم أفضل لنظام الرقابة الداخلية	التكرار	7	2	9	57	35
		النسبة	%6.4	%1.8	%8.2	%51.8	%31.8
4	تنفيذ الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش	التكرار	4	6	14	59	27
		النسبة	%3.6	%5.5	%12.7	%53.6	%24.5
5	الإجراءات التحليلية تساعد المدقق على تحديد المجالات والبنود التي تحتاج فحصًا وعنايةً أكثر	التكرار	4	4	12	54	36
		النسبة	%3.6	%3.6	%10.9	%49.1	%32.7

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-20 نلاحظ أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الأول من المحور الثاني المتعلق بتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 أثناء مرحلة التخطيط لعملية التدقيق اتجهت نحو المقياس الرابع "موافق"، وبدرجة أقل اتجهت نحو المقياس الخامس "موافق بشدة"، تم يليها المقياس الثالث "محايد"، في حين وجود تكرارات ونسب جد منخفضة نحو المقياس الأول والثاني "غير موافق" و"غير موافق بشدة"، ومن خلال تحليلنا للإجابات نستنتج موافقة أفراد عينة الدراسة على جل عبارات البعد.

الجدول رقم 04-21: عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الثاني من المحور الثاني

الرقم	عبارات البعد الثاني: مرحلة تنفيذ عملية التدقيق	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
6	تنفيذ الإجراءات التحليلية يوفر للمدقق أدلة الإثبات الملائمة	التكرار	5	11	17	52	25
		النسبة	%4.5	%10	%15.5	%47.3	%22.7
7	تطبيق الإجراءات التحليلية يمكن من الإشارة إلى التحريفات المحتملة	التكرار	4	6	14	51	35
		النسبة	%3.6	%5.5	%12.7	%46.4	%31.8
8	تنفيذ الإجراءات التحليلية يساهم في تخفيض الاختبارات التفصيلية	التكرار	3	9	22	48	28
		النسبة	%2.7	%8.2	%20	%43.6	%25.5
9	الاعتماد على الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق بالحكم على مدى كفاية ادلة الاثبات التي جمعها	التكرار	5	6	11	59	29
		النسبة	%4.5	%5.5	%10	%53.6	%26.4

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-21 نلاحظ أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الثاني من المحور الثاني المتعلق بتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 أثناء مرحلة تنفيذ عملية التدقيق اتجهت نحو المقياس الرابع "موافق"، وبدرجة أقل اتجهت نحو المقياس الخامس "موافق بشدة"، تم يليها المقياس الثالث "محايد"، في حين وجود تكرارات ونسب جد منخفضة نحو المقياس الأول والثاني "غير موافق" و"غير موافق بشدة"، ومن خلال تحليلنا للإجابات نستنتج موافقة أفراد عينة الدراسة على جل عبارات البعد.

الجدول رقم 04-22: عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الثالث من المحور الثاني:

الرقم	عبارات البعد الثالث: مرحلة الاقتراب من نهاية عملية التدقيق	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

10	الإجراءات التحليلية تساعد في تحديد مدى صحة وعدالة القوائم المالية وكفاية الإفصاح فيها بناءً على معرفة المدقق للشركة محل التدقيق	التكرار	4	6	18	56	26
		النسبة	%3.6	%5.5	%16.4	%50.9	%23.6
11	تساهم الإجراءات التحليلية في مقارنة درجة المخاطرة الفعلية مع درجة المخاطرة المحددة مسبقا من طرف المدقق	التكرار	1	10	25	51	23
		النسبة	%0.9	%9.1	%22.7	%46.4	%20.9
12	تنفيذ الإجراءات التحليلية تسمح للمدقق من القاء نظرة موضوعية شاملة عن القوائم المالية وتكوين الرأي النهائي حول مطابقة البيانات المالية لمعرفة المدقق بطبيعة عمل الشركة محل التدقيق	التكرار	3	7	19	57	24
		النسبة	%2.7	%6.4	%17.3	%51.8	%21.8
13	الاستعانة بالإجراءات التحليلية يسهل من القيام بتدقيق اجمالي لمدى معقولية القوائم المالية كوحدة واحدة	التكرار	2	6	21	49	32
		النسبة	%1.8	%5.5	%19.1	%44.5	%29.1

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-22 نلاحظ أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الثالث من المحور الثاني المتعلق بتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 أثناء مرحلة الاقتراب من نهاية عملية التدقيق حيث اتجهت نحو المقياس الرابع "موافق"، وبدرجة أقل اتجهت نحو المقياسين الخامس والثالث "موافق بشدة" و" محايد" بشكل متقارب، في حين وجود تكرارات ونسب جد منخفضة تكاد تنعدم نحو المقياس الأول والثاني "غير موافق" و"غير موافق بشدة"، ومن خلال تحليلنا للإجابات نستنتج موافقة أفراد عينة الدراسة على جل عبارات البعد.

الجدول رقم 04-23: عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الرابع من المحور الثاني

الرقم	عبارات البعد الرابع: أنواع الإجراءات التحليلية	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
14	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع بيانات القطاع الذي تنشط فيه في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	التكرار	9	12	27	36	26
		النسبة	%8.2	%10.9	%24.5	%32.7	%23.6
15		التكرار	4	7	14	58	27

	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع ما يقابلها من بياناتها للفترات السابقة في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	**النسبة**	%3.6	%6.4	%12.7	%52.7	%24.5
16	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع الموازنات التقديرية المعدة من طرفها في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	**التكرار**	8	6	26	41	29
		النسبة	%7.3	%5.5	%23.6	%37.3	%26.4
17	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع توقعاته في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	**التكرار**	7	9	24	46	24
		النسبة	%6.4	%8.2	%21.8	%41.8	%21.8
18	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	**التكرار**	4	10	30	38	28
		النسبة	%3.6	%9.1	%27.3	%34.5	%25.5

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-23 نلاحظ أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الرابع من المحور الثاني المتعلق بتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 بمختلف أنواعها اتجهت نحو المقياس الرابع "موافق"، وبدرجة أقل اتجهت نحو المقياسين الخامس والثالث "موافق بشدة" و"محايد" بشكل متقارب، في حين وجود تكرارات ونسب جد منخفضة نحو المقياس الأول والثاني "غير موافق" و"غير موافق بشدة"، ومن خلال تحليلنا للإجابات نستنتج موافقة أفراد عينة الدراسة على جل عبارات البعد.

الجدول رقم 04-24: عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الخامس من المحور الثاني

الرقم	عبارات البعد الخامس: أساليب الإجراءات التحليلية	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
19	يعتمد المدقق على أسلوب المقارنات الوصفية كالاستفسارات ومراجعة المعلومات الخارجية والداخلية الغير الكمية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	التكرار	5	6	27	51	21
		النسبة	%4.5	%5.5	%24.5	%46.4	%19.1
20	يعتمد المدقق على أسلوب التحليل المالي في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	التكرار	4	5	19	56	26
		النسبة	%3.6	%4.5	%17.3	%50.9	%23.6
21	يعتمد المدقق على أسلوب المقارنات البسيطة الافقية والعمودية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	التكرار	5	5	25	50	25
		النسبة	%4.5	%4.5	%22.7	%45.5	%22.7

22	يستعين المدقق بأساليب تحليل الانحدار من خلال ايجاد العلاقة بين حسابين او أكثر في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	التكرار	20	9	22	45	14
		النسبة	%18.2	%8.2	%20	%40.9	%12.7
23	يستخدم المدقق اسلوب تحليل السلاسل الزمنية من خلال دراسة العلاقة بين البيانات المالية على عدة فترات لتكوين توقعاته في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	التكرار	21	18	18	41	12
		النسبة	%19.1	%16.4	16.4%	%37.3	%10.9
24	يستخدم المدقق اسلوب تحليل الشبكات العصبية الاصطناعية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	التكرار	26	15	26	36	7
		النسبة	%23.6	%13.6	%23.6	%32.7	%6.4
25	يستعين المدقق بأسلوب التخطيط المالي في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	التكرار	28	11	20	42	9
		النسبة	%25.5	%10	%18.2	%38.2	%8.2

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-24 نلاحظ أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الخامس من المحور الثاني حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 بمختلف أساليبها اتجهت نحو المقياس الرابع "موافق"، وبدرجة أقل تقاربت إجابات أفراد العينة نحو المقياس الأول والثاني والثالث "غير مواق بشدة" و"غير موافق" و"محايد" على التوالي، في حين وجود تكرارات ونسب جد منخفضة نحو المقياس الخامس "موافق بشدة"، ومن خلال تحليلنا للإجابات نستنتج موافقة أفراد عينة الدراسة على بعض العبارات خاصة المتعلقة بالأساليب الوصفية والكمية البسيطة للإجراءات التحليلية، في حين وجود عدم موافقة على عبارات البعد المتعلقة بالأساليب المتطورة.

3- عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث:

فيما يلي عرض لإجابات أفراد العينة حول المحور الثالث المتعلق بدراسة مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر، من خلال عرض عدد مرات تكرار الإجابات والنسبة المئوية التي توافق التكرارات، وذلك بناءً على المقياس المستخدم غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق وموافق بشدة.

الجدول رقم 04-25: عرض إجابات أفراد عينة الدراسة المحور الثالث

الرقم	عبارات المحور الثالث: مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تسعى الجزائر جاهدة لإرساء مبادئ حوكمة الشركات	التكرار	7	12	25	49	17
		النسبة	%6.4	%10.9	%22.7	%44.5	%15.5
2	بدلت الجزائر جهودًا جبارة لدعم مسارات تطبيق الحوكمة	التكرار	7	11	31	44	17

		النسبة	%6.4	%10	%28.2	%40	%15.5
3	تشكيل الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد ساهم في دعم إرساء الحوكمة بالجزائر	التكرار	4	7	30	51	18
		النسبة	%3.6	%6.4	%27.3	%46.4	%16.4
4	اصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية ساهم في دعم مسارات الحوكمة بالجزائر	التكرار	4	5	35	46	20
		النسبة	%3.6	%4.5	%31.8	%41.8	%18.2
5	إطلاق مركز حوكمة الشركات في الجزائر ساهم في دعم مسارات الحوكمة	التكرار	3	9	38	41	19
		النسبة	%2.7	%8.2	%34.5	%37.3	%17.3
6	اصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال إحلال النظام المحاسبي SCFوإصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA ساهم في دعم مسارات الحوكمة	التكرار	2	9	27	44	28
		النسبة	%1.8	%8.2	%24.5	%40	%25.5
7	يتحقق المدقق من مدى تطبيق الشركة محل التدقيق للحوكمة	التكرار	4	12	27	45	22
		النسبة	%3.6	%10.9	%24.5	%40.9	%20
8	تختلف عملية التدقيق بين شركة تطبق الحوكمة وشركة غير مطبقة لها	التكرار	3	8	27	51	21
		النسبة	%2.7	%7.3	%24.5	%46.4	%19.1
9	الاستقلالية التامة للمدقق ترتفع عند تطبيق الشركة للحوكمة	التكرار	3	6	25	51	25
		النسبة	%2.7	%5.5	%22.7	%46.4	%22.7
10	تنخفض حجم الاختبارات التي يقوم بها المدقق في الشركات المطبقة للحوكمة	التكرار	4	9	26	50	21
		النسبة	%3.6	%8.2	%23.6	%45.5	%19.1
11	تطبيق الشركة للحوكمة يمنح للمدقق تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من أي اخطاء او تحريفات	التكرار	5	13	22	51	19
		النسبة	%4.5	%11.8	%20	%46.4	%17.3
12	الإجراءات التحليلية تساهم في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتقييم المخاطر وعزلها بالشكل الذي يدعم حوكمة الشركات	التكرار	2	10	24	52	22
		النسبة	%1.8	%9.1	%21.8	%47.3	%20
13	الإجراءات التحليلية تمنح لمجلس إدارة الشركة تأكيد حول مدى الحرص على تعظيم الأرباح في إطار تقرير المدقق	التكرار	4	12	20	53	21
		النسبة	%3.6	%10.9	%18.2	%48.2	%19.1
14	تطبيق الإجراءات التحليلية يعتبر وسيلة لإدارة موارد الشركة بمعقولية مما يسمح بتحقيق الأهداف المسطرة	التكرار	2	9	22	54	23
		النسبة	%1.8	%8.2	%20	%49.1	%20.9
15	تطبيق الإجراءات التحليلية يساهم في الرفع من كفاءة وجودة عملية التدقيق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات	التكرار	3	8	18	57	24
		النسبة	%2.7	%7.3	%16.4	%51.8	%21.8
16	تطبيق الإجراءات التحليلية يساهم في الرفع من كفاءة وخبرة المدقق بما يساهم في دعم حوكمة الشركات	التكرار	2	8	24	50	26
		النسبة	%1.8	%7.3	%21.8	%45.5	%23.6

17	المقارنات التي يتم اجراءها في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية من شانها دفع إدارة الشركة والموظفين لبدل جهد أكثر من اجل المنافسة في السوق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات	التكرار	3	12	19	50	26
		النسبة	%2.7	%10.9	%17.3	%45.5	%23.6

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-25 نلاحظ أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث المتعلق بدراسة مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر اتجهت نحو المقياس الرابع "موافق"، وبدرجة أقل تقاربت إجابات أفراد العينة نحو المقياس الخامس والثالث "موافق بشدة" و"محايد"، في حين وجود تكرارات ونسب جد منخفضة نحو المقياس الثاني "غير موافق" وتكاد تنعدم النسب حول المقياس الأول "غير موافق بشدة"، ومن خلال تحليلنا للإجابات نستنتج موافقة أفراد عينة الدراسة على جل عبارات المحور الثالث.

4- عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الرابع:

فيما يلي عرض لإجابات أفراد العينة حول المحور الرابع المتعلق بدراسة مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة، من خلال عرض عدد مرات تكرار الإجابات والنسبة المئوية التي توافق التكرارات، وذلك بناءً على المقياس المستخدم غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق وموافق بشدة.

الجدول رقم 04-26: عرض إجابات أفراد عينة الدراسة المحور الرابع

الرقم	عبارات المحور الرابع: مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	مدقق الحسابات ملزم بتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية والإشارة إلى المشاكل المالية التي تواجه الشركة	التكرار	5	6	12	53	34
		النسبة	%4.5	%5.5	%10.9	%48.2	%30.9
2	يقوم المدقق بالإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرارية في إطار تقريره النهائي	التكرار	6	5	11	40	38
		النسبة	%5.5	%4.5	%10	%45.5	%34.5
3	الإجراءات التحليلية أداة فعالة لتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية	التكرار	2	6	13	60	29
		النسبة	%1.8	%5.5	%11.8	%54.5	%26.4
4		التكرار	5	6	16	50	33

	تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في تحديد المشاكل المالية التي تواجه الشركة محل التدقيق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات	النسبة	%4.5	%5.5	%14.5	%45.5	%30
5	تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في دعم مبدأي الإفصاح والشفافية والحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين	التكرار	2	8	16	54	30
		النسبة	%1.8	%7.3	%14.5	%49.1	%27.3
6	يقوم المدقق بالكشف لمجلس الإدارة عن المخاطر التي تعترض الشركة ويقدم الحلول لمواجهتها	التكرار	2	9	14	51	34
		النسبة	%1.8	%8.2	%12.7	%46.4	%30.9
7	يعتمد متخذو القرار على مخرجات الإجراءات التحليلية من أجل ترشيد قراراتهم	التكرار	5	6	19	52	28
		النسبة	%4.5	%5.5	%17.3	%47.3	%25.5
8	الإجراءات التحليلية ترفع من درجة الإفصاح والشفافية وتوفير المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها متخذو القرارات	التكرار	3	3	20	51	33
		النسبة	%2.7	%2.7	%18.2	%46.2	%30
9	تحليل البيانات التاريخية عن الأداء المالي للشركة محل التدقيق يساهم في تحديد الاتجاه العام لأداء الشركة وبالتالي المساهمة في ترشيد قرارات الإدارة	التكرار	4	5	15	51	35
		النسبة	%3.6	%4.5	%13.6	%46.4	%31.8
10	تساهم الإجراءات التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف	التكرار	1	6	23	49	31
		النسبة	%0.9	%5.5	%20.9	%44.5	%28.2
11	تساهم الإجراءات التحليلية في تحديد نقاط الضعف في الأداء المالي للشركة مما يدفعها لتحسين وزيادة كفاءة وفعالية ادارتها المالية بما يدعم حوكمة الشركات	التكرار	3	6	15	59	27
		النسبة	%2.7	%5.5	%13.6	%53.6	%24.5
12	توفر الإجراءات التحليلية المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها مجلس الإدارة في توجيه استراتيجيات الشركة بما يدعم مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	التكرار	4	7	17	56	26
		النسبة	%3.6	%6.4	%15.5	%50.9	%23.6
13	تساهم الإجراءات التحليلية في جمع ادلة الاثبات الملائمة التي يرتكز عليها المدقق في ابداء رأيه حول صحة وعدالة حسابات الشركة محل التدقيق مما يساهم في دعم مبدأ الإفصاح والشفافية	التكرار	3	7	18	49	33
		النسبة	%2.7	%6.4	%16.4	%44.5	%30
14	تساهم الإجراءات التحليلية في جمع ادلة الاثبات الملائمة لإبداء رأي سليم بما يخدم المساهمين وأصحاب المصالح ومنه دعم مبدأي حقوق المساهمين ودور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات	التكرار	3	6	19	52	30
		النسبة	%2.7	%5.5	%17.3	%47.3	%27.3
15	الإجراءات التحليلية تساهم في اكتشاف الاحتيال والغش في الأنشطة المالية للشركة مما يسهم في دعم حوكمة الشركات	التكرار	2	7	15	58	28
		النسبة	%1.8	%6.4	%13.6	%52.7	%25.5

16	الاشارة إلى الانحرافات في القوائم المالية عن طريق الإجراءات التحليلية يساهم في دعم مسارات حوكمة الشركات	التكرار	3	3	18	61	25
		النسبة	%2.7	%2.7	%16.4	%55.5	%22.7
17	تساهم الإجراءات التحليلية في الإفصاح عن معلومات عائد السهم مما يساهم في دعم مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين	التكرار	4	2	23	54	27
		النسبة	%3.6	%1.8	%20.9	%49.1	%24.5

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-26 نلاحظ أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الرابع المتعلق بدراسة مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة اتجهت نحو المقياس الرابع "موافق"، وبدرجة أقل اتجهت نحو المقياس الخامس "موافق بشدة"، تم يليها المقياس الثالث "محايد"، في حين وجود تكرارات ونسب منخفضة نحو المقياس الثاني "غير موافق" وتكاد تنعدم النسب حول المقياس الأول "غير موافق بشدة"، ومن خلال تحليلنا للإجابات نستنتج موافقة أفراد عينة الدراسة على جل عبارات المحور الرابع.

5- عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الخامس:

فيما يلي عرض لإجابات أفراد العينة حول المحور الخامس المتعلق بدراسة معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية ومعوقات مسارات الحوكمة في الجزائر، من خلال عرض عدد مرات تكرار الإجابات والنسبة المئوية التي توافق التكرارات، وذلك بناءً على المقياس المستخدم غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق وموافق بشدة.

الجدول رقم 04-27: عرض إجابات أفراد عينة الدراسة المحور الخامس

الرقم	عبارات المحور الخامس: معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية ومعوقات مسارات الحوكمة في الجزائر	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	عدم إدراك المدقق بأهمية الإجراءات التحليلية يحد من تطبيقها	التكرار	4	13	18	51	24
		النسبة	%3.6	11.8%	%16.4	%46.4	%21.8
2	نقص كفاءة وخبرة المدقق تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية	التكرار	3	14	19	47	27
		النسبة	%2.7	%12.7	%17.3	%42.7	%24.5
3	عدم وجود تناسب بين اتعاب المدقق وجهده المبذول عند تنفيذ الإجراءات التحليلية اضافة إلى الإجراءات الأخرى يحد من تطبيق الإجراءات التحليلية	التكرار	5	14	24	44	23
		النسبة	%4.5	%12.7	%21.8	%40	%20.9

4	ندرة الدورات التكوينية حول تطبيق الإجراءات التحليلية والتوعية بأهميتها ومزاياها على عملية التدقيق يحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية	التكرار	2	8	24	53	23
		النسبة	%1.8	%7.3	%21.8	%48.2	%20.9
5	ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق يحول دون التطبيق الفعال للإجراءات التحليلية	التكرار	4	6	18	60	22
		النسبة	%3.6	%5.5	%16.4	%54.4	%20
6	عدم توافر المعلومات اللازمة سواءً المالية وغير المالية لتنفيذ الإجراءات التحليلية يحد من تطبيقها	التكرار	3	7	15	57	28
		النسبة	%2.7	%6.4	%13.6	%51.8	%25.5
7	الازمات الاقتصادية التي تضرب الشركة محل التدقيق او الاقتصاد ككل يحول دون اجراء المقارنات اللازمة	التكرار	3	14	22	52	19
		النسبة	%2.7	%12.7	%20	%47.3	%17.3
8	وجود سوق مالي غير نشط يحول دون دعم مسارات الحوكمة في الجزائر	التكرار	4	9	21	52	24
		النسبة	%3.6	%8.2	%19.1	%47.3	%21.8
9	عدم وجود إطار قانوني فعال يحول دون دعم مسارات الحوكمة في الجزائر	التكرار	4	6	22	62	16
		النسبة	%3.6	%5.5	%20	%56.4	%14.5
10	ضعف قواعد التسيير الملائمة يحول دون تطبيق الحوكمة في الجزائر	التكرار	3	6	21	54	26
		النسبة	%2.7	%5.5	%19.1	%49.1	%23.6
11	انتشار الفساد المالي والإداري يحول دون تطبيق الحوكمة في الجزائر	التكرار	2	7	20	58	23
		النسبة	%1.8	%6.4	%18.2	%52.7	%20.9
12	تدهور علاقة الشركات الجزائرية مع البنوك والإدارة الجبائية يحد من دعم مسارات الحوكمة في الجزائر ويصعب من عملية التدقيق نتيجة التلاعب في الحسابات	التكرار	2	8	14	64	22
		النسبة	%1.8	%7.3	%12.7	%58.2	%20
13	غياب الإفصاح والشفافية يعوق من تطبيق الإجراءات التحليلية مما يؤثر في دور هذه الإجراءات من دعم الحوكمة بالجزائر	التكرار	2	6	18	63	21
		النسبة	%1.8	%5.5	%16.4	%57.3	%19.1
14	عدم الاعتماد على الإجراءات التحليلية ينعكس سلبا على جودة عملية التدقيق مما يحد من دور هذه الإجراءات في دعم الحوكمة بالجزائر	التكرار	3	5	20	66	16
		النسبة	%2.7	%4.5	%18.2	%60	%14.5

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-27 نلاحظ أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الخامس المتعلق بدراسة معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية ومعوقات مسارات الحوكمة في الجزائر اتجهت نحو المقياس الرابع "موافق"، وبدرجة

أقل اتجهت نحو المقياس الخامس "موافق بشدة"، تم يليها المقياس الثالث "محايد"، في حين وجود تكرارات ونسب منخفضة نحو المقياس الثاني "غير موافق" وتكاد تنعدم النسب حول المقياس الأول "غير موافق بشدة"، ومن خلال تحليلنا للإجابات نستنتج موافقة أفراد عينة الدراسة على جل عبارات المحور الرابع.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

من خلال هذا المبحث سيتم اختبار فرضيات الدراسة، ومن أجل ذلك وجب المرور بخطوات وفق منهجية البحث العلمي، الخطوة الأولى سيتم صياغة فرضيات إحصائية فرعية لكل فرضية رئيسية، الخطوة الثانية تتمثل في التعرف على اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحور المتعلق بكل فرضية رئيسية حيث أن كل فرضية تتجلى في محور من محاور الاستبيان الخمسة، ويتم ذلك عن طريق اختبار "ت" للعينة واحدة One Sample T-Test، الخطوة الثالثة تتمثل في تحديد مدى وجود ارتباط بين المتغيرات المتعلقة بفرضيات الدراسة من خلال اختبار معامل الارتباط "سبيرمان" Spearman's rho، وأخيرا اختبار وجود فروق بين إجابات أفراد العينة التي تعزى للبيانات الشخصية من خلال اختبار تحليل التباين الأحادي One-way ANOVA، ووجب التنويه بوجود اختلاف في طريقة اختبار الفرضيات، حيث بعض الفرضيات تختبر من خلال جميع الاختبارات السابقة الذكر، والبعض تختبر عن طريق اختبار واحد أو اختبارين كحد أقصى.

وقبل اختبار الفرضيات من خلال المقياس المستخدم يجب تحديد اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة عن طريق المتوسط الحسابي المرجح وسبق ذكره في الجدول رقم 04-03 والجدول رقم 04-06.

وعند تطبيق اختبار "ت" للعينة واحدة One Sample T-Test فإن قيمة T الجدولية عند درجة الحرية (n-1=109) وعند مستوى معنوية 0.05 تساوي 1.9825 حسب جدول توزيع Student.

المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى

تتجلى الفرضية الرئيسية الأولى في المحور الأول من الاستبيان والمتعلق بدراسة مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق، وسيتم اختبار الفرضية من خلال صياغة الفرضيات الإحصائية الفرعية التالية:

- يطبق المدققين الجزائريين المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام عند مستوى معنوية 0.05.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق تعزى للبيانات الشخصية.

1-اختبار الفرضية الإحصائية الفرعية الأولى للمحور الأول

تتجسد الفرضية في المحور الأول من الاستبيان والمتكون من 16 عبارة، ويمكن اختبارها عبر اختبار (ت) للعينة الواحدة One Sample T-Test وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا يطبق المدققين الجزائريين المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام عند مستوى معنوية 0.05.
- الفرضية البديلةH1: يطبق المدققين الجزائريين المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول رقم 04–28: اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الأول

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةT	مستوى الدلالة SIG	اتجاه الإجابة
1	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق "	4.118	1.064	11.019	0.000	4
2	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 " وثائق المراجعة "	4.136	1.062	11.222	0.000	4
3	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 " التخطيط لتدقيق القوائم المالية "	4.018	1.203	8.871	0.000	4
4	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة ".	4.163	1.062	11.486	0.000	4
5	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 " العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة "	4.045	1.176	9.323	0.000	4
6	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية "	4.081	1.118	10.148	0.000	4
7	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية"	4.290	0.951	14.229	0.000	مطبق بشكل تام
8	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 " الإجراءات التحليلية "	4.118	1.106	10.598	0.000	4
9	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 " السبر في المراجعة "	4.145	1.012	11.869	0.000	4
10	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 " مراجعة التقديرات المحاسبية "	4.090	1.129	10.129	0.000	4
11	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	4.036	1.116	9.736	0.000	4
12	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 " استمرارية الإستغلال " .	4.209	1.041	12.178	0.000	مطبق بشكل تام
13	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية ".	4.209	1.041	12.178	0.000	مطبق بشكل تام
14	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين "	3.827	1.360	6.378	0.000	4
15	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"	3.754	1.369	5.779	0.000	4
16	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية"	4.309	0.983	13.956	0.000	مطبق بشكل تام
–	**جميع عبارات المحور الأول**	4.097	0.883	13.026	**0.000**	**4**

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-28 يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة أن أغلب الإجابات تتجه نحو المقياس "4" والمقياس "مطبق بشكل تام"، وكانت أكبر درجة تطبيق على العبارة رقم 16 حيث بلغت المرتبة الأولى من حيث درجة التطبيق بمتوسط حسابي بلغ 4.309 وانحراف معياري 0.983، وتليها العبارة رقم 07 من حيث درجة التطبيق بمتوسط حسابي بلغ 4.290 وانحراف معياري0.951، أما أقل عبارة من حيث درجة التطبيق فهي العبارة رقم 15 بمتوسط حسابي بلغ 3.754 وانحراف معياري 1.369، وتليها العبارة رقم 14 من حيث درجة التطبيق بمتوسط حسابي 3.827 وانحراف معياري 1.360.

ومن خلال تحليل نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة فإن المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الأول بلغ 4.097 وانحراف معياري بلغ 0.883، وبلغت قيمة T المحسوبة لجميع عبارات المحور 13.026 وتعتبر أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 1.9825، إضافة إلى أن مستوى الدلالة sig يساوي0.00 لجميع عبارات المحور الأول وهو أقل من مستوى معنوية0.05، وعليه يتم رفض الفرضية الصفريةH0 وقبول الفرضية البديلةH1، أي يطبق المدققين الجزائريين المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام عند مستوى معنوية 0.05.

2- اختبار الفرضية الإحصائية الفرعية الثانية للمحور الأول

تتجلى الفرضية الإحصائية الفرعية الثانية في المحور الأول للتحقق من وجود أو عدم وجود فروق حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام والتي تعزى للبيانات الشخصية لأفراد لعينة الدراسة.

أ- الفروق تعزى لمتغير المؤهل العلمي: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA عن طريق:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم 04-29: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الأول التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

المحور الأول: مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG

بين المجموعات	1.141	3	0.380	0.480	0.697
داخل المجموعات	83.918	106	0.792	-	-
المجموع	85.059	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-29 نلاحظ أن قيمة F بلغت 0.480 كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.697 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

ب- الفروق تعزى لمتغير التخصص: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA عن طريق:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام تعزى لمتغير التخصص.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام تعزى لمتغير التخصص.

الجدول رقم 04-30: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الأول التي تعزى لمتغير التخصص

المحور الأول: مدى تطبيق المدققين الجزائريين المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	1.141	4	1.199	1.569	0.188
داخل المجموعات	83.918	105	0.764	-	-
المجموع	85.059	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-30 نلاحظ أن قيمة F بلغت 1.569 كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.188 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير للجزائرية للتدقيق بشكل تام تعزى لمتغير التخصص.

ت- الفروق تعزى لمتغير المهنة: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA عن طريق:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام تعزى لمتغير المهنة.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام تعزى لمتغير المهنة.

الجدول رقم 04-31: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الأول التي تعزى لمتغير المهنة

المحور الأول: مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	1.590	1	1.590	2.057	0.154
داخل المجموعات	83.469	108	0.773	-	-
المجموع	85.059	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-31 نلاحظ أن قيمة F بلغت 2.057 كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.154 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام تعزى لمتغير المهنة.

ث- الفروق تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA عن طريق:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

الجدول رقم 04-32: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الأول التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

المحور الأول: مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	2.068	3	0.689	0.880	0.454
داخل المجموعات	82.992	106	0.783	-	-

المجموع	85.059	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-32 نلاحظ أن قيمة F بلغت 0.880كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.454 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية

تتجلى الفرضية الرئيسية الثانية في المحور الثاني من الاستبيان والمتعلق بدراسة تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520، وسيتم اختبار الفرضية من خلال صياغة الفرضيات الإحصائية الفرعية التالية:

- يطبق المدققين الجزائريين الإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520، عند مستوى معنوية 0.05.
- معامل الارتباط الخطي بين متغيرات الإجراءات التحليلية وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 دال معنويا عند مستوى معنوية 0.05.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 تعزى للبيانات الشخصية.

1- اختبار الفرضية الإحصائية الفرعية الأولى للمحور الثاني:

تتجسد الفرضية في المحور الثاني من الاستبيان والمتكون من 25 عبارة، ويمكن اختبارها عبر اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا يطبق المدققين الجزائريين الإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 عند مستوى معنوية 0.05.
- الفرضية البديلةH1: يطبق المدققين الجزائريين الإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول رقم 04-33: اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الثاني

الأبعاد	الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةT	مستوى الدلالة SIG	اتجاه الإجابة
مرحلة التخطيط	1	تنفيذ الإجراءات التحليلية ضروري أثناء عملية التدقيق	4.009	1.036	10.216	0.000	موافق
	2	تنفيذ الإجراءات التحليلية يتيح للمدقق فهم أفضل لطبيعة الشركة محل التدقيق وبيئتها	4.109	0.961	12.103	0.000	موافق
	3	استخدام الإجراءات التحليلية يساعد المدقق على فهم أفضل لنظام الرقابة الداخلية	4.009	1.027	10.304	0.000	موافق
	4	تنفيذ الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش	3.900	0.957	9.860	0.000	موافق
	5	الإجراءات التحليلية تساعد المدقق على تحديد المجالات والبنود التي تحتاج فحصًا وعنايةً أكثر	4.036	0.957	11.356	0.000	موافق
	-	البعد الأول	4.0127	0.8875	11.967	0.000	موافق
مرحلة تنفيذ عملية التدقيق	6	تنفيذ الإجراءات التحليلية يوفر للمدقق أدلة الإثبات الملائمة	3.736	1.064	7.260	0.000	موافق
	7	تطبيق الإجراءات التحليلية يمكن من الإشارة إلى التحريفات المحتملة	3.973	1.000	10.206	0.000	موافق
	8	تنفيذ الإجراءات التحليلية يساهم في تخفيض الاختبارات التفصيلية	3.809	1.000	8.486	0.000	موافق
	9	الاعتماد على الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق بالحكم على مدى كفاية أدلة الاثبات التي جمعها	3.918	0.997	9.663	0.000	موافق
	-	البعد الثاني	3.8591	0.867	10.384	0.000	موافق
مرحلة الاقتراب من نهاية عملية التدقيق	10	الإجراءات التحليلية تساعد في تحديد مدى صحة وعدالة القوائم المالية وكفاية الإفصاح فيها بناءً على معرفة المدقق للشركة محل التدقيق	3.855	0.966	9.280	0.000	موافق
	11	تساهم الإجراءات التحليلية في مقارنة درجة المخاطرة الفعلية مع درجة المخاطرة المحددة مسبقا من طرف المدقق	3.773	0.915	8.854	0.000	موافق
	12	تنفيذ الإجراءات التحليلية تسمح للمدقق من إلقاء نظرة موضوعية شاملة عن القوائم المالية وتكوين الرأي النهائي حول مطابقة البيانات المالية لمعرفة المدقق بطبيعة عمل الشركة محل التدقيق	3.836	0.934	9.393	0.000	موافق

	13	الاستعانة بالإجراءات التحليلية يسهل من القيام بتدقيق إجمالي لمدى معقولية القوائم المالية كوحدة واحدة	3.936	0.931	10.544	0.000	موافق
	-	البعد الثالث	3.8500	0.8121	10.977	0.000	موافق
أنواع الإجراءات التحليلية	14	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع بيانات القطاع الذي تنشط فيه في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	3.527	1.202	4.602	0.000	موافق
	15	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع ما يقابلها من بياناتها للفترات السابقة في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	3.882	0.974	9.493	0.000	موافق
	16	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع الموازنات التقديرية المعدة من طرفها في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	3.700	1.138	6.453	0.000	موافق
	17	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع توقعاته في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	3.645	1.105	6.124	0.000	موافق
	18	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	3.691	1.064	6.808	0.000	موافق
	-	البعد الرابع	3.6891	.92769	7.791	0.000	موافق
أساليب الإجراءات التحليلية	19	يعتمد المدقق على أسلوب المقارنات الوصفية كالاستفسارات ومراجعة المعلومات الخارجية والداخلية الغير الكمية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	3.700	0.991	7.406	0.000	موافق
	20	يعتمد المدقق على أسلوب التحليل المالي في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	3.864	0.953	9.507	0.000	موافق
	21	يعتمد المدقق على أسلوب المقارنات البسيطة الافقية والعمودية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	3.773	1.001	8.093	0.000	موافق
	22	يستعين المدقق بأساليب تحليل الانحدار من خلال ايجاد العلاقة بين حسابين أو أكثر في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	3.218	1.302	1.758	0.000	موافق
	23	يستخدم المدقق اسلوب تحليل السلاسل الزمنية من خلال دراسة العلاقة بين البيانات المالية على عدة فترات لتكوين توقعاته في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	3.045	1.323	0.360	0.000	محايد
	24	يستخدم المدقق اسلوب تحليل الشبكات العصبية الاصطناعية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	2.845	1.286	-1.260	0.000	محايد

	25	يستعين المدقق بأسلوب التخطيط المالي في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	2.936	1.356	-0.492	0.000	محايد
	-	البعد الخامس	3.3403	0.8338	4.280	0.000	موافق
-	-	جميع عبارات المحور الثاني	3.7091	0.668	11.126	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-33 يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة أن أغلب الإجابات تتجه نحو المقياس "موافق" في حين توجهت بعض الإجابات نحول المقياس "محايد"، وكانت أكبر درجة موافقة على العبارة رقم 02 حيث بلغت المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي بلغ 4.109 وانحراف معياري 0.961، وتليها العبارة رقم 05 من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي بلغ 4.036 وانحراف معياري0.957، أما أقل عبارة من حيث درجة الموافقة فهي العبارة رقم 24 بمتوسط حسابي بلغ 2.845 وانحراف معياري 1.286، وتليها العبارة رقم 25 من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي 2.936 وانحراف معياري1.356.

ومن خلال تحليل نتائج اختبار ت للعينة الواحدة فإن المتوسط الحسابي لأبعاد المحور الخمسة بلغت 4.0127، 3.8591، 3.8500، 3.6891 و3.3403 على التوالي مما يدل على الموافقة على كل أبعاد المحور من طرف أفراد عينة الدراسة، وبلغت قيمة T المحسوبة لجميع عبارات المحور 11.126 وتعتبر أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 1.9825، إضافة إلى أن مستوى الدلالة sig يساوي0.00 لجميع عبارات المحور وهو أقل من مستوى معنوية0.05، وعليه يتم رفض الفرضية الصفريةH0 وقبول الفرضية البديلةH1، أي يطبق المدققين الجزائريين الإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 عند مستوى معنوية 0.05.

2- اختبار الفرضية الإحصائية الفرعية الثانية للمحور الثاني

تتجلى الفرضية الإحصائية الفرعية الثانية في المحور الثاني للتحقق من وجود أو عدم وجود ارتباط بين متغيرات المحور الثاني والمتمثلة في أبعاد المحور الخمسة من خلال اختبار معامل الارتباط الخطي "سبيرمان" Spearman's rho

أ- **اختبار الفرضية المتعلقة بالبعد الأول:** ويتم اختبار الفرضية المتعلقة بتنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة التخطيط كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: معامل الارتباط الخطي بين تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة التخطيط وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 غير معنوي.

- الفرضية البديلةH1: معامل الارتباط الخطي بين تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة التخطيط وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 معنوي.

الجدول رقم 04-34: معامل الارتباط بين تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة التخطيط وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520.

المحور الثاني	القيم	تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة التخطيط
تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520	معامل الارتباط R	0.759
	مستوى الدلالة SIG	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-34 نلاحظ أن معامل الارتباط R بلغ 0.759 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية طردية قوية بين تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة التخطيط وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520، كما أن مستوى الدلالة SIG يساوي 0.00 ومنه يتم قبول الفرضية البديلة H1.

ب- **اختبار الفرضية المتعلقة بالبعد الثاني:** ويتم اختبار الفرضية المتعلقة بتنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء تنفيذ عملية التدقيق كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: معامل الارتباط الخطي بين تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة تنفيذ عملية التدقيق وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 غير معنوي.
- الفرضية البديلةH1: معامل الارتباط الخطي بين تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة تنفيذ عملية التدقيق وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 معنوي.

الجدول رقم 04-35: معامل الارتباط بين تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة تنفيذ عملية التدقيق وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520

المحور الثاني	القيم	تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة تنفيذ عملية التدقيق
تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520	معامل الارتباط R	0.824
	مستوى الدلالة SIG	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-35 نلاحظ أن معامل الارتباط R بلغ 0.824 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية طردية قوية بين تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة تنفيذ عملية التدقيق وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520، كما أن مستوى الدلالة SIG يساوي 0.00 ومنه يتم قبول الفرضية البديلة H1.

ت- **اختبار الفرضية المتعلقة بالبعد الثالث:** ويتم اختبار الفرضية المتعلقة بتنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الاقتراب من نهاية عملية التدقيق كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: معامل الارتباط الخطي بين تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الاقتراب من نهاية عملية التدقيق وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 غير معنوي.
- الفرضية البديلةH1: معامل الارتباط الخطي بين تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الاقتراب من نهاية عملية التدقيق وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 معنوي.

الجدول رقم 04-36: معامل الارتباط بين تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الاقتراب من نهاية عملية التدقيق وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520

المحور الثاني	القيم	تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الاقتراب من نهاية عملية التدقيق
تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520.	معامل الارتباط R	0.826
	مستوى الدلالة SIG	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-36 نلاحظ أن معامل الارتباط R بلغ 0.826 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية طردية قوية بين تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الاقتراب من نهاية عملية التدقيق وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520، كما أن مستوى الدلالة SIG يساوي 0.00 ومنه يتم قبول الفرضية البديلة H1.

ث- **اختبار الفرضية المتعلقة بالبعد الرابع:** ويتم اختبار الفرضية المتعلقة بأنواع الإجراءات التحليلية كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: معامل الارتباط الخطي بين تطبيق أنواع الإجراءات التحليلية وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 غير معنوي.

- الفرضية البديلةH1: معامل الارتباط الخطي بين تطبيق أنواع الإجراءات التحليلية وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 معنوي.

الجدول رقم 04-37: معامل الارتباط الخطي بين تطبيق أنواع الإجراءات التحليلية وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520

المحور الثاني	القيم	تطبيق أنواع الإجراءات التحليلية
تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520.	معامل الارتباط R	0.758
	مستوى الدلالة SIG	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-37 نلاحظ أن معامل الارتباط R بلغ 0.758 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية طردية قوية بين تطبيق أنواع الإجراءات التحليلية وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520، كما أن مستوى الدلالة SIG يساوي 0.00 ومنه يتم قبول الفرضية البديلة H1.

ج- **اختبار الفرضية المتعلقة بالبعد الخامس:** ويتم اختبار الفرضية المتعلقة أساليب الإجراءات التحليلية كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: معامل الارتباط الخطي بين تطبيق أساليب الإجراءات التحليلية وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 غير معنوي.
- الفرضية البديلةH1: معامل الارتباط الخطي بين تطبيق أساليب الإجراءات التحليلية وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 معنوي.

الجدول رقم 04-38: معامل الارتباط الخطي بين تطبيق أساليب الإجراءات التحليلية وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520

المحور الثاني	القيم	تطبيق أساليب الإجراءات التحليلية
تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520	معامل الارتباط R	0.733
	مستوى الدلالة SIG	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-38 نلاحظ أن معامل الارتباط R بلغ 0.733 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية طردية قوية بين تطبيق أساليب الإجراءات التحليلية وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520، كما أن مستوى الدلالة SIG يساوي 0.00 ومنه يتم قبول الفرضية البديلة H1.

3- اختبار الفرضية الإحصائية الفرعية الثالثة للمحور الثاني:

تتجلى الفرضية الإحصائية الفرعية الثالثة في المحور الثاني للتحقق من وجود أو عدم وجود فروق حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 والتي تعزى للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

أ- الفروق تعزى لمتغير المؤهل العلمي: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم 04-39: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثاني التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

المحور الأول: تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	1.407	3	0.469	1.051	0.373
داخل المجموعات	47.293	106	0.792	-	-
المجموع	85.059	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-39 نلاحظ أن قيمة F بلغت 1.051، كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.373 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

ب- الفروق تعزى لمتغير التخصص: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 تعزى لمتغير التخصص.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 تعزى لمتغير التخصص.

الجدول رقم 04-40: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثاني التي تعزى لمتغير التخصص

المحور الثاني: تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	2.613	4	0.653	1.488	0.211
داخل المجموعات	46.088	105	0.439	-	-
المجموع	48.701	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-40 نلاحظ أن قيمة F بلغت 1.488 كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.211 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 تعزى لمتغير التخصص.

ت- الفروق تعزى لمتغير المهنة: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 تعزى لمتغير المهنة.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 تعزى لمتغير المهنة.

الجدول رقم 04-41: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثاني التي تعزى لمتغير المهنة

المحور الثاني: تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	1.097	1	1.097	2.489	0.118
داخل المجموعات	47.604	108	0.441	-	-
المجموع	48.701	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-41 نلاحظ أن قيمة F بلغت 2.489 كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.118 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 تعزى لمتغير المهنة.

ث– الفروق تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

الجدول رقم 04–42: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثاني التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

المحور الثاني: تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	1.902	3	0.634	1.436	0.237
داخل المجموعات	47.604	108	0.441	–	–
المجموع	48.701	109	–	–	–

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04–42 نلاحظ أن قيمة F بلغت 1.436 كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.237 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

تتجلى الفرضية الرئيسية الثالثة في المحور الثالث من الاستبيان والمتعلق بدراسة مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر، وسيتم اختبار الفرضية من خلال صياغة الفرضيات الإحصائية الفرعية التالية:

- تساهم الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر عند مستوى معنوية 0.05.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر تعزى للبيانات الشخصية.

1– اختبار الفرضية الإحصائية الفرعية الأولى للمحور الثالث:

تتجسد الفرضية في المحور الثالث من الاستبيان والمتكون من 17 عبارة، ويمكن اختبارها عبر اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا تساهم الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر عند مستوى معنوية 0.05.
- الفرضية البديلةH1: تساهم الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول رقم 04-43: اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الثالث

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Tقيمة	مستوى الدلالة SIG	اتجاه الإجابة
1	تسعى الجزائر جاهدة لإرساء مبادئ حوكمة الشركات	3.518	1.081	5.026	0.000	موافق
2	بدلت الجزائر جهودًا جبارة لدعم مسارات تطبيق الحوكمة	3.482	1.073	4.710	0.000	موافق
3	تشكيل الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد ساهم في دعم إرساء الحوكمة بالجزائر	3.655	0.952	7.208	0.000	موافق
4	إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية ساهم في دعم مسارات الحوكمة بالجزائر	3.664	0.951	7.320	0.000	موافق
5	إطلاق مركز حوكمة الشركات في الجزائر ساهم في دعم مسارات الحوكمة	3.582	0.961	6.347	0.000	موافق
6	اصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال احلال النظام المحاسبي SCFوإصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA ساهم في دعم مسارات الحوكمة	3.791	0.978	8.484	0.000	موافق
7	يتحقق المدقق من مدى تطبيق الشركة محل التدقيق للحوكمة	3.627	1.039	6.331	0.000	موافق
8	تختلف عملية التدقيق بين شركة تطبق الحوكمة وشركة غير مطبقة لها	3.718	0.949	7.933	0.000	موافق
9	الاستقلالية التامة للمدقق ترتفع عند تطبيق الشركة للحوكمة	3.809	0.943	8.996	0.000	موافق
10	تنخفض حجم الاختبارات التي يقوم بها المدقق في الشركات المطبقة للحوكمة	3.682	0.995	7.189	0.000	موافق
11	تطبيق الشركة للحوكمة يمنح للمدقق تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من أي أخطاء أو تحريفات	3.600	1.051	5.988	0.000	موافق

12	الإجراءات التحليلية تساهم في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتقييم المخاطر وعزلها بالشكل الذي يدعم حوكمة الشركات	3.745	0.943	8.293	0.000	موافق
13	الإجراءات التحليلية تمنح لمجلس إدارة الشركة تأكيد حول مدى الحرص على تعظيم الأرباح في إطار تقرير المدقق	3.682	1.022	6.997	0.000	موافق
14	تطبيق الإجراءات التحليلية يعتبر وسيلة لإدارة موارد الشركة بمعقولية مما يسمح بتحقيق الأهداف المسطرة	3.791	0.930	8.923	0.000	موافق
15	تطبيق الإجراءات التحليلية يساهم في الرفع من كفاءة وجودة عملية التدقيق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات	3.827	0.947	9.164	0.000	موافق
16	تطبيق الإجراءات التحليلية يساهم في الرفع من كفاءة وخبرة المدقق بما يساهم في دعم حوكمة الشركات	3.818	0.940	9.126	0.000	موافق
17	المقارنات التي يتم اجراءها في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية من شانها دفع إدارة الشركة والموظفين لبدل جهد أكثر من اجل المنافسة في السوق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات	3.764	1.022	7.836	0.000	موافق
-	جميع عبارات المحور الثالث	3.691	0.775	9.354	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-43 يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة أن كل الإجابات تتجه نحو المقياس "موافق"، وكانت أكبر درجة موافقة على العبارة رقم 15 حيث بلغت المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي بلغ 3.827 وانحراف معياري 0.947، وتليها العبارة رقم 16 من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي بلغ 3.818 وانحراف معياري0.940، أما أقل عبارة من حيث درجة الموافقة فهي العبارة رقم 02 بمتوسط حسابي بلغ 3.482 وانحراف معياري 1.073، وتليها العبارة رقم 01 من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي 3.518 وانحراف معياري 1.081.

ومن خلال تحليل نتائج اختبار ت للعينة الواحدة فإن المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الثالث بلغ 3.691 وانحراف معياري بلغ 0.775، وبلغت قيمة T المحسوبة لجميع عبارات المحور 9.354 وتعتبر أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 1.9825، إضافة إلى أن مستوى الدلالة sig يساوي0.00 لجميع عبارات المحور الثالث وهو أقل من مستوى معنوية0.05، وعليه يتم رفض الفرضية الصفريةH0 وقبول الفرضية البديلةH1، أي تساهم الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر عند مستوى معنوية 0.05.

2- اختبار الفرضية الإحصائية الفرعية الثانية للمحور الثالث

تتجلى الفرضية الإحصائية الفرعية الثانية في المحور الثالث للتحقق من وجود أو عدم وجود فروق حول مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر والتي تعزى للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

أ- الفروق تعزى لمتغير المؤهل العلمي: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم 04-44: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثالث التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

المحور الثالث: مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	3.624	3	1.208	2.069	0.109
داخل المجموعات	61.886	106	0.584	-	-
المجموع	65.510	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-44 نلاحظ أن قيمة F بلغت 2.069، كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.109 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

ب- الفروق تعزى لمتغير التخصص: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر تعزى لمتغير التخصص.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر تعزى لمتغير التخصص.

الجدول رقم 04-45: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثالث التي تعزى لمتغير التخصص

المحور الثالث: مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر.	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	8.699	4	2.175	4.019	0.054
داخل المجموعات	56.811	105	0.541	-	-
المجموع	65.510	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-45 نلاحظ أن قيمة F بلغت 4.019، كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.054 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر تعزى لمتغير التخصص.

ج-الفروق تعزى لمتغير المهنة: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر تعزى لمتغير المهنة.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر تعزى لمتغير المهنة.

الجدول رقم 04-46: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثالث التي تعزى لمتغير المهنة

المحور الثالث: مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر.	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	0.605	1	0.605	1.007	0.318
داخل المجموعات	64.905	108	0.601	-	-
المجموع	65.510	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-46 نلاحظ أن قيمة F بلغت 1.007، كما أن مستوى الدلالة sig بلغت 0.318 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر تعزى لمتغير المهنة.

ت- الفروق تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

الجدول رقم 04-47: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثالث التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

المحور الثالث: مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر.	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	1.631	3	0.544	0.902	0.443
داخل المجموعات	63.879	106	0.603	-	-
المجموع	65.510	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-47 نلاحظ أن قيمة F بلغت 1.007، كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.318 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة

تتجلى الفرضية الرئيسية الرابعة في المحور الرابع من الاستبيان والمتعلق بدراسة مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة، وسيتم اختبار الفرضية من خلال صياغة الفرضيات الإحصائية الفرعية التالية:

- يساهم معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة عند مستوى معنوية 0.05.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة تعزى للبيانات الشخصية.

1- اختبار الفرضية الإحصائية الفرعية الأولى للمحور الرابع:

تتجسد الفرضية في المحور الرابع من الاستبيان والمتكون من 17 عبارة، ويمكن اختبارها عبر اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا يساهم معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة عند مستوى معنوية 0.05.
- الفرضية البديلةH1: يساهم معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول رقم 04-48: اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الرابع

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةT	مستوى الدلالة SIG	اتجاه الإجابة
1	مدقق الحسابات ملزم بتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية والإشارة إلى المشاكل المالية التي تواجه الشركة	3.955	1.026	9.756	0.000	موافق
2	يقوم المدقق بالإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرارية في إطار تقريره النهائي	3.991	1.062	9.784	0.000	موافق
3	الإجراءات التحليلية أداة فعالة لتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية	3.982	0.878	11.733	0.000	موافق
4	تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في تحديد المشاكل المالية التي تواجه الشركة محل التدقيق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات	3.909	1.036	9.199	0.000	موافق
5	تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في دعم مبدأي الإفصاح والشفافية والحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين	3.927	0.936	10.394	0.000	موافق
6	يقوم المدقق بالكشف لمجلس الإدارة عن المخاطر التي تعترض الشركة ويقدم الحلول لمواجهتها	3.964	0.967	10.455	0.000	موافق
7	يعتمد متخذو القرار على مخرجات الإجراءات التحليلية من أجل ترشيد قراراتهم	3.836	1.018	8.613	0.000	موافق
8	الإجراءات التحليلية ترفع من درجة الإفصاح والشفافية وتوفير المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها متخذو القرارات	3.982	0.919	11.211	0.000	موافق

9	تحليل البيانات التاريخية عن الأداء المالي للشركة محل التدقيق يساهم في تحديد الاتجاه العام لأداء الشركة وبالتالي المساهمة في ترشيد قرارات الإدارة	3.982	0.986	10.444	0.000	موافق
10	تساهم الإجراءات التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف	3.936	0.891	11.021	0.000	موافق
11	تساهم الإجراءات التحليلية في تحديد نقاط الضعف في الأداء المالي للشركة مما يدفعها لتحسين وزيادة كفاءة وفعالية إدارتها المالية بما يدعم حوكمة الشركات	3.918	0.920	10.467	0.000	موافق
12	توفر الإجراءات التحليلية المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها مجلس الإدارة في توجيه استراتيجيات الشركة بما يدعم مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	3.845	0.979	9.062	0.000	موافق
13	تساهم الإجراءات التحليلية في جمع ادلة الاثبات الملائمة التي يرتكز عليها المدقق في ابداء رأيه حول صحة وعدالة حسابات الشركة محل التدقيق مما يساهم في دعم مبدأ الإفصاح والشفافية	3.927	0.983	9.889	0.000	موافق
14	تساهم الإجراءات التحليلية في جمع ادلة الاثبات الملائمة لإبداء رأي سليم بما يخدم المساهمين وأصحاب المصالح ومنه دعم مبدأي حقوق المساهمين ودور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات	3.909	0.953	10.000	0.000	موافق
15	الإجراءات التحليلية تساهم في اكتشاف الاحتيال والغش في الأنشطة المالية للشركة مما يسهم في دعم حوكمة الشركات	3.936	0.901	10.896	0.000	موافق
16	الاشارة إلى الانحرافات في القوائم المالية عن طريق الإجراءات التحليلية يساهم في دعم مسارات حوكمة الشركات	3.927	0.864	11.253	0.000	موافق
17	تساهم الإجراءات التحليلية في الإفصاح عن معلومات عائد السهم مما يساهم في دعم مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين	3.891	0.922	10.133	0.000	موافق
-	جميع عبارات المحور الرابع	3.930	0.793	12.299	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-48 يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة أن كل الإجابات تتجه نحو المقياس "موافق"، وكانت أكبر درجة موافقة على العبارة رقم 02 حيث بلغت المرتبة الأولى من حيث

درجة الموافقة بمتوسط حسابي بلغ 3.991، وانحراف معياري 1.062، وتليها العبارة رقم 03، 08، والعبارة رقم 09 من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي بلغ 3.982، وانحراف معياري0.878، 0.919، و0.986 على التوالي، أما أقل عبارة من حيث درجة الموافقة فهي العبارة رقم 07 بمتوسط حسابي بلغ 3.836، وانحراف معياري1.018، وتليها العبارة رقم 12 بمتوسط حسابي 3.845، وانحراف معياري0.979.

ومن خلال تحليل نتائج اختبار ت للعينة الواحدة فإن المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الرابع بلغ 3.930 وانحراف معياري بلغ 0.793، وبلغت قيمة T المحسوبة لجميع عبارات المحور 12.299وتعتبر أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 1.9825، إضافة إلى أن مستوى الدلالة sig يساوي0.00 لجميع عبارات المحور الرابع وهو أقل من مستوى معنوية0.05، وعليه يتم رفض الفرضية الصفريةH0 وقبول الفرضية البديلةH1، أي يساهم معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة عند مستوى معنوية 0.05.

2-اختبار الفرضية الإحصائية الفرعية الثانية للمحور الرابع

تتجلى الفرضية الإحصائية الفرعية الثانية في المحور الرابع للتحقق من وجود أو عدم وجود فروق حول مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة والتي تعزى للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

أ- **الفروق تعزى لمتغير المؤهل العلمي**: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم 04-49: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الرابع التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

المحور الرابع: مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	4.481	3	1.494	2.469	0.0660
داخل المجموعات	64.143	106	0.06050	-	-
المجموع	68.624	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-49 نلاحظ أن قيمة F بلغت 2.469، كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.066 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

ب- الفروق تعزى لمتغير التخصص: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة تعزى لمتغير التخصص.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة تعزى لمتغير التخصص.

الجدول رقم 04-50: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الرابع التي تعزى لمتغير التخصص

المحور الرابع: مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	4.964	4	1.241	2.047	0.0930
داخل المجموعات	63.660	105	0.06060	-	-
المجموع	68.624	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-50 نلاحظ أن قيمة F بلغت 2.047، كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.093 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة تعزى لمتغير التخصص.

ت- الفروق تعزى لمتغير المهنة: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة تعزى لمتغير المهنة.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة تعزى لمتغير المهنة.

الجدول رقم 04-51: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الرابع التي تعزى لمتغير المهنة

المحور الرابع: مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	.0726	1	.07260	1.155	.02850
داخل المجموعات	67.898	108	.06290	-	-
المجموع	68.624	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-51 نلاحظ أن قيمة F بلغت 1.155، كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.285 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة تعزى لمتغير المهنة.

ث– الفروق تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

الجدول رقم 04–52: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الرابع التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

المحور الرابع: مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	2.470	3	.08230	1.319	.02720
داخل المجموعات	66.154	106	.06240	–	–
المجموع	68.624	109	–	–	–

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04–52 نلاحظ أن قيمة F بلغت 1.155، كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.285 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

المطلب الخامس: اختبار الفرضية الخامسة

تتجلى الفرضية الرئيسية الخامسة في المحور الخامس من الاستبيان والمتعلق بدراسة معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية ومعوقات مسارات الحوكمة في الجزائر، وسيتم اختبار الفرضية من خلال صياغة الفرضيات الإحصائية الفرعية التالية:

- توجد عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، وتواجه الجزائر العديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة عند مستوى معنوية 0.05.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ومواجهة الجزائر العديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة تعزى للبيانات الشخصية.

1-اختبار الفرضية الإحصائية الفرعية الأولى للمحور الخامس:

تتجسد الفرضية في المحور الخامس من الاستبيان والمتكون من 14 عبارة، ويمكن اختبارها عبر اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ولا تواجه الجزائر العديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة عند مستوى معنوية 0.05.
- الفرضية البديلةH1: توجد عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، وتواجه الجزائر العديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول رقم 04-53: اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الخامس

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Tقيمة	مستوى الدلالة SIG	اتجاه الإجابة
1	عدم إدراك المدقق بأهمية الإجراءات التحليلية يحد من تطبيقها	3.709	1.052	7.068	0.000	موافق
2	نقص كفاءة وخبرة المدقق تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية	3.736	1.055	7.319	0.000	موافق
3	عدم وجود تناسب بين اتعاب المدقق وجهده المبذول عند تنفيذ الإجراءات التحليلية اضافة إلى الإجراءات الأخرى يحد من تطبيق الإجراءات التحليلية	3.600	1.094	5.753	0.000	موافق
4	ندرة الدورات التكوينية حول تطبيق الإجراءات التحليلية والتوعية بأهميتها ومزاياها على عملية التدقيق يحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية	3.791	0.920	9.020	0.000	موافق
5	ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق يحول دون التطبيق الفعال للإجراءات التحليلية	3.818	0.940	9.126	0.000	موافق
6	عدم توافر المعلومات اللازمة سواءً المالية وغير المالية لتنفيذ الإجراءات التحليلية يحد من تطبيقها	3.909	0.944	10.102	0.000	موافق

7	الازمات الاقتصادية التي تضرب الشركة محل التدقيق او الاقتصاد ككل يحول دون اجراء المقارنات اللازمة	3.636	1.002	6.660	0.000	موافق
8	وجود سوق مالي غير نشط يحول دون دعم مسارات الحوكمة في الجزائر	3.755	1.006	7.864	0.000	موافق
9	عدم وجود إطار قانوني فعال يحول دون دعم مسارات الحوكمة في الجزائر	3.727	0.908	8.403	0.000	موافق
10	ضعف قواعد التسيير الملائمة يحول دون تطبيق الحوكمة في الجزائر	3.855	0.937	9.566	0.000	موافق
11	انتشار الفساد المالي والإداري يحول دون تطبيق الحوكمة في الجزائر	3.845	0.890	9.961	0.000	موافق
12	تدهور علاقة الشركات الجزائرية مع البنوك والإدارة الجبائية يحد من دعم مسارات الحوكمة في الجزائر ويصعب من عملية التدقيق نتيجة التلاعب في الحسابات	3.873	0.879	10.413	0.000	موافق
13	غياب الإفصاح والشفافية يعوق من تطبيق الإجراءات التحليلية مما يؤثر في دور هذه الإجراءات من دعم الحوكمة بالجزائر	3.864	0.851	10.643	0.000	موافق
14	عدم الاعتماد على الإجراءات التحليلية ينعكس سلبا على جودة عملية التدقيق مما يحد من دور هذه الإجراءات في دعم الحوكمة بالجزائر	3.791	0.847	9.794	0.000	موافق
-	جميع عبارات المحور الخامس	3.779	0.763	10.717	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-53 يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة أن كل الإجابات تتجه نحو المقياس "موافق"، وكانت أكبر درجة موافقة على العبارة رقم 06 حيث بلغت المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي بلغ 3.909، وانحراف معياري 0.944، وتليها العبارة رقم 12، من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي بلغ 3.873، وانحراف معياري بلغ 0.879 ، أما أقل عبارة من حيث درجة الموافقة فهي العبارة رقم 03 بمتوسط حسابي بلغ 3.600، وانحراف معياري1.094، وتليها العبارة رقم 07 من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي 3.636، وانحراف معياري1.002.

ومن خلال تحليل نتائج اختبار ت للعينة الواحدة فإن المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الخامس بلغ 3.779 وانحراف معياري بلغ 0.763، وبلغت قيمة T المحسوبة لجميع عبارات المحور 10.717 وتعتبر أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 1.9825، إضافة إلى أن مستوى الدلالة Sig يساوي0.00 لجميع عبارات المحور الخامس وهو أقل من مستوى معنوية0.05، وعليه يتم رفض الفرضية الصفريةH0 وقبول الفرضية البديلةH1، أي توجد عدة معوقات تحول

دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، وتواجه الجزائر العديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة عند مستوى معنوية 0.05.

2-اختبار الفرضية الإحصائية الفرعية الثانية للمحور الخامس

تتجلى الفرضية الإحصائية الفرعية الثانية في المحور الخامس للتحقق من وجود أو عدم وجود فروق حول وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ومواجهة الجزائر للعديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة والتي تعزى للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

أ- الفروق تعزى لمتغير المؤهل العلمي: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ومواجهة الجزائر للعديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ومواجهة الجزائر للعديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم 04-54: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الخامس التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

المحور الخامس: معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية ومعوقات مسارات الحوكمة في الجزائر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	2.743	3	0.914	1.598	0.194
داخل المجموعات	60.640	106	0.572	-	-
المجموع	63.383	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-54 نلاحظ أن قيمة F بلغت 1.598، كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.194 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد

فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ومواجهة الجزائر للعديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

ب- **الفروق تعزى لمتغير التخصص:** ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ومواجهة الجزائر للعديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة تعزى لمتغير التخصص.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ومواجهة الجزائر للعديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة تعزى لمتغير التخصص.

الجدول رقم 04-55: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الخامس التي تعزى لمتغير التخصص

المحور الخامس: معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية ومعوقات مسارات الحوكمة في الجزائر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	0.826	4	0.206	0.347	0.846
داخل المجموعات	62.557	105	0.596	-	-
المجموع	63.383	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-55 نلاحظ أن قيمة F بلغت 0.347، كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.846 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ومواجهة الجزائر للعديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة تعزى لمتغير التخصص.

ت- **الفروق تعزى لمتغير المهنة:** ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ومواجهة الجزائر للعديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة تعزى لمتغير المهنة.

- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ومواجهة الجزائر للعديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة تعزى لمتغير المهنة.

الجدول رقم 04-56: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الخامس التي تعزى لمتغير المهنة

المحور الخامس: معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية ومعوقات مسارات الحوكمة في الجزائر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	1.905	1	1.905	3.347	0.070
داخل المجموعات	61.478	108	0.569	-	-
المجموع	63.383	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-56 نلاحظ أن قيمة F بلغت 3.347، كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.070 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ومواجهة الجزائر للعديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة تعزى لمتغير المهنة.

ث- الفروق تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة: ويتم اختبار ذلك من خلال تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA كالتالي:

- الفرضية الصفريةH0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ومواجهة الجزائر للعديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.
- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ومواجهة الجزائر للعديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

الجدول رقم 04-57: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الخامس التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

المحور الخامس: معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية ومعوقات مسارات الحوكمة في الجزائر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة SIG

بين المجموعات	2.007	3	0.669	1.155	0.330
داخل المجموعات	61.376	106	0.579	-	-
المجموع	63.383	109	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال الجدول رقم04-57 نلاحظ أن قيمة F بلغت 1.155، كما أن مستوى الدلالة SIG بلغت 0.330 وتعتبر أكبر من مستوى معنوية 0.05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلةH1 وقبول الفرضية الصفريةH0 مما يؤكد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ومواجهة الجزائر للعديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

خلاصة:

تم تخصيص الفصل الرابع والأخير للدراسة الميدانية من أجل إسقاط الدراسة النظرية تطبيقيًا، وذلك للوقوف على استخدام الإجراءات التحليلية لدعم مسارات تطبيق الحوكمة في ظل إلتزام مدققي الحسابات في الجزائر بالمعايير الجزائرية للتدقيق خاصة المعيار رقم 520 "الإجراءات التحليلية"، وتم إجراء الدراسة الميدانية بمكاتب التدقيق في مختلف ولايات الجزائر من خلال استقصاء آراء ممارسي مهنة التدقيق متمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين عن طريق استمارة استبيان محكمة من طرف أساتذة من بعض جامعات الوطن، وفي الأخير تم جمع 110 استمارة صالحة للدراسة.

ولتحليل البيانات التي تم جمعها من أفراد عينة الدراسة تم الإعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss26، والمرور على عدة محطات منها اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها وقياس اعتدالية التوزيع، ثم قياس صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة، ثم عرض إجابات أفراد عينة الدراسة، وأخيرًا اختبار فرضيات الدراسة عن طريق مختلف الاختبارات المخصصة لذلك كاختبار ت للعينة الواحدة وتحليل الانحدار المتعدد ومعامل الارتباط الخطي.

ومن خلال تحليلنا لنتائج الدراسة تم استخلاص أن ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر يعتمدون على المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل كبير، إضافة إلى تطبيقهم للإجراءات التحليلية وفق ما ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 خلال مختلف مراحل عملية التدقيق اعتمادًا على مختلف أنواعها وأساليبها، كما أجمع ممارسي مهنة التدقيق على أن الإجراءات التحليلية تساهم في دعم مسارات الحوكمة في الجزائر من خلال الرفع من كفاءة وجودة عملية التدقيق والمساهمة في تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية وترشيد قرارات الإدارة بالشكل الذي يدعم أسس حوكمة الشركات في الجزائر.

خاتمة

الخاتمة:

مؤخرًا باتت الحوكمة محل اهتمام الباحثين والأكاديميين ورجال المال والأعمال، إذ سارعت الحكومات والمنظمات الدولية إلى إرساء مفهوم الحوكمة نظرًا لأهميتها البالغة، فباشرت مختلف الدول لإصدار القوانين واللوائح لمكافحة الفساد المالي والإداري، كما عمدت المنظمات والهيئات الدولية بتأكيد مزايا إرساء الحوكمة والحث على تطبيقها، ولا تطبق الحوكمة دون تضافر جهود أطراف فعالة وآليات تقوم عليها، ويمثل التدقيق حجر الزاوية بالنسبة لآليات الحوكمة ويعتبر آلية خارجية لا غنى عنها للتطبيق الفعال لها، حيث إن الاهتمام بالحوكمة أسفر عن ضرورة الاهتمام بالتدقيق نظرًا للعلاقة التفاعلية بينهم، حيث يوفر التدقيق معلومات مالية ومحاسبية غير مضللة ومعبرة عن الوضع الحقيقي للشركات ويساهم في تحديد نقاط القوة والضعف كما أنه يضفي الثقة في الشركة لدى مستخدمي القوائم المالية، ومن أهم إجراءات التدقيق الأساسية التي ترفع من جودة عملية التدقيق وتزيد من كفاءة المدقق هي الإجراءات التحليلية، إذ تطبق هذه الإجراءات خلال مختلف مراحل عملية التدقيق وتقوم على أساس المقارنات وأساليب التحليل المختلفة للوقوف على التقلبات الجوهرية في بنود القوائم المالية بما يخفض من مخاطر التدقيق، وبسبب أهميتها الكبيرة تم إصدار معيار التدقيق الدولي رقم 520 خاص بالإجراءات التحليلية.

وفي المقابل اتجهت الجزائر إلى الاهتمام بالحوكمة على غرار جل دول العالم، وتجلت بوادر ذلك في إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية الذي وجهت مضامينه للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتي تسعى إلى الاستمرارية في النشاط، ووجه الميثاق أيضا إلى المؤسسات المساهمة في البورصة والتي تتأهب للإدراج في البورصة، كما إن اهتمام الجزائر بالحوكمة أسفر عن الاهتمام بالتدقيق ويظهر ذلك في إصدار القانون 10-01 المنظم للمهنة، وإصدار الجزائر لمعايير تدقيق جزائرية تتوافق بشكل كبير مع نظيرتها الدولية، ومن ضمن المعايير التي أصدرتها الجزائر المعيار رقم 520 "الإجراءات التحليلية"، وتؤدي هذه الإجراءات دوراً حيويًا في دعم أسس حوكمة الشركات من خلال عدة نقاط أهمها الرفع من جودة عملية التدقيق وتحسين أداء المدقق خاصة في ظل اعتبار التدقيق حجر الزاوية للآليات الداعمة للحوكمة، إضافة إلى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والذي تعتبر من أسمى أهداف الحوكمة وهي من أهم اهتمامات كل مستخدمي القوائم المالية.

وهدفت هذه الدراسة إلى بحث وإبراز مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات وأسس حوكمة الشركات في الجزائر في ظل التزام ممارسي مهنة التدقيق بالمعايير الجزائرية للتدقيق، ولتحقيق ذلك تم تقسيم الدراسة إلى جانب نظري وآخر تطبيقي، قسم الجانب النظري إلى ثلاثة فصول من أجل عرض متغيرات الدراسة بشكل مفصل ومحاولة الربط بين المتغيرات نظريًا، أما الجانب التطبيقي فتمثل في دراسة ميدانية تم إجراءاها على عينة من ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر اعتمادًا على استمارة استبيان كأداة رئيسية للدراسة، وتم تحليل البيانات المتحصل عليها للوصول إلى حل للإشكالية

واختبار الفرضيات الرئيسية التي تمت صياغتها ضمن مقدمة الدراسة، وتم تقسيم الفرضيات المصاغة إلى فرضيات إحصائية فرعية خلال الجانب التطبيقي للدراسة وكانت نتائج اختبار الفرضيات كالتالي:

قبول الفرضية الرئيسية الأولى: والتي تمثلت في "يطبق المدققين الجزائريين المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام"، حيث تجلت الفرضية في المحور الأول من الاستبيان وتم اختبارها من خلال الفرضيات الإحصائية الفرعية التالية:

- يطبق المدققين الجزائريين المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام عند مستوى معنوية 0.05، ومن خلال اختبار الفرضية عبر اختبار (ت) للعينة واحدة "One Sample T-Test" تمّ إثبات صحة الفرضية.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير الجزائرية للتدقيق تعزى للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة والتي تمثلت في المؤهل العلمي، التخصص، المهنة وعدد سنوات الخبرة، ومن خلال اختبار الفرضية عبر اختبار تحليل التباين الأحادي" One-Way ANOVA" تمّ إثبات صحة الفرضية.

قبول الفرضية الرئيسية الثانية: ومحتوى الفرضية هو "يطبق المدققين الجزائريين الإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520"، وتجلت الفرضية في المحور الثاني من الاستبيان والذي قسم بدوره إلى خمس أبعاد، وتم اختبار الفرضية من خلال الفرضيات الإحصائية الفرعية التالية:

- يطبق المدققين الجزائريين الإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520، عند مستوى معنوية 0.05، ومن خلال اختبار الفرضية عبر اختبار (ت) للعينة واحدة "One Sample T-Test" تمّ إثبات صحة الفرضية.
- معامل الارتباط الخطي بين متغيرات الإجراءات التحليلية وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 دال معنويًا، ومن خلال اختبار معامل الارتباط الخطي سبيرمان "Spearman's rho" تمّ إثبات صحة الفرضية.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520 تعزى للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة والتي تمثلت في المؤهل العلمي، التخصص، المهنة وعدد سنوات الخبرة، ومن خلال اختبار الفرضية عبر اختبار تحليل التباين الأحادي" One-Way ANOVA" تمّ إثبات صحة الفرضية.

قبول الفرضية الرئيسية الثالثة: والتي فحواها "تساهم الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر"، وتجلت الفرضية في المحور الثالث من الاستبيان وتم اختبار الفرضية من خلال الفرضيات الإحصائية الفرعية التالية:

- تساهم الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر عند مستوى معنوية 0.05، ومن خلال اختبار الفرضية عبر اختبار (ت) للعينة واحدة "One Sample T-Test" تمّ إثبات صحة الفرضية.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر تعزى للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، والتي تمثلت في المؤهل العلمي، التخصص، المهنة وعدد سنوات الخبرة، ومن خلال اختبار الفرضية عبر اختبار تحليل التباين الأحادي" One-Way ANOVA" تمّ إثبات صحة الفرضية.

قبول الفرضية الرئيسية الرابعة: والتي مفادها " يساهم معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة"، وتجلت الفرضية في المحور الرابع من الاستبيان وتم اختبار الفرضية من خلال الفرضيات الإحصائية الفرعية التالية:

- يساهم معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة عند مستوى معنوية 0.05، ومن خلال اختبار الفرضية عبر اختبار (ت) للعينة واحدة "One Sample T-Test" تمّ إثبات صحة الفرضية.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة تعزى للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، والتي تمثلت في المؤهل العلمي، التخصص، المهنة وعدد سنوات الخبرة، ومن خلال اختبار الفرضية عبر اختبار تحليل التباين الأحادي" One-Way ANOVA" تمّ إثبات صحة الفرضية.

قبول الفرضية الرئيسية الخامسة: محتواها " توجد عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، وتواجه الجزائر العديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة"، وتجلت الفرضية في المحور الخامس من الاستبيان وتم اختبار الفرضية من خلال الفرضيات الإحصائية الفرعية التالية:

- توجد عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، وتواجه الجزائر العديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة عند مستوى معنوية 0.05، ومن خلال اختبار الفرضية عبر اختبار (ت) للعينة واحدة "One Sample T-Test" تمّ إثبات صحة الفرضية.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية، ومواجهة الجزائر العديد من التحديات في إطار السعي لإرساء الحوكمة. تعزى للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، والتي تمثلت في المؤهل العلمي، التخصص، المهنة وعدد سنوات الخبرة، ومن خلال اختبار الفرضية عبر اختبار تحليل التباين الأحادي" One-Way ANOVA" تمّ إثبات صحة الفرضية.

وبعد إتمام هذه الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج تم استخلاصها اعتمادًا على المنهج المطبق من خلال الجانبين النظري والتطبيقي للدراسة ويمكن تقديم حوصلة النتائج كالتالي:

- يعتمد مدققو الحسابات عادة على خمسة إجراءات أساسية أثناء عملية التدقيق تتمثل في اختبارات التوصل لفهم نظم الرقابة الداخلية، اختبارات الالتزام بهذه النظم، الاختبارات الأساسية للعمليات، الاختبارات الأساسية لتفاصيل الأرصدة والحسابات، والإجراءات التحليلية.
- لا تعد الإجراءات التحليلية مصطلحًا حديثًا ومستجدًا وإنما الجديد فيها هو تطور أساليبها واستخداماتها بتطور التكنولوجيا وظهور العولمة التي أدت إلى تطور التدقيق بشكل عام، إذ كان يطلق عليها اسم المراجعة الانتقادية ويقصد بها آنذاك إلقاء نظرة خاطفة على بيانات الشركة وسجلاتها، وتعرف الإجراءات التحليلية بأنها عملية بحث النسب والمؤشرات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المنحرفة عن التنبؤات، كما يعبر عنها البعض بأنها استخدام المقارنات والعلاقات التي تحدد مدى مناسبة أرصدة الحسابات والبيانات الأخرى، وأجمع الباحثون على أن الإجراءات التحليلية تهدف إلى تسهيل عملية فهم طبيعة عمل الشركة والصناعة، المساعدة في تحليل قدرة الشركة على الاستمرار، اكتشاف الأخطاء أو الانحرافات المحتملة في البيانات المالية، والتقليل من الاختبارات التفصيلية.
- يتم تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مختلف مراحل عملية التدقيق، فخلال مرحلة التخطيط يستخدم المدققون الإجراءات التحليلية لتخطيط طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها، كما تساهم خلال هذه المرحلة في كشف التقلبات الكبيرة بين البيانات، وتطبق أثناء مرحلة تنفيذ عملية التدقيق للمقارنة والتحقق من بعض البنود المسجلة في القوائم المالية للتأكد من اكتمالها أثناء عملية التسجيل المحاسبي، وتستعمل الإجراءات التحليلية كاختبارات موضوعية بناءً على حكم المدقق، وتطبق أثناء مرحلة الانتهاء من عملية التدقيق لتقييم الاستنتاجات المتوصل إليها وتقييم معقولية البيانات المالية الشاملة قبل إصدار رأي المدقق إضافة لتقييم ما إذا كانت البيانات المالية متوافقة مع فهم المدقق لطبيعة الشركة محل التدقيق.
- تم إصدار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 "الإجراءات التحليلية" من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، وتضمن المعيار إرشادات لتطبيق الإجراءات التحليلية خلال مختلف مراحل عملية التدقيق وتعتبر هذه الإجراءات من أهم الوسائل للرفع من جودة خدمة التدقيق والارتقاء بها وتحسين أداء المدقق، ويتوافق المعيار الجزائري مع نظيره الدولي بشكل كبير جدًا.
- انفصال الملكية عن الإدارة هي عبارة عن الظاهرة الأساسية التي انبعث منها مفهوم الحوكمة، وعرفت حوكمة الشركات بأنها الهياكل والعمليات التي يتم من خلالها إدارة الشركات والتحكم في أعمالها، واعتبرت وسيلة لدفع الشركات على العمل بكفاءة عالية، وتعتبر النظام المطبق لتوجيه وإدارة الشركات ومراقبتها، وبسبب الأهمية الكبيرة للحوكمة سارعت المنظمات الدولية لإصدار مبادئ للحوكمة، وتعد المبادئ الستة التي أصدرتها منظمة التعاون

والتنمية الإقتصادية (OECD) هي الأكثر انتشارًا في العالم ومرجعًا تعتمد عليه معظم المنظمات والهيئات والشركات لإرساء مفهوم للحوكمة.

- هناك أسباب متعددة الصعد للاهتمام الجزائري بالحوكمة منها ما هو اقتصادي واجتماعي وثقافي، حيث تعتبر المديونية الخارجية للجزائر أهم سبب اقتصادي دفع بالدولة للاهتمام بالحوكمة، إضافة إلى اندماج الجزائر في العولمة خاصة ما تحمله من مفاهيم للثقافة الديمقراطية للدول الغربية، ناهيك عن النمو وتصاعد مديات الفساد الإداري والبيروقراطية إذ يتجلى ذلك بشكل كبير في الهيئات العمومية، وارتفاع معدلات البطالة والأمية وانتشار الآفات الاجتماعية، إضافة إلى التدني الذي شهدته مستويات التنمية، وانتشار الدراسات المتعلقة بحوكمة الشركات من طرف المنظمات المهتمة بالموضوع والمعاهد والجامعات، ومن خلال الدراسات التي أجريت على شكل الشركات الجزائرية وهياكل رأس مالها توصلت أغلب هذه الدراسات إلى عدم وجود تشتت في هيكل رأس المال وذلك يعتبر مؤشرًا يفصل بأن النظام الحوكمي للشركات في الجزائر يقترب من نموذج الداخليين.
- سعي الجزائر لإرساء الحوكمة تجلى من خلال تأسيس الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته وفقا للقانون 06-01، وانعقاد أول مؤتمر حول الحكم الراشد للمؤسسات سنة 2007، وتلاها تكوين فريق عمل حوكمة الشركات في نفس السنة، إضافة إلى أهم مبادرة تمثلت في عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009 من خلاله تم الإعلان عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري بمبادرة من دائرة العمل والتفكير الخاصة بالمشروعاتCARE، وفي سنة 2010 تم إطلاق مركز حوكمة الشركات في الجزائر، وخصص الاتحاد الأوروبي 10 ملايين أورو لتبني برنامج لدعم الحوكمة في الجزائر، وذلك في إطار برنامج النمو الشامل والإصلاح ودعم الشراكة.
- التدقيق الخارجي يعتبر رأس الآليات الخارجية الداعمة لحوكمة الشركات إذ يساهم في القضاء على التعارض بين المساهمين والإدارة، كما يقضي التدقيق الخارجي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، كون المدقق الخارجي يضفي مزيدًا من الثقة والمصداقية على المعلومات المالية والمحاسبية الواردة في القوائم المالية التي تعدها الشركة، وهنا تتجلى أهمية المدقق الخارجي باعتباره الجهة المحايدة والمستقلة والمحلفة من خلال الدور الموكل إليه لزيادة مصداقية التقارير قصد تثمين المعلومة ورفع درجة موثوقيتها، كما تؤثر الحوكمة على التدقيق الخارجي من خلال لجان التدقيق التي تعتبر أهم آليات الحوكمة حيث تساهم اللجنة في تأدية المدقق لمهامه بكل بموضوعية واستقلالية وحياد، وأوصت مختلف الهيئات والمنظمات المهتمة بالحوكمة والتدقيق على ضرورة أن تشمل مهام لجنة التدقيق دعم وتعزيز فاعلية واستقلالية المدقق الخارجي.

- يطبق ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر والمتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تام، والتي تمثل 16 معيارًا تم إصدارها وفق أربعة إصدارات، وتتوافق هذه المعايير مع نظيرتها الدولية بشكل كبير شكلًا ومضمونًا.
- يطبق ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر الإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520، حيث يلتزم محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بتطبيق هذه الإجراءات خلال مختلف مراحل عملية التدقيق من خلال مقارنة بيانات الشركة مع ما يقابلها من بياناتها للفترات السابقة، ومقارنة بيانات الشركة مع الموازنات التقديرية للشركة محل التدقيق، إضافة إلى مقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية، وبدرجة أقل مقارنة بيانات الشركة مع بيانات القطاع الذي تنشط فيه بسبب عدم توفر المعلومات للمقارنة.
- يستعين مدققي الحسابات أثناء تطبيق الإجراءات التحليلية بالأساليب الوصفية كالاستفسارات ومراجعة المعلومات الخارجية والداخلية الغير الكمية، كما يتم تطبيق الأساليب الكمية البسيطة كأساليب التحليل المالي والمقارنات البسيطة الأفقية والعمودية، في حين لا يتم الإعتماد على الأساليب المتطورة بشكل كبير كأساليب تحليل الانحدار وتحليل السلاسل الزمنية، وتحليل الشبكات العصبية الاصطناعية، وأساليب التخطيط المالي، وذلك لصعوبة تطبيق هذه الأساليب وتتطلب برامج إحصائية متقدمة.
- ومن جهة أخرى يواجه مدققي الحسابات في الجزائر عدة معوقات تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية منها معوقات تتعلق بمدققي الحسابات كعدم إدراك المدقق بأهمية الإجراءات التحليلية ونقص كفاءة وخبرة المدقق إضافة إلى ندرة الدورات التكوينية حول تطبيق الإجراءات التحليلية والتوعية بأهميتها ومزاياها على عملية التدقيق، ومنها معوقات متعلقة بالشركة محل التدقيق أو البيئة الاقتصادية مثل ضعف نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق وعدم توافر المعلومات اللازمة سواءً المالية وغير المالية لتنفيذ الإجراءات التحليلية مما يحد من تطبيقها، كما أن الأزمات الاقتصادية التي تضرب الشركة محل التدقيق أو الاقتصاد ككل تحول دون إجراء المقارنات اللازمة.
- بدلت الجزائر جهودًا كبيرة في إطار تبني الحوكمة مؤخرًا، حيث بناءً على آراء ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر فإن تشكيل الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد وإصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية، إضافة إلى إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال إحلال النظام المحاسبي SCF وإصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA ساهم في دعم مسارات الحوكمة، كما أجمع مدققي الحسابات على أنه لا بد للمدقق بالتحقق من مدى تطبيق الشركة محل التدقيق للحوكمة بحيث تختلف عملية التدقيق بين الشركة المطبقة للحوكمة والشركة الغير مطبقة لها، كما أن استقلالية المدقق ترتفع عند تطبيق الشركة للحوكمة.

- في حين تواجه الجزائر عدة معوقات تحول دون دعم مسارات الحوكمة ومن أهمها وجود سوق مالي غير نشط إذ تمثل الأسواق المالية أهم الآليات الداعمة لحوكمة الشركات، إضافة إلى غياب الإطار القانوني حيث تعتبر القوانين والتشريعات صمام الأمان الذي يضمن التطبيق السليم للحوكمة خاصة من جانب توضيح حقوق المساهمين، كما تواجه الجزائر انتشارًا كبيرًا للفساد المالي والإداري واتسع نطاق الفساد في الدولة ليشمل الأجهزة الحكومية التي تعتبر في حد ذاتها وسيلة لمكافحة الفساد، وغالبًا ما يرتبط ظهور الفساد بغياب الحوكمة ويولد آثارًا سلبية لا متناهية، ومن جهة أخرى تواجه الشركات مشكلة تدهور علاقتها مع البنوك والإدارة الجبائية مما يحول دون دعم مسارات الحوكمة في الجزائر ويصعب من عملية التدقيق نتيجة التلاعب في الحسابات.
  - يمكن تلخيص مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات الحوكمة من خلال ما يلي:
- الإجراءات التحليلية تساهم في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتقييم المخاطر وعزلها، وتعتبر أداة لإدارة موارد الشركة بمعقولية مما يسمح بتحقيق الأهداف المسطرة بالشكل الذي يدعم حوكمة الشركات.
- الإجراءات التحليلية تمنح لمجلس إدارة الشركة تأكيدًا حول مدى الحرص على تعظيم الأرباح في إطار تقرير المدقق، بحيث إن المقارنات التي يتم إجراءها في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية من شأنها دفع إدارة الشركة والموظفين لبدل جهد أكبر من أجل المنافسة في السوق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات.
- للإجراءات التحليلية مزايا تعود بالنفع على مدقق الحسابات بشكل عام، إذ تساهم في الرفع من كفاءة وخبرة المدقق من جهة وخلق عمليات تدقيق ذات جودة عالية من جهة أخرى، مما يسهم لا محالة في دعم حوكمة الشركات خاصة في ظل اعتبار التدقيق على رأس الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.
- أجمع ممارسي مهنة التدقيق على أن معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " يساهم في دعم الحوكمة بالجزائر عبر تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية ومساهمته في ترشيد قرارات الإدارة ويمكن سرد ذلك من خلال النقاط التالية:
- يعتبر مدقق الحسابات ملزمًا بتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية والإشارة إلى المشاكل المالية ولا بد من الإفصاح عن ذلك في إطار تقريره النهائي، حيث أشار معيار التدقيق الجزائري رقم 520 أن الإجراءات التحليلية أداة لتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية وتعتبر وسيلة فعّالة لتقييم المخاطر، وإن استخدام الإجراءات التحليلية لفهم طبيعة الشركات والصناعة التي تنتمي إليها يسمح بالكشف عن العمليات الغير العادية والأحداث الاستثنائية، وبناءً على ذلك يرى مدققي الحسابات أن تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في تحديد المشاكل المالية التي تواجه الشركة محل التدقيق مما يساهم في إرساء حوكمة الشركات ويدعم مبدأي الإفصاح والشفافية والحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب الحقوق.

- مدقق الحسابات يخطر مجلس الإدارة عن المخاطر التي تعترض الشركة ويقدم الحلول لمواجهتها وتعتبر الإجراءات التحليلية أهم إجراءات التدقيق للكشف عن ذلك، حيث أشار معيار التدقيق الجزائري رقم 520 إلى أن هناك مخاطر لا يكتشفها المدقق إلا عند تنفيذ الإجراءات التحليلية لذلك لا بد لمتخذي القرار الاعتماد على مخرجات الإجراءات التحليلية من أجل ترشيد قراراتهم.
- الإجراءات التحليلية ترفع من درجة الإفصاح والشفافية وتوفر المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها متخذو القرارات، بحيث إن تحليل البيانات التاريخية عن الأداء المالي للشركة محل التدقيق يساهم في تحديد الاتجاه العام لأداء الشركة وبالتالي المساهمة في ترشيد قرارات الإدارة.
- تساهم الإجراءات التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف إذ تساهم هذه الإجراءات في تحديد نقاط الضعف في الأداء المالي للشركة مما يدفعها لتحسين وزيادة كفاءة وفعالية إدارتها المالية، وتوفر الإجراءات التحليلية المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها مجلس الإدارة في توجيه استراتيجيات الشركة بما يدعم مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة ومنه دعم مسارات حوكمة الشركات.
- تساهم الإجراءات التحليلية في جمع أدلة الإثبات الملائمة التي يرتكز عليها المدقق في إبداء رأيه حول صحة وعدالة حسابات الشركة محل التدقيق والإفصاح عن معلومات عائد السهم لإبداء رأي سليم بما يخدم المساهمين وأصحاب المصالح، مما يساهم في دعم مبدأي الإفصاح والشفافية، والحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب الحقوق.
- الإجراءات التحليلية وسيلة للإشارة إلى الانحرافات في القوائم المالية واكتشاف الاحتيال والغش في الأنشطة المالية للشركة مما يسهم في دعم حوكمة الشركات.

في الأخير وبعد إتمام هذه الدراسة من خلال جانبيها النظري والتطبيقي وصياغة النتائج التي تم التوصل إليها يمكن تقديم جملة من التوصيات والاقتراحات المرتبطة بموضوع الدراسة كالتالي:

- ضرورة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل عام والمعيار رقم 520 بشكل خاص المتعلق بالإجراءات التحليلية خلال كل عمليات التدقيق لما له من إيجابيات على مدقق الحسابات وعلى الشركة محل التدقيق.
- توعية مدققي الحسابات بأهمية الإجراءات التحليلية وسبل تطبيقها عن طريق برمجة الدورات والأيام الدراسية المتعلقة بالموضوع خاصة في ظل ندرة الدورات من هذه النوع.
- الاهتمام بمهنة التدقيق والإسراع بإصدار معايير التدقيق الجزائرية كاملة حيث تم اقتراح إصدار 36 معيار وطني للتدقيق لكن ولحد الساعة تم إصدار16 معيارًا فقط، وضرورة الحرص على توفير الظروف الملائمة لاستقلالية مدققي الحسابات في ظل اعتبار التدقيق حجر الأساس لحوكمة الشركات.

- إلزام مدققي الحسابات بالتعاون مع الباحثين في إطار إعداد الدراسات والإجابة على استفساراتهم خاصة استمارات الاستبيان الموجهة إليهم، حيث إن عدم إجابة المدققين على الاستمارات يعتبر من المعوقات الشائعة لدى الباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق.
- ضرورة تحديث ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية وتحيينه وفق إصدارات المنظمات الدولية المهتمة بالحوكمة، إضافة إلى جعله موجهًا إلى جميع المؤسسات باختلاف أشكالها وعدم الاقتصار على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فقط، كما لا بد من صياغة قوانين تلزم الشركات بتطبيق مبادئ الميثاق.
- غرس ثقافة الحوكمة في المجتمع عبر وسائل الإعلام والاتصال، والتوعية بأهميتها في القضاء على الفساد بشتى أنواعه ودعم التنمية المستدامة في ظل اعتبارها من أولويات الدولة الجزائرية.

آفاق الدراسة:

بعد تناولنا لموضوع مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات وأسس حوكمة الشركات في الجزائر من خلال دراسة ميدانية تم إجراءها على عينة من ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر، مما يفتح آفاق جديدة لإجراء دراسة حالة على شركة تتبنى الحوكمة لإبراز دور الإجراءات التحليلية في دعم الحوكمة داخل الشركة والوقوف على درجة اعتماد مجلس الإدارة والإدارة العليا على مخرجات الإجراءات التحليلية وكيف تساهم هذه الإجراءات في دعم الحوكمة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

1. القرآن الكريم.
2. أبو محمد الحسين بن مسعود البغوي، **تفسير البغوي معالم التنزيل**، دار ابن حزم للطباعة والنشر، لبنان، 2002.
3. أحمد حلمي جمعة، **اخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي**، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الاردن، 2015.
4. أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.
5. ألفين ارينز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمه محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.
6. امين السيد أحمد لطفي، **مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل**، القاهرة، مصر، 2004.
7. بن درويش عدنان بن حيدر، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية،2007، لبنان.
8. بوعبد الله محمد بن إسماعيل البخاري، **صحيح البخاري**، باب ما جاء في اجتهاد القضاة بما أنزله الله تعالى، دار ابن كثير للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، الطبعة الأولى،2002.
9. ثناء عطية فراج ، سيد احمد عبد العاطي، احمد محمد جابر، مصطفي محمود جاد المولي، عمر يعقوب، محمد سلامه عمارة، **حوكمة الشركات واخلاقيات مهنة المحاسبة**، جامعة القاهرة، 2020.
10. جربوع يوسف، مراجعة **الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، شركة الوراق للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
11. جميل أحمد توفيق، **أساسيات الإدارة المالية**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1987.
12. حاكم محسن الربيعي ومحمد عبد الحسين راضي، **حوكمة البنوك وأثرها في الاداء والمخاطرة**، دار اليازوري للنشر، عمان، الاردن ،2018.
13. خالد امين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
14. رزق ابوزيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الاردن، 2015.

15. زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، دار البداية، عمان، الأردن، 2010.

16. سلطة النقد الفلسطينية، **دليل القواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين**، الطبعة الأولى، 2009.

17. سناء محمد بدران، **المراجعة المتقدمة، برنامج محاسبة البنوك والبورصات**، الجزء الثاني، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.

18. طارق عبد العال حمادي، **حوكمة الشركات حوكمة القطاع العام والخاص والمصرف مفاهيم مبادئ تجارب المتطلبات**، الطبعة الثانية، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

19. السيد أحمد السقا، نصر محمد جعيصة، **المراجعة وخدمات التأكيد مدخل متكامل**، جامعة طنطا، مصر، 2007.

20. عبد الرحمان بن ناصر السعدي، **تيسير الكريم الرحمن في تفسير كلام المنان**، دار السلام للنشر والتوزيع، السعودية، 2002.

21. عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر 2007.

22. عصام محمود، حسن هنطش وابراهيم جابر السيد أحمد، **الإدارة الرشيدة والحوكمة**، دار العلم والايمان للنشر والتوزيع، مصر، 2019.

23. علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، **الحوكة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011

24. علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق**، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة، الاردن ،2015.

25. كينيث. أ. كيم، جون نوفسنجر، ديرك. ج. موهر، **حوكمة الشركات الأطراف الراصدة والمشاركة**، تعريب ومراجعة محمد عبد الفتاح العشماوي غريب جبر غانم، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2010.

26. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، دار الجنان للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2016.

27. محمد باطويح، **حوكمة الشركات، الحوكمة تشريع وثقافة وسلوك**، اتحاد الشركات الاستثمارية، مكتبة آفاق، مصر، 2011.

28. مدحت محمد أبو النصر، **الحوكمة الرشيدة فن إدارة المؤسسات عالية الجودة**، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2015.

29. منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، **الإتجاهات الحديثة في المراجعة: تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

30. نبيل صالح جمعة النجار، **الإحصاء في التربية والعلوم الإنسانية مع تطبيقات برمجية spss**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007 ص 29.

31. وليام توماس وهانك ايميرسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر المملكة العربية السعودية، 1989.

الرسائل والأطروحات:

32. أبوذر إسماعيل، مفرح إسماعيل، **المقارنة بين نموذج السلاسل الزمنية والانحدار البسيط في التنبؤ بحجم المبيعات**، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد التطبيقي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2014.

33. أحمد يوسف كلبونة، **دور الحاكمية المؤسسية في تحسين ممارسات المصارف الاردنية**، أطروحة دكتوراه مقدمة لقسم المحاسبة، الاكاديمية العربية للعلوم المصرفية، عمان، الأردن، 2008

34. اسماعيل علي محمد الأسود، **دور المراجعة الخارجية في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات، دراسة ميدانية في البيئة الليبية**، رسالة استكمالا لدرجة الاجازة العليا الماجستير، جامعة الجبل الغربي، ليبيا ،2013.

35. إلهام سنوساوي، **أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية في الشركات الجزائرية، دراسة حالة بعض الشركات الجزائرية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس _سطيف1، الجزائر، 2016.

36. انس محمود الطرمان، **دور النظم والمعايير المحاسبية في تحقيق شروط ومتطلبات الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2009.

37. براهيمي سمية، **مساهمة المراجعة التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى لجنوب بسكرة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر – بسكرة، الجزائر، 2016.

38. بن شهيدة فضيلة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات –دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقـدمة لنيل درجة الدكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017.

39. بهلولي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر –دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف1، الجزائر، 2017.

40. بوغازي إسماعيل، **أثر استخدام معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2020.

41. بولحبال فريد، **استخدام اساليب المراجعة التحليلية في تحسين أداء عمليه المراجعة، دراسة حالة التعاونية الحبوب والبقول الجافة، عين مليلة**، مذكره مقدمه ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعه محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010.

42. تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية، دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر 2017.

43. جودي إيمان، **أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية وأفاق التقارب بينهما**، مذكرة ماجستير في الدراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013.

44. حليمي نبيلة، **معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2022.

45. خراف مختارية، **دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، 2018.

46. زينب خليل إبراهيم، **مخاطر التدقيق والأهمية النسبية وأثرهم على عمليـة التدقيـق**، رسالة الدبلوم العالي في تدقيق ومراجعة الحسابات في المحاسبة، جامعة الموصل، العراق، 2018.

47. ساري حامد العبدلي **أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين، دراسة ميدانيه في وزاره المالية في دوله الكويت**، رسالة مقدمه استكمالا للحصول على درجه الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، الكويت، 2011.

48. سالم آدم بشر سالم، **مسؤولية مراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات، دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم**، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة ام درمان الإسلامية، السودان، 2011.

49. سعود وسيلة، **حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016.

50. سمسوم صليحة، **أهمية التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية، دراسة مقارنة بين الوحدات الانتاجية للمؤسسة الوطنية للمواد الدسمة**، مذكرة مقدمة في إطار نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، 2001.

51. شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012.

52. صالح ابوبكر امحمد، عبد الرحيم الجازوي، **أثر استخدام المراجع الخارجي الليبي لأساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف الغش والاخطاء الجوهرية**، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات درجه الإجازة العليا الماجستير، جامعه بنغازي، ليبيا 2015.

53. ضويفي حمزة، **فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الاداء المالي مع دراسة ميدانية: لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2015.

54. العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة آليانس للتأمينات الجزائرية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر،2016.

55. عاشوري عبد الناصر، **دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية –دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية في ولاية سطيف**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2016.

56. عفاف اسحاق محمد ابوزر، **استراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحاكمية المؤسسية في القطاع المصرفي الاردني**، أطروحة قدمت استكمالا لمتطلبات منح درجة الدكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الاردن، 2006.

57. علاء جواد الباز، **مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة**، بحث مقدم استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماستر في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين 2015.

58. علي عباس علي عوض السيد، **المراجعة الخارجية كمتغير وسيط في العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات والممارسات المحاسبية الاحتيالية**، بحث مقدم لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة النيلين، السودان،2018، ص 87.

59. علي عباس علي عوض السيد، **جودة المراجعة الخارجية كمتغير وسيط في العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات والممارسات المحاسبية الاحتيالية (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)**، بحث مقدم لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة النيلين، السودان، 2018.

60. عمر علي عبد الصمد، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية –دراسة نظرية تطبيقية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر 2013.

61. غضبان حسام الدين، **مساهمة لاقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر ،2014.

62. فضيل مصطفى يوسف شفاعمري، **مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الاردنية**، رسالة مقدمة استكمالا للحصول على درجة الماجيستر، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014.

63. قطاف عقبة، **دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة الشركات المدرجة في بورصة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر ،بسكرة، الجزائر،2019.

64. كردودي سهام، **دور المراجعة التحليلية في تحسين اداء عمليه التدقيق في ظل استخدام التكنولوجيا المعلومات دراسة حاله مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة**، أطروحة مقدمه لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص تسيير المؤسسة الصغيرة والمتوسطة وتكنولوجيا الاعلام والاتصال، جامعه محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 32.

65. محمد أكرم ابوشرخ، أثر **استخدام الإجراءات التحليلية كأداة للرقابة على الاداء واكتشاف الانحرافات دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة**، مذكرة لنيل متطلبات الحصول على درجة الماجستير، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين 2012.

66. محمد البشير بن عمر، **دور حوكمة الشركات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر ،2017.

67. محمد الصالح فروم، **الحوكمة والاداء المالي للمؤسسات دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سكيكدة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2017.

68. محمد خير منير عراب، **دور الإجراءات التحليلية في الكشف عن التحريفات الجوهرية في البيانات المالية**، قدم هذا البحث لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، سوريا، 2014.

69. محمد سراي، **التحليل المالي وترشيد تسيير المؤسسات الصناعية دراسة حاله المؤسسة الوطنية للوالب السكاكين والصنابير**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 1995.

70. محمد عايش عيد المطيري، **مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم 520**، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعه الشرق الأوسط، الكويت ،2011.

71. محمود بكر خليل عبد العال، **مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني– دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة**، مذكرة ماجيستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص35.

72. نوي فطيمة الزهراء، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحسين اداء البنوك الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017.

73. نيفين عبد الله أبوسمهدانة، **مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات بمكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة** – فلسطين، رسالة مقدمة كمتطلب تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين 2006.

74. هدير محمد نبيل وديع يوسف، **تقييم دور لجان المراجعة في تطبيق قواعد حوكمة الشركات**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر في المحاسبة، اكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، مصر، 2010.

المقالات العلمية:

75. الأخضر لقليطي، لحسن دردوري، **دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة**، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، الجزائر، المجلد20، العدد01، 2019.

76. إسكندر محمود نشوان، **الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي– دراسة ميدانية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد15، العدد 03، 2019.

77. أكسوم عيلام رشيدة، أقلولي، أولد رابح صافية، **دور الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته في مواجهة الفساد والحد منه في القانون الجزائري**، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، المجلد 16، العدد04، 2021.

78. إيهاب نظمي، طارق مبيضن، **قياس مدى تطبيق التدقيق الداخلي القائم على مخاطر الأعمال في مصارف دولة الامارات العربية المتحدة والعوامل المؤثرة في ذلك**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير العدد 14، 2014.

79. بشرى عبد الوهاب محمد حسن، **دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها**، مجلة الغزى للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 22، 2012.

80. بشرى نمديلي، صالح الدين كروش، **دراسة تقييمية لحوكمة الشركات في الجزائر من خلال بعض التجارب العالمية**، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 04، العدد01، 2021.

81. بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، **مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 "المصادقات الخارجية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 06، العدد 03، 2019.

82. بكيحل عبد القادر، **أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA في البيئة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد01، 2018.

83. بلال شيخي، **دور لجان التدقيق في رفع مستوى حوكمة الشركات**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، العدد 05، 2020.

84. بلبركاني ام خليفة، **آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 04، 2014.

85. بلبية محمد، بوشرف جيلالي، **واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01**، مجلة الاقتصاد والمناجمنت، المجلد 13، العدد 02، 2014.

86. بلعادي عمار، **دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح**، الملتقى الدولي الأول حول :الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع، رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، يومي 7 و8 ديسمبر 2010.

87. بن الطاهر حسين، **أزمة المديونية وبرامج التصحيح الاقتصادية**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 20، العدد02، 2009.

88. بوزوينة هجيره، دراوسي مسعود، **أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 12، 2017.

89. بوشامي عبد القادر، سريدي أحمد، تشيكوا عبد القادر، **نماذج حوكمة الشركات في العالم (دراسة تجارب دولية)**، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 07، العدد02، 2022.

90. بوفاتح بلقاسم، بلعربي عبدالقادر، **التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات –دراسة حالة المؤسسات لاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 06.

91. بوفاتح بلقاسم، لعروس لخصر، **دور مجلس الإدارة في إطار حوكمة الشركات**، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد01، العدد02، 2017.

92. بومعزة ايمان، **واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وتحديات تطبيقها لمكافحة فساد الإدارات العمومية**، المجلة المتوسطية للقانون والاقتصاد، المجلد04، العدد02، 2019.

93. تريش حسينة، **جهود دولية رائدة نحو إرساء الإطار القانوني والمؤسسي لحوكمة الشركات دراسة حالة: المملكة المتحدة البريطانية، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، ألمانيا**، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد05، العدد01، 2015.

94. تونسي نجاة، بوروبة امحمد الحاج، **مدقق الحسابات والمشرع الجزائري**، مجلة دفاتر بوادكس، الجزائر، العدد06، 2016.

95. جميلة مروان، عمر حمي الدين محمود، **القيمة المضافة لمعايير التدقيق الجزائرية في الوسط المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر**، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد6، العدد2، 2021.

96. حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، **المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد11، العدد02، 2022.

97. حسين أحمد دحدوح، **دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات: دراسة ميدانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 01، 2008.

98. حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، **تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري، دراسة تحليلية**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد05، العدد01، 2018.

99. حمزة رملي، إسماعيل زحوط، **دور إدارة العلاقة مع أصحاب المصلحة في تفعيل أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية على مجمع زاد فارم بقسنطينة**، المؤتمر العلمي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، يومي 20 -21 نوفمبر ،2012.

100. حمزة ضويفي، عنون فؤاد، **مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق**، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد02، العدد01، 2020.

101. حميدي أحمد سعيدي، **مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد05، العدد01، 2018.

102. خلايفية إيمان، جاوحدو رضا، **التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية**، مجلة معارف، المجلد14، العدد01، 2019.

103. خلف الله بن يوسف، زيتوني كمال، **دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد14، العدد01، 2019.

104. خولة عبد الحميد محمد، **دور حوكمة الشركات في إرساء الأسس العلمية لعمل الشركات المساهمة في العراق**، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد08، العدد25، 2012.

105. خير الدين وصيف فايزة، مراد بواشرية، **إشكالية عدم تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر**، مجلة الميادين الاقتصادية، المجلد01، العدد01، 2018.

106. دادن عبد الغني، سعيدة تلي، **فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر يومي 6-7 ماي 2012.

107. دربال سهام، **ضرورة تبني مبادئ الحوكمة الرشيدة في الشركات التجارية في الجزائر**، مجلة قضايا معرفية، المجلد02، العدد03، 2022.

108. دواق سميرة، فرحات عباس، **الشفافية في الإفصاح لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم المالية والإدارية، المجلد03، العدد01، 2019.

109. رقية الطيب علي أحمد، **دور المراجعة في فاعلية مبادئ وإجراءات حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي**، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد06، العدد 01، 2019.

110. روان ماجد سيسالم، محمد مروان العشي، هشام كامل ماضي، **أثر خصائص لجنة التدقيق على رأي المدقق الخارجي "دراسة تطبيقية: على البنوك المدرجة في بورصة فمسطين"**، مجلة جامعة الأزهر غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد21، العدد02، 2019.

111. زعرور نعيمة، السبتي وسيلة، وئام حمداوي، **تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد01، العدد01، 2017.

112. زهراوي عفاف، صويلح أميمة، **التقارب بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق: دراسة اصدارات 24 سبتمبر 2018**، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، الجزائر، المجلد04، العدد02، 2022.

113. سارة محمد برمه محمد، موسى، أسعد مبارك حسين، عثمان، عبد الرحمن عادل خليل، **دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعين الخارجيين بالسودان**، مجلة العلوم الاقتصادية المجلد17، العدد02، 2016.

114. سامح محمد رضا رياض أحمد، **دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد07، العدد01، 2011.

115. سامية فقير، محمد امين لعروم، **معايير التدقيق الدولية ودورها الفعال في تكريس حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد02، العدد01، 2019.

116. ساهر محمد محمود عدوس، **دور تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق على تخفيض مخاطر الأعمال (في شركات الوساطة المالية الأردنية)**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد06، العدد01، 2019.

117. سعد العنزي، **محاولة جادة لتأطير نظرية أصحاب المصالح في دراسات إدارة الأعمال**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 48، 2007.

118. سعداوي مراد مسعود، مختاري فتيحة، بوساحة محمد لخضر، **مدى مساهمة التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز الأغواط 2017 –2018**، مجلة المعيار، المجلد11، العدد04، 2020.

119. سعيدي زهير، **معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية دراسة نظرية تحليلية**، مجلة افاق للدراسات الاقتصادية، المجلد02، العدد02، 2017.

120. سفاحلو رشيد، كتوش عاشور، **مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر**، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد16، المجلد01، 2017.

121. سفيان خلوفي، كمال شريط، مريم زغلامي، **تقييم واقع حوكمة الشركات في الجزائر في إطار ميثاق الحكم الراشد– دراسة حالة شركة "آن سي آى" رويبة الجزائر (مارس 2013 – جويلية 2020)**، مجلة التنظيم والعمل، المجلد10، العدد04، 2021.

122. سفير محمد، حيدوشي عاشور، **دور حوكمة الشركات في تدعيم نمو واستمرارية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المجلد01، العدد02، 2017.

123. سليمة بن نعمة، أمين مخفي، **واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر (دراسة مقارنة للقانون 91_ و08 القانون 10_ 01)**، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد03، العدد02، 2017.

124. سمية بن عمورة، باديس بوغزة، **تجارب دولية في حوكمة الشركات**، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد03، العدد02، 2019.

125. سناء عبد الكريم الخناق، **الإطار المؤسسي والتشريعي لحاكمية المؤسسات المالية، التجربة الماليزية**، مجلة العلوم الاقتصادية علوم التسيير، العدد 12، 2012.

126. سهيل ابوميالة، سعيد زباينة، **دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 520**، مجلة جامعة القدس المفتوحة لأبحاث والدراسات، العدد 31، 2013.

127. السيد صافي أحمد، صفيح صادق، بن زيدان ياسين، **آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر**، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، المجلد02، العدد01، 2018.

128. الصادق محمد سالم، **دور المراجعة التحليلية في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وشركات المراجعة العاملة بولاية البحر الأحمر**، مجلة جامعة البحر الأحمر، العدد 08، 2015.

129. صالح حميداتو، **معايير التدقيق الدولية والبيئة الجزائرية**، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، الجزائر، المجلد08، العدد01، 2023.

130. صبرينة عمروش، بلقاسم دواح، **مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات**، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد02، العدد01، 2020.

131. صحراوي فارس، زعرور نعيمة، **دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء المراجع الخارجي، دراسة حالة الشركة التابعة حبوب الزيبان –المركب الصناعي القنطرة**، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 08، العدد 01، 2021.

132. صديقي خضرة، **مدى مساهمة ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية في تطبيق الحوكمة**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد02، العدد07، 2016.

133. صليحة بوسليماني، محمد طويلب، **توفيق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، الجزائر، المجلد11، العدد01، ص164.

134. صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد، **أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي**، مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد01، العدد01، 2017.

135. طروبيا نذير، **تجارب دولية لإرساء مبادئ حوكمة الشركات كآلية لمحاربة الفساد الاقتصادي (بين إلزامية المرحلة واحتشام المحاولة)**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد02، العدد04، 2014.

136. عبد الحميد محمد سيف، **متطلبات تطبيق حوكمة الشركات في البلاد العربية**، مجلة السعيد للعلوم الإنسانية والتطبيقية، العدد01، 2017.

137. عبد الرحمن زهير عبد القادر، **انعكاسات قانون ساربنس اوكسلي على دور ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال**، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 41، العدد117، 2018.

138. عبد الفتاح بوخمخم، **نظريات الفكر الإداري تطور وتباين أم تنوع وتكامل**، المؤتمر العلمي الدولي: عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان طرابلس، لبنان، 2012.

139. عبد الله علي عسيري، **افصاح شركات المساهمة السعودية عن التزامها بلائحة حوكمة الشركات: دراسة تطبيقية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد27، العدد01، 2010.

140. عبد المجيد كموش، **دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات، الآليات ونظام التشغيل**، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد02، العدد 02، 2018.

141. علاَّم محمد موسى حمدان، **أثر التحفُّظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية :دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، دراسات، العلوم الإدارية، المجلّد 38، العدد02، 2011 .

142. علي حسين الدوغجي، اسامة عبد المنعم سيد علي، **دور قانون (ساربنيز–أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد86، 2011.

143. علي محمد موسى، **اجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع**، المجلة الجامعة، المجلد 02، العدد 15، 2013.

144. علي ميري حسن، نسيم خيضر عباس، **الإجراءات التحليلية ودورها في كشف التصرفات غير القانونية في القوائم المالية دراسة تحليلية**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية المجلد 12، العدد 01، 2020.

145. عمار عصام السامرائي، **أهمية حوكمة المؤسسات ودورها في تعزيز فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي**، بحث مقدم إلى المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية، بعنوان حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، الأردن، 2013.

146. عمر جموعي، فوزية براهيمي، سعدية السعيدي، **أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية رؤية مهنية**، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد13، العدد01، 2022.

147. عمر شريقي، **التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 "المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد19، 2016.

148. عمر علي عبد الصمد، **إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر –دراسة مقارنة مع مصر**، مجلة الباحث، العدد12، 2013.

149. عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد لجان حوكمة الشركات**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة المجلد22، العدد01، 2008.

150. عوماري عائشة، اقاسم عمر، **واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بين الحقوق والواجبات من خلال تطبيقات القانون 10–01**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد05، العدد01، 2017.

151. فيحاء عبد الله يعقوب، إيمان شاكر محمد، **دور معايير الحوكمة في الحد من الآثار السلبية للعولمة والخصخصة**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد01، العدد 06، 2007.

152. فيصل محمود الشواورة، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في شركات المساهمة العامة الأردنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد25، العدد02 ،2009.

153. قسيمة عائشة، عبيرات مقدم، **الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي " دراسة استبيانيه لعينة من المؤسسات "**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد1، 2016.

154. الكبيسي عبد الستار عبد الجبار، **تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية لشركات المساهمة العامة، دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد02، 2008.

155. كرار محمد حسن محمد، **دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد08، العدد01، 2022.

156. كمال أحمد يوسف، مريم الزّين جبريل محمد مضوي، **المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية**، المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، الجزء04، العدد08، 2021.

157. كنتور نعيمة، صلعة سمية، حمزة سايح، **تقرير المدقق ومساهمته في تقييم الأداء المالي**، مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية، المجلد04، العدد04، 2021.

158. لونيس نعيم، رويخة عادل، **استخدام المراجعة التحليلية في التدقيق دراسة ميدانية في الجزائر**، مجلة التكامل الاقتصادي المجلد 09، العدد 01، 2021.

159. ليلى غضبان، **مبادئ حوكمة الشركات –دراسة حالة الجزائر**، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد05، العدد02، 2022.

160. ماهر الامين، **مدى استخدام مراجع الحسابات الخارجي لإجراءات المراجعة التحليلية في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 520 دراسة عمليه اختباريه**، مجله جامعه تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسله العلوم الاقتصادية، المجلد 26، العدد 02، 2004.

161. مجدى محمد سامى، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد46، العدد02، جامعة الإسكندرية، مصر ،2009.

162. محمد بوشوشة، **دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر في إطار القانون 10-01**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد05، العدد01، 2021.

163. محمد لمين علون، **مساهمة آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية دراسة عينة من الشركات بولاية بسكرة**، مجلة نور للدراسات الاقتصادية، المجلد05، العدد08، 2019.

164. محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، يومي 15-17 ديسمبر، 2012، جامعة الجنان طرابلس، لبنان.

165. مريم آيت بارة، **اسهامات معايير التدقيق الدولية في تفعيل وتعزيز حوكمة الشركات**، مجلة الاقتصاد الصناعي خزارتك، المجلد12، العدد01، 2023.

166. مقدم عبيرات، سمية طعابة، **دور مجلس الإدارة في تحسين الأداء المالي في ظل التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات**، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد10، العدد01، 2019.

167. مومن يمينة، **مقومات حوكمة الشركات في الجزائر**، مجلة القانون، المجلد 10، العدد02، 2021.

168. ميلودي محمد كريم، **واقع وتحديات حوكمة المؤسسات في الجزائر**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، 2018.

169. نبيل حمادي، عمر علي عبد الصمد، **النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات –دراسة مقارنة لـ و.م.أ وفرنسا**، ملتقى حول حوكمة المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2013.

170. نوارة محمد، مليكة حفيظ شبايكي، **حوكمة الشركات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية**، مجلة جديد الاقتصاد، العدد13، 2018.

171. نورالدين رافع، **تقاطعات أهمية المؤشرات التشغيلية عند المدقق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية على الاستمرارية**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 10، العدد 02، 2022.

172. الهاشمي بوجعدار، **أزمة المديونية الخارجية للجزائر أسبابها وآثارها**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد10، العدد02، 1999.

173. الهلة محمد، **دور استخدام اليات حوكمة الشركات في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة المقريزي للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد05، العدد01، 2021.

174. الياس بن ساسي، مريم فيها خير، **قراءة نظرية لآليات حوكمة المنظمات وفق مقاربة أوليفار ويليماسون الحائز على جائزة نوبل 2009**، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، الجزائر، 25- 26 نوفمبر 2013.

175. ياسمينة عمامرة رباب زارع، **مقاربة بين مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وميثاق الحكم الراشد للشركات الجزائرية**، مجلة اقتصاد المال والأعمال المجلد 03، العدد 01، 2018.

176. يمينة شحرور، محمد تقرورت، **حوكمة المؤسسات: قراءة في المفاهيم مع عرض تجارب دولية**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 13، العدد02، 2021.

177. يوب امال، **مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية**، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد01، العدد01، 2017.

178. يوسف محمود جربوع، **دور المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع – دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة**، فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية المجلد 13، العدد 01.

المداخلات:

179. بلعادي عمار، **دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح**، الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع، رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، يومي 7 و8 ديسمبر 2010.

180. حمزة رملي، إسماعيل زحوط، **دور إدارة العلاقة مع أصحاب المصلحة في تفعيل أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية على مجمع زاد فارم بقسنطينة**، المؤتمر العلمي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، يومي 20 -21 نوفمبر ،2012.

181. دادن عبد الغني، سعيدة تلي، **فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر يومي 6-7 ماي 2012.

182. عمار عصام السامرائي، **أهمية حوكمة المؤسسات ودورها في تعزيز فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي**، بحث مقدم إلى المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية، بعنوان حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، الأردن، 2013.

183. محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، يومي 15-17 ديسمبر، 2012، جامعة الجنان طرابلس، لبنان.

184. نبيل حمادي، عمر علي عبد الصمد، **النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات –دراسة مقارنة لـ و.م.أ وفرنسا**، ملتقى حول حوكمة المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2013.

185. وعد هادي عبد الحساني، خولة حسين حمدان، حسين كريم الشمري، **استعمال الإجراءات التحليلية وفقا لمعيار التدقيق الدولي 520 في التحقق من الاستمرارية الشركات المساهمة بحث تطبيقي في "الشركة العراقية للأعمال الهندسية وشركة بغداد لمشروبات الغازية"**، مداخلة مقدمة ضمن مؤتمر كربلاء، العراق، فبراير 2018.

القوانين والمراسيم

186. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية **القانون رقم 07-11** المؤرخ في 25نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد74، 2007 المادة03.

187. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **الأمر رقم 71-82** المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، العدد،107 ،1971، المادة01.

188. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 10-01** المؤرخ في 29 جوان 2010 ، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد42، 2010، المادة22.

189. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 69-107** المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، المتضمن قانون المالية ،1970 العدد،110 ،1969 ،المادة39.

190. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 90-32** المؤرخ في 05 ديسمبر 1990، المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، العدد53 ،1990 ،المادة 03 و04 .

191. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 91-08** المؤرخ في 1 مارس 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد20، 1991 ، المادة09.

192. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون رقم 01-06** مؤرخ في 20 فيفري ،2006 يتعلق من الوقاية من الفساد ومكافحته، العدد14، صادر بتاريخ 8 مارس،2006 ص 07 معدل ومتمم بموجب القانون رقم، 15-11 المؤرخ في 02 أوت 2011، العدد 44 الصادر بتاريخ 10 أوت2011.

193. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون رقم -06 /06** المؤرخ في 20 فيفري 2006 المتضمن القانون التوجيهي للمدينة.

194. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون رقم 88-01** المؤرخ في 13 جانفي ،1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، العدد02، 1988، المادة 03.

195. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون رقم 88-01** المؤرخ في 13 جانفي 1988، المتضمن القانون التجاري ويحدد القاعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية، العدد02، 1988، المادة02.

196. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 96-136** المؤرخ في 17 أفريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد24، ،1996، المادة01.

197. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 96-318** في 25 سبتمبر 1996، المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، العدد56، 1996.

198. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم رقم 72-84**، المؤرخ في 25 أفريل 1972 المتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين، العدد 33، 1972، المادة 01-19.

199. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون رقم 80-05** المؤرخ في 05مارس 1980، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، العدد10 ،1980، المادة03 .

200. القانون التجاري **المادة 715 مكرر10**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة العدل، 1993

201. القانون التجاري، **المادة 715 مكرر4**، للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة، 2007.

202. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر 77** المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2018.

203. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 002** المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016.

204. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 150** المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016.

205. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 23** المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2017.

206. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 75** المؤرخ في 15 مارس 2023 يحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016، ص2.

التقارير والمنشورات:

207. إريك هونتز ألكسندر شكولينكوف، **حوكمة الشركات العلاقة بين حوكمة الشركات وعملية التنمية**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، الوكالة الامريكية للتنمية الدولية.

208. سلطة النقد الفلسطينية، **دليل القواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين**، الطبعة الأولى، 2009.

209. **المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات دات العلاقة**، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2018 الجزء الأول.

210. منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، **مبادئ مجموعة العشرين بشأن حوكمة الشركات**، 2015.

211. **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، 2009.

المراجع باللغة الأجنبية:

الكتب:

1. Alvin A. Arens and all, **AUDITING AND ASSURANCE SERVICES**, FOURTEENTH EDITION, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2012.
2. Bertine Elisabeth, **Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international**, Édition Eyrolles, Paris, 2007.

3. Brenda porter,jon simon,david hatherly**, principle of external auditing**, john wiley & sons ltd, seconde edition, USA 2003.
4. David F.J. Campbell, Elias G. Carayannis, **Epistemic Governance in Higher Education Quality** Enhancement of Universities for Development, Springer Briefs in Business, New York, USA, 2013.
5. David Levi-Faur, **oxford handbook of governance**, oxford university press,new york, 2012.
6. Fernando. A. C, **corporate governance principles, policies and practices**, second edition, pearson, new delhi, india, 2011.
7. Gerard Lécrivain, **Management des organisations et stratégies**, **Dossier No 05 Pouvoir et gouvernance dans l'organisation**, université de littoral, France.
8. Jaap Van Manen, **good governance driving corporate performance? a meta-analysis of academic research & invitation to engage in the dialogue**, deloitte, nyenrode business universiteit, netherlands, 2016.
9. Jean Lochard**, Les ratios qui comptent**, 2° Éditions d'organisation Groupe Eyrolles, deuxième édition, troisième tirage, Bd Saint-Germain, Paris, France, 2008.
10. Jill Solomon and Aris Solomon, **Corporate Governance and Accountability**, John Wiley & Sons Ltd, Chichester, West Sussex, England, 2004.
11. Marco Becht and all, **corporate governance and control**, Kōnstantinidēs G (ed) Handbook of the economics of finance, vol 01, Elsevier, Amsterdam, 2003.
12. Martin Hilb, **New Corporate Governance Successful Board Management Tools**, Fifth Edition, Springer Heidelberg Dordrecht, New York,2016.
13. Naciri. A**, Corporate Governance Around the World**, Routledge the Taylor & Francis Group, new york, USA, Vol 05, 2008.
14. Naeem Tabassum, Satwinder Sing, **Corporate Governance and Organisational Performance The Impact of Board Structure**, Palgrave Macmillan, Switzerland, 2020.
15. Rick Hayes and all**, principles of auditing an introduction to international standards on auditing**,Second Edition, Pearson Prentice Hall, UK, 2005.
16. Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Arnaud Desenfans, **comptabilité et audit manuel**, Dunod édition, paris, France, 2017.
17. Saxena R.G, N. Padmalata, **auditing**, Himalaya publishing house, First Edition, Mumbai, india, 2018.
18. Thompson. Steven K. **Sampling**, Vol. 755. John Wiley & Sons, Third Edition, New Jersey.USA, 2012. p59.

الرسائل والأطروحات:

19. Abigail Levrau, **Corporate governance and the board of directors: a qualitativeoriented inquiry into the determinants of board effectiveness**, Dissertation submitted, in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor, Ghent University, gent, belguim, 2004.
20. Amel Yalaoui, **les meuilleres pratique de gouvernance dans un milieu de diversité : le cas ericsson**, mémoire présenté comme exigence partielle de la maîtrise en administration des affaires, université du québec, montréal, canada, 2012.

21. Amir Louizi, **Les déterminants d'une « Bonne Gouvernance » et la performance des entreprises Françaises : Etudes empiriques**, Thèse en co-tutelle pour l"obtention du grade de Docteur en Sciences de Gestion, Université Jean Moulin Lyon 3, France, 2011.
22. Ariyo, Ademola**, A SIGNAL DETECTION ANALYSIS OF AUDITORS' ANALYTICAL REVIEW JUDGMENTS**, In Partial Fulfillment of the Requirements For the Degree of doctor of philosophy with a major in business administratios, university of Arizona, USA, 1982.
23. Dung To Thi, **corporate governance – empirical research on board size, board composition, board activity, ownership concentration and their effects on performance of vietnamese listed companies**, master thesis in business administration, the university of borås, sweden, 2011.
24. Essner Nichlas, Unander-Scharin Erik, **Analytical procedures: A practice based approach**, Degree project, Umeå School of Business and Economics Spring semester 2013.
25. Florent Ledentu, **Système de Gouvernance d'Entreprise et Présence d'Actionnaires de Contrôle : le Cas Suisse**, Thèse pour l'obtention du Grade de Docteur en Sciences Economique et Sociales, Fribourg, Suisse 2008.
26. Habbash Murya, **the effectiveness of corporate governance and external audit on constraining earnings management practice in the uk**, a thesis submitted to durham university in fulfilment of the requirements for the degree of doctor of philosophy, durham university, england, 2010.
27. Ismail Adelopo, **the impact of corporate governance on auditor independence: a study of audit committees in uk listed companies**, a thesis submitted for the degree of doctor of philosophy, université de montfort, leicester, united kingdom, 2010.
28. Jana Kritzinger, **the application of analytical procedure in the audit process**, submitted in fulfilment of the requirements for the degree MCOM in auditing, université of Pretoria, south Africa, 2015.
29. Robert N. Marley, **An Empirical Investigation of Decision Aids to Improve Auditor Effectiveness in Analytical Review**, Graduate Theses and Dissertations, University of South Florida, USA, 2011.
30. Stewart Li, **Neural Networks Applied to Analytical Procedures**, A thesis submitted in partial completion of the degree of Master of Commerce in Accounting, Business and Law School, University of Canterbury, UK, 2018.

المقالات العلمية

31. Abdulahad Alaa, **Analytical Procedures and Their Impact on Reducing Audit Risks in the Auditor's Report,** Proceedings of 2nd International Multi-Disciplinary Conference Theme: Integrated Sciences and Technologies, IMDC-IST 2021, 7-9 September 2021, Sakarya, Turkey, 2022.
32. Abhishek Tripathi, **Role of Internal Audit in Corporate Governance**, International Journal of Scientific Development and Research (IJSDR), Vol 4, No 06, 2019.
33. Adnan Kadhum Matrood and all, **the impact of applying analytical procedures by external auditor in accordance with ISA 520 on audit performance improvement: an exploratory study in the Iraqi audit firms and companies**, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol 23, No 01, 2019.
34. Abu Alia, M., Abdeljawad, I., Rashid, M. and Frehat, R.A, **Small firm auditing using the analytical procedures (APs) in a politically challenging context**, International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management, Vol 17, No 2, 2024.

35. Agnes Virlics, **Investment Decision Making and Risk**, Procedia Economics and Finance, Vol 06, 2013.
36. Al-Baidhani AM, **The Nature of a Dynamic Relationship between Audit Committee and Auditors, both Internal and External**, Business and Economics Journal, Vol 07, No 04, 2016.
37. Amina Bendjaballah, Ahmed Chemseddine Bouarar, **The Effect of Applying Analytical Procedures on Audit Quality: An Empirical Study**, Journal of the Développements Policies and the Prospective Studies, Vol 06, No 02, 2021.
38. Arlette .C. Wilson**, Use of Regression Models as Analytical Procedures: An Empirical Investigation of Effect of Data Dispersion on Auditor Decisions**, journal of accounting, auditing & finance, Vol06, No 03, 1991.
39. Brad, Laura and all, **The interaction between financial audit and corporate governance: evidence from Romania**, Procedia Economics and Finance 32 ,2015.
40. Bruce Busta, Randy Weinberg, **Using Benford's law and neural networks as a review procedure**, Managerial Auditing Journal, Vol13, 1998.
41. Carlos pinho**, The Usefulness of Analytical Procedures: An Empirical Approach in the Auditing Sector in Portugal**, Department Of Social Sciences and Management (DCSG), Universidade Aberta, Portugal, 2014.
42. Charles Fung, **analytical procedures**, student accountant issue, No 18, 2010.
43. Cherif Lahlou, **actionnariat et performances**, revue économie & management, No 07, 2008.
44. Chnar Abdullah Rashid, Naji Afrasyaw Fatah, **The Roles of External Auditors on Financial Information Quality**, eurasian journal of management & social sciences, Vol 03, No 02, 2022.
45. Cicilia Ionescu, **frauds and errors in the audit of financial statements**, international conference on economics sciences and business administration, bucharest romania, 29-30 september 2016.
46. David Carassus, Nathalie Gardes, **audit legal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations,** conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, bordeaux, France, 29-30 septembre 2005.
47. Derek Broadley, **auditing and its role in corporate governance**, bank for international settlements fsi seminar on corporate governance for banks, 20 June 2006, Deloitte, hong kong, 2006.
48. Egbunike Francis Chinedu, Amakorchinelo Ifeoma**, fraud & auditors analytical procedure: a test of benford's law**, ebs journal of management sciences, vol 01, No 01, 2013.
49. Eija Koskivaara, **Artificial neural networks in analytical review procedures**, Managerial Auditing Journal, vol 37, 2022.
50. Elina Haapamäki, Jukka Sihvonen, **Research on International Standards on Auditing: Literature synthesis and opportunities for future research**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol35, 2019.
51. Élisabeth bertin, Jacques jaussaud, Akira kanie**, Audit légal et gouvernance de l'entreprise, une comparaison France/Japon**, comptabilité -contrôle - audit, numéro spécial, 2002.
52. ERIC HIRST, LISA KOONCE**, Audit Analytical Procedures: A Field investigation,** journal Contemporary Accounting Research, Vol 13, No 02, 1996.
53. Flowerday. S and all**, Continuous auditing technologies and models**: A discussion, computers & security Vol 25, 2006.
54. Garzón Castrillón, Manuel Alfonso, **the concept of corporate governance**, revista científica "visión de futuro", vol 25, No 02, 2021.

55. Gheorghe V. Lepădatu, Mironela Oîrnău**, Transparency in Financial Statements (IAS/IFRS)**, European Research Studies Journal, Vol12, No 01, 2009.
56. Ghertman Michel, **oliver williamson et la théorie des coûts de transaction**, revue française de gestionNo 142, 2003.
57. Gülden Kaya Uyanık, Neşe Güler , **A Study on Multiple Linear Regression Analysis**, Procedia Social and Behavioral Sciences, Vol 106, 2013.
58. Imoniana, Joshua Onome and al. **The analytical review procedures in audit: an exploratory study,** Advances in Scientific and Applied Accounting 2012.
59. JAMES R. COAKLEY, **Using Pattern Analysis Methods to Supplement Attention Directing Analytical Procedures**, Expert Systems With Applications, Vol 09, No 04, 1995.
60. Jeffrey Cohen and all, **Corporate Governance and the Audit Process**, Contemporary Accounting Research, Vol 19, No 4, 2002.
61. Johnson Amani Changawaa, Fridah Simba Theuri, **The Role of Financial Audits on Effective Corporate Governance in Companies: A Case Study of Coastal Bottlers Limited**, International Journal of Sciences: Basic and Applied Research, vol14, No 01, 2014.
62. Karen Pincus, Mark Rusbarsky, Jilnaught Wong, Voluntary**, Formation of Corporate Audit Committees Among NASDAQ Firms**, journal of Accounting and Public Policy, Vol 08, 1989.
63. Kenneth W. Stringer, **A Statistical Technique for Analytical Review**, Journal of Accounting Research, Vol 13 No 03, 2015.
64. Lakada M.N., Lapian Tumiwa**, analyzing the financial statement using horizontal – vertical analysis to evaluating the company financial performance period 2012-2016 (case study at pt. unilever indonesiatbk),** journal emba, Vol05, No 03, 2017.
65. Magdalene Ang, **ANALYTICAL PROCEDURES,** TECHNICAL EXCELLENCE IS Chartered accountant, 2014.
66. Majed Abdel Majid Kabajeh and all, **The Relationship between the ROA, ROE and ROI Ratios with Jordanian Insurance Public Companies Market Share Prices**, International Journal of Humanities and Social Science, Vol02, No11, 2012.
67. Merle Erickson, and all**, Why Do Audits Fail? Evidence from Lincoln Savings and Loan**, Journal of Accounting Research Vol 38, No 01, 2000.
68. Michael. Michael Jensen. C., William H. Meckling. "**Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure." Corporate governance**. Gower, 2019.
69. Modar Abdullatif and all, **exploring the application of analytical procedures by jordanian external auditors**, Journal of Governance and Regulation, Vol 10, No 03, 2021.
70. Noubbigh, Eya. **Impact de la Gouvernance et de L'audit sur la Performance de l'entreprise** , la comptabilite, le contrôle et l'audit entre changement et stabilite, 2008.
71. Pankaj M Madhani, **Diverse Roles of Corporate Board: A Review of Various Corporate Governance Theories**, The IUP Journal of Corporate Governance, Vol 16, No 02, 2017.
72. Pascal Dumontier, Sonda Chtourou, Soumaya Ayedi, **la qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : une étude empirique menée dans le contexte tunisien**, association francophone de comptabilité, comptabilite, controle, audit et institution(s), tunis, 2006.
73. Patricia Charlety, **le gouvernement d'entreprise : évolution en France depuis le rapport de Vienot 1995**, revue d'économie financière, No 63, 2001.
74. Patrick Velte, Stefan C. Weber, **Outsider- und Insider-Systeme der Corporate Governance**, Z Plan Unternehmenssteuerung, No21, 2011.

75. Paul Scarbrough.D, Dasaratha. V Rama, and K. Raghunandan, **Audit Committee Composition and Interaction with internal Auditing**: **Canadian Evidence**, Accounting Horizons, Vol12, No 01, 1998.
76. Sheila Nu Htay, Syed Ahmed Aalman, **transaction cost theory, political theory and resource dependency theory in the light of unconventional aspect**, journal of humanities and social science, Vol 12, No 05, 2013.
77. Shelley Larshal, Ian Ramsay**, stakeholders and directors' duties: law, theory and evidence**, UNSW law journal, Vol 35, No 01, 2012.
78. Sorin Nicolae Borlea, Monica-Violeta Achim, **theories of corporate governance**, Economics Series, Vol 23, No 01, 2013.
79. Stella Cho, Albert Y. Lew, **Analytical review applications among large audit firms in Hong Kong**, Managerial Auditing Journal, Vol 15, 2000.
80. Stéphane Trébucq, **la gouvernance d'entreprise héritière de conflits idéologiques et philosophiques**, communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, jeudi 20 et vendredi 21 mars 2003 crefige - universite paris-dauphine avec le soutien de l'association francophone de comptabilité, 2003.
81. Steve. N. Glover, James. S. Jiambalv O ,D. Jan E Kenned. Y**, Analytical Procedures and Audit Planning Decisions Unexpected fluctuations that influence auditors to revise their audit plans**, journal of accountancy, Vol 19, No02, 2000.
82. Stewart Li, Richard Fisher, Michael Falta**, The effectiveness of artificial neural networks applied to analytical procedures using high level data: a simulation analysis**, Meditari Accountancy Research, Vol 29,No 06 2020.
83. Suzana Guxholli, Vjollca Karapici, Albana Gjinopulli, **Corporate Governance and Audit**, China-USA Business Review Vol 11, No 02, 2012.
84. Tatiana Dănescu, Ovidiu Spătăcean, **analytical procedures used in financial audit for the valuation of portfolio performances – case of financial investment companies**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Vol 11, No 01, 2009.
85. Tipurić, Darko, Boris Tušek, Davor Filipović. **Internal and external supervisory mechanisms in corporate governance**, South East European Journal of Economics and Business ,Vol04, No02, 2009.
86. Ungureanu, Mihaela, **models and practices of corporate governance worldwide**, CE working papers, university of iasi, centre for european studies, romania, vol 04, 2012.
87. Williamson Olivere, **Transaction cost economics**, Handbook of Industrial Organization, Elsevier Science Publishers B.V., Vol 01,1989.
88. Yahia Djekidel, Ahmed Boudjelal, Abdelkader Benbertal**, Contribution de l'audit financier à la bonne gouvernance des entreprises**, Dirassat Journal Economic, Vol12, No 02, 2021.
89. Zabihollah RezaeeK, Rick Elam, Ahmad Sharbatoghlie, **Continuous auditing: the audit of the future**, Managerial Auditing Journal, Vol16, No 03, 2001.
90. Zakaria Kermouni Serradj, Madjda Lina Mehtari, l'**impact des normes internationales d'audit sur la qualité de l'information financière et comptable étude de cas dans un etablissement public a gestion specifique**, revue des sciences commerciales, Vol 22, No 01, 2023 .

التقارير والمنشورات:

91. **American Institute of Certified Public Accountants** (AICPA), statemen of auditing standars, no 23 Analytical Review Procedures, 1978.
92. **American Institute of Certified Public Accountants** (AICPA), statemen of auditing standars, no 56 Analytical Review Procedures, 1988.
93. **American Institute of Certified Public Accountants** (AICPA), statemen of auditing standars, no 56 Analytical Review Procedures, 1989.
94. Anojan Vickneswaran**, Interpretation on Financial Statements**, Department of Accounting, University of Jaffna, Sri Lanka,2020.
95. Cadbury Committee, **financial report of the committee on the financial aspects of corporate governance**, Burgess Science Press, London, 1992.
96. Charles Van Wymeersch, Bruno de Klerck, **Interpréter les comptes annuels : Analyse par la méthode des ratios**, Universitaires Notre-Dame de la Paix a Namur.
97. **international auditing and assuarance standars board**, handbook of international quality control auditing review,ISA 520 analytical procedure, 2015, Vol 01.
98. International Monetary Fund, **Corporate Governance Manual**, Adopted as of 24 June 2022.
99. Karen K.W**, Risk in Auditing – Inherent Risk, School of Accountancy**, The Chinese University of Hong Kong, 2018.
100. organization for Economic Co-operation and Development, **Principles of Corporate Governance**, 1999.
101. Rajan P, **auditing & corporate governance**, core course : bc6b13, university of calicut school of distance education, malappuram, kerala, india, 2017.
102. Saoud J. Mashkour Alamry, **financial ratios analysis**, chapter08, Al Muthanna University,2019.
103. The Institute of Internal Auditors (IIA), **Guiding Principles for Corporate Governance,** January 2021.

المواقع الإلكترونية

1. موقع international finance corporation, world bank groupe
www.ifc.org/corporategovernance
2. موقع international monetary fund
https://www.imf.org
3. موقع **Corporate Finance Institute**
/https://corporatefinanceinstitute.com/resources/accounting/liquidity-ratio
4. موقع pcaob public company accounting oversight board
https://pcaobus.org
5. موقع viewpoint
https://viewpoint.pwc.com
6. موقع المعاني
https://www.almaany.com/ar/dict/ar

7. موقع لسان العرب
http://wiki.dorar-aliraq.net/lisan-alarab

موقع أصوات مغاربية https://www.maghrebvoices.com

الملاحق

الملاحق:

الملحق رقم 01: نموذج استمارة استبيان النسخة العربية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عين تموشنت - بلحاج بوشعيب
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

سيدتي الفاضلة / سيدي الفاضل:

من أجل استكمال متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على عبارات الاستبيان حول أطروحة موسومة ب: "**استخدام الإجراءات التحليلية لدعم مسارات تطبيق الحوكمة في ظل الإلتزام بمعايير التدقيق الجزائرية**"، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة نرجو من سيادتكم الإجابة على أسئلتنا المدونة أدناه بكل دقة وموضوعية بوضع العلامة (×) أمام كل عبارة تحت خيار واحد.

ونشكركم على الوقت الممنوح من طرفكم للإجابة على عبارات الاستبيان، ونحيطكم علما أن إجاباتكم ستحاط بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

تقبلوا منا فائق الشكر والتقدير

إعداد الطالب: ديداوي محمد فاروق

الإيميل المهني:mohamed.didaoui@univ-temouchent.edu.dz

- **الجزء الأول: المعلومات الشخصية**

العمر	أقل من 30 سنة ☐	من30إلى40 سنة ☐	من41إلى50سنة ☐	أكثر من 50 سنة ☐	-
المؤهل العلمي	شهادة مهنية ☐	ليسانس ☐	ماجستير ☐	دكتوراه ☐	آخر(اذكره): .....
التخصص	محاسبة ☐	مالية ☐	اقتصاد ☐	إدارة أعمال ☐	آخر(اذكره): .....
المهنة:	محافظ حسابات ☐	خبير محاسبي ☐	-	-	-
الخبرة	أقل من 5سنوات ☐	من 5إلى 15سنة ☐	من 16 إلى 25 سنة ☐	اكثر من 25 سنة ☐	-

- **الجزء الثاني: محاور الدراسة**

المحور الأول: في إطار تبني معايير التدقيق الجزائرية ما مدى تطبيقكم للمعايير التالية:

الرقم	البيان	غير مطبق تماما	2	3	4	مطبق بشكل تام
1	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق "					
2	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 " وثائق المراجعة "					
3	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 " التخطيط لتدقيق القوائم المالية "					
4	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة "					
5	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 " العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة "					
6	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية "					
7	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية"					
8	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 " الإجراءات التحليلية "					
9	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 " السبر في المراجعة "					
10	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 " مراجعة التقديرات المحاسبية "					
11	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية					
12	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 " استمرارية الإستغلال " .					
13	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية ".					
14	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين "					
15	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"					
16	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية"					

المحور الثاني: دراسة تطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520.

الابعاد	الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
مرحلة التخطيط	1	تنفيذ الإجراءات التحليلية ضروري أثناء عملية التدقيق					
	2	تنفيذ الإجراءات التحليلية يتيح للمدقق فهم أفضل لطبيعة الشركة محل التدقيق وبيئتها					
	3	استخدام الإجراءات التحليلية يساعد المدقق على فهم أفضل لنظام الرقابة الداخلية					
	4	تنفيذ الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش					
	5	الإجراءات التحليلية تساعد المدقق على تحديد المجالات والبنود التي تحتاج فحصًا وعنايةً أكثر					
مرحلة تنفيذ عملية التدقيق	6	تنفيذ الإجراءات التحليلية يوفر للمدقق أدلة الإثبات الملائمة					
	7	تطبيق الإجراءات التحليلية يمكن من الإشارة إلى التحريفات المحتملة					
	8	تنفيذ الإجراءات التحليلية يساهم في تخفيض الاختبارات التفصيلية					
	9	الاعتماد على الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق بالحكم على مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها					
مرحلة الاقتراب من نهاية عملية التدقيق	10	الإجراءات التحليلية تساعد في تحديد مدى صحة وعدالة القوائم المالية وكفاية الإفصاح فيها بناءً على معرفة المدقق للشركة محل التدقيق					
	11	تساهم الإجراءات التحليلية في مقارنة درجة المخاطرة الفعلية مع درجة المخاطرة المحددة مسبقا من طرف المدقق					
	12	تنفيذ الإجراءات التحليلية تسمح للمدقق من إلقاء نظرة موضوعية شاملة عن القوائم المالية وتكوين الرأي النهائي حول مطابقة البيانات المالية لمعرفة المدقق بطبيعة عمل الشركة محل التدقيق					
	13	الاستعانة بالإجراءات التحليلية يسهل من القيام بتدقيق إجمالي لمدى معقولية القوائم المالية كوحدة واحدة					
أنواع الإجراءات التحليلية	14	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع بيانات القطاع الذي تنشط فيه في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية					
	15	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع ما يقابلها من بياناتها للفترات السابقة في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية					
	16	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع الموازنات التقديرية المعدة من طرفها في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية					
	17	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع توقعاته في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية					
	18	يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية					
أساليب الإجراءات	19	يعتمد المدقق على أسلوب المقارنات الوصفية كالاستفسارات ومراجعة المعلومات الخارجية والداخلية الغير الكمية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية					

	20	يعتمد المدقق على أسلوب التحليل المالي في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية					
	21	يعتمد المدقق على أسلوب المقارنات البسيطة الأفقية والعمودية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية					
	22	يستعين المدقق بأساليب تحليل الانحدار من خلال إيجاد العلاقة بين حسابين أو أكثر في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية					
	23	يستخدم المدقق اسلوب تحليل السلاسل الزمنية من خلال دراسة العلاقة بين البيانات المالية على عدة فترات لتكوين توقعاته في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية					
	24	يستخدم المدقق أسلوب تحليل الشبكات العصبية الاصطناعية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية					
	25	يستعين المدقق بأسلوب التخطيط المالي في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية					

المحور الثالث: دراسة مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم مسارات تطبيق الحوكمة في الجزائر.

الرقم	البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تسعى الجزائر جاهدة لإرساء مبادئ حوكمة الشركات					
2	بدلت الجزائر جهودًا جبارة لدعم مسارات تطبيق الحوكمة					
3	تشكيل الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد[1] ساهم في دعم إرساء الحوكمة بالجزائر					
4	إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية[2] ساهم في دعم مسارات الحوكمة بالجزائر					
5	إطلاق مركز حوكمة الشركات في الجزائر[3] ساهم في دعم مسارات الحوكمة بالجزائر					
6	إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال إحلال النظام المحاسبي SCF وإصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA ساهم في دعم مسارات الحوكمة بالجزائر					

[1] – **الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد:** تم تأسيس الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته وفقا للقانون 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، اذ نظم المشرع الجزائري الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته في المواد 17 إلى 24 من القانون السالف الذكر وعرفها المشرع بصريح العبارة في المادة 18 من نفس القانون على أنها سلطة إدارية مستقلة.

[2] – **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية:** تم اصدار ميثاق الحكم الراشد سنة 2009 بعد تكاثف جهود الفريق وتضمن هذا الميثاق تعريف خاص للحكم الراشد، بأنه العملية الإدارية والتطوعية للمؤسسة من أجل إدخال المزيد من الشفافية والصراحة في تسييرها وإدارتها ومراقبتها، فقد شكلت مبادئ الحوكمة المعتمدة من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الصادرة سنة 2004 أهم المراجع التي استلهم منها فريق العمل مع أخذه بعين الاعتبار خصوصيات المؤسسة الجزائرية.

[3] – **تم إطلاق مركز حوكمة الشركات في الجزائر سنة 2010**، وهذا الأخير يعتبر مرجعية يستند عليها لإرساء الشفافية والمساءلة والمسؤولية، من خلال نشر ثقافة الحوكمة في المجتمع ونشر الوعي الجماهيري لمفهومها وأهميتها.

7	يتحقق المدقق من مدى تطبيق الشركة محل التدقيق للحوكمة					
8	تختلف عملية التدقيق بين شركة تطبق الحوكمة وشركة غير مطبقة لها					
9	الاستقلالية التامة للمدقق ترتفع عند تطبيق الشركة للحوكمة					
10	تنخفض حجم الاختبارات التي يقوم بها المدقق في الشركات المطبقة للحوكمة					
11	تطبيق الشركة للحوكمة يمنح للمدقق تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من أي اخطاء أو تحريفات					
12	الإجراءات التحليلية تساهم في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتقييم المخاطر وعزلها بالشكل الذي يدعم حوكمة الشركات					
13	الإجراءات التحليلية تمنح لمجلس إدارة الشركة تأكيد حول مدى الحرص على تعظيم الأرباح في إطار تقرير المدقق					
14	تطبيق الإجراءات التحليلية يعتبر وسيلة لإدارة موارد الشركة بمعقولية مما يسمح بتحقيق الأهداف المسطرة					
15	تطبيق الإجراءات التحليلية يساهم في الرفع من كفاءة وجودة عملية التدقيق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات					
16	تطبيق الإجراءات التحليلية يساهم في الرفع من كفاءة وخبرة المدقق بما يساهم في دعم حوكمة الشركات					
17	المقارنات التي يتم إجراءها في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية من شأنها دفع إدارة الشركة والموظفين لبدل جهد أكثر من أجل المنافسة في السوق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات					

المحور الرابع: دراسة مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " في دعم الحوكمة بالجزائر من خلال تحليل قدرة الشركات على الاستمرارية والمساهمة في ترشيد قرارات الإدارة

الرقم	البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	مدقق الحسابات ملزم بتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية والإشارة إلى المشاكل المالية التي تواجه الشركة					
2	يقوم المدقق بالإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرارية في إطار تقريره النهائي					
3	الإجراءات التحليلية أداة فعالة لتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية					
4	تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في تحديد المشاكل المالية التي تواجه الشركة محل التدقيق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات					
5	تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في دعم مبدأي الإفصاح والشفافية والحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين					
6	يقوم المدقق بالكشف لمجلس الإدارة عن المخاطر التي تعترض الشركة ويقدم الحلول لمواجهتها					

7	يعتمد متخذو القرار على مخرجات الإجراءات التحليلية من أجل ترشيد قراراتهم					
8	الإجراءات التحليلية ترفع من درجة الإفصاح والشفافية وتوفير المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها متخذو القرارات					
9	تحليل البيانات التاريخية عن الأداء المالي للشركة محل التدقيق يساهم في تحديد الاتجاه العام لأداء الشركة وبالتالي المساهمة في ترشيد قرارات الإدارة					
10	تساهم الإجراءات التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف					
11	تساهم الإجراءات التحليلية في تحديد نقاط الضعف في الأداء المالي للشركة مما يدفعها لتحسين وزيادة كفاءة وفعالية إدارتها المالية بما يدعم حوكمة الشركات					
12	توفر الإجراءات التحليلية المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها مجلس الإدارة في توجيه استراتيجيات الشركة بما يدعم مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة					
13	تساهم الإجراءات التحليلية في جمع أدلة الإثبات الملائمة التي يرتكز عليها المدقق في إبداء رأيه حول صحة وعدالة حسابات الشركة محل التدقيق مما يساهم في دعم مبدأ الإفصاح والشفافية					
14	تساهم الإجراءات التحليلية في جمع أدلة الإثبات الملائمة لإبداء رأي سليم بما يخدم المساهمين وأصحاب المصالح ومنه دعم مبدأي حقوق المساهمين ودور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات					
15	الإجراءات التحليلية تساهم في اكتشاف الاحتيال والغش في الأنشطة المالية للشركة مما يسهم في دعم حوكمة الشركات					
16	الإشارة إلى الانحرافات في القوائم المالية عن طريق الإجراءات التحليلية يساهم في دعم مسارات حوكمة الشركات					
17	تساهم الإجراءات التحليلية في الإفصاح عن معلومات عائد السهم مما يساهم في دعم مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين					

المحور الخامس: دراسة معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية ومعوقات مسارات الحوكمة في الجزائر

الرقم	البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	عدم إدراك المدقق بأهمية الإجراءات التحليلية يحد من تطبيقها					
2	نقص كفاءة وخبرة المدقق تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية					
3	عدم وجود تناسب بين أتعاب المدقق وجهده المبذول عند تنفيذ الإجراءات التحليلية إضافة إلى الإجراءات الأخرى يحد من تطبيق الإجراءات التحليلية					
4	ندرة الدورات التكوينية حول تطبيق الإجراءات التحليلية والتوعية بأهميتها ومزاياها على عملية التدقيق يحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية					
5	ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق يحول دون التطبيق الفعال للإجراءات التحليلية					

6	عدم توافر المعلومات اللازمة سواءً المالية وغير المالية لتنفيذ الإجراءات التحليلية يحد من تطبيقها					
7	الأزمات الإقتصادية التي تضرب الشركة محل التدقيق أو الإقتصاد ككل يحول دون إجراء المقارنات اللازمة					
8	وجود سوق مالي غير نشط يحول دون دعم مسارات الحوكمة في الجزائر					
9	عدم وجود إطار قانوني فعال يحول دون دعم مسارات الحوكمة في الجزائر					
10	ضعف قواعد التسيير الملائمة يحول دون تطبيق الحوكمة في الجزائر					
11	انتشار الفساد المالي والإداري يحول دون تطبيق الحوكمة في الجزائر					
12	تدهور علاقة الشركات الجزائرية مع البنوك والإدارة الجبائية يحد من دعم مسارات الحوكمة في الجزائر ويصعب من عملية التدقيق نتيجة التلاعب في الحسابات					
13	غياب الإفصاح والشفافية يعوق من تطبيق الإجراءات التحليلية مما يؤثر في دور هذه الإجراءات من دعم الحوكمة بالجزائر					
14	عدم الاعتماد على الإجراءات التحليلية ينعكس سلبا على جودة عملية التدقيق مما يحد من دور هذه الإجراءات في دعم الحوكمة بالجزائر					

الملحق رقم 02: نموذج استمارة استبيان النسخة الفرنسية

République algérienne démocratique et populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Ain Temouchent - Belhaj Bouchaib

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et de Gestion

Département des Finances et de la Comptabilité

Mesdames, Messieurs

Afin de remplir les conditions requises pour obtenir un doctorat en comptabilité et en audit, veuillez répondre aux termes du questionnaire sur une thèse intitulée:" **L'utilisation des procédures analytiques pour soutenir les itinéraires d'application de la gouvernance conformément aux normes algériennes d'audit "** Et afin d'atteindre les objectifs de l'étude, nous vous prions de répondre à nos questions ci-dessous avec précision et objectivité en plaçant la marque (×) devant chaque phrase sous une seule option.

Nous vous remercions également pour le temps que vous nous avez accordé pour répondre aux questions du questionnaire, et nous tenons à vous informer que vos réponses seront traitées avec la plus stricte confidentialité et ne seront utilisées que pour des fins de recherche scientifique

Acceptez nos sincères remerciements et notre appréciation.

Préparé par l'étudiant : Didaoui Mohamed Farouk

Email professionnel : mohamed.didaoui@univ-temouchent.edu.dz

- Première partie : Informations personnelles

Âge	Moins de 30 ans ☐	De 30 à 40 ans ☐	De 41 à 50 ans ☐	Plus de 50 ans ☐	–
Niveau d'éducation	Certificat professionnel ☐	licence ☐	Master ☐	Doctorat ☐	Autre (à préciser) .....
Spécialisation	Comptabilité ☐	Finance ☐	Économie ☐	Gestion d'entreprise ☐	Autre (à préciser) .....
Profession	Commissaire aux comptes ☐	Expert –comptable ☐	–	–	–
Expérience	Moins de 5 ans ☐	De 5 à 15 ans ☐	De16 à 25 ans ☐	Plus de 25 ans ☐	–

Deuxième partie : questions de l'étude

Le premier axe : Dans le cadre de l'adoption des normes algériennes d'audit, dans quelle mesure appliquez-vous les normes suivantes :

No	**Paragraphes**	Non appliqué complètement	2	3	**4**	complètement appliqué
1	la norme algérienne d'audit numéro 210 - Accord sur les termes des missions d'audit					
2	la norme algérienne d'audit numéro 230 - Documentation d'audit -					
3	la norme algérienne d'audit numéro 300 - Planification d'un audit d'états financiers-					
4	la norme algérienne d'audit numéro 500 - Eléments probants-					
5	la norme algérienne d'audit numéro 501 - Eléments probants - caractéristique spécifique-					
6	la norme algérienne d'audit numéro 505 - Confirmation externe-					
7	la norme algérienne d'audit numéro 510 - Missions d'Audit initiales soldes d'ouverture-					
8	la norme algérienne d'audit numéro 520 - Procédures analytiques					
9	la norme algérienne d'audit numéro 530 - Sondages en audit-					
10	la norme algérienne d'audit numéro 540 - Audit des estimations comptables -					
11	la norme algérienne d'audit numéro 560 - Evènements postérieurs à la clôture					
12	la norme algérienne d'audit numéro 570 - Continuité de l'exploitation-				.	
13	la norme algérienne d'audit numéro 580 - Déclarations écrites					
14	la norme algérienne d'audit numéro 610 - Utilisation des travaux des auditeurs internes-					

15	la norme algérienne d'audit numéro 620 - Utilisation des travaux d'un expert désigné par le commissaire aux comptes					
16	-la norme algérienne d'audit numéro 700 - Fondements de l'opinion et rapport d'audit sur Des états financiers-					

Le deuxième axe : Étude de l'application par les auditeurs algériens les procédures analytiques conformément aux dispositions de la norme algérienne d'audit numéro 520.

Dimensions	N°	Paragraphes	Totalement non d'accord	Non d'accord	Neutre	D'accord	Totalement d'accord
La phase de planification de l'audit	1	L'application des procédures analytiques est nécessaire pendant le processus d'audit					
	2	L'application des procédures analytiques permet à l'auditeur de mieux comprendre la nature de l'entreprise faisant l'objet de l'audit et son environnement.					
	3	L'utilisation des procédures analytiques aide l'auditeur à mieux comprendre le système de contrôle interne					
	4	L'utilisation des procédures analytiques permet à l'auditeur d'identifier les risques liés aux erreurs substantielles résultant de la fraude					
	5	Les procédures analytiques aident l'auditeur à identifier les domaines et les éléments qui nécessitent plus d'examen et d'attention					
La phase d'exécution de l'audit"	6	L'exécution des procédures analytiques fournit à l'auditeur des preuves probantes appropriées.					
	7	L'application des procédures analytiques permet de détecter d'éventuelles irrégularités.					
	8	L'application de procédures analytiques contribue à la réduction des tests détaillés					
	9	Le recours aux procédures analytiques permet à l'auditeur d'évaluer l'adéquation des preuves collectées pour former son opinion.					
La phase de clôture de l'audit	10	Les procédures analytiques aident à évaluer l'exactitude et l'intégrité des états financiers en fonction de la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité auditée.					
	11	Les procédures analytiques contribuent à comparer le niveau réel de risque avec le niveau de risque préalablement déterminé par l'auditeur.					
	12	La mise en œuvre de procédures analytiques confère à l'auditeur une compréhension objective et détaillée des états financiers et lui permet de se forger une opinion définitive sur la cohérence des données financières sur la base de sa compréhension de la nature des activités de l'entreprise auditée.				.	

	13	Recourir aux procédures analytiques facilite la réalisation d'une vérification globale de la raisonnable exactitude des états financiers en tant qu'entité unique.					
	14	L'auditeur compare les données de la société avec les données du secteur dans lequel il est actif dans l'application des procédures analytiques					
Types de procédures analytiques."	15	L'auditeur compare les données de la société avec les données correspondantes des périodes précédentes dans le cadre de l'application de procédures analytiques					
	16	L'auditeur compare les données de l'entreprise avec les budgets prévisionnels établis par l'entreprise dans le cadre de l'application des procédures analytiques					
	17	L'auditeur compare les données de l'entreprise avec ses propres prévisions dans le cadre de l'application des procédures analytiques.					
	18	L'auditeur compare les données de la société avec les données attendues en utilisant des données non financières dans le cadre de l'application de procédures analytiques					
	19	L'auditeur s'appuie sur une méthode de comparaisons descriptives telles que les enquêtes, la revue des informations qualitatives externes et internes, dans le cadre de l'application des procédures analytiques.					
Les méthodes des procédures analytiques	20	l'auditeur utilise la méthode d'analyse financière dans le cadre de l'application des procédures analytiques					
	21	l'auditeur utilise la méthode de comparaisons simples, à la fois horizontales et verticales, dans le cadre de l'application des procédures analytiques					
	22	l'auditeur utilise les méthodes d'analyse de régression pour déterminer la relation entre deux comptes ou plus dans le cadre de l'application des procédures analytiques					
	23	l'auditeur utilise la méthode d'analyse des séries temporelles en étudiant la relation entre les données financières sur plusieurs périodes pour former ses prévisions dans le cadre de l'application des procédures analytiques					
	24	l'auditeur utilise la méthode d'analyse par réseaux de neurones artificiels dans le cadre de l'application des procédures analytiques					
	25	l'auditeur utilise la méthode de planification financière dans le cadre de l'application des procédures analytiques					

Le troisième axe : Étudier de la contribution des procédures analytiques sur le soutien des trajectoires d'application de la gouvernance en Algérie.

N°	Paragraphes	Totalement non d'accord	Non d'accord	Neutre	D'accord	Totalement d'accord
1	L'Algérie s'efforce résolument d'établir les principes de gouvernance d'entreprise.					
2	L'Algérie a déployé d'énormes efforts pour soutenir les trajectoires d'application de la gouvernance.					
3	La formation d'organe National de Prévention et de Lutte contre la Corruption[1] a contribué à renforcer l'ancrage de la gouvernance en Algérie.					
4	Le code algérien de gouvernance d'entreprise[2] a contribué au renforcement des trajectoires de gouvernance en Algérie.					
5	Le lancement du Centre de gouvernance d'entreprises en Algérie[3] a contribué au soutien des voies de la gouvernance en Algérie.					
6	La réforme de la profession du comptable et d'audit par le remplacement du Système Comptable Financier SCF et la promulgation des normes algériennes d'audit (NAA) ont contribué à soutenir les trajectoires de gouvernance.					
7	L'auditeur vérifie dans quelle mesure la société auditée applique la gouvernance					
8	Le processus d'audit varie entre une entreprise appliquant la gouvernance et une entreprise qui ne l'applique pas					
9	L'indépendance de l'auditeur augmente lorsque la société applique la gouvernance					
10	Le nombre de tests effectués par l'auditeur diminue dans les entreprises qui appliquent la gouvernance.					
11	L'application du gouvernance par la société donne à l'auditeur une assurance raisonnable que les états financiers sont exempts d'erreurs ou de fausses déclarations.					
12	Les procédures analytiques contribuent à fournir à la direction les informations nécessaires pour évaluer et isoler les risques d'une manière qui soutient la gouvernance d'entreprise.					
13	Les procédures analytiques confirment au conseil d'administration l'étendue de la maximisation du bénéfice dans le cadre du rapport d'audit					

[1] - **l'organe nationale de prévention et de lutte contre la** corruption a été établie conformément à la loi 06-01 en date du 20 février 2006 relative à la prévention et à la lutte contre la corruption. Le législateur algérien réglemente l'Autorité nationale de prévention et de lutte contre la corruption dans les articles 17 à 24 de la loi susmentionnée et la définit explicitement comme une autorité administrative indépendante dans l'article 18 de la même loi.

[2] - **Le code algérien de gouvernance d'entreprise** a été publiée en 2009 après une convergence d'efforts de l'équipe. Cette Charte a inclus une définition spécifique de la bonne gouvernance comme étant le processus administratif et volontaire de l'entreprise visant à accroître la transparence, l'honnêteté dans sa gestion, son administration et son contrôle. Les principes de gouvernance adoptés par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en 2004 ont été les références principales pour l'équipe, en tenant compte des particularités spécifiques des entreprises algériennes.

[3] - **Le Centre de gouvernance d'entreprises** a été lancé en Algérie en 2010. Il constitue une référence fondamentale pour établir la transparence, la responsabilité en diffusant une culture de gouvernance dans la société et en sensibilisant le public à sa signification et à son importance.

14	L'application de procédures analytiques est un moyen de gérer rationnellement les ressources de l'entreprise, permettant d'atteindre les objectifs fixés.					
15	L'application de procédures analytiques contribue à améliorer l'efficacité et la qualité du processus d'audit, contribuant ainsi à soutenir la gouvernance d'entreprise.					
16	L'application de procédures analytiques contribue à accroître l'efficacité et l'expérience de l'auditeur, ce qui contribue à soutenir la gouvernance d'entreprise					
17	Les comparaisons effectuées dans le cadre de l'application de procédures analytiques pousseront la direction et les employés de l'entreprise à déployer davantage d'efforts pour être compétitifs sur le marché, ce qui contribue à soutenir la gouvernance d'entreprise.					

Le quatrième axe : Étudier de la contribution de la norme numéro 520 "Les procédures analytiques" dans le soutien de la gouvernance en Algérie En évaluant la continuité de l'entreprise et contribuer à la rationalisation des décisions de gestion

N°	Paragraphes	Totalement non d'accord	Non d'accord	Neutre	D'accord	Totalement d'accord
1	L'auditeur est tenu d'analyser la capacité de l'entreprise à maintenir sa continuité et de signaler les problèmes financiers rencontrés par l'entreprise.					
2	L'auditeur divulgue la capacité de l'entreprise à continuer dans le cadre de son rapport final					
3	Les procédures analytiques sont un outil efficace pour analyser la capacité d'une entreprise à continuer					
4	L'analyse de la capacité de l'entreprise à maintenir sa continuité grâce aux procédures analytiques contribue à l'identification des problèmes financiers, ce qui renforce le soutien à la gouvernance d'entreprise.					
5	Analyser la capacité de l'entreprise à continuer à travers des procédures analytiques contribue à soutenir les principes de diffusion de l'information et transparence, et l'égalité de traitement des actionnaires et autres investisseurs extérieurs					
6	L'auditeur divulgue au conseil d'administration les risques auxquels l'entreprise est confrontée et propose des solutions pour y faire face.					
7	Les décideurs s'appuient sur les résultats des procédures analytiques pour rationaliser leurs décisions					
8	Les procédures analytiques augmentent le degré de divulgation et de transparence et fournissent les informations nécessaires sur lesquelles s'appuient les décideurs					
9	L'analyse des données historiques sur la performance financière de l'entreprise contribue à déterminer la tendance générale des performances de l'entreprise et contribue ainsi à rationaliser les décisions de gestion.					

10	Les procédures analytiques contribuent à prendre des décisions d'investissement d'une manière qui satisfait toutes les parties prenantes					
11	Les procédures analytiques contribuent à identifier les points faibles de la performance financière de l'entreprise, ce qui l'incite à améliorer et à accroître l'efficience et l'efficacité de sa gestion financière d'une manière à soutenir la gouvernance d'entreprise.					
12	Les procédures analytiques fournissent les informations nécessaires sur lesquelles le conseil d'administration s'appuie pour orienter les stratégies de l'entreprise d'une manière qui soutient le principe des responsabilités des conseils d'administration					
13	Les procédures analytiques contribuent à recueillir les preuves appropriées sur lesquelles l'auditeur s'appuie pour exprimer son opinion sur la validité et la sincérité des comptes de la société auditée, ce qui soutient le principe de Diffusion de l'information et transparence					
14	Les procédures analytiques contribuent à recueillir des preuves appropriées pour exprimer une opinion éclairée d'une manière qui sert les actionnaires et les parties prenantes, notamment en soutenant les principes de l'état dans son rôle d'actionnaire et les relations avec les parties prenantes et la responsabilité des entreprises					
15	Les procédures d'analyse contribuent à détecter la fraude et la manipulation dans les activités financières de l'entreprise ce qui contribue à soutenir la gouvernance d'entreprise.					
16	La détection des écarts dans les états financiers grâce aux procédures d'analyse contribue à soutenir les processus de gouvernance d'entreprise.					
17	Les procédures analytiques facilitent la divulgation des informations sur la performance des actions et soutiennent le principe d'égalité de traitement des actionnaires et des autres investisseurs externes.					

Cinquième axe : Étude des obstacles à l'application des procédures analytiques et aux parcours de gouvernance en Algérie.

N°	Paragraphes	Totalement non d'accord	Non d'accord	Neutre	D'accord	Totalement d'accord
1	Le manque de conscience de l'auditeur de l'importance des procédures analytiques limite leur application					
2	Le manque de compétence et d'expérience de l'auditeur empêche l'application de procédures analytiques					
3	L'absence de correspondance entre les honoraires de l'auditeur et l'effort qu'il déploie lors de la mise en œuvre des procédures analytiques, procédures, limite l'application de ces dernières					
4	La rareté des formations sur l'application des procédures analytiques et la sensibilisation à leur importance et à leurs avantages entrave l'application de ces procédures.					

5	La faiblesse du système de contrôle interne de l'entreprise empêche la mise en œuvre efficace des procédures analytiques					
6	Le manque d'informations nécessaires, tant financières que non financières, pour mettre en œuvre les procédures analytiques limite leur application					
7	Les crises économiques qui frappent l'entreprise auditée ou l'économie dans son ensemble empêchent d'établir les comparaisons nécessaires.					
8	La présence d'un marché financier inactif empêche le soutien aux processus de gouvernance en Algérie					
9	L'absence d'un cadre juridique efficace entrave le soutien des parcours de gouvernance en Algérie.					
10	Le manque des règles de gestion appropriées entrave l'application efficace de la gouvernance en Algérie					
11	La propagation de la corruption financière et administrative entrave l'application de la gouvernance en Algérie.					
12	La détérioration des relations entre les entreprises algériennes, les banques et l'administration fiscale entrave le soutien aux parcours de gouvernance en Algérie et complique le processus d'audit en raison de la manipulation des comptes.					
13	L'absence de divulgation et de transparence entrave l'application des procédures analytiques, ce qui affecte le rôle de ces procédures dans le soutien de la gouvernance en Algérie.					
14	Le manque de recours aux procédures analytiques se reflète négativement sur la qualité du processus d'audit, limitant ainsi le rôle de ces procédures dans le soutien de la gouvernance en Algérie.					

الملحق رقم 03: قائمة الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان

الاسم	الرتبة أو المهنة	الانتماء
صوار يوسف	أستاذ التعليم العالي	جامعة مولاي الطاهر، سعيدة
قدوري هدى سلطان	أستاذة التعليم العالي	جامعة مولاي الطاهر، سعيدة
محمودي قادة مختار	أستاذ التعليم العالي	جامعة مولاي الطاهر، سعيدة
بربار حفيظة	أستاذة محاضر أ	جامعة مولاي الطاهر، سعيدة
لشلاش عائشة	أستاذة محاضر أ	جامعة مولاي الطاهر، سعيدة
محمد عبيد	أستاذ محاضر أ	جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت
محمد بغريش	أستاذ محاضر أ	جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة2
صحراوي محمد فاروق	محافظ حسابات ومحاسب معتمد	مكتب تدقيق، ولاية واد سوف

الملحق رقم 04: مخرجات برنامج SPSS

1- اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبيان

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
الأول المحور	,080	110	,080	,945	110	,000
الثاني المحور	,082	110	,065	,949	110	,000
الثالث المحور	,079	110	,089	,972	110	,019
الرابع المحور	,084	110	,052	,963	110	,004
الخامس المحور	,080	110	,083	,959	110	,002

a. Correction de signification de Lilliefors

2- اختبار ثبات أداة الدراسة

أ- المحور الأول:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,960	16

ب- المحور الثاني:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,936	25

ت- المحور الثالث:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,961	17

ث- المحور الرابع:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,972	17

ج- المحور الخامس

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,956	14

ح- جميع المحاور

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,972	89

3- اختبار صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

أ- صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

		المحور الأول
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق "	Corrélation de Pearson	,727**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 " وثائق المراجعة "	Corrélation de Pearson	,804**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 " التخطيط لتدقيق القوائم المالية "	Corrélation de Pearson	,779**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة ".	Corrélation de Pearson	,754**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 " العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة "	Corrélation de Pearson	,822**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية "	Corrélation de Pearson	,845**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية"	Corrélation de Pearson	,789**

	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 " الإجراءات التحليلية "	Corrélation de Pearson	,745**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 " السبر في المراجعة "	Corrélation de Pearson	,847**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 " مراجعة التقديرات المحاسبية "	Corrélation de Pearson	,864**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	Corrélation de Pearson	,766**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 " استمرارية الإستغلال " .	Corrélation de Pearson	,803**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية ".	Corrélation de Pearson	,851**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين "	Corrélation de Pearson	,776**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"	Corrélation de Pearson	,790**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية"	Corrélation de Pearson	,743**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المحور الأول	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	110
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).		

ب-صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

		المحور الثاني
تنفيذ الإجراءات التحليلية ضروري اثناء عملية التدقيق	Corrélation de Pearson	,613**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تنفيذ الإجراءات التحليلية يتيح للمدقق فهم أفضل لطبيعة الشركة محل التدقيق وبيئتها	Corrélation de Pearson	,697**

	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
استخدام الإجراءات التحليلية يساعد المدقق على فهم أفضل لنظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	,721**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تنفيذ الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش	Corrélation de Pearson	,692**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
الإجراءات التحليلية تساعد المدقق على تحديد المجالات والبنود التي تحتاج فحصًا وعنايةً أكثر	Corrélation de Pearson	,693**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تنفيذ الإجراءات التحليلية يوفر للمدقق أدلة الإثبات الملائمة	Corrélation de Pearson	,687**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تطبيق الإجراءات التحليلية يمكن من الإشارة إلى التحريفات المحتملة	Corrélation de Pearson	,689**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تنفيذ الإجراءات التحليلية يساهم في تخفيض الاختبارات التفصيلية	Corrélation de Pearson	,733**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
الاعتماد على الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق بالحكم على مدى كفاية ادلة الاثبات التي جمعها	Corrélation de Pearson	,708**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
الإجراءات التحليلية تساعد في تحديد مدى صحة وعدالة القوائم المالية وكفاية الإفصاح فيها بناءً على معرفة المدقق للشركة محل التدقيق	Corrélation de Pearson	,718**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تساهم الإجراءات التحليلية في مقارنة درجة المخاطرة الفعلية مع درجة المخاطرة المحددة مسبقا من طرف المدقق	Corrélation de Pearson	,725**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تنفيذ الإجراءات التحليلية تسمح للمدقق من القاء نظرة موضوعية شاملة عن القوائم المالية وتكوين الرأي النهائي	Corrélation de Pearson	,734**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
الاستعانة بالإجراءات التحليلية يسهل من القيام بتدقيق اجمالي لمدى معقولية القوائم المالية كوحدة واحدة	Corrélation de Pearson	,689**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع بيانات القطاع الذي تنشط فيه في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	Corrélation de Pearson	,647**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع ما يقابلها من بياناتها للفترات السابقة في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	Corrélation de Pearson	,701**
	Sig. (bilatérale)	0,000

	N	110
يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع الموازنات التقديرية المعدة من طرفها في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	Corrélation de Pearson	,622**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع توقعاته في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	Corrélation de Pearson	,646**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	Corrélation de Pearson	,595**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
يعتمد المدقق على أسلوب المقارنات الوصفية كالاستفسارات ومراجعة المعلومات الخارجية والداخلية الغير الكمية	Corrélation de Pearson	,658**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
يعتمد المدقق على أسلوب التحليل المالي في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	Corrélation de Pearson	,740**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
يعتمد المدقق على أسلوب المقارنات البسيطة الافقية والعمودية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	Corrélation de Pearson	,637**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
يستعين المدقق بأساليب تحليل الانحدار من خلال ايجاد العلاقة بين حسابين او اكثر في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	Corrélation de Pearson	,497**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
يستخدم المدقق اسلوب تحليل السلاسل الزمنية من خلال دراسة العلاقة بين البيانات المالية على عدة فترات لتكوين توقعاته	Corrélation de Pearson	,445**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
يستخدم المدقق اسلوب تحليل الشبكات العصبية الاصطناعية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	Corrélation de Pearson	,451**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
يستعين المدقق بأسلوب التخطيط المالي في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	Corrélation de Pearson	,347**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المحور الثاني	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	110
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).		
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).		

ت-صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

		المحور الثالث
تسعى الجزائر جاهدة لإرساء مبادئ حوكمة الشركات	Corrélation de Pearson	,636**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
بدلت الجزائر جهودًا جبارة لدعم مسارات تطبيق الحوكمة	Corrélation de Pearson	,686**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تشكيل الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد ساهم في دعم إرساء الحوكمة بالجزائر	Corrélation de Pearson	,715**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
اصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية ساهم في دعم مسارات الحوكمة بالجزائر	Corrélation de Pearson	,743**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
إطلاق مركز حوكمة الشركات في الجزائر ساهم في دعم مسارات الحوكمة	Corrélation de Pearson	,796**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
اصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال احلال النظام المحاسبي SCF وإصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA	Corrélation de Pearson	,800**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
يتحقق المدقق من مدى تطبيق الشركة محل التدقيق للحوكمة	Corrélation de Pearson	,819**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تختلف عملية التدقيق بين شركة تطبق الحوكمة وشركة غير مطبقة لها	Corrélation de Pearson	,780**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
الاستقلالية التامة للمدقق ترتفع عند تطبيق الشركة للحوكمة	Corrélation de Pearson	,756**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تنخفض حجم الاختبارات التي يقوم بها المدقق في الشركات المطبقة للحوكمة	Corrélation de Pearson	,804**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تطبيق الشركة للحوكمة يمنح للمدقق تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من أي اخطاء او تحريفات	Corrélation de Pearson	,856**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
الإجراءات التحليلية تساهم في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتقييم المخاطر وعزلها بالشكل الذي يدعم حوكمة الشركات	Corrélation de Pearson	,843**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
الإجراءات التحليلية تمنح لمجلس إدارة الشركة تأكيد حول مدى الحرص على تعظيم الارباح في إطار تقرير المدقق	Corrélation de Pearson	,859**
	Sig. (bilatérale)	0,000

	N	110
تطبيق الإجراءات التحليلية يعتبر وسيلة لإدارة موارد الشركة بمعقولية مما يسمح بتحقيق الأهداف المسطرة	Corrélation de Pearson	,846**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تطبيق الإجراءات التحليلية يساهم في الرفع من كفاءة وجودة عملية التدقيق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات	Corrélation de Pearson	,824**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تطبيق الإجراءات التحليلية يساهم في الرفع من كفاءة وخبرة المدقق بما يساهم في دعم حوكمة الشركات	Corrélation de Pearson	,816**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المقارنات التي يتم اجراءها في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية من شانها دفع إدارة الشركة والموظفين لبدل جهد أكثر	Corrélation de Pearson	,790**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المحور الثالث	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	110
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).		

ث-صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع

		المحور الرابع
مدقق الحسابات ملزم بتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية والإشارة إلى المشاكل المالية التي تواجه الشركة	Corrélation de Pearson	,740**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
يقوم المدقق بالإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرارية في إطار تقريره النهائي	Corrélation de Pearson	,815**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
الإجراءات التحليلية أداة فعالة لتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية	Corrélation de Pearson	,831**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في تحديد المشاكل المالية التي تواجه الشركة	Corrélation de Pearson	,865**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في دعم مبدأي الإفصاح والشفافية والحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين	Corrélation de Pearson	,855**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
يقوم المدقق بالكشف لمجلس الإدارة عن المخاطر التي تعترض الشركة ويقدم الحلول لمواجهتها	Corrélation de Pearson	,802**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110

يعتمد متخذو القرار على مخرجات الإجراءات التحليلية من أجل ترشيد قراراتهم	Corrélation de Pearson	,832**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
الإجراءات التحليلية ترفع من درجة الافصاح والشفافية وتوفير المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها متخذو القرارات	Corrélation de Pearson	,872**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تحليل البيانات التاريخية عن الأداء المالي للشركة محل التدقيق يساهم في تحديد الاتجاه العام لأداء الشركة	Corrélation de Pearson	,815**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تساهم الإجراءات التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف	Corrélation de Pearson	,830**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تساهم الإجراءات التحليلية في تحديد نقاط الضعف في الأداء المالي للشركة مما يدفعها لتحسين وزيادة كفاءة وفعالية ادارتها المالية	Corrélation de Pearson	,834**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
توفر الإجراءات التحليلية المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها مجلس الإدارة في توجيه استراتيجيات الشركة بما يدعم مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	Corrélation de Pearson	,826**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تساهم الإجراءات التحليلية في جمع ادلة الاثبات الملائمة التي يرتكز عليها المدقق في ابداء رأيه حول صحة وعدالة حسابات الشركة	Corrélation de Pearson	,821**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تساهم الإجراءات التحليلية في جمع ادلة الاثبات الملائمة لإبداء رأي سليم بما يخدم المساهمين وأصحاب المصالح	Corrélation de Pearson	,873**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
الإجراءات التحليلية تساهم في اكتشاف الاحتيال والغش في الأنشطة المالية للشركة مما يسهم في دعم حوكمة الشركات	Corrélation de Pearson	,809**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
الاشارة إلى الانحرافات في القوائم المالية عن طريق الإجراءات التحليلية يساهم في دعم مسارات حوكمة الشركات	Corrélation de Pearson	,855**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تساهم الإجراءات التحليلية في الإفصاح عن معلومات عائد السهم مما يساهم في دعم مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين	Corrélation de Pearson	,855**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المحور الرابع	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	110
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).		

ج- صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الخامس

		المحور الخامس
عدم إدراك المدقق بأهمية الإجراءات التحليلية يحد من تطبيقها	Corrélation de Pearson	,822**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
نقص كفاءة وخبرة المدقق تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية	Corrélation de Pearson	,846**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
عدم وجود تناسب بين اتعاب المدقق وجهده المبذول عند تنفيذ الإجراءات التحليلية اضافة إلى الإجراءات الأخرى يحد من تطبيق الإجراءات التحليلية	Corrélation de Pearson	,741**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
ندرة الدورات التكوينية حول تطبيق الإجراءات التحليلية والتوعية بأهميتها ومزاياها على عملية التدقيق يحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية	Corrélation de Pearson	,856**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق يحول دون التطبيق الفعال للإجراءات التحليلية	Corrélation de Pearson	,803**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
عدم توافر المعلومات اللازمة سواءً المالية وغير المالية لتنفيذ الإجراءات التحليلية يحد من تطبيقها	Corrélation de Pearson	,818**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
الازمات الاقتصادية التي تضرب الشركة محل التدقيق او الاقتصاد ككل يحول دون اجراء المقارنات اللازمة	Corrélation de Pearson	,785**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
وجود سوق مالي غير نشط يحول دون دعم مسارات الحوكمة في الجزائر	Corrélation de Pearson	,688**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
عدم وجود إطار قانوني فعال يحول دون دعم مسارات الحوكمة في الجزائر	Corrélation de Pearson	,837**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
ضعف قواعد التسيير الملائمة يحول دون تطبيق الحوكمة في الجزائر	Corrélation de Pearson	,778**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
انتشار الفساد المالي والإداري يحول دون تطبيق الحوكمة في الجزائر	Corrélation de Pearson	,779**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
تدهور علاقة الشركات الجزائرية مع البنوك والإدارة الجبائية يحد من دعم مسارات الحوكمة في الجزائر ويصعب من عملية التدقيق	Corrélation de Pearson	,840**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110

غياب الإفصاح والشفافية يعوق من تطبيق الإجراءات التحليلية مما يؤثر في دور هذه الإجراءات من دعم الحوكمة بالجزائر	Corrélation de Pearson	,825**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
عدم الاعتماد على الإجراءات التحليلية ينعكس سلبا على جودة عملية التدقيق مما يحد من دور هذه الإجراءات في دعم الحوكمة بالجزائر	Corrélation de Pearson	,819**
	Sig. (bilatérale)	0,000
	N	110
المحور الخامس	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	110
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).		

4- تحليل إجابات أفراد العينة حول جزء البيانات الشخصية

أ- العمر

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	2	1,8	1,8	1,8
	من30إلى 40سنة	39	35,5	35,5	37,3
	من41إلى50سنة	31	28,2	28,2	65,5
	أكثر من 50 سنة	38	34,5	34,5	100,0
	Total	110	100,0	100,0	

ب-المؤهل العلمي

المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	شهادة مهنية	3	2,7	2,7	2,7
	ليسانس	37	33,6	33,6	36,4
	ماستر	48	43,6	43,6	80,0
	دكتوراه	22	20,0	20,0	100,0
	Total	110	100,0	100,0	

ت- التخصص

التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	77	70,0	70,0	70,0

	مالية	24	21,8	21,8	91,8
	اقتصاد	4	3,6	3,6	95,5
	إدارة أعمال	4	3,6	3,6	99,1
	جباية	1	,9	,9	100,0
	Total	110	100,0	100,0	

ث–المهنة

المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	79	71,8	71,8	71,8
	خبير محاسبي	31	28,2	28,2	100,0
	Total	110	100,0	100,0	

ج– عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من5 سنوات	15	13,6	13,6	13,6
	من5 إلى15 سنة	47	42,7	42,7	56,4
	من 16 إلى 25 سنة	20	18,2	18,2	74,5
	اكثر من 25 سنة	28	25,5	25,5	100,0
	Total	110	100,0	100,0	

5– عرض نتائج اختبار الفرضية الأولى المتمثلة في المحور الأول

أ– اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الأول

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
210 "المعيار الجزائري للتدقيق رقم اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"	110	4,1182	1,06428	,10148
230 "المعيار الجزائري للتدقيق رقم وثائق المراجعة"	110	4,1364	1,06208	,10127

المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 300 التخطيط لتدقيق القوائم المالية"	110	4,0182	1,20383	,11478
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 500 العناصر المقنعة."	110	4,1636	1,06252	,10131
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 501 العناصر المقنعة -اعتبارات خاصة"	110	4,0455	1,17611	,11214
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 505 التأكيدات الخارجية"	110	4,0818	1,11809	,10661
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية" الأرصدة الافتتاحية"	110	4,2909	,95154	,09073
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 520 الإجراءات التحليلية"	110	4,1182	1,10654	,10550
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 530 السبر في المراجعة"	110	4,1455	1,01219	,09651
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 540 مراجعة التقديرات المحاسبية"	110	4,0909	1,12963	,10771
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	110	4,0364	1,11641	,10645
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 570 استمرارية الإستغلال. "	110	4,2091	1,04131	,09928
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية."	110	4,2091	1,04131	,09928
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين"	110	3,8273	1,36038	,12971
المعيار الجزائري للتدقيق رقم "620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"	110	3,7545	1,36930	,13056
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 700 تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية"	110	4,3091	,98377	,09380
المحور الأول	110	4,0972	,88338	,08423

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"	11,019	109	,000	1,11818	,9171	1,3193
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 230 وثائق المراجعة"	11,222	109	,000	1,13636	,9357	1,3371

المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 300 التخطيط لتدقيق القوائم المالية"	8,871	109	,000	1,01818	,7907	1,2457
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 500 العناصر المقنعة."	11,486	109	,000	1,16364	,9628	1,3644
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 501 العناصر المقنعة -اعتبارات خاصة"	9,323	109	,000	1,04545	,8232	1,2677
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 505 التأكيدات الخارجية"	10,148	109	,000	1,08182	,8705	1,2931
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية" الأرصدة الافتتاحية"	14,229	109	,000	1,29091	1,1111	1,4707
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 520 الإجراءات التحليلية"	10,598	109	,000	1,11818	,9091	1,3273
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 530 السبر في المراجعة"	11,869	109	,000	1,14545	,9542	1,3367
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 540 مراجعة التقديرات المحاسبية"	10,129	109	,000	1,09091	,8774	1,3044
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	9,736	109	,000	1,03636	,8254	1,2473
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 570 استمرارية الإستغلال. "	12,178	109	,000	1,20909	1,0123	1,4059
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية."	12,178	109	,000	1,20909	1,0123	1,4059
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين"	6,378	109	,000	,82727	,5702	1,0843
المعيار الجزائري للتدقيق رقم "620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"	5,779	109	,000	,75455	,4958	1,0133
المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 700 تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية"	13,956	109	,000	1,30909	1,1232	1,4950
المحور الأول	13,026	109	,000	1,09716	,9302	1,2641

ب-تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الأول التي تعزى للبيانات الشخصية

التخصص:

Descriptives

المحور الأول

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
محاسبة	77	4,1356	,90278	,10288	3,9306	4,3405	1,06	5,00
مالية	24	3,9740	,78386	,16001	3,6430	4,3050	2,50	5,00
اقتصاد	4	4,1719	,98607	,49303	2,6028	5,7409	2,88	5,00

إدارة أعمال	4	4,5000	,65152	,32576	3,4633	5,5367	3,56	5,00
جباية	1	2,1875	.	.	.	.	2,19	2,19
Total	110	4,0972	,88338	,08423	3,9302	4,2641	1,06	5,00

ANOVA

المحور الأول

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	4,796	4	1,199	1,569	,188
Intragroupes	80,263	105	,764		
Total	85,059	109			

المهنة:

Descriptives

المحور الأول

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
محافظ حسابات	79	4,1725	,83800	,09428	3,9848	4,3602	1,06	5,00
خبير محاسبي	31	3,9052	,97800	,17565	3,5465	4,2640	1,94	5,00
Total	110	4,0972	,88338	,08423	3,9302	4,2641	1,06	5,00

ANOVA

المحور الأول

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,590	1	1,590	2,057	,154
Intragroupes	83,469	108	,773		
Total	85,059	109			

المؤهل العلمي:

Descriptives

المحور الأول

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
شهادة مهنية	3	4,0625	1,62380	,93750	,0288	8,0962	2,19	5,00

ليسانس	37	4,2264	,83195	,13677	3,9490	4,5037	1,06	5,00
ماستر	48	3,9935	,93187	,13450	3,7229	4,2641	1,63	5,00
دكتوراه	22	4,1108	,78417	,16719	3,7631	4,4585	2,19	5,00
Total	110	4,0972	,88338	,08423	3,9302	4,2641	1,06	5,00

ANOVA

المحور الأول

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,141	3	,380	,480	,697
Intragroupes	83,918	106	,792		
Total	85,059	109			

عدد سنوات الخبرة:

Descriptives

المحور الأول

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne Borne inférieure	Minimum Borne supérieure	Maximum	
أقل من5 سنوات	15	3,8792	,68525	,17693	3,4997	4,2586	2,19	4,81
من5 إلى15 سنة	47	4,0465	1,03295	,15067	3,7433	4,3498	1,06	5,00
من 16 إلى 25 سنة	20	4,3438	,66993	,14980	4,0302	4,6573	2,94	5,00
اكثر من 25 سنة	28	4,1228	,83463	,15773	3,7991	4,4464	2,19	5,00
Total	110	4,0972	,88338	,08423	3,9302	4,2641	1,06	5,00

ANOVA

المحور الأول

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	2,068	3	,689	,880	,454
Intragroupes	82,992	106	,783		
Total	85,059	109			

6- عرض نتائج اختبار الفرضية الأولى المتمثلة في المحور الثاني

أ- اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الثاني

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
تنفيذ الإجراءات التحليلية ضروري اثناء عملية التدقيق	110	4,0091	1,03601	,09878
تنفيذ الإجراءات التحليلية يتيح للمدقق فهم أفضل لطبيعة الشركة محل التدقيق وبيئتها	110	4,1091	,96113	,09164
استخدام الإجراءات التحليلية يساعد المدقق على فهم أفضل لنظام الرقابة الداخلية	110	4,0091	1,02711	,09793
تنفيذ الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش	110	3,9000	,95735	,09128
الإجراءات التحليلية تساعد المدقق على تحديد المجالات والبنود التي تحتاج فحصًا وعنايةً أكثر	110	4,0364	,95713	,09126
تنفيذ الإجراءات التحليلية يوفر للمدقق أدلة الإثبات الملائمة	110	3,7364	1,06381	,10143
تطبيق الإجراءات التحليلية يمكن من الإشارة إلى التحريفات المحتملة	110	3,9727	,99962	,09531
تنفيذ الإجراءات التحليلية يساهم في تخفيض الاختبارات التفصيلية	110	3,8091	,99996	,09534
الاعتماد على الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق بالحكم على مدى كفاية ادلة الاثبات التي جمعها	110	3,9182	,99662	,09502
الإجراءات التحليلية تساعد في تحديد مدى صحة وعدالة القوائم المالية وكفاية الإفصاح فيها بناءً على معرفة المدقق للشركة محل التدقيق	110	3,8545	,96580	,09209
تساهم الإجراءات التحليلية في مقارنة درجة المخاطرة الفعلية مع درجة المخاطرة المحددة مسبقا من طرف المدقق	110	3,7727	,91530	,08727
تنفيذ الإجراءات التحليلية تسمح للمدقق من القاء نظرة موضوعية شاملة عن القوائم المالية وتكوين الرأي النهائي	110	3,8364	,93384	,08904
الاستعانة بالإجراءات التحليلية يسهل من القيام بتدقيق اجمالي لمدى معقولية القوائم المالية كوحدة واحدة	110	3,9364	,93138	,08880
يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع بيانات القطاع الذي تنشط فيه في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	110	3,5273	1,20175	,11458

يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع ما يقابلها من بياناتها للفترات السابقة في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	110	3,8818	,97427	,09289
يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع الموازنات التقديرية المعدة من طرفها في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	110	3,7000	1,13776	,10848
يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع توقعاته في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	110	3,6455	1,10534	,10539
يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	110	3,6909	1,06440	,10149
يعتمد المدقق على أسلوب المقارنات الوصفية كالاستفسارات ومراجعة المعلومات الخارجية والداخلية الغير الكمية	110	3,7000	,99125	,09451
يعتمد المدقق على أسلوب التحليل المالي في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	110	3,8636	,95281	,09085
يعتمد المدقق على أسلوب المقارنات البسيطة الافقية والعمودية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	110	3,7727	1,00146	,09549
يستعين المدقق بأساليب تحليل الانحدار من خلال ايجاد العلاقة بين حسابين او اكثر في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	110	3,2182	1,30195	,12414
يستخدم المدقق اسلوب تحليل السلاسل الزمنية من خلال دراسة العلاقة بين البيانات المالية على عدة فترات لتكوين توقعاته	110	3,0455	1,32295	,12614
يستخدم المدقق اسلوب تحليل الشبكات العصبية الاصطناعية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	110	2,8455	1,28639	,12265
يستعين المدقق بأسلوب التخطيط المالي في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	110	2,9364	1,35645	,12933
المحور الثاني	110	3,7091	,66843	,06373

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
تنفيذ الإجراءات التحليلية ضروري اثناء عملية التدقيق	10,216	109	,000	1,00909	,8133	1,2049

تنفيذ الإجراءات التحليلية يتيح للمدقق فهم أفضل لطبيعة الشركة محل التدقيق وبيئتها	12,103	109	,000	1,10909	,9275	1,2907
استخدام الإجراءات التحليلية يساعد المدقق على فهم أفضل لنظام الرقابة الداخلية	10,304	109	,000	1,00909	,8150	1,2032
تنفيذ الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش	9,860	109	,000	,90000	,7191	1,0809
الإجراءات التحليلية تساعد المدقق على تحديد المجالات والبنود التي تحتاج فحصًا وعنايةً أكثر	11,356	109	,000	1,03636	,8555	1,2172
تنفيذ الإجراءات التحليلية يوفر للمدقق أدلة الإثبـات الملائمة	7,260	109	,000	,73636	,5353	,9374
تطبيق الإجراءات التحليلية يمكن من الإشارة إلى التحريفات المحتملة	10,206	109	,000	,97273	,7838	1,1616
تنفيذ الإجراءات التحليلية يساهم في تخفيض الاختبارات التفصيلية	8,486	109	,000	,80909	,6201	,9981
الاعتماد على الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق بالحكم على مدى كفاية ادلة الاثبات التي جمعها	9,663	109	,000	,91818	,7298	1,1065
الإجراءات التحليلية تساعد في تحديد مدى صحة وعدالة القوائم المالية وكفاية الإفصاح فيها بناءً على معرفة المدقق للشركة محل التدقيق	9,280	109	,000	,85455	,6720	1,0371
تساهم الإجراءات التحليلية في مقارنة درجة المخاطرة الفعلية مع درجة المخاطرة المحددة مسبقا من طرف المدقق	8,854	109	,000	,77273	,5998	,9457
تنفيذ الإجراءات التحليلية تسمح للمدقق من القاء نظرة موضوعية شاملة عن القوائم المالية وتكوين الرأي النهائي	9,393	109	,000	,83636	,6599	1,0128
الاستعانة بالإجراءات التحليلية يسهل من القيام بتدقيق اجمالي لمدى معقولية القوائم المالية كوحدة واحدة	10,544	109	,000	,93636	,7604	1,1124
يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع بيانات القطاع الذي تنشط فيه في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	4,602	109	,000	,52727	,3002	,7544
يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع ما يقابلها من بياناتها للفترات السابقة في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	9,493	109	,000	,88182	,6977	1,0659
يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع الموازنات التقديرية المعدة من طرفها في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	6,453	109	,000	,70000	,4850	,9150

يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع توقعاته في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	6,124	109	,000	,64545	,4366	,8543
يقارن المدقق بين بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	6,808	109	,000	,69091	,4898	,8921
يعتمد المدقق على أسلوب المقارنات الوصفية كالاستفسارات ومراجعة المعلومات الخارجية والداخلية الغير الكمية	7,406	109	,000	,70000	,5127	,8873
يعتمد المدقق على أسلوب التحليل المالي في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	9,507	109	,000	,86364	,6836	1,0437
يعتمد المدقق على أسلوب المقارنات البسيطة الافقية والعمودية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	8,093	109	,000	,77273	,5835	,9620
يستعين المدقق بأساليب تحليل الانحدار من خلال ايجاد العلاقة بين حسابين او اكثر في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	1,758	109	,082	,21818	-,0279	,4642
يستخدم المدقق اسلوب تحليل السلاسل الزمنية من خلال دراسة العلاقة بين البيانات المالية على عدة فترات لتكوين توقعاته	,360	109	,719	,04545	-,2045	,2955
يستخدم المدقق اسلوب تحليل الشبكات العصبية الاصطناعية في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	-1,260	109	,210	-,15455	-,3976	,0885
يستعين المدقق بأسلوب التخطيط المالي في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية	-,492	109	,624	-,06364	-,3200	,1927
المحور الثاني	11,126	109	,000	,70909	,5828	,8354

ب-معامل الارتباط الخطي بين متغيرات الإجراءات التحليلية وتطبيق المدققين الجزائريين للإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520

البعد الأول : تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة التخطيط

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,759[a]	,577	,573	,43684

a. Prédicteurs : (Constante), البعد الأول

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	28,091	1	28,091	147,200	,000[b]
	de Student	20,610	108	,191		
	Total	48,701	109			

a. Variable dépendante : المحور الثاني

b. Prédicteurs : (Constante), البعد الأول

البعد الثاني: تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة تنفيذ عملية التدقيق

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,824[a]	,679	,676	,38065

a. Prédicteurs : (Constante), البعد الثاني

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	33,052	1	33,052	228,107	,000[b]
	de Student	15,649	108	,145		
	Total	48,701	109			

a. Variable dépendante : المحور الثاني

b. Prédicteurs : (Constante), البعد الثاني

البعد الثالث: تنفيذ الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الاقتراب من نهاية عملية التدقيق

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,826[a]	,683	,680	,37814

a. Prédicteurs : (Constante), البعد الثالث

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	33,257	1	33,257	232,584	,000[b]
	de Student	15,443	108	,143		

	Total	48,701	109			

a. Variable dépendante : المحور الثاني

b. Prédicteurs : (Constante), البعد الثالث

البعد الرابع: أنواع الإجراءات التحليلية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,758[a]	,574	,570	,43817

a. Prédicteurs : (Constante), البعد الرابع

ANOVA[a]

	Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	27,966	1	27,966	145,663	,000[b]
	de Student	20,735	108	,192		
	Total	48,701	109			

a. Variable dépendante : المحور الثاني

b. Prédicteurs : (Constante), البعد الرابع

البعد الخامس: أساليب الإجراءات التحليلية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,733[a]	,538	,534	,45644

a. Prédicteurs : (Constante), البعد الخامس

ANOVA[a]

	Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	26,200	1	26,200	125,756	,000[b]
	de Student	22,501	108	,208		
	Total	48,701	109			

a. Variable dépendante : المحور الثاني

b. Prédicteurs : (Constante), البعد الخامس

ت-تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثاني التي تعزى للبيانات الشخصية

المؤهل العلمي:

Descriptives

المحور الثاني

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
شهادة مهنية	3	3,8000	,24980	,14422	3,1795	4,4205	3,60	4,08
ليسانس	37	3,6162	,75504	,12413	3,3645	3,8680	1,16	5,00
ماستر	48	3,6767	,70189	,10131	3,4729	3,8805	1,04	5,00
دكتوراه	22	3,9236	,40772	,08693	3,7429	4,1044	3,36	4,76
Total	110	3,7091	,66843	,06373	3,5828	3,8354	1,04	5,00

ANOVA

المحور الثاني

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,407	3	,469	1,051	,373
Intragroupes	47,293	106	,446		
Total	48,701	109			

التخصص:

Descriptives

المحور الثاني

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
محاسبة	77	3,7413	,62645	,07139	3,5991	3,8835	1,04	5,00
مالية	24	3,4983	,76397	,15594	3,1757	3,8209	1,16	4,40
اقتصاد	4	3,8900	,38419	,19209	3,2787	4,5013	3,52	4,36
إدارة أعمال	4	4,2600	,89353	,44677	2,8382	5,6818	3,20	5,00
جباية	1	3,3600	.	.	.	.	3,36	3,36
Total	110	3,7091	,66843	,06373	3,5828	3,8354	1,04	5,00

ANOVA

المحور الثاني

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	2,613	4	,653	1,488	,211
Intragroupes	46,088	105	,439		
Total	48,701	109			

المهنة:

Descriptives

المحور الثاني

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
محافظ حسابات	79	3,7716	,64381	,07243	3,6274	3,9159	1,04	5,00
خبير محاسبي	31	3,5497	,71352	,12815	3,2880	3,8114	1,16	4,64
Total	110	3,7091	,66843	,06373	3,5828	3,8354	1,04	5,00

ANOVA

المحور الثاني

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,097	1	1,097	2,489	,118
Intragroupes	47,604	108	,441		
Total	48,701	109			

عدد سنوات الخبرة:

Descriptives

المحور الثاني

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne Borne inférieure	Minimum Borne supérieure	Maximum	
أقل من5 سنوات	15	3,9947	,45024	,11625	3,7453	4,2440	3,36	4,76
من5 إلى15 سنة	47	3,6843	,64061	,09344	3,4962	3,8723	1,04	5,00
من 16 إلى 25 سنة	20	3,5300	,71635	,16018	3,1947	3,8653	1,56	4,76
اكثر من 25 سنة	28	3,7257	,75360	,14242	3,4335	4,0179	1,16	5,00
Total	110	3,7091	,66843	,06373	3,5828	3,8354	1,04	5,00

ANOVA

المحور الثاني

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,902	3	,634	1,436	,237
Intragroupes	46,799	106	,442		
Total	48,701	109			

7- عرض نتائج اختبار الفرضية الأولى المتمثلة في المحور الثالث

أ- اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الثالث

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
تسعى الجزائر جاهدة لإرساء مبادئ حوكمة الشركات	110	3,5182	1,08138	,10311
بدلت الجزائر جهودًا جبارة لدعم مسارات تطبيق الحوكمة	110	3,4818	1,07287	,10229
تشكيل الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد ساهم في دعم إرساء الحوكمة بالجزائر	110	3,6545	,95241	,09081
اصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية ساهم في دعم مسارات الحوكمة بالجزائر	110	3,6636	,95088	,09066
إطلاق مركز حوكمة الشركات في الجزائر ساهم في دعم مسارات الحوكمة	110	3,5818	,96148	,09167
اصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال احلال النظام المحاسبي SCF وإصدار معايير التدقيق الجزائريةNAA	110	3,7909	,97769	,09322
يتحقق المدقق من مدى تطبيق الشركة محل التدقيق للحوكمة	110	3,6273	1,03922	,09909
تختلف عملية التدقيق بين شركة تطبق الحوكمة وشركة غير مطبقة لها	110	3,7182	,94947	,09053
الاستقلالية التامة للمدقق ترتفع عند تطبيق الشركة للحوكمة	110	3,8091	,94331	,08994
تنخفض حجم الاختبارات التي يقوم بها المدقق في الشركات المطبقة للحوكمة	110	3,6818	,99477	,09485
تطبيق الشركة للحوكمة يمنح للمدقق تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من أي اخطاء او تحريفات	110	3,6000	1,05099	,10021

الإجراءات التحليلية تساهم في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتقييم المخاطر وعزلها بالشكل الذي يدعم حوكمة الشركات	110	3,7455	,94273	,08989
الإجراءات التحليلية تمنح لمجلس إدارة الشركة تأكيد حول مدى الحرص على تعظيم الارباح في إطار تقرير المدقق	110	3,6818	1,02207	,09745
تطبيق الإجراءات التحليلية يعتبر وسيلة لإدارة موارد الشركة بمعقولية مما يسمح بتحقيق الأهداف المسطرة	110	3,7909	,92959	,08863
تطبيق الإجراءات التحليلية يساهم في الرفع من كفاءة وجودة عملية التدقيق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات	110	3,8273	,94684	,09028
تطبيق الإجراءات التحليلية يساهم في الرفع من كفاءة وخبرة المدقق بما يساهم في دعم حوكمة الشركات	110	3,8182	,94025	,08965
المقارنات التي يتم اجراءها في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية من شانها دفع إدارة الشركة والموظفين لبدل جهد أكثر	110	3,7636	1,02203	,09745
المحور الثالث	110	3,6914	,77525	,07392

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
تسعى الجزائر جاهدة لإرساء مبادئ حوكمة الشركات	5,026	109	,000	,51818	,3138	,7225
بدلت الجزائر جهودًا جبارة لدعم مسارات تطبيق الحوكمة	4,710	109	,000	,48182	,2791	,6846
تشكيل الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد ساهم في دعم إرساء الحوكمة بالجزائر	7,208	109	,000	,65455	,4746	,8345
اصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية ساهم في دعم مسارات الحوكمة بالجزائر	7,320	109	,000	,66364	,4839	,8433
إطلاق مركز حوكمة الشركات في الجزائر ساهم في دعم مسارات الحوكمة	6,347	109	,000	,58182	,4001	,7635
اصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال احلال النظام المحاسبي SCF وإصدار معايير التدقيق الجزائريةNAA	8,484	109	,000	,79091	,6062	,9757
يتحقق المدقق من مدى تطبيق الشركة محل التدقيق للحوكمة	6,331	109	,000	,62727	,4309	,8237

تختلف عملية التدقيق بين شركة تطبق الحوكمة وشركة غير مطبقة لها	7,933	109	,000	,71818	,5388	,8976
الاستقلالية التامة للمدقق ترتفع عند تطبيق الشركة للحوكمة	8,996	109	,000	,80909	,6308	,9874
تنخفض حجم الاختبارات التي يقوم بها المدقق في الشركات المطبقة للحوكمة	7,189	109	,000	,68182	,4938	,8698
تطبيق الشركة للحوكمة يمنح للمدقق تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من أي اخطاء او تحريفات	5,988	109	,000	,60000	,4014	,7986
الإجراءات التحليلية تساهم في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتقييم المخاطر وعزلها بالشكل الذي يدعم حوكمة الشركات	8,293	109	,000	,74545	,5673	,9236
الإجراءات التحليلية تمنح لمجلس إدارة الشركة تأكيد حول مدى الحرص على تعظيم الارباح في إطار تقرير المدقق	6,997	109	,000	,68182	,4887	,8750
تطبيق الإجراءات التحليلية يعتبر وسيلة لإدارة موارد الشركة بمعقولية مما يسمح بتحقيق الأهداف المسطرة	8,923	109	,000	,79091	,6152	,9666
تطبيق الإجراءات التحليلية يساهم في الرفع من كفاءة وجودة عملية التدقيق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات	9,164	109	,000	,82727	,6483	1,0062
تطبيق الإجراءات التحليلية يساهم في الرفع من كفاءة وخبرة المدقق بما يساهم في دعم حوكمة الشركات	9,126	109	,000	,81818	,6405	,9959
المقارنات التي يتم اجراءها في إطار تطبيق الإجراءات التحليلية من شانها دفع إدارة الشركة والموظفين لبدل جهد أكثر	7,836	109	,000	,76364	,5705	,9568
المحور الثالث	9,354	109	,000	,69144	,5449	,8379

ب- تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثالث التي تعزى للبيانات الشخصية

المؤهل العلمي:

ANOVA

المحور الثالث

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	3,624	3	1,208	2,069	,109
Intragroupes	61,886	106	,584		
Total	65,510	109			

التخصص:

ANOVA

المحور الثالث

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	8,699	4	2,175	4,019	54,0
Intragroupes	56,811	105	,541		
Total	65,510	109			

المهنة:

ANOVA

المحور الثالث

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,605	1	,605	1,007	,318
Intragroupes	64,905	108	,601		
Total	65,510	109			

عدد سنوات الخبرة:

ANOVA

المحور الثالث

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,631	3	,544	,902	,443
Intragroupes	63,879	106	,603		
Total	65,510	109			

8- **عرض نتائج اختبار الفرضية الأولى المتمثلة في المحور الرابع**

أ- **اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الرابع**

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard

مدقق الحسابات ملزم بتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية والإشارة إلى المشاكل المالية التي تواجه الشركة	110	3,9545	1,02614	,09784
يقوم المدقق بالإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرارية في إطار تقريره النهائي	110	3,9909	1,06224	,10128
الإجراءات التحليلية أداة فعالة لتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية	110	3,9818	,87767	,08368
تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في تحديد المشاكل المالية التي تواجه الشركة	110	3,9091	1,03645	,09882
تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في دعم مبدأي الإفصاح والشفافية والحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين	110	3,9273	,93563	,08921
يقوم المدقق بالكشف لمجلس الإدارة عن المخاطر التي تعترض الشركة ويقدم الحلول لمواجهتها	110	3,9636	,96667	,09217
يعتمد متخذو القرار على مخرجات الإجراءات التحليلية من أجل ترشيد قراراتهم	110	3,8364	1,01843	,09710
الإجراءات التحليلية ترفع من درجة الافصاح والشفافية وتوفير المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها متخذو القرارات	110	3,9818	,91853	,08758
تحليل البيانات التاريخية عن الأداء المالي للشركة محل التدقيق يساهم في تحديد الاتجاه العام لأداء الشركة	110	3,9818	,98597	,09401
تساهم الإجراءات التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف	110	3,9364	,89111	,08496
تساهم الإجراءات التحليلية في تحديد نقاط الضعف في الأداء المالي للشركة مما يدفعها لتحسين وزيادة كفاءة وفعالية ادارتها المالية	110	3,9182	,92003	,08772
توفر الإجراءات التحليلية المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها مجلس الإدارة في توجيه استراتيجيات الشركة بما يدعم مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	110	3,8455	,97854	,09330
تساهم الإجراءات التحليلية في جمع ادلة الاثبات الملائمة التي يرتكز عليها المدقق في ابداء رأيه حول صحة وعدالة حسابات الشركة	110	3,9273	,98343	,09377
تساهم الإجراءات التحليلية في جمع ادلة الاثبات الملائمة لإبداء رأي سليم بما يخدم المساهمين وأصحاب المصالح	110	3,9091	,95346	,09091

الإجراءات التحليلية تساهم في اكتشاف الاحتيال والغش في الأنشطة المالية للشركة مما يسهم في دعم حوكمة الشركات	110	3,9364	,90135	,08594
الاشارة إلى الانحرافات في القوائم المالية عن طريق الإجراءات التحليلية يساهم في دعم مسارات حوكمة الشركات	110	3,9273	,86427	,08240
تساهم الإجراءات التحليلية في الإفصاح عن معلومات عائد السهم مما يساهم في دعم مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين	110	3,8909	,92216	,08792
المحور الرابع	110	3,9305	,79346	,07565

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
مدقق الحسابات ملزم بتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية والإشارة إلى المشاكل المالية التي تواجه الشركة	9,756	109	,000	,95455	,7606	1,1485
يقوم المدقق بالإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرارية في إطار تقريره النهائي	9,784	109	,000	,99091	,7902	1,1916
الإجراءات التحليلية أداة فعالة لتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية	11,733	109	,000	,98182	,8160	1,1477
تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في تحديد المشاكل المالية التي تواجه الشركة	9,199	109	,000	,90909	,7132	1,1050
تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في دعم مبدأي الإفصاح والشفافية والحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين	10,394	109	,000	,92727	,7505	1,1041
يقوم المدقق بالكشف لمجلس الإدارة عن المخاطر التي تعترض الشركة ويقدم الحلول لمواجهتها	10,455	109	,000	,96364	,7810	1,1463
يعتمد متخذو القرار على مخرجات الإجراءات التحليلية من أجل ترشيد قراراتهم	8,613	109	,000	,83636	,6439	1,0288
الإجراءات التحليلية ترفع من درجة الافصاح والشفافية وتوفير المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها متخذو القرارات	11,211	109	,000	,98182	,8082	1,1554

تحليل البيانات التاريخية عن الأداء المالي للشركة محل التدقيق يساهم في تحديد الاتجاه العام لأداء الشركة	10,444	109	,000	,98182	,7955	1,1681
تساهم الإجراءات التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف	11,021	109	,000	,93636	,7680	1,1048
تساهم الإجراءات التحليلية في تحديد نقاط الضعف في الأداء المالي للشركة مما يدفعها لتحسين وزيادة كفاءة وفعالية ادارتها المالية	10,467	109	,000	,91818	,7443	1,0920
توفر الإجراءات التحليلية المعلومات اللازمة التي يعتمد عليها مجلس الإدارة في توجيه استراتيجيات الشركة بما يدعم مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	9,062	109	,000	,84545	,6605	1,0304
تساهم الإجراءات التحليلية في جمع ادلة الاثبات الملائمة التي يرتكز عليها المدقق في ابداء رأيه حول صحة وعدالة حسابات الشركة	9,889	109	,000	,92727	,7414	1,1131
تساهم الإجراءات التحليلية في جمع ادلة الاثبات الملائمة لإبداء رأي سليم بما يخدم المساهمين وأصحاب المصالح	10,000	109	,000	,90909	,7289	1,0893
الإجراءات التحليلية تساهم في اكتشاف الاحتيال والغش في الأنشطة المالية للشركة مما يسهم في دعم حوكمة الشركات	10,896	109	,000	,93636	,7660	1,1067
الاشارة إلى الانحرافات في القوائم المالية عن طريق الإجراءات التحليلية يساهم في دعم مسارات حوكمة الشركات	11,253	109	,000	,92727	,7639	1,0906
تساهم الإجراءات التحليلية في الإفصاح عن معلومات عائد السهم مما يساهم في دعم مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين	10,133	109	,000	,89091	,7166	1,0652
المحور الرابع	12,299	109	,000	,93048	,7805	1,0804

ب-تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA للمحور الثاني التي تعزى للبيانات الشخصية

المؤهل العلمي:

ANOVA

المحور الرابع

Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.

Intergroupes	4,481	3	1,494	2,469	,066
Intragroupes	64,143	106	,605		
Total	68,624	109			

التخصص:

ANOVA

المحور الرابع

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	4,964	4	1,241	2,047	,093
Intragroupes	63,660	105	,606		
Total	68,624	109			

المهنة:

ANOVA

المحور الرابع

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,726	1	,726	1,155	,285
Intragroupes	67,898	108	,629		
Total	68,624	109			

عدد سنوات الخبرة:

ANOVA

المحور الرابع

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	2,470	3	,823	1,319	,272
Intragroupes	66,154	106	,624		
Total	68,624	109			

9- **عرض نتائج اختبار الفرضية الأولى المتمثلة في المحور الخامس**

أ- **اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الخامس**

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
عدم إدراك المدقق بأهمية الإجراءات التحليلية يحد من تطبيقها	110	3,7091	1,05226	,10033
نقص كفاءة وخبرة المدقق تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية	110	3,7364	1,05515	,10060
عدم وجود تناسب بين اتعاب المدقق وجهده المبذول عند تنفيذ الإجراءات التحليلية اضافة إلى الإجراءات الأخرى يحد من تطبيق الإجراءات التحليلية	110	3,6000	1,09377	,10429
ندرة الدورات التكوينية حول تطبيق الإجراءات التحليلية والتوعية بأهميتها ومزاياها على عملية التدقيق يحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية	110	3,7909	,91967	,08769
ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق يحول دون التطبيق الفعال للإجراءات التحليلية	110	3,8182	,94025	,08965
عدم توافر المعلومات اللازمة سواءً المالية وغير المالية لتنفيذ الإجراءات التحليلية يحد من تطبيقها	110	3,9091	,94379	,08999
الازمات الاقتصادية التي تضرب الشركة محل التدقيق او الاقتصاد ككل يحول دون اجراء المقارنات اللازمة	110	3,6364	1,00208	,09554
وجود سوق مالي غير نشط يحول دون دعم مسارات الحوكمة في الجزائر	110	3,7545	1,00628	,09594
عدم وجود إطار قانوني فعال يحول دون دعم مسارات الحوكمة في الجزائر	110	3,7273	,90776	,08655
ضعف قواعد التسيير الملائمة يحول دون تطبيق الحوكمة في الجزائر	110	3,8545	,93687	,08933
انتشار الفساد المالي والإداري يحول دون تطبيق الحوكمة في الجزائر	110	3,8455	,89017	,08487
تدهور علاقة الشركات الجزائرية مع البنوك والإدارة الجبائية يحد من دعم مسارات الحوكمة في الجزائر ويصعب من عملية التدقيق	110	3,8727	,87900	,08381
غياب الإفصاح والشفافية يعوق من تطبيق الإجراءات التحليلية مما يؤثر في دور هذه الإجراءات من دعم الحوكمة بالجزائر	110	3,8636	,85109	,08115
عدم الاعتماد على الإجراءات التحليلية ينعكس سلبا على جودة عملية التدقيق مما يحد من دور هذه الإجراءات في دعم الحوكمة بالجزائر	110	3,7909	,84696	,08075
المحور الخامس	110	3,7792	,76256	,07271

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
عدم إدراك المدقق بأهمية الإجراءات التحليلية يحد من تطبيقها	7,068	109	,000	,70909	,5102	,9079
نقص كفاءة وخبرة المدقق تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية	7,319	109	,000	,73636	,5370	,9358
عدم وجود تناسب بين اتعاب المدقق وجهده المبذول عند تنفيذ الإجراءات التحليلية اضافة إلى الإجراءات الأخرى يحد من تطبيق الإجراءات التحليلية	5,753	109	,000	,60000	,3933	,8067
ندرة الدورات التكوينية حول تطبيق الإجراءات التحليلية والتوعية بأهميتها ومزاياها على عملية التدقيق يحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية	9,020	109	,000	,79091	,6171	,9647
ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق يحول دون التطبيق الفعال للإجراءات التحليلية	9,126	109	,000	,81818	,6405	,9959
عدم توافر المعلومات اللازمة سواءً المالية وغير المالية لتنفيذ الإجراءات التحليلية يحد من تطبيقها	10,102	109	,000	,90909	,7307	1,0874
الازمات الاقتصادية التي تضرب الشركة محل التدقيق او الاقتصاد ككل يحول دون اجراء المقارنات اللازمة	6,660	109	,000	,63636	,4470	,8257
وجود سوق مالي غير نشط يحول دون دعم مسارات الحوكمة في الجزائر	7,864	109	,000	,75455	,5644	,9447
عدم وجود إطار قانوني فعال يحول دون دعم مسارات الحوكمة في الجزائر	8,403	109	,000	,72727	,5557	,8988
ضعف قواعد التسيير الملائمة يحول دون تطبيق الحوكمة في الجزائر	9,566	109	,000	,85455	,6775	1,0316
انتشار الفساد المالي والإداري يحول دون تطبيق الحوكمة في الجزائر	9,961	109	,000	,84545	,6772	1,0137
تدهور علاقة الشركات الجزائرية مع البنوك والإدارة الجبائية يحد من دعم مسارات الحوكمة في الجزائر ويصعب من عملية التدقيق	10,413	109	,000	,87273	,7066	1,0388
غياب الإفصاح والشفافية يعوق من تطبيق الإجراءات التحليلية مما يؤثر في دور هذه الإجراءات من دعم الحوكمة بالجزائر	10,643	109	,000	,86364	,7028	1,0245

عدم الاعتماد على الإجراءات التحليلية ينعكس سلبا على جودة عملية التدقيق مما يحد من دور هذه الإجراءات في دعم الحوكمة بالجزائر	9,794	109	,000	,79091	,6309	,9510
المحور الخامس	10,717	109	,000	,77922	,6351	,9233

ب-اختبار (ت) للعينة الواحدة one simple T test لعبارات المحور الخامس

المؤهل العلمي:

ANOVA

المحور الخامس

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	2,743	3	,914	1,598	,194
Intragroupes	60,640	106	,572		
Total	63,383	109			

التخصص:

ANOVA

المحور الخامس

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,826	4	,206	,347	,846
Intragroupes	62,557	105	,596		
Total	63,383	109			

المهنة:

ANOVA

المحور الخامس

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,905	1	1,905	3,347	,070
Intragroupes	61,478	108	,569		
Total	63,383	109			

عدد سنوات الخبرة:

ANOVA

المحور الخامس

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	2,007	3	,669	1,155	,330
Intragroupes	61,376	106	,579		
Total	63,383	109			