الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث ' ل م د ' ميدان العلوم الاقتصادية

في : حوكمة المنظمات تخصص : اقتصاد المنظمات

بعنوان

دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات

دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

-منطقة الجنوب الشرقي-

إعداد الطالب:

بوفاتح بلقاسم

تحت إشراف:

د. بلعربي عبدالقادر

أعضاء لجنة المناقشة :

أ.د بن حميدة محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة سعيدة	رئيسا
د. بلعربي عبدالقادر	أستاذ محاضر أ	جامعة سعيدة	مشرفا
أ.د بن سعيد محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا
أ.د باشوندة رفيق	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا
د. بوزيان عثمان	أستاذ محاضر أ	جامعة سعيدة	ممتحنا
د. طاوش قندوسي	أستاذ محاضر أ	جامعة سعيدة	ممتحنا

السنة الجامعية 2016-2017

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث ' ل م د ' ميدان العلوم الاقتصادية

في : حوكمة المنظمات تخصص : اقتصاد المنظمات

بعنوان

دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات

دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

-منطقة الجنوب الشرقي-

إعداد الطالب:

بوفاتح بلقاسم

تحت إشراف:

د. بلعربي عبدالقادر

أعضاء لجنة المناقشة :

أ.د بن حميدة محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة سعيدة	رئيسا
د. بلعربي عبدالقادر	أستاذ محاضر أ	جامعة سعيدة	مشرفا
أ.د بن سعيد محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا
أ.د باشوندة رفيق	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا
د. بوزيان عثمان	أستاذ محاضر أ	جامعة سعيدة	ممتحنا
د.طاوش قندوسي	أستاذ محاضر أ	جامعة سعيدة	ممتحنا

السنة الجامعية 2016-2017

إهـــداء

إلى روح أبي الطاهرة أسكنه الله فسيح جنانه، إلى الذي لم يمهله القدر ليرى ثمرة جهده.

إلى أمي الغالية أطال الله في عمرها، وجزاها الله عنا كل خير لما قدمته لنا.

إلى زوجتي الغالية التي كانت سندا كبيرا لي في انجاز هذا البحث.

إلى زهرتي حياتي طه و آلاء حفضهما الله لي انشاء الله.

إلى أخي الدكتور محمد بوفاتح الذي كان لنا بمثابة الأب

إلى كافة أفراد عائلتي، إخواني وأخواتي.

شكر وتقدير

أشكر الله العلي القدير الذي وفقني لإتمام هذا العمل وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

أتقدم بخالص شكري إلى المشرف الفاضل الدكتور بلعربي عبدالقادر عن قبوله الاشراف على هذه الأطروحة، وعن إرشاداته وتوجيهاته ونصائحه القيمة.

كما أتوجه بالشكر والعرفان إلى الدكتور بوزيان عثمان على كل ما قدمه لنا من نصائح، إلى كافة أساتذتي الذين قاموا بتكويننا في الدكتوراه وهم مشكورين على ذلك.

كما أشكر الاساتذة الفضلاء الذين تكرموا بقراءة هذه المذكرة ومناقشتها.

بوفاتح بلقاسم

فهرس المحتويات

المقدمة	أ-ط
الفصل الأول : الاطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات	01
المبحث الأول : ماهية حوكمة المؤسسات	03
المطلب الأول : مفهوم وخصائص حوكمة المؤسسات	03
المطلب الثاني : أسباب ظهور حوكمة المؤسسات	13
المطلب الثالث : النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات	15
المبحث الثاني : أهداف وأهمية حوكمة المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها	19
المطلب الأول : أهداف وأهمية ومكونات حوكمة المؤسسات	19
المطلب الثاني : الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات	27
المطلب الثالث : نظام حوكمة المؤسسات	29
المبحث الثالث : آليات ومبادئ حوكمة المؤسسات	31
المطلب الأول : محددات وآليات ومقومات حوكمة المؤسسات	31
المطلب الثاني : مبادئ حوكمة المؤسسات	40
المطلب الثالث : الأبعاد التنظيمية لحوكمة المؤسسات	48
المبحث الرابع : أنظمة حوكمة المؤسسات وتجارب بعض الدول فيها	52
المطلب الأول : أهم النماذج النظرية لحوكمة المؤسسات	52
المطلب الثاني : نماذج الحوكمة في العالم	54
المطلب الثالث : تجارب بعض الدول في حوكمة المؤسسات	59
الفصل الثاني : الاطار النظري لتدقيق الخارجي	67
المبحث الأول : ماهية التدقيق	69
المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق	69
المطلب الثاني : مفهوم ودوافع الحاجة للتدقيق	74
المطلب الثالث : فروض التدقيق	79
المبحث الثاني : أهمية وأهداف التدقيق	83
المطلب الأول : أهمية التدقيق	83
المطلب الثاني : أهداف التدقيق	87
المطلب الثالث : علاقة المحاسبة بالتدقيق	91
المبحث الثالث : أنواع ومعايير وقواعد التدقيق	94
المطلب الأول : أنواع التدقيق	94

المطلب الثاني : معايير التدقيق	99
المطلب الثالث : القواعد العامة للتدقيق	107
المبحث الرابع : ماهية التدقيق الخارجي	110
المطلب الأول : مفهوم وخصائص التدقيق الخارجي	110
المطلب الثاني : خطوات وإجراءات تنفيذ عملية التدقيق الخارجي	115
المطلب الثالث : تقارير ومسؤوليات المدقق الخارجي	118
الفصل الثالث : التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسات	124
المبحث الأول : التدقيق الخارجي كآلية رقابية في اطار نظرية الوكالة	126
المطلب الأول : ماهية نظرية الوكالة	126
المطلب الثاني : التدقيق الخارجي ونظرية الوكالة	130
المطلب الثالث : مشكلة تضارب المصالح	135
المبحث الثاني : التدقيق الخارجي كآلية للحد من عدم تماثل المعلومات	140
المطلب الأول : ماهية نظرية عدم تماثل المعلومات	140
المطلب الثاني : دور التدقيق الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات	143
المطلب الثالث: التدقيق الخارجي ومشكل الاختيار العكسي	146
المبحث الثالث : أثر جودة التدقيق والافصاح المحاسبي على حوكمة المؤسسات	150
المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق	150
المطلب الثاني : الافصاح المحاسبي وعلاقته بحوكمة المؤسسات	155
المطلب الثالث : قانون ساربنس أوكسلي ومهنة التدقيق الخارجي	160
المبحث الرابع:دور التدقيق الخارجي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة المؤسسات	166
المطلب الأول : ضوابط علاقة المدقق الخارجي بالفاعليين الداخليين	166
المطلب الثاني: ضوابط علاقة المدقق الخارجي بالفاعليين الخارجيين	174
المطلب الثالث: الدور الاجتماعي للتدقيق الخارجي	176
الفصل الرابع : الدراسة الميدانية	179
المبحث الأول : واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر	181
المطلب الأول : تحديات و معوقات الحوكمة في الجزائر ومراحل تطبيقها	181
المطلب الثاني: جهود وإصلاحات الجزائر لتطبيق حوكمة المؤسسات	188
المطلب الثالث: اقتراحات ومبادئ تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر	192
المبحث الثاني: واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	197
المطلب الأول : التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	197
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر	203
المطلب الثالث: مسؤوليات ومعايير المدقق الخارجي في الجزائر	207

المبحث الثالث: الاطار المنهجي للدراسة الميدانية	214
المطلب الأول: أدوات جمع البيانات وأساليب التحليل المستخدمة	216
المطلب الثاني: أداة الدراسة	218
المطلب الثالث: تحليل خصائص البيانات الديمغرافية للعينة	221
المبحث الرابع: التحليل الاحصائي ونتائج الدراسة الاحصائية	225
المطلب الأول: التحليل الاحصائي لمحاور الاستبيان	226
المطلب الثاني: اختبار وتحليل الفرضيات ونتائج الدراسة الاحصائية	245
المطلب الثالث: ملخص المقابلات	249
الخاتمة	258

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1.1)	تعاريف الباحثين عبر التاريخ لحوكمة المؤسسات	09
(2.1)	توزع أنماط الملكية على المؤسسات	16
(3.1)	مميزات النموذج الأنقلوسكسوني	56
(4.1)	مزايا وعيوب نموذج البنوك	57
(5.1)	نقاط الاختلاف بين نظام الأسواق المالية ونظام البنوك	57
(6.1)	أهم التقارير الدولية التي صدرت حول حوكمة المؤسسات	65
(1.2)	التطور التاريخي للتدقيق	73
(2.2)	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	90
(3.2)	أوجه الاختلاف بين دور المدقق الداخلي والخارجي	99
(4.2)	خطوات الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	115
(5.2)	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	116
(6.2)	اجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية	117
(1.3)	المقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي	170
(1.4)	المسؤولية الجزائية للمدقق الخارجي في الجزائر	209
(2.4)	مقياس ليكرت الخماسي	219
(3.4)	الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	219
(4.4)	توزيع معامل آلفا كرونباخ (Alpha chronbak)	220
(5.4)	نتائج توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	221
(6.4)	نتائج توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية	222
(7.4)	نتائج توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	222
(8.4)	نتائج توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في الوظيفة الحالية	223
(9.4)	نتائج توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	223
(10.4)	أطوال الفئات حسب مقياس ليكرت الخماسي	225
(11.4)	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف –سمرنوف 1-Samplek-S)	226
(12.4)	نتيجة التحليل الاحصائي لمحور معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي	226
(13.4)	نتيجة التحليل الاحصائي لمحور تفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة	232
(14.4)	نتيجة التحليل الاحصائي لمحور المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي	237
(15.4)	نتيجة التحليل الاحصائي لمحور حوكمة المؤسسات	242
(16.4)	النتائج الاحصائية لجميع المحاور	244

(17.4)	نتائج اختبار T للفرضية الفرعية الأولى	245
(18.4)	نتائج اختبار T للفرضية الفرعية الثانية	246
(19.4)	نتائج اختبار T للفرضية الفرعية الثالثة	246
(20.4)	نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للفرضية الرئيسية	247

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1.1)	خصائص حوكمة المؤسسات	12
(2.1)	مستويات الحوكمة والفوائد المحتملة منها	22
(3.1)	الاستفادة من عمليات حوكمة المؤسسات	23
(4.1)	الأهمية الاقتصادية والقانونية والاجتماعية لحوكمة المؤسسات	24
(5.1)	مكونات الحوكمة	27
(6.1)	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات	29
(7.1)	نظام حوكمة المؤسسات	30
(8.1)	المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة المؤسسات	32
(9.1)	المكونات الأساسية لمجلس الادارة	34
(10.1)	هياكل حوكمة المؤسسات وآليات الرقابة	36
(11.1)	علاقة لجنة التدقيق بالأجهزة الرقابية على المؤسسة	37
(12.1)	مبادئ حوكمة المؤسسات	47
(13.1)	الأبعاد التنظيمية حوكمة المؤسسات	51
(1.2)	طبيعة عملية التدقيق	77
(2.2)	أهمية التدقيق لدى مستخدمي القوائم المالية	86
(3.2)	العلاقة بين المحاسبة والتدقيق	93
(4.2)	المسار العام للتدقيق الخارجي	98
(5.2)	استقلالية المدقق الخارجي	102
(1.3)	مشاكل نظرية الوكالة	130
(2.3)	علاقة الوكالة وأثرها على الطلب على التدقيق	133
(3.3)	انعكاس فروض نظرية الوكالة على التدقيق الخارجي	134
(4.3)	دور حوكمة المؤسسات في تخفيض مشكلة تضارب المصالح	138
(5.3)	مشاكل عدم تماثل المعلومات	142
(6.3)	التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي	169
(1.4)	المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسات في الجزائر	193
(2.4)	الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة وعلاقاتهم المتبادلة وفق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر	195
(3.4)	الأطراف الفاعلة خارج المؤسسة وعلاقاتهم المتبادلة وفق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر	196
(4.4)	نموذج مقترح لدور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات	215

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الاستبيان باللغة العربية	285
02	الاستبيان باللغة الفرنسية	291
03	قائمة محكمي الاستبيان	298
04	المؤسسات المدروسة	299
05	مخرجات برنامج spss20.0	299

الاختصارات	الدلالة
WB	World Bank
IFC	international Finance Corporation
OCED	Organisation for Economic Co-operation and Development
BA	Basel committee
IIA	Institute of Internal Auditors.
CIPE	Center for International Private Enterprise
PSM	*Phoenix school of Management*
FRC	*Financial Reportiny Council*
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing.
CP	Cal Pers
FRC	*Financial* Reporting *Council*
COSO	*Committee* of Sponsoring *Organizations*
SEC	Securities and Exchange Commission
CSC	Conseil Supérieur de Comptabilité
OEEC	Organisation for European Economic Co-operation
PCAOB	Oversight *Accounting* Public Company Board
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
SGDD	*système général de diffusion des données*
CDI	Center De Impôt
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés
IFU	Impôt Forfaitaire Unique
MEDA	Mesures d'Accompagnement financiers et techniques (partenariat Euro-Méditerranéen)

المقـدمـــــة

لقد كان للتطور المذهل الذي عرفه الاقتصاد العالمي نتيجة للثورة التكنولوجية في المعلومات والاتصال الأثر البالغ في تغيير اقتصاديات القرن الواحد والعشرين، فقد أدى ظهور شركات المساهمة وانفصال الملكية عن التسيير، وانتشار الشركات العملاقة والمتعددة الجنسيات في العديد من دول العالم إلى رفع القيود والحواجز الجمركية لاستقطاب أكبر حجم لرؤوس الأموال والاستثمارات إلى أراضيها، وبالتالي أصبحت هذه المؤسسات بحاجة أكثر من أي وقت مضى إلى تدعيم عملية الرقابة بكل أدواتها وأساليبها المتعددة، فقد أدت الفضائح المالية التي مست أكبر الشركات العالمية كأزمة "**إنرون**" و"**ورلدكوم**" في الولايات المتحدة الأمريكية إلى فقدان الثقة في هذه المؤسسات، وإعادة ظهور مشكلة الأخلاقيات إلى الساحة المهنية خصوصا بعد ما وجهت أصابع الاتهام إلى مكتب "**آرثر اندرسون**" باعتباره المسؤول الأول عن عملية الانهيار لثبوت تورطه بتلاعبات مالية في المؤسسات التي كان يقوم بتدقيقها، وتقديم استشارات فيها من خلال تأكيده على صحة القوائم المالية وعدم اعطاءه تحذيرات بخصوص الوضعية التي تعيشها هذه المؤسسات، وهذا ما أثار العديد من التساؤلات حول طبيعة العلاقة الثنائية بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي وهل هناك إمكانية لحدوث تحالف ما بين الطرفين على حساب مصالح المساهمين، وهو ما أثار الشك في مخرجات التدقيق الخارجي.

كل هذه العوامل ساهمت في الدفع لظهور مفهوم جديد ألا وهو "**حوكمة المؤسسات**" الذي جاء ليمثل اللقاح المناسب لمعالجة هذه الانهيارات والفضائح المالية، وأزمة الثقة التي كان من مسبباتها التضليل وما أحيط بمهنة التدقيق من شك وجدل كبيرين، عرض المهنة لنقاشات حادة شككت في مصداقيتها، ونزاهتها نتيجة نقص الشفافية والافصاح، وكان لزاما على هذه الدول في اطار تبني مفهوم حوكمة المؤسسات العمل على تكييف أنظمتها لتكون قادرة على تبني المبادئ التي نادت بها الحوكمة من خلال توفير الآليات والأدوات اللازمة لسيرورة الحوكمة بشكل جيد، وفي مقدمتها آلية التدقيق الخارجي كآلية خارجية والتي تعتبر من أهم الآليات المهمة في تفعيل حوكمة المؤسسات بما تضمنه من تقديم معلومات ملائمة تفي باحتياجات أصحاب المصالح كما تسمح للأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وعلى رأسهم المساهمين من التأكد من أن حقوقهم محترمة وأصواتهم مسموعة فيما يخص التسيير الأمثل لطاقات وموارد المؤسسة.

1-إشكالية الدراسة :

في ظل الظروف الذي يعيشها الإقتصاد العالمي وجدت الجزائر نفسها أمام مجموعة من التحديات الكبيرة خاصة مع التحدي المزدوج الذي يصادفها، والمتمثل في التحضير لمرحلة ما بعد البترول والاندماج في اقتصاد السوق، ولهذا كان لزاما على الدولة الجزائرية مواجهة هذه التحديات سواء الداخلية أو الخارجية في ظل تردي الوضع الاقتصادي للبلد، مما حتم عليها حتمية التكيف مع المستجدات العالمية، وفي مقدمتها تبني أساسيات الحكم الراشد سنة 2009 كأداة لإصلاح الواقع الاقتصادي للدولة ومن بين الآليات المهمة التي أعطتها حوكمة المؤسسات حيزا كبيرا من الاهتمام خاصة في ظل الفضائح المالية التي شهدتها أكبر الشركات العالمية هي التدقيق الخارجي، فتطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر يجب أن يتماشى موازاتا مع الواقع الذي يعيشه التنظيم القانوني لمهنة التدقيق الخارجي وهل هو يواكب التشريعات التي جاءت بها حوكمة المؤسسات أم لا.

بناءا على ما سبق يمكن طرح التساؤل الجوهري التالي :

ماهو دور آلية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وتتفرع الاشكالية الرئيسية إلى الاشكاليات الفرعية الآتية :

-ما مدلولية حوكمة المؤسسات؟ وما هي مختلف متطلبات تطبيقها؟

- ماذا نقصد بالتدقيق الخارجي؟ وماهي أنواعه وقواعده؟

-ما العلاقة التي تربط التدقيق الخارجي بحوكمة المؤسسات؟

-ما هو واقع الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟ وواقع الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر؟ ودوره في ضمان الحوكمة؟

2-فرضيات البحث :

من أجل معالجة اشكالية الدراسة فإننا نعتمد الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية : لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للتدقيق الخارجي على تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

الفرضية الفرعية الأولى : لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لمعايير القائم بعملية التدقيق الخارجي وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

الفرضية الفرعية الثانية : لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لتفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

الفرضية الفرعية الثالثة : لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

3-مبررات اختيار الموضوع :

- سلسلة الفضائح المالية التي مست كبرى الشركات العالمية والتي فتحت المجال لجدل كبير حول مدى فعالية أنظمة الرقابة التي تقوم بانتهاجها هذه الشركات، والتي كان ينظر إليها في السابق على أنها رائدة في هذا المجال؛
- الفضائح المالية التي شهدتها الجزائر في السنوات الأخيرة كقضية بنك الخليفة، ومؤخرا ما يعرف بقضية سوناطراك، والتي كان من مسبباتها الرئيسية هو الفساد المالي والاداري وقلة الرقابة على هذه المؤسسات؛
- الواقع المزري الذي يعيشه الاقتصاد الجزائري في ظل تدهور أسعار المحروقات، وحتمية التوجه نحو تنويع الاقتصاد من خلال تهيئة الأرضية المناسبة لإحكام الرقابة أكثر على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل عدم كفاية آليات التسيير بها.

4-أهداف الدراسة :

بالإضافة للإجابة على التساؤل الأساسي في اشكالية الدراسة، واختبار صحة الفرضيات المتبناة فإن هذه الدراسة تهدف إلى :

- محاولة الوقوف على المشاكل والصعوبات التي تحول دون تطبيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- محاولة الوقوف على دور التدقيق الخارجي كآلية من آليات حوكمة المؤسسات في الحد من المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة؛
- محاولة الوقوف على دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- محاولة الوقوف على أهم المشاكل والصعوبات التي تعاني منها مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومدى مسايرة القوانين والتشريعات التي تنظم المهنة للأفكار التي جاء بها مفهوم حوكمة المؤسسات.

5-أهمية الدراسة :

أدت التحولات الاقتصادية التي عرفها الاقتصاد العالمي وفي مقدمتها العولمة الاقتصادية إلى إجبار العديد من دول العالم والتي من بينها الجزائر على مزيد من الانفتاح الاقتصادي، وكضريبة لمساعي انضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية، وابرام اتفاقية الشراكة مع الإتحاد الأوربي من خلال تبني مجموعة من الاصلاحات الاقتصادية، وفي مقدمتها ضرورة العمل على تطبيق مبادئ الحوكمة في مؤسساتها بهدف تفعيل دور آليات الرقابة في هذه المؤسسات، وما ينجر عنه من نتائج ايجابية تنعكس على أدائها ووضعيتها المالية والسوقية، وهذا لا يتأتى إلا من خلال الاهتمام بالتدقيق الخارجي، وتفعيل أدواته بغية الارتقاء بهذه المهنة ووسائل ممارستها لتلبية رغبات ومتطلبات المجتمع المالي.

6-حدود الدراسة :

تهتم هذه الدراسة بدور التدقيق الخارجي بشقيه التعاقدي والقانوني في تفعيل حوكمة المؤسسات كآلية من آليات هذه الأخيرة، ولتسليط الضوء على الواقع الجزائري اخترنا دراسة آراء مجموعة من اطارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي، اضافة إلى مجموعة من أصحاب المهنة (المدققين الخارجيين) لنفس المنطقة بالاعتماد على أسلوب الاستبيان، والمقابلة كما هو مبين في منهجية الدراسة.

7-الدراسات السابقة :

في حدود علم الطالب تم تناول الموضوع فيما يلي :

- **بومدين محمد رشيد " Qualité l'audit légal a la lumière les mécanismes internes de gouvernance d'entreprises :une lecture théorique et une approche pratique en Algérie"**

أطروحة دكتوراه في المحاسبة ومراقبة التسيير، جامعة أبوبكر بلقايد، تلمسان، 2014 .

تدور اشكالية هذه الدراسة حول العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي، حيث هدف الباحث لفهم أراء المدققين الخارجيين، ومستخدمي تقارير التدقيق الخارجي بخصوص مسألة جودة التدقيق الخارجي وأهم العوامل المؤثرة فيها هذا من جهة، ومن جهة أخرى اختبار ردود فعلهم حول توقعات مستخدمي تقارير التدقيق الخارجي، والعوامل التي تساعد في نجاح مهمة التدقيق الخارجي، حيث قام الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان من خلال توزيعها على عينة الدراسة البالغ عددها 78 فرد من أصحاب المهنة، وتوصل الباحث من خلال دراسته إلى أن الاستقلالية والكفاءة، ومقدار أتعاب المدققين هي معايير تهم كلا الفئتين (المدققين الخارجيين، مستخدمي تقارير التدقيق الخارجي).

- **(James o.Alabed) The rôle compromise and problèmes of the external auditor in corporate governance"**

مقال في مجلة البحوث المالية والمحاسبة، جامعة لايغوس، نيجيريا، 2012

تدور اشكالية هذه الدراسة حول دور خطر ومشاكل المدقق الخارجي في حوكمة المؤسسات، وجرت الدراسة في المملكة المتحدة بحيث حددت الدراسة مختلف الأدوات التي تستخدمها الهيئات الحكومية والمحاسبة لتنظيم الدور القانوني للمدقق الخارجي، وقام بدراسة كل من دور كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفعالية، ومساهمة لجان التدقيق في تفعيل دور التدقيق الخارجي في اطار حوكمة المؤسسات، وتوصل الباحث من خلال دراسته أن دور التدقيق الخارجي لا مفر منه لحوكمة مؤسسات جيدة من خلال تحسين المساءلة، والشفافية في حوكمة المؤسسات وبالتالي الحد من مشاكل الوكالة.

- **(Cristina Bota-Avram-) Investigation of external audit's good practices in the " context of corporate governance –évidence from Romania"**

مقال بمجلة إدارة الأعمال الاقتصادية، رومانيا، فيفري 2012.

تدور اشكالية هذه الدراسة حول مدى مطابقة الممارسات الحالية للتدقيق الخارجي مع ما يوصى به في إطار حوكمة المؤسسات، ومن أجل تحقيق هذا الهدف المقترح تم إجراء التحليل الاحصائي استنادا إلى بيانات تم الحصول عليها من الاستبيانات المقدمة لعينة الدراسة من المدققين الخارجيين الرومانيين وسمحت له الدراسة بالخروج بنتيجة مفادها أن الممارسات الحالية لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي في رومانيا لا تساير ممارسات حوكمة المؤسسات، وعليه تم اقتراح نموذج متكامل لممارسة التدقيق الخارجي في رومانيا.

- **عادل أحمد : "نموذج مقترح لقياس الدور الحوكمي لمدقق الحسابات وأثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية"**

أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان، 2011.

تمحورت اشكالية هذه الدراسة حول كيفية قياس الدور الحوكمي للمدقق الخارجي وأثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين العاملين في الأردن، وعالج إشكالية الدراسة من خلال أداة الاستبانة، حيث قام بتقسيم هذا الاستبيان إلى ثلاثة محاور أساسية لقياس الدور الحوكمي للمدقق الخارجي، ليقوم بعدها بتوزيع 261 استبانة على عينة الدراسة الممثلة في المدققين الخارجيين العاملين في الاردن، وتوصل الباحث إلى وجود تأثير لإلتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق، وقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة، و معايير رقابة الجودة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية.

- **"Corporate governance and audit process"(Msood Fooladi ,Maryam Farhadi)**

مداخلة في المؤتمر الدولي للعلوم الانسانية والمجتمع والثقافة، جامعة سنغافورة، 2011.

تدور اشكالية هذه الدراسة في معرفة العلاقة بين حوكمة المؤسسات والتدقيق الخارجي من خلال مراقبة جودة عملية إعداد التقارير المالية للتقليل من التباين القائم بين المديرين، وأصحاب المصالح، واستخدم الباحث أداة المقابلة مع عينة الدراسة الممثلة في المدققين الخارجيين، وخلصت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين ينضرون إلى أن مجلس الادارة هو الذي يتحكم في عملية التدقيق، ومهما تم التخطيط لها فإن مجلس الادارة له الدور الأهم في تدقيق الحسابات، ويبقى له نفوذ, هذا ما يتفق مع نظرية الوكالة في انتهازية الوكلاء.

- **Audit qualité corporate governance and " (Semiu Babatude ,Temitope olamide) firm character istics in Nigeria"**

مقال بالمجلة الدولية للإدارة والأعمال، ماي 2010.

تدور إشكالية هذه الدراسة حول دور جودة التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة المؤسسات في بلد نام مثل نيجيريا وللإجابة على الإشكالية قام الباحث بإجراء الدراسة على مجموعة من المؤسسات الناشطة في بورصة نيجيريا، وقام باستخدام الانحدار في التحقيق في هذه القضايا، وتوصل الباحث إلى أنه كلما كانت الملكية من قبل مدير غير تنفيذي كلما كان له دور في إمكانية زيادة دور التدقيق الخارجي وأوصى الباحث بأن لا يكون المديرين غير التنفيذيين كأعضاء في مجلس الادارة.

- **عبيد حامد الشمري : "دور المراجعة الخارجية وأثرها على حوكمة المؤسسات بالمملكة العربية السعودية"**

مقال منشور في المجلة العلمية "آفاق الدراسات التجارية"، جامعة المنوفية، العراق، 2010.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور مهنة المحاسبة والتدقيق في تفعيل حوكمة المؤسسات بالمملكة العربية السعودية وذلك بالاعتماد على مجموعة من مقومات الأداء المعيارية التي تدعم فاعلية حوكمة المؤسسات (أهمية التنظيم الداخلي لمكاتب التدقيق، جودة الأداء المهني، المعايير والقواعد المهنية)، عالج إشكالية الدراسة من خلال خمسة مباحث، حيث تم توزيع 70 استبانة على عينة الدراسة الممثلة في المدققين الخارجيين في المملكة العربية السعودية وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أنه توجد علاقة تبادلية بين مقومات التدقيق الخارجي (التنظيم الداخلي لمكاتب المحاسبة، المعايير والقواعد المهنية، مراقبة جودة الأداء المهني)، وكل منها يدعم الأطراف الأخرى، وسوف تنعكس بالإيجاب على فاعلية حوكمة المؤسسات.

- **البشير محمد : "التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات"**

ورقة مقدمة في المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين الأردنيين، عمان 24-25 سبتمبر 2008.

هدفت هذه الدراسة إلى اظهار دور حوكمة المؤسسات في استمرارية المؤسسة والحفاظ على حقوق كافة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة من أفراد ومؤسسات على السواء، كما هدفت من ناحية أخرى إلى إظهار علاقة المدقق الخارجي بنظام حوكمة المؤسسات، حيث تتحكم به اعتبارات ومحددات كثيرة، ولمعالجة الإشكالية المطروحة تم تصميم استمارة استبيان تستطلع آراء العينة (المحاسبين والمدققين) في الأردن، وتوصل الباحث إلى ضرورة التأكيد على قيام المدققين الخارجيين بدورهم حسب معايير التدقيق الدولية، ومراعاة القوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة بعملهم سيساهم في تدعيم العمل المؤسسي، وبالتالي تعزيز دور حوكمة المؤسسات في الحفاظ على حقوق المساهمين، والموردين وكافة الأطراف ذات المصلحة المشتركة في استمرارية المؤسسة.

- **حمادي نبيل : "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسات: دراسة حالة مجمع صيدال–وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة"**

مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الشلف، تخصص مالية ومحاسبة 2008.

تمحورت اشكالية هذه الدراسة حول كيفية الاستفادة من التدقيق الخارجي كأداة لتطبيق حوكمة المؤسسات، وقام الباحث بمعالجة الاشكالية من خلال أربعة فصول تطرق فيها للاطار النظري لكل من التدقيق الخارجي وحوكمة المؤسسات ليقوم في الأخير بإسقاط الدراسة النظرية على مجمع صيدال من أجل الوقوف على واقع التدقيق الخارجي، ودوره في تطبيق حوكمة المؤسسات بالمجمع، وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي يسعى من خلال مساهمته في تطبيق حوكمة المؤسسات بالمجمع إلى التقليل من فجوة التوقعات من خلال التخطيط الجيد لعملية التدقيق، وعدم الاكتفاء بالاعتماد على المؤشرات المالية بل يجب دراسة المؤشرات التي تبين قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

- **Do exteral auditors perform a corporate governance rôle évidence " (Hor soo chin) from Malaysia"**

رسالة ماجستير في ادارة الأعمال، جامعة ماليزيا، 2008.

تدور اشكالية هذه الدراسة حول دور المدققين الخارجيين في تطبيق حوكمة المؤسسات في ماليزيا، ولهذا حاول الباحث دراسة ذلك من خلال دور التدقيق الخارجي في التخفيف من مشاكل الوكالة وخاصة أصحاب الأقلية من المساهمين بدراسة عينة واسعة من المؤسسات المدرجة في السوق المالي الماليزي للسنة المالية 2007، وتوصل الباحث من خلال دراسته بأن استقلال المدققين الخارجيين يلعب دور كبير في تفعيل حوكمة المؤسسات من خلال التخفيف من مشاكل الوكالة، وحدة النزاعات الناشئة في السوق المالي الماليزي.

- **La réputation de l'audit externe " (Fodil adjaoud ,Chokri mamoghi ,Fatma siala) et les mécanismes de gouvernement d'entreprise :Interactions et effet sur la performance"**

مداخلة في المؤتمر 28 لجمعية المحاسبين الفرنكوفنيين، كندا، ماي 2007.

تدور إشكالية هذه الدراسة على تحليل تأثير مزيج من سمعة التدقيق الخارجي في اطار حوكمة المؤسسات على أداء المؤسسة، وللقيام بدراسة الإشكالية قام الباحث بإجراء الدراسة الميدانية على عينة مكونة من 289 مؤسسة كندية على مدى ثلاث سنوات، وأشارت النتائج التي توصل إليها الباحث إلى أن سمعة أفضل للتدقيق لا يمكن أن تكون امتيازا على حد سواء للمساهمين، والاداريين بل إن الكفاءة والرقابة هي من تؤدي إلى الأداء.

- **La qualité de l'audit externe et "(Soumaya aydi, Sonda chetouroh ,pascal dumontier) les mécanismes de gouvernance des entreprises :un étude empirique menée dans le contexte Tunisien"**

جمعية المحاسبة الناطقة بالفرنسية، تونس، 2006.

تدور إشكالية هذه الدراسة حول تأثير بعض آليات حوكمة المؤسسات كهيكل الملكية ومجلس الإدارة للحصول على جودة أكثر للتدقيق الخارجي، ولمعالجة إشكالية البحث قام الباحث في دراسته الاحصائية بالاعتماد على أسلوب الاستبانة من خلال توزيعها على 98 مؤسسة مالية تونسية وأظهرت النتائج التي توصل إليها بأنه توجد علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين وجود مديرين مستقلين في مجلس الادارة ،والطلب على جودة التدقيق.

- **"Audit légal et gouvernance d'entreprise"(David carassus ,Nathalie gardes)**

مداخلة في المؤتمر الدولي للتعليم والبحوث في مجال المحاسبة ،بوردو ،فرنسا ،29-30 سبتمبر 2005.

تدور إشكالية هذه الدراسة في الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تحسين شروط ممارسة حوكمة المؤسسات وقام الباحث بمناقشة هاتين المسألتين على نطاق واسع وبشكل منفصل على مجموعة من المؤسسات الفرنسية الناشطة في السوق المالي، وتوصل الباحث إلى أن التدقيق الخارجي يساعد على استكمال آليات أخرى لحوكمة المؤسسات من خلال تقييد السلطة التقديرية للإدارة رغم وجود العديد من أوجه القصور في شروط ممارسة التدقيق الخارجي.

8-منهجية الدراسة وأدواتها :

رغبة في بلوغ تطلعات الدراسة، تمت الاستعانة بالمناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية حسب الحاجة إليها. سيتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي لإبراز أهم المفاهيم والأدوات ،والمقاربات المرتبطة بالموضوع والالمام بها، كما تم اعتماد منهج دراسة الحالة في الجانب الميداني مستعينا ببعض الأدوات المنهجية والنصوص التشريعية والتنظيمية، وفي هذا الاطار تم استخدام أداة الاستبيان، والمقابلة بهدف معرفة واقع الجزائر من ممارسات الحوكمة، كما تم استخدام الأسلوب المكتبي لبناء الاطار النظري ومراجعة الدراسات السابقة للموضوع لبناء نظرة شاملة، ومتكاملة عن الموضوع، كما استخدم الباحث في هذه الدراسة برامج معلوماتية مختلفة تمثلت في برنامج Excel و برنامج Spss20 بالنسبة للدراسة الاحصائية.

9-مساهمة الباحث :

بالإضافة لمحاولة هذا البحث تدارك بعض الأوجه التي تم اغفالها في الدراسات السابقة فإن مساهمة هذا البحث تتمثل فيما يلي :

- تناول الاطار النظري لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وأهم السبل الكفيلة لتطبيق هذا المفهوم في ظل ما تعرفه البيئة الاقتصادية من متغيرات.
- كيفية تفعيل وتنشيط دور التدقيق الخارجي في حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والتعرف على أهم العوائق التي تقف حائلا دون نجاح مفهوم الحوكمة في هذه المؤسسات.
- التفصيل في التنظيم القانوني لمهنة التدقيق الخارجي ودراسة أهم الصعوبات والمشاكل مع أصحاب المهنة في الجزائر، والتي تحول دون القيام بمهامها المنتظر منها.

10-تقسيمات الدراسة :

لإنجاز هذا البحث والاجابة على الأسئلة المطروحة مع اختبار الفرضيات المقترحة فقد تم تقسيم بحثنا إلى أربعة فصول تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة تضمنت تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج المتوصل إليها، وفي الأخير قدمنا مجموعة من التوصيات التي رأينا أنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول : "**الاطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات**" حاولنا من خلال هذا الفصل تحديد مختلف المفاهيم الأساسية لحوكمة المؤسسات أهميتها مبادئها، وأهم النظريات التي تطرقت لمفهوم حوكمة المؤسسات، لنتطرق في الأخير إلى أهم التجارب الدولية في تبني هذا المفهوم.

الفصل الثاني : "**الاطار النظري للتدقيق الخارجي**" حاولنا في هذا الفصل التطرق إلى أهم المراحل التاريخية التي مر بها التدقيق الخارجي حتى وصل إلى ما وصل إليه الآن، ثم عرجنا على مختلف مفاهيم التدقيق بصفة عامة والتدقيق الخارجي بصفة خاصة.

الفصل الثالث : **"التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسات"** حاولنا من خلال هذا الفصل دراسة فعالية التدقيق الخارجي في ضل البعد الجديد الذي منحته له حوكمة المؤسسات، حيث تم التطرق في هذا الصدد إلى دور التدقيق الخارجي في الحد من مشاكل الوكالة، وعدم تماثل المعلومات، ليتم في الأخير دراسة طبيعة العلاقة التكاملية ما بين التدقيق الخارجي وباقي أطراف الحوكمة (التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، مجلس الادارة) في سبيل تفعيل حوكمة المؤسسات.

الفصل الرابع : **"الدراسة الميدانية"** حاولنا من خلال هذا الفصل إعطاء لمحة عن واقع تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر والمسار الذي انتهجته الدولة للوصول إلى مشروع ميثاق الحكم الراشد، اضافة إلى التعرف على أهم القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، كما تضمن هذا الفصل كذلك عرض وتحليل نتائج الدراسة الاحصائية لاستمارة الاستبيان والمقابلة، هذه الدراسة التي حاولنا من خلالها قياس مدى تطابق وجهات نظرنا مع مجتمع الدراسة المكون من ممارسي المهنة في الجزائر.

الاطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات

تمهيد:

أدى اتجاه كثير من دول العالم إلى التحول للنظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على المؤسسات الخاصة من أجل تحقيق معدلات مرتفعة، ودائمة من النمو الاقتصادي إلى دفع هذه المؤسسات إلى التوسع أكثر من خلال فصل الملكية عن التسيير، والذي انجر عنه وقوع هذه المؤسسات في الكثير من حالات الفشل والإفلاس المالي بسبب ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين.

وعليه ساهمت هذه الفضائح المالية التي واجهتها هذه المؤسسات إلى الدفع بمفهوم جديد للظهور بقوة على السطح، ألا وهو حوكمة المؤسسات، والتي حظيت بأهمية كبيرة على المستوى المحلي والعالمي، وهذا في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة باعتبارها من الركائز الأساسية التي تعمل على ضبط، وتنظيم العمل والتعامل قصد محاربة كل التلاعب بممتلكات الغير انطلاقا من تركيزها على الشفافية والنزاهة.

وعليه سنتناول في هذا الفصل المحاور التالية :

المبحث الأول : ماهية حوكمة المؤسسات؛

المبحث الثاني : أهداف وأهمية حوكمة المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها؛

المبحث الثالث : آليات ومبادئ حوكمة المؤسسات؛

المبحث الرابع : أنظمة حوكمة المؤسسات وتجارب بعض الدول فيها.

المبحث الأول : ماهية حوكمة المؤسسات

لقد شاع استخدام مصطلح الحوكمة مع نهاية الثمانينات من القرن الماضي، وتبلور في فترة التسعينات من القرن نفسه وظهر بقوة مع بداية القرن الواحد والعشرين، وزاد الاهتمام به من قبل الهيئات الدولية كالبنك الدولي ومشروع الأمم المتحدة الانمائي، وغيرها من المنظمات الدولية والاقليمية المحلية كأسلوب ونظام يهدف للوصول لتحقيق التنمية للاقتصاديات الوطنية وذلك عقب الانهيارات الاقتصادية والمالية التي شهدها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي من الانهيارات المالية والمحاسبية لأكبر المؤسسات العالمية.

المطلب الأول : مفهوم وخصائص حوكمة المؤسسات

تعود جذور حوكمة المؤسسات وكثير من الأمور المرتبطة بها إلى أوائل القرن التاسع عشر حيث تناولتها بعض نظريات التنظيم، والإدارة فقد أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من مشاكل إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة إيجاد مجموعة من اللوائح والآليات، والإجراءات التي تهدف إلى سد الفجوة التي تحدث بين ملاك مديري المؤسسات نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة جراء الممارسات السلبية والتي قد لا تضر بالمؤسسة فقط بل بالصناعة ،والاقتصاد ككل.

الفرع الأول : ظهور فكرة الحوكمة

يعود أصل كلمة (Governance) إلى اللّغة اليونانية (Kubernan) في القرن الثالث عشر، والذي كان يعني قيادة الباخرة الحربية أو الدبابة (Piloter un navire ourn char)، ثم استعمل بعد ذلك في اللّغة اللاتينية بكلمة (Gubernare) في بداية القرن الرابع عشر بنفس المعنى[1]، ثم ظهر في سنة 1478 في اللّغة الفرنسية بمصطلح (Gouvernance) وكان يقصد به فن أو طريقة الحكم[2] (Art ou maniére de gouvernance) وكان يستعمل في ذلك الوقت كمرادف لمصطلح الحكومة (Gouvernement)، ولكن لم يصبح مستعملا عند الفرنسيين، حيث اعتبر من اللّغة الفرنسية القديمة[3]، ثم استعمل بعد ذلك في القرن السادس عشر في اللّغة الانجليزية بالمصطلح (Governance)، ولم يعد للاستعمال في اللّغة الفرنسية إلا بعد بداية التسعينات من القرن الماضي إذْ تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل أوسع في السنوات الأخيرة، وأصبح شائع استخدامه من جانب الخبراء لا سيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية والاقليمية، والمحلية[4] .

يطلق مصطلح حوكمة المؤسسات (Gorporte governance) على مستوى الاقتصاد الجزئي ،أي المؤسسات ،إذْ يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة اغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية ومهارته في قيادة السفينة وسط الأمواج والأعاصير

[1] James rosenan et all , "**Governance without government**", cambridage , cambridage université press, 1992, p76 .

[2] خالد سعد الحربي وآخرون، "**الحوكمة في المصارف الاسلامية**"، مركز أبحاث الاقتصاد الاسلامي، مركز النشر العلمي، جامعة الملك عبد العزيز، جدة 2009-2010،ص93.

[3] المرجع نفسه والصفحة السابقة.

[4] محمد مصطفى سليمان، "**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري –دراسة مقارنة**"، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2006، ص13.

والعواصف، وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة وسلوكيات نزيهة، شريفة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب، ورعايتهم وحماية الأمانات، والبضائع التي في عهدته وإيصالها لأصحابها ودفاعه عنها ضد القراصنة والأخطار التي تتعلق بها أثناء الابحار، فإذا ما وصل بها إلى ميناء الوصول ثم عاد إلى ميناء الابحار من مهمته هذه سالما أطلق عليه القبطان المتحوكم الجيد (Good governer)[1].

استحوذ موضوع الحوكمة على اهتمام واسع في العديد من الأدبيات حيث ظهرت العديد من الدراسات بهدف تسليط الضوء على أهميته ومفهومه ووضع قواعده، وتحليل الالتزام به[2]، وساهم في بروز هذا المصطلح العديد من الاقتصاديين والسياسيين وبعض المنشآت الدولية مثل البنك الدولي، وصندوق النقد الدولي، حيث استعمل هذا المصطلح بداية على المستوى الكلي أو على مستوى الدول، وذلك بنفس المعنى القديم (فن وطريقة الحكم) مع اضافة نقطتين أساسيتين وهما :

أولا–التمييز بين مصطلح الحوكمة (Governance) ومصطلح الحكومة (Gouvernement) حيث تعتبر الحكومة أحد عناصر الحوكمة؛

ثانيا–تطوير نظام إدارة الأعمال العمومية بارتكازه على مشاركة المجتمع المدني على كافة المستويات.

وبالتالي يمكن القول أن مصطلح الحوكمة أستعمل أولا على المستوى الكلي (الدولي) وهذا ما يعرف بالحوكمة الدولية ثم استعمل على المستوى الجزئي (المؤسسات) ،وهذا ما يعرف بحوكمة المؤسسات.

يعتبر مصطلح الحوكمة مصطلح حديث الاستعمال في اللّغة العربية مقارنة بتاريخ بروز هذا المصطلح على المستوى الدولي، حيث بدأ استخدامه مطلع سنة 2000، وهو أحد المحاولات العديدة لترجمة مصطلح الحوكمة بالإنجليزية (Governance)، وفي سنة 2003 أصدر مجمع اللّغة العربية اعتماده لمصطلح الحوكمة، حيث أكد في بيان له "**في رأينا أن الترجمة العربية (حوكمة) للمصطلح الانجليزي ترجمة صحيحة من حيث المعنى، أولا جاءت وفق الصياغة العربية لمحافظتها على الجذر والوزن، و ثانيا تؤدي إلى المعنى المقصود بالمصطلح الانجليزي، وهي تدعيم مراقبة نشاط المؤسسة، ومتابعتها لأداء القائمين عليها، واعتماد هذا المصطلح بصورته تلك من شأنه أن يضيف جديدا إلى الثروة المصطلحية للّغة العربية في العصر الحديث**"[3].

[1] محسن أحمد الخضيري، "**حوكمة الشركات**"، طبعة 1، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص07.

[2] عبيد بن سعد المطيري، "**مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة ،تحديات وقضايا معاصرة–تقنية المعلومات–تعزيز الثقة والشفافية**"، دار المريخ، المملكة العربية السعودية 2004، ص103.

[3] محسن أحمد الخضيري، مرجع سبق ذكره، ص30.

وتجدر الاشارة إلى أن هذا المصطلح قد تم اقتراحه من قبل الأمين العام لمجمع اللّغة العربية، وقد استحسنه عدد من متخصصي اللّغة العربية ومنهم مركز دراسات اللّغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة ولذلك تم اقتراح استخدام "**حوكمة المؤسسات**"* كمرادف لمفهوم (Corporate governance)، وبذلك استقر رأي الاقتصاديين والخبراء على هذا المصطلح أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح فهي "**أسلوب ممارسة سلطات الادارة الرشيدة**"[1].

الفرع الثاني : مفهوم حوكمة المؤسسات

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثا في قاموس اللّغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللّغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة، والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني[2].

أولا– تعريف الحوكمة لغة : يتضمن لفظ الحوكمة العديد من الجوانب منها[3] :

أ–المنع : فيقال حكمت فلانا أي منعته، ومنها حكمة الدابة وهو ما يوضع على فم الدابة لمنعها من التهام ما لا يريد لها راكبها أن تلتهمه.

ب–القضاء : حيث يطلق الحكم ويراد به القضاء من ذلك قوله تعالى ﴿وأن أحكم بينهم بما أنزل اللّه﴾[4] أي أقضي بينهم بحكم الله، والحكام هم القضاة، ومن ذلك قوله تعالى ﴿و لا تأكلوا أموالكم بينكم بالباطل وتدلوا بها إلى الحكام﴾[5] أي إلى القضاة.

جـ–الحِكْمَة : وهو وضع الشيء المناسب في المكان المناسب، كما دل قوله تعالى ﴿آتينه الحِكْمَة وفصل الخطاب﴾[6] وقوله تعالى ﴿ومن يؤت الحِكْمَة فقد أوتي خيرا كثيرا﴾[7]، وقوله صلى الله عليه وسلم ((ورجل آتاه الله الحِكْمَة فهو يعلمه ويقضي بها)).

د–الحَكَمُ : وهو نصبه القاضي للحكم بين الناس، ومحاولة الاصلاح بينهم، ومن ذلك قوله تعالى ﴿وإن خفتم شقاق بينهما فابعثوا حكما من أهله وحكما من أهلها، إن يريدا إصلاحا يوفق الله بينهما﴾[8].

---

* هناك عدد من المقترحات المطروحة :حكم المؤسسات–حكمانية المؤسسات–حاكمية المؤسسات–حوكمة المؤسسات–بالإضافة إلى عدد من البدائل الأخرى مثل :أسلوب ممارسة سلطة الادارة بالمؤسسات، أسلوب الإدارة المثلى، القواعد الحاكمة للمؤسسات، الادارة النزيهة، وغيرها.

[1] محمد حسين يوسف، "**محددات الحوكمة ومعاييرها**"، بنك الاستثمار القومي، جوان 2007 مقال متاح على الموقع http://www.saaid.net/doat)nasan hawkama doc.

[2] قوشيح بوجمعة قويدري، مريم موح صغير، "**الحوكمة المحلية ركب التنمية ومحاربة الفساد**"، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 19–20 نوفمبر 2013، ص179.

[3] عبد المجيد الصلاحين، "**الحوكمة في المؤسسات المالية الاسلامية**"، مؤتمر الخدمات المالية الاسلامية الثاني، طرابلس، ليبيا، 2010، ص04.

[4] القرآن الكريم، سورة المائدة، الآية 49.

[5] القرآن الكريم، سورة البقرة، الآية 188.

[6] القرآن الكريم، سورة ص، الآية 20.

[7] القرآن الكريم، سورة البقرة، الآية 269.

[8] القرآن الكريم، سورة النساء، الآية 35.

هـ-الاحتكام : وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية، وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة[1].

ومما سبق ذكره يمكن صياغة التعريف اللّغوي لمصطلح الحوكمة كالتالي:

هو مصطلح يعني عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد، كما تعتبر كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل والسيطرة، ويرى آخرون أنها كلمة تعني لغويا نظام المراقبة بصورة متكاملة وعلنية تدعيما للشفافية والموضوعية والمسؤولية.

في الحقيقة مفهوم الحوكمة يطرح ضمن اشكالية واسعة من الفعالية والنجاعة في العمل العمومي (L'action puplique)، وتهتم بالعلاقة بين السلطة والحكم، فمفهوم الحوكمة يرتكز على ثلاث أسس رئيسية[2] :

الأساس الأول : يتعلق بوجود أزمة في طريقة الحكم (Crise de gouvernabilité) فقدان مركزية هيأة الدولة وضعف الفعالية والنجاعة في الفعل أو العمل العمومي؛

الأساس الثاني : يظهر أن هذه الأزمة تعكس فشل أو ضعف الأشكال التقليدية في العمل العمومي؛

الأساس الثالث : يتعلق بظهور شكل جديد للحكم أكثر ملائمة للمعطيات الحالية.

ثانيا – تعريف الحوكمة اصطلاحا : يصعب ايجاد تعريف موحد ومتفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والباحثين ويرجع ذلك إلى تعدد التعاريف المقدمة لحوكمة المؤسسات من طرف الكتاب والهيئات، والمنظمات الدولية، بحيث تنوعت لتداخل في الكثير من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية والتي نذكر منها[3] :

أ-الناحية الرقابية : تحدد الحوكمة القواعد التي تتم بناء عليها ادارة المؤسسة داخليا بإشراف مجلس الادارة، من أجل حماية المصالح والاستشارات المالية للمساهمين، كما أنها تحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في المؤسسة من مجلس الادارة والمساهمين وأصحاب المصالح، علاوة على بيان القواعد والاجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بأمور المؤسسة، وهو ما يساعد على الرقابة على كفاءة الأداء ومكافحة الفساد الاداري والمالي، كما أنها تؤدي إلى تحسين إدارة المؤسسة عن طريق مساعدة المسؤولين في وضع استراتيجية سليمة للمؤسسة لتخفيض المخاطر واظهار الشفافية.

ب-الناحية الاقتصادية : تعمل الحوكمة على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة المؤسسة وتدعيم مركزها التنافسي بما يمكنها من جذب مصادر التمويل اللازمة للتوسع والنمو.

جـ-الناحية القانونية : تتداخل مبادئ الحوكمة بالعديد من القوانين مثل قوانين تنظيم المؤسسات وأسواق المال المحاسبة، التدقيق والضرائب، كما تساعد الحكومة على تقنين وتحسين الأطر القانونية للمؤسسات.

---

[1] أشرف ميخائيل حنا، "**تدقيق الحسابات وأطرافه في اطار منظومة حوكمة الشركات**"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة المؤسسات (تدقيق المؤسسات تدقيق المصارف والمؤسسات المالية –تدقيق المؤسسات الصناعية)، مركز المشروعات الدولية، القاهرة، 24-26 سبتمبر2005، ص05.

[2] Helbling et all, "**Introduction :Instituting corporate governance in developing ,emerging and transitional économies**", in searh for good directors , a guide to building corporate governance in the 21century center for international private enter prise , washin gton , 2003 p07.

[3] حسين مصطفى هلالي، "**من أجل استراتيجية وطنية للحوكمة من منظور ادارة الدولة والمجتمع ،والحكم الراشد**"، مؤتمر متطلبات حوكمة المؤسسات وأسواق رأس المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر، 2007، ص89.

د-الناحية الاجتماعية : تعد الحوكمة سبيل التقدم لكل من الأفراد والمؤسسات والهيئات، والمجتمع بصفة عامة وذلك لأن المؤسسة تعتبر النواة للاقتصاد ككل، بحيث يمتد تأثيرها ليشمل عدد كبير من فئات المجتمع.

وفي هذا السياق يتم استعراض مجموعة من التعاريف التي قدمت مفهوم لحوكمة المؤسسات :

-تعريف البنك الدولي(WB)1992 : "هي ممارسة للسلطة السياسية ،ورقابة ادارة الموارد المؤسساتية من أجل تنمية اقتصادية واجتماعية"[1].

-تعريف مؤسسة التمويل الدولية (IFC)1998 : "الحوكمة هي النظام الذي يتم من خلاله ادارة المؤسسات والتحكم في أعمالها"[2].

-تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCED) : "هي مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على ادارة المؤسسة ومجلس الادارة، وحملة الاسهم وغيرهم من المساهمين"[3].

وأضافت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية تعريف آخر دقيق للحوكمة سنة1999م "هو ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وادارة مؤسسات الأعمال، ويحدد الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف ذات الصلة بنشاط المؤسسة مثل مجلس الادارة، المساهمين وأصحاب المصالح، كما يحدد قواعد واجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون المؤسسة، ويحدد كذلك الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف المؤسسة ووسائل تحقيقها ووسائل الرقابة عليها"[4].

-تعريف لجنة كادوبري(Cadbury)1992 : "هي ذلك النظام الذي يتم وفقا له تسيير ورقابة المؤسسة وتعنى بإعطاء الوسائل اللازمة التي تسمح بإيجاد التوازن المنطقي للسلطة تفاديا للانحرافات الشخصية وتقوم على ثلاثة ركائز أساسية وهي مجلس الادارة التدقيق، وادارة الأعمال"[5].

-تعريف برنامج الأمم المتحدة الانمائي للحوكمة : "هي ممارسة السلطات الاقتصادية والسياسية، والادارية لإدارة شؤون المجتمع على كافة المستويات، أو بمعنى آخر التقاليد والمؤسسات والعمليات التي تقدر كيفية ممارسة السلطة، وكيفية سماع صوت المواطنين وكيفية صنع القرارات في قضايا ذات اهتمام عام"[6].

-تعريف لجنة بازل للرقابة المصرفية (Basel committée)2005 : "هي الأسلوب أو الطريقة التي من خلالها يتم الادارة والتحكم في الأعمال عن طريق مجالس الادارة، والادارة العليا"[7].

---

[1] Carlos Santions, "**Good governance and aid effectiveness ,the world bank and conditionality ,the georgetown public**" policy review volume 7 number1 ,fall2001 ,p05.

[2] Alarngir M, "corporate governance-A risk perspective**", paper presented to :corporate governance and re form :paving the way to financial stability and development** ,a conference organized by the egypt ian banking institute ,7,8may, 2007, p07.

[3] Free land C, basel committée guid ance on corporate governance for bank, 2001, p08.

[4] عبد القادر بريش، "**قواعد تطبيق مبادئ الحوكمة في المنظومة المصرفية مع الاشارة إلى حالة الجزائر**"، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة ،العدد الأول، الجزائر، 2006، ص03.

[5] Jaques Renard **, "théorie et pratiques de l'audit interne**", édition d'organisation, 6eme édition, paris, 2007, p439.

[6] United nations dévelopment programme(UNDP) governance for sustainable human dévelopment :AUNDP policy document, N, Y, 1997 p03.

[7] Basel committée on banking supervision ,en hancing corporate governance for banking organizations, bank for international settements, july2005, p04.

-تعريف معهد المدققين الداخليين (IIA) : "هي تلك العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الاشراف على ادارة المخاطر، ومراقبة مخاطر المؤسسات، والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمة فيها"[1].

-تعريف مركز المشروعات الدولية الخاصة(CIPE) : "هي الاطار الذي تمارس فيه المؤسسات وجودها وتركز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الادارة، والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل من الأطراف في الاشراف على عمليات المؤسسة"[2].

-تعريف ميلتون فريدمان(Milton Freedman) : الحائز على جائزة نوبل للاقتصاد عرف الحوكمة بأنها "وضع مجموعة من النظم والأنساق الداخلية للمؤسسة، والتي تحدد العلاقة بين المالكين والمسيرين لها"[3].

-تعريف (Phoenix school of Management) : "هي وضع مجموعة من السياسات والأساليب التي يعتمد عليها المدراء في قيادة أعمال المؤسسة، والعلاقات بين أصحاب الأسهم والمسؤولين عن ادارة تلك المؤسسة"[4].

ومما سبق نرى بأن حوكمة المؤسسات "**هو نظام أخلاقي قبل أن يكون مجموعة من المبادئ والقوانين، والقواعد المحددة لعمل مجلس الادارة من جهة، والمساهمين وأصحاب المصالح المرتبطون بالحوكمة من جهة أخرى**".

ومن خلال هذا يتبين أن مصطلح حوكمة المؤسسات يشير إلى بعض الغموض الذي يرجع لثلاثة أسباب رئيسية مرتبطة بحداثة هذا المصطلح[5] :

- السبب الأول : هو أنه على الرغم من أن مضمون حوكمة المؤسسات وكثيرا من الأمور المرتبطة به ترجع جذورها إلى القرن التاسع عشر حيث تناولتها نظرية المؤسسة وبعض نظريات التنظيم والادارة، إلا أن هذا المصطلح لم يعرف في اللّغة الانجليزية، كما أن مفهومه لم يبدأ في التبلور إلا منذ قرابة عقدين أو ثلاثة عقود.
- السبب الثاني : يتمثل في عدم وجود تعريف قاطع وواحد لهذا المصطلح، فالبعض ينظر إليه من الناحية الاقتصادية على أنه الآلية التي تساعد المؤسسة في الحصول على التمويل، وتضمن تعظيم قيمة أسهم المؤسسة واستمرارها في الأجل الطويل، آخرون يعرفونها من الناحية القانونية على أنه يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية التي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية، والمديرين من ناحية أخرى، وفريق آخر ينظر إليها من الناحية الاجتماعية للمؤسسة في حماية حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين وتحقيق التنمية الاقتصادية العادلة وحماية البيئة.
- السبب الثالث : يرجع إلى كون أن هذا المفهوم لا يزال في طور التكوين وما زالت كثير من قواعده ومعاييره في مرحلة المراجعة والتطوير.

ومن خلال ما سبق يمكن تقديم مجموعة من تعاريف الكتاب الباحثين عبر التاريخ لحوكمة المؤسسات

1 The Institute of international auditors, "**the lessons that lie beneath** ", toneat the top, USA ,pebrauary2002, p02.

2 مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات**"، القاهرة، 2003، ص02.

3 A.C Fernando**, "corporate governance :principles** ", policies and practices, Pearson, éducation, USA, 2010 ,p14.

4 A.C Fernando**, "Busines ethics and corporate governance** ", Pearson, éducation India, India, 2010 ,p11.

5 سميحة فوزي، "**تقييم مبادئ حوكمة المؤسسات في جمهورية مصر العربية**"، ورقة عمل رقم 82، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، 2003، ص03.

الجدول رقم : (1.1) تعاريف الباحثين عبر التاريخ لحوكمة المؤسسات

السنة	الكاتب	مضمون المفهوم
1800-1770	Sarkar & mujundar	نظام هيكلي وتشغيلي ورقابة للمؤسسة من خلال نظرة استراتيجية ذات أهداف طويلة المدى ترضي أصحاب المصالح والدائنين والموظفين، والزبائن والمجهزين والتكامل مع المتطلبات القانونية والتشريعية بمعزل عن حاجة بيئة المجتمع المحلي فهي تقود لبناء نظام قانوني وتجاري ومؤسسي لخدمة هذه الأهداف أخذت في الاعتبار التكامل مع المسؤولية والإيصال.
1937-1932	Beim & Calomiris	قوانين ولوائح منظمة لعمل المنظمات ،وتلزم هذه المنظمات باتباع معايير معينة يتم عن طريقها الاختيار السليم لأفراد مجلس الإدارة، والذي بدوره يقوم برسم الاستراتيجيات ويضع الخطط اللازمة لإدارة أعمال ونشاطات المؤسسة ودور ذلك في تطوير الاستثمار في الأسواق المالية.
1960-1937	Shapiro	أدوات يتم السيطرة بها على المؤسسات لضمان تعظيم قيمة أصحاب المصالح والتأكد من أن العائد على رأس المال يوظف بصورة صحيحة والسبب في ذلك أن اتخاذ القرارات في المؤسسة يتأثر بالعلاقات الداخلية لمدير المؤسسة ومجلس الإدارة مما يستوجب وجود مسألة اكبر لحفظ حق المستثمر المنفرد.
1965-1960	Akoum	صيغة لتشجيع الاستعمال الأكفأ للموارد لتحقيق المسائلة والإدارة الحصيفة لهذه الموارد، وهي تهدف لجلب المنفعة للأفراد والمنظمات والمجتمع، وتساعد المؤسسة على تتبع رأس المال المالي والبشري والأداء الفعال لتوليد القيمة الاقتصادية طويلة المدى لأصحاب المصالح والمجتمع ككل.
1970-1965	AL-Eteby	فعاليات تساعد على استمرار التشريع الداخلي للمنظمة تنتج عن الالتزامات والتشريعات الموضوعة عليها.
1980-1970	Corporate Governance Encyclopedia	إطار عام يجمع قواعد وعلاقات، ونظم ومعايير، وعمليات تساعد على ممارسة السلطة والتحكم في المنظمات.
1990-1980	ATrill	قواعد تساعد في السيطرة والرقابة على سلوك المدير وتتعلق بالإفصاح والمساءلة والعدالة كأساس للسيطرة على المؤسسة وأعمالها كون هؤلاء المديرون وظفوا أصلا لتحقيق أهداف أصحاب المصالح وإنصافهم.
2002-1990	Encycogov .com	حقل اقتصادي يتعلق بكيفية تأمين وتحفيز الإدارة الفعالة للمنظمات باستعمال آليات حساسة مثل العقود، والقرارات المنظمة، والتشريع لتحسين الأداء المالي والعائد التنافسي إذ يقوم المديرون الموجهون للسياسة والمدققون من خلاله بتحمل مسؤولياتهم تجاه أصحاب المصالح وتوفير الديمقراطية لكل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة (أصحاب المصالح، والموظفين والزبائن، والصيارفة ،والبلد).

2004-2003	Hitt	مجموعة المعايير المجتمعية للمنظمة التي يقوم بموجبها أصحاب المصالح في المؤسسات الفردية بمحاسبة المديرين في المستويات العليا على قراراتهم والنتائج المتولدة عنها للسيطرة على المؤسسة واكتساب الميزة التنافسية.
2005-2004	Horwood	ممارسات تقع ضمن عمليات إدارة المخاطر لتطوير وتحسين أداء المنظمة لاسيما في المنطقة ذات المنافسة المتزايدة بأتباع الإدارة لقواعد يحددها المشرعون والمدققون والمفتشون.

المصدر : سندية مروان سلطان الحيالي، ليث محمد سعيد محمد الجعفر، "دور الحوكمة في دعم قرار الاستثمار دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات في سوق العراق للأوراق المالية"، **المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل اداء المؤسسات والاقتصاديات**، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر2013، ص352.

ومن خلال التعاريف السابقة تتضح لنا عدة معاني أساسية لحوكمة المؤسسات[1] :

- هي نظام أو مجموعة من الأنظمة للرقابة على أداء المؤسسات؛
- تنظيم وضبط طبيعة العلاقة بين مجلس الادارة والمديرين ،والمساهمين وأصحاب المصالح؛
- التأكيد على أن المؤسسات يجب أن تدار لصالح المساهمين؛
- مجموعة من الأهداف والمفاهيم التي تهدف إلى تطوير أداء المؤسسة من خلال استخدام الأمثل لمواردها بكفاءة ونزاهة عالية.

الفرع الثالث : خصائص حوكمة المؤسسات

إن مصطلح الحوكمة يشير إلى العديد من الخصائص، التي تتمثل في ما يلي[2] :

أولا-الانظباط : أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح ،وهذا الانضباط يتحقق من خلال بيانات واضحة للجمهور والتي تتمثل فيما يلي :

أ-وجود الحافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر أعلى للسهم؛

ب-الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح؛

جـ-التقدير السليم لحقوق الملكية و تكلفة رأس المال؛

د-استخدام الديون في مشروعات هادفة؛

هـ-إقرار نتيجة الحوكمة في التقرير السنوي.

ثانيا-الشفافية : أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث، كما تعني العلنية في مناقشة الموضوعات وحرية تداول المعلومات بشأن مفردات العمل في المجال العام، وهذه الشفافية يمكن أن تتحقق من خلال :

أ-الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة؛

ب-نشر التقرير السنوي في موعده؛

[1] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، "**مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**"، الدار الجامعية، مصر، 2006-2007 ،ص19.

[2] طارق عبد العال حماد، "**حوكمة الشركات**"، طبعة 2، الدار الجامعية، القاهرة، 2007 ،ص23.

جـ-عدم تسريب المعلومات قبل الإعلان عنها؛

د-الإفصاح العادل عن النتائج الختامية؛

هـ-الإفصاح الفوري عن المعلومات السوقية الحساسة؛

و-توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا؛

ل-تحديث المعلومات على شبكة الإنترنت.

ثالثا-الاستقلالية : أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل ،وهذه الاستقلالية تتحقق من خلال النقاط التالية:

أ-وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن الإدارة العليا؛

ب-وجود مجلس إدارة إشرافي مستقل عن مجلس الإدارة التنفيذي؛

جـ-وجود لجنة تدقيق يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل؛

د-وجود لجنة لتحديد المرتبات والمكافآت يرأسها عضو إدارة مستقل؛

هـ-وجود مدققين خارجيين غير مرتبطين بالمؤسسة.

رابعا-المساءلة : أي إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية من خلال تقديم كشف حساب عن كل تصرف، وتشمل المساءلة جانبين هما : التقييم ثم الثواب أو العقاب، ويعني ذلك أن يتم أولا تقييم العمل، ثم محاسبة القائمين عليه والمساءلة تتحقق من خلال ما يلي :

أ-ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية؛

ب- التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم؛

جـ-التحقيق الفوري حال إساءة الإدارة العليا؛

د-وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء لجنة الإدارة؛

هـ-شفافية وعدالة التعامل في الأسهم من قِبل أعضاء مجلس الإدارة.

خامسا-المسؤولية : أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة ويتحقق هذا من خلال ما يلي :

أ-عدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدور تنفيذي؛

ب-وجود أعضاء لمجلس الإدارة مستقلين ومن غير الموظفين؛

جـ-الاجتماعات الكاملة والدورية لمجلس الإدارة؛

د-قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بالمراجعة الفعالة؛

هـ-وجود لجنة تدقيق ترشح المدقق الخارجي وتراقب أعماله؛

و-وجود لجنة تدقيق تراجع تقارير المدققين الداخليين وتشرف على أعمال التدقيق الداخلي.

سادسا-العدالة : أي يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة وهذا يمكن أن يتحقق من خلال :

أ-المعاملة العادلة لمساهمي الأقلية من قبل المساهمين أصحاب الأغلبية؛

ب-حق كافة حملة الأسهم في الدعوة إلى الاجتماعات العامة؛

جـ-سهولة طرق الإدلاء بالأصوات؛

د-إيداع الأسهم بشكل عادي لجميع المساهمين؛

هـ-إعطاء الأولوية للعلاقات مع المستثمرين؛

و-المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة؛

ل-حماية حقوق المساهمين وإعطاء المساهمين حق الاعتراض عند إساءة حقوقهم.

سابعا-المسؤولية الاجتماعية* : أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد، وهذا يتحقق من خلال النقاط التالية :

أ-وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي؛

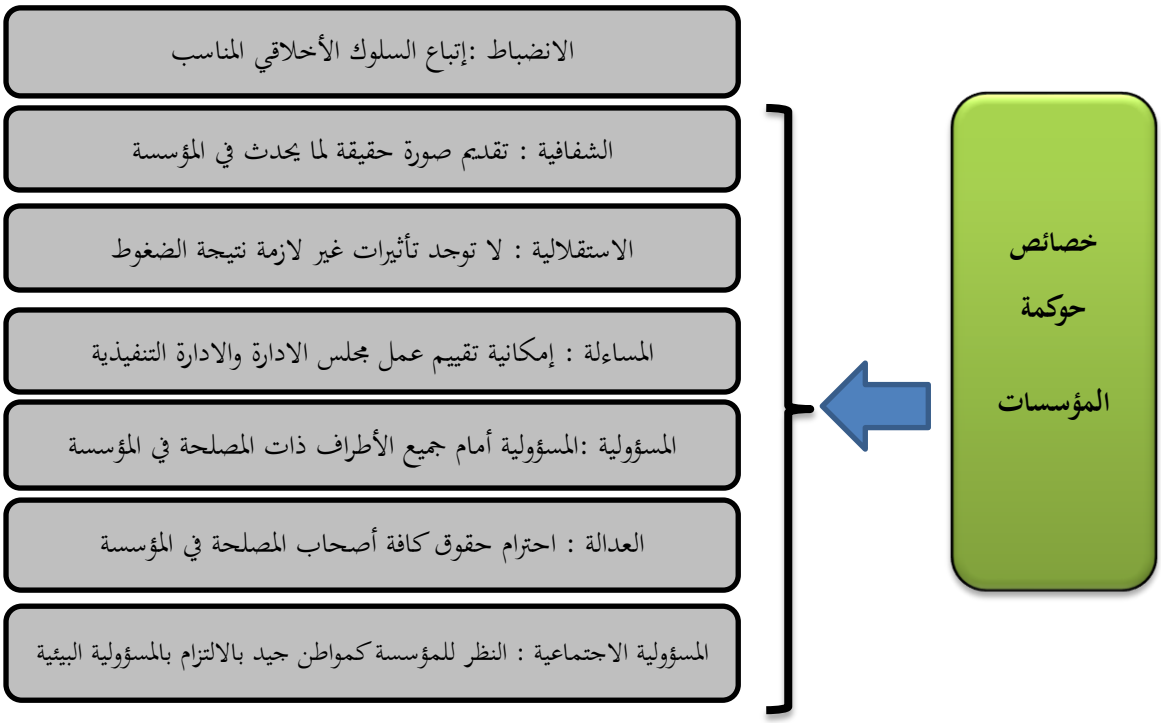
ب-عدم تشغيل الأحداث؛

ج-وجود سياسة واضحة عن المسئولية البيئية؛

د-وجود سياسة توظيف عادلة وواضحة.

وفيما يلي الشكل التالي يوضح خصائص حوكمة المؤسسات :

الشكل رقم : (1.1) خصائص حوكمة المؤسسات



المصدر : من إعداد الباحث

* هناك عدة تعريفات للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وتختلف باختلاف وجهات النظر في تحديد شكل هذه المسؤولية، فالبعض يراها بمثابة تذكير للمؤسسات بمسؤولياتها وواجباتها الذي تنتسب إليه، بينما يرى البعض الآخر أن مقتضى هذه المسؤولية لا يتجاوز مجرد مبادرات اختيارية تقوم بها المؤسسات صاحبة الشأن بإرادتها المنفردة تجاه المجتمع. ويرى آخرون أنها صورة من صور الملائمة الاجتماعية الواجبة على المؤسسات، إلا أن كل هذه الآراء تتفق من حيث هذا المفهوم، وقد عرف مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة المسؤولية الاجتماعية على أنها "الالتزام المستمر من قبل مؤسسات الأعمال بالتصرف أخلاقيا والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للقوى العاملة وعائلاتهم، والمجتمع المحلي والمجتمع ككل. نقلا عن : رقية عيران، "**المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات : بين الواجب الوطني الاجتماعي، والمبادرات الطوعية**"، مجلة سوق فلسطين للأوراق المالية، رام الله، 2006، ص01.

المطلب الثاني : أسباب ظهور حوكمة المؤسسات

يعتبر موضوع فصل الملكية عن الادارة من الأسباب التي عجلت بالاهتمام بموضوع حوكمة المؤسسات ومما زاد من أهميتها هو حدوث الانهيارات المالية، والفضائح الادارية بالمؤسسات العملاقة في العديد من دول العالم، والتي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والاداري بالمؤسسات، من خلال إنشاء هيئات رقابية لمنع التلاعبات في ميزانيات تلك المؤسسات.

الفرع الأول : نظرية الوكالة

تعكس نظرية الوكالة سلوك أطراف متعاونة ترتبط ببعضها ضمن علاقة تعاقدية تكرسها شروط عقد التوظيف المبرم بين ملاك المؤسسة (المساهمين) من جهة وإدارة المؤسسة من جهة أخرى[1] .

يعتبر "جانسن ومكلينج" (Jensen et meckling) من الأوائل الذين تطرقوا لنظرية الوكالة بهذا المصطلح فعرفوها على أنها : "**تعاقد بين عدة أطراف، وفيه يوكّل المالك أو الأصيل أطراف آخرين (موكلين) من أجل تنفيذ المهام، وبالتفويض تصبح لهم سلطة القرار**"[2]. فهي عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (المؤكَّل أو المساهم) شخصا آخر (الوكيل أو المسير) من أجل القيام بالأعمال باسمه، بما يؤدي إلى تفويض (المؤكَّل الرئيسي) جزء من سلطة اتخاذ القرار للوكيل[3].

ومن أهم الفرضيات التي تقوم عليها نظرية الوكالة :

أولا–يعد أطراف الوكالة (الأصيل والوكيل)، يتمتعون بالرشد نسبيا، وأن تصرفاتهم مؤسسة على تعظيم منافعهم الذاتية؛

ثانيا– يوجد قدر من التعارض في المنافع بين الأصيل والوكيل نتيجة عدم التوافق بين أهدافهما؛

ثالثا– بالرغم من وجود تعارض في أهداف الوكيل والأصيل إلا أنه هناك حاجة مشتركة بين الطرفين في بقاء المؤسسة قوية أمام المنافسة التي تفرضها السوق مع المؤسسات الأخرى؛

رابعا–عدم تماثل المعلومات بين الأصيل والوكيل* نتيجة سيطرة الوكيل على المعلومات بسبب خبرته العملية في هذا الشأن مما يعظم دالته على حساب الأصيل؛

هـ–هناك رغبة لدى الأصيل في تعميم عقود الوكالة تلزم الوكيل بالسلوك التعاوني الذي يعظم منفعة طرف الوكالة ،ويحول دون تصرف الوكيل على نحو يضر بمصالح الأصيل[4].

هذا وسنتطرق لنظرية الوكالة في الفصل الثالث من هذه الدراسة بالتفصيل.

---

[1] محمد مطر، "**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الافصاح**"، دار وائل للنشر، عمان، 2004 ،ص100.

2 Michael Jensen et all, "**Theory of the Firm : Managérial Behavior, Agency Costs and Ownership Structur**", Journal of Financial Economics, [on line], Octobre 1976, <Available at: http://www.sfu.ca/~wainwrig/Econ400/jensen-meckling.pdf >,(04/04/2013), p05.

[3] Michael Jensen et all, "**Stockholder, Manager, And Creditor Interests :Applications Of Agency Theory**" Harvard Business School, [on line], 1985, <Available at:http://www.jgxysx.net/wlkc/cwglx_second/admin/webedit /2010929145417855.PDF>,(04/04/2013), p:02.

* وفقا لنظرية الاشارة فان المعلومات متوفرة ومتاحة لكافة المستثمرين، أي أنهم في هذه الناحية متساوون بخصوص مستقبل المؤسسة، وتسمى هذه الخاصية بحالة عدم تماثل المعلومات ولكن غالبا ما يتاح للمسيرين كماً أكبر من المعلومات، والذي لا يتوفر لدى المستثمرين خارج المؤسسة، وتسمى هذه الحالة بحالة عدم تماثل المعلومات.

[4] عدنان بن حيدر بن درويش، "**حوكمة الشركات ودور مجلس الادارة**"، اتحاد المصارف العربية ،2007 ،ص 74–75.

الفرع الثاني : تحرير أسواق رأس المال

لقد أدى تحرير الأسواق المالية، وتحول العديد من الدول من الاقتصاد الموجه إلى الاقتصاد الحر إلى فتح أسواق عالمية جديدة، والتي يمكن من خلالها أن تحقق المؤسسات أرباحا مرتفعة تمكنها من عملية التوسع في المجال التي تنشط فيه من خلال خلق فرص استثمارية جديدة بالشكل الذي يؤدي إلى نمو وتقدم اقتصاديات الدول التي تنتمي لها هذه المؤسسات، كل هذه العوامل جعلت تلك المؤسسات تتعرض إلى منافسة شرسة في سبيل بقاءها، ولهذا صارت هذه المؤسسات تبحث عن مستويات رأسمال تتعدى مصادر التمويل التقليدية فأصبحت عدم القدرة على جذب مصادر تمويل بأقل تكلفة يهدد وجود تلك المؤسسات بل يمتد الأثر سلبيا على اقتصاديات تلك الدول التي تنتمي إليها، فعدم تمكنها من زيادة رأس مالها بواسطة جذب استثمارات جديدة يجعل منها مؤسسات تابعة للشركات المتعددة الجنسيات، والأدهى من ذلك فإنها قد تواجه احتمال خطر خروجها من الأسواق العالمية[1]، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن ما يشهده العالم الآن من تحرير لاقتصاديات السوق وما يتبعها من تحرير للأسواق المالية، يترتب عليها تزايد انفصال رؤوس الأموال والتوسع في حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن الادارة كل ذلك يؤدي إلى ضرورة الاستعانة بآليات جديدة للرقابة من خلال هيكل تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال في المؤسسات والمشروعات[2].

الفرع الثالث : الانهيارات المالية

لقد لعبت المؤسسات العالمية التي أفلست دورا مهما للاهتمام بالحوكمة، حيث تبين أن أحد أهم الأسباب التي دعت المنظمات العالمية للاهتمام بحوكمة المؤسسات هو إفلاس أكبر المؤسسات العالمية حيث تعد فضيحة شركة "**إنرون**" للطاقة الكهربائية، وشركة "**وورلدكوم**" الدافع إلى إصدار قانون "**ساربنس أوكسلي**" (Sarbanes oxley)* كما أدت فضيحة مؤسسة "**ماكسوال**" الانجليزية و بنك "**بارنج**" إلى إصدار تقرير *(cadbury)كما أدت الأزمات النقدية العنيفة في دول جنوب شرق آسيا إلى تطبيق مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وإذا نظرنا إلى أهم الأسباب التي أدت إلى هذه الانهيارات ترجع معظمها للفساد الاداري والمحاسبي بصفة عامة، والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في أحد جوانبه

[1] محمد مصطفي سليمان، مرجع سبق ذكره، ص11.

[2] حسين مصطفى هلالي، مرجع سبق ذكره ،ص91.

* أصدر الكونغرس الأمريكي قانون ساربينس–أوكسلي (Sarbons Oxaly Act-2002) والذي قضى بوجوب تشكيل لجان تدقيق في كل مؤسسة عامة للرقابة على أداء المحاسبين القانونيين الذين يدققون القوائم المالية للمؤسسات، وأن تصدر إدارة المؤسسة ضمن تقاريرها المالية المنشورة تقرير بعنوان تقرير الرقابة الداخلية، كما أن وظيفة ومسؤولية الإدارة العليا سيكون من ضمنها توكيد صلاحية وسلامة القوائم المالية للمؤسسات المساهمة العامة بالولايات المتحدة الأمريكية. وقد مرر الكونغرس الأمريكي هذا القانون ليتم تحميل الرئيس التنفيذي CEO ومدير القطاع المالي CFO المسؤولية في حال وجود فساد بالمعلومات أو القوائم المالية. سابقا كان لا يتم تحميلها أي مسؤولية بحال ادعائهم عدم المعرفة أو العلم بالمخالفات والفساد، هذا القانون سيعطي القوة للزج بالسجن وفرض الغرامات على الرئيس التنفيذي، ومدير القطاع المالي أو ما يكافئهما بالمناصب والمستويات الإدارية العليا إذ وجد أنهم مذنبين وقاموا بالتوقيع على قوائم بها فساد وتلاعب هام نسبيا.

* صدر في المملكة المتحدة سنة 1992م تقرير لجنة كادوبري (Cadbury Committée1992) الذي طالب بتشكيل لجان التدقيق المسجلة في بورصة لندن للأوراق المالية، حيث قام هذا التقرير بوضع المقاييس التي تعزز سلامة تنظيمات الأعمال من ثلاثة جوانب هي تحسين المعلومة المالية والتدخل التنظيمي الذاتي، واستقلالية المدقق الخارجي، وذلك بسبب انخفاض مستوى الثقة في كل من إعداد التقارير المالية، وفي قدرة المدقق الخارجي على توفير الضمانات التي يطلبها ويتوقعها مستخدمو هذه التقارير المالية. وأجاب هذا التقرير عن الأسئلة المتعلقة بمسؤوليات المدراء التنفيذيين وغير التنفيذيين علاقة المساهمين بمجلس الادارة، دور لجنة التدقيق ،كيفية تعيين ومكافئة مسيري المؤسسة وذلك من أجل إعادة التوازن لهياكل السلطة والمسؤولية داخل المؤسسة.

إلى دور المدققين الخارجيين، وتأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية ذلك على خلاف المعلومات الحقيقية التي تعبر عنها الأوضاع المالية لهذه المؤسسات، وقد نتج عن ذلك مجموعة من الآثار السلبية أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقدانها لأبرز عناصر تميزها ألا وهي جودتها[1].

المطلب الثالث : النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات

إن ظهور حوكمة المؤسسات كمفهوم لم يكن كما عليه اليوم، والفضل في ذلك يعود إلى مجموعة من النظريات التي ساهمت في تفسير ضرورة وجود مفهوم الحوكمة بالمؤسسات، وذلك تفاديا للنقائص التي يمكن أن تنتج عن عملية تطبيقها، وذلك من خلال مراقبة تصرفات عمل المديرين ومن أهم هذه النظريات التي كان لها الفضل في وجود أهمية للحوكمة بالمؤسسات نذكر :

الفرع الأول : نظرية حقوق الملكية

يعتبر "دمستز وآلشين" (Alchan et Demsetz) أول من أسسا هذه النظرية والتي تقوم على فكرة أساسية مفادها أن العامل الأساسي في فعالية ونمو المؤسسة هو حق الملكية ،فكلما كانت هذه الحقوق كاملة كلما انعكس ذلك على أداء المؤسسة[2]، ويرى كل من "بجويش وفيربنت" (Pjoyich et Furubotn) بتحليل حقوق الملكية إلى ثلاثة أقسام وهي[3] :

أولا–حق الاستعمال : ويعني أنه هناك حق في استعمال الملكية؛

ثانيا–حق قطف الثمار : أي الحق في جني المنافع والأرباح التي يولدها الأصل؛

ثالثا–حق البيع : وهو الحق في تقرير المصير أي التنازل للغير.

وترى النظرية النيوكلاسيكية أن تشتت حقوق الملكية هو بهدف تخفيض فعالية المؤسسة بحيث يسعى المدير المالك على تحقيق أعلى منفعة للمؤسسة التي يديرها من خلال توجيه المجهودات نحو خدمة هدف المؤسسة وهذا ما لا نجده في المؤسسة التسييرية (التي يكون فيها فصل الملكية عن التسيير)، بحيث لا يملك المسير إلا حق واحد ألا وهو حق الاستعمال بينما حق قطف الثمار، وحق تقرير المصير يكون في يد المالك، وهذا ما يجعل عملية تعارض المصالح أمرا طبيعيا[4].

ويوضح الجدول التالي أنماط الملكية في المؤسسات

[1] كاترين لكوشتا هلبلينغ وآخرون ، "**غرس حوكمة المؤسسات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية**"، دليل لإرساء حوكمة المؤسسات في القرن الحادي والعشرين الطبعة 1، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 2003 ،ص221.

[2] Gérard Koenig, "**De nouvelles théories pour gérer l'entreprise du XXIé siècle** ",Economica, paris, 1999, p113-115.

[3] Frédéric Parrat , "**Le gouvernement d'entreprise** ", Economica ,paris, 1997, p08.

[4] Ibid, p28.

الجدول رقم : (2.1) توزع أنماط الملكية على المؤسسات

صاحب الملكية / نمط الملكية	الفرد	الفرد	جماعي(المؤسسة)	جماعي (الدولة)
حق الاستعمال	نعم	للموظفين	نعم	نعم
حق الاستفادة	نعم	للمالك	نعم	نعم
حق التنازل	نعم	موزعة	من الممكن للموظفين	لا
نوع الملكية	ملكية خاصة	ملكية بلدية	ملكية مشتركة	ملكية عامة
نوع المؤسسة	رأسمالية	إدارية	تعاونية	عمومية

Sours : Ayadi.N, "Contrat, confiance et gouvernance : le cas des entreprises publiques agroalimentaires en Algérie", thèse docteur, option science économique, université montpellier1, France, 2003, p85.

يظهر لنا من خلال الجدول السابق تعدد أنواع الملكية حسب نظرية حقوق الملكية، فنميز بين الملكية العامة التي تعود ملكيتها للدولة والخاصة (الأفراد)، الملكية الجماعية (المشتركة)، التي تكون فيها مؤسسات المساهمة والملكية البلدية التي تكون في المؤسسات التابعة للسلطة المحلية.

الفرع الثاني : نظرية الوكالة

تعتبر من أهم وأقدم النظريات التي أسست لما يُعرف الآن بعلم حوكمة المؤسسات، وتُعرف نظرية الوكالة بأنها العقد الذي يتم بين ملاك المؤسسة ومدرائها التنفيذيين، والذي ينتج عنه فوائد لكلا الطرفين ومن أوائل الكُتاب الذين تحدثوا عن نظرية الوكالة آدم سميث الذي ذكر أهمية تقنيين العلاقة التي تربط المساهمين أو الملاك بمجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية (الوكيل). آدم سميث في الحقيقة أوعز إلى أن المدراء التنفيذيين في مؤسسات المساهمة (الوكلاء) من المحتمل ألا يعتنوا بالمؤسسة، وأموالها بقدر اهتمامهم بمؤسساتهم وأموالهم الخاصة أو الشخصية. العلماء بيرلي ومينس في بداية القرن العشرين، ذكروا أن فصل ملكية المؤسسة عن إدارتها (بمعنى آخر الوكالة) غير فعال. لذلك يتضح جليًا أهمية نظرية الوكالة اعتمادًا على قبول الملاك أو المساهمين للمعضلة التي تنتجها نظرية الوكالة، وهي نظرية الوكالة نفسها، وقبول هؤلاء الملاك أو المساهمين لنظرية الوكالة يعود إلى أسباب عديده ومنها: ضعف خبرة الملاك أو المساهمين المالية والتشغيلية للمؤسسة وكذلك بعدم وجود الحماس، والوقت الكافي لديهم لإدارة المؤسسة، لذلك وبناءً عليه، فالملاك أو المساهمين سوف يقومون بتزويد المدراء التنفيذيين بالأموال، وهؤلاء المدراء التنفيذيون بدورهم سوف يقومون بالاستثمار ومحاولة جني العوائد الاستثمارية من أموال المساهمين أو الملاك، وبالتالي سوف يقع هؤلاء المساهمين أو الملاك من غير أدنى شك تحت رحمة المدراء التنفيذيين (الوكلاء). فالمساهمين يجب أن يمارسوا حقوقهم في إدارة المؤسسة، وذلك لضمان زيادة أرباح المؤسسة، ومن ثم زيادة عوائدهم واستثماراتهم. ولكن ما يتم حقيقةً بناءً على الجدل

الأكاديمي في نظرية المساهمين هو أن هؤلاء المساهمين في الغالب لا يمارسون حقوقهم في إدارة المؤسسة ، وإنما يفوضون إدارة المؤسسة إلى المدراء[1].

الفرع الثالث : نظرية التجذر

جاءت نظرية التجذر بهدف إعادة النظر في الأسس التي قامت عليها نظرية الوكالة، حيث يرى كل من (A.shleiffer ,R.morck ,R.W.vshny) أنه نتيجة تعارض المصالح بين المالك والمسيريين فإن المسير يسعى إلى بناء استراتيجيات شخصية تهدف للمحافظة على منصبه تسمى باستراتيجيات "**التجذر**"، التي تجعل من احتمال إعادة النظر فيه هو احتمال صعب ومكلف بسبب تجذر هذا المسير، وبالتالي صعوبة قيام المساهمين باستبداله أو الاستغناء عنه[2].

ويرون أن التجذر يمكن أن يحدث في عدد كبير من الأنشطة وبآليتين رئيسيتين[3] :

أولا–الاستثمار في أصول أكثر خصوصية، وهناك أربعة عناصر تتميز بها خصوصية أصل معين وهي :

أ–صعوبة تبادل هذا الأصل في السوق؛

ب–تخصيص هذا الأصل لاستعمالات دقيقة؛

جـ–الخواص الأصلية للمنتوج؛

د–الكفاءات الاستثنائية للعمال.

ثانيا–العقود الضمنية وهنا نميز بين نوعين من العقود :

أ–العقود الواضحة : وهي العقود التي تكون معروفة لدى جميع الشركاء أي توثق بشكل رسمي؛

ب–العقود الضمنية : وهي تلك العقود التي لا تكتسي الشكل القانوني، ويغلب عليها الطابع غير الرسمي يصّعب من عملية اكتشافه من قبل المساهمين أو مجلس الادارة. فمثلا الوعد بترقية أو رفع الأجور لإطارات أو عمال المؤسسة يدخل ضمن هذا النوع من العقود مما يزيد من تشبث العمال بالمسيرين الحاليين لتحقيق علاواتهم باعتبارها مرهونة بهؤلاء المسيرين، الأمر الذي يؤدي إلى رفع تجذرهم، لذا فإن أغلب المسيرين المتجذرين يتمتعون بمصداقية وسمعة من ناحية الالتزام بوعودهم للحفاظ على العلاقات اللارسمية مع مختلف الأطراف ذات المصلحة.

[1] فالح بن سالم السمحة، "**المساهمين ونظرية الوكالة**" ،مقال متاح على

http://alriyadhtrading.com/show_content_sub.php?CUV=82&Model=M&SubModel=2&ID=2894&ShowAll=On

2014/03/06

[2] Gérard Charreaux, "**Le gouvernement des entreprise** ", économica, 2édition, paris, 1997, p105-106.

[3] Frédéric Parrat , op.cit , p61.

الفرع الرابع : نظرية تكلفة الصفقة

تأسست هذه النظرية من طرف "وليمسن" (O.E .Williamson) 1975، حيث عرف تكلفة الصفقة بأنها " **التكاليف التي تتولد أثناء تبادل عقود السلع والخدمات بين المؤسسات**"[1]، ويرى أنه إذا كانت نظرية الوكالة تعتمد على فرضية تعارض المصالح فإن نظرية تكلفة الصفقة تعتمد على التعاقد كوحدة للتحليل في اطار خصوصية الأصول، ويكون الأصل أكثر خصوصية إذا كان غير قابل للاستعمال من طرف جهة أخرى، مما يؤدي إلى خسارة قيمة كبيرة في قيمة هذا الأصل عند انتقاله، حيث يتم المفاضلة بين الديون ورأس مال الخاص من أجل تجنب خسائر القيمة[2]. وميز "وليمسن" بين نوعين من التكاليف :

أولا–تكاليف الصفقة السابقة للتفاوض وتحرير العقد؛

ثانيا–تكاليف الصفقة اللاحقة الناتجة عن تنفيذ هذا العقد أو تغييره في حالة حدوث تعارض.

وقد خلص "وليمسن" إلى أن تكلفة الصفقة تتضمن تكاليف الوكالة باعتبار أن العلاقة بين المسير والمالك هي أحد العقود المبرمة في المؤسسة وليست كلها[3]، وهنا ميز بين نوعين من الآليات التي من شأنها أن تخفض من تكاليف الوكالة ومن ثم تكلفة الصفقة[4] :

أ–الآليات المقصودة : وهي الآليات التي تقوم على تفعيل دور مجلس الادارة كآلية رقابية للحد من عملية تضخم التكاليف وتقرير المصير في المسيرين غير الأكفاء.

ب–الآليات الغير مقصودة : وهي عبارة عن مجموعة من الآليات التي تتميز بها كل مؤسسة طبقا لظروف معينة تفرضها مميزات كل مؤسسة، وتختلف من مؤسسة لأخرى مثل المنافسة في سوق السلع والخدمات، أي أنها لا توجه لمؤسسة بعينها.

[1] Gérard Koenig , op.cit, p148.
[2] Ibid, p151-152.
[3] Gérard Koenig, op.cit, p149.
[4] Frédéric Parrat, op.cit, p107.

المبحث الثاني : أهداف وأهمية حوكمة المؤسسات والاطراف المعنية بتطبيقها

حظيت حوكمة المؤسسات بأهمية كبيرة في السنوات الأخيرة نتيجة تسجيل العديد من حالات الفشل الاداري والمالي في المؤسسات العالمية، وهذا ما جعلها أحد الأساليب الناجعة في تحقيق التنمية الاقتصادية وتجنب الوقوع في مغبة الأزمات المالية الأمر الذي جعل المؤسسات تتسابق لتطبيق وترسيخ مبادئها وأسسها الاقتصادية في الأسواق المالية كأحد الوسائل التي تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة المؤسسة بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، كما تؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الادارة.

المطلب الأول : أهداف وأهمية ومكونات حوكمة المؤسسات

أصبحت حوكمة المؤسسات تتمتع بأهمية بالغة في الآونة الأخيرة من خلال العديد من المناقشات في المؤسسات والملتقيات والمنتديات الاقليمية التي تعنى بالجانب الاقتصادي، والمالي على وجه الخصوص وحصلت على قدر كبير من الاهتمام لم تكن لتحظى به لولا حالات الفشل التي منيت به العديد من المؤسسات.

الفرع الأول : أهداف حوكمة المؤسسات

لقد ظهرت حوكمة المؤسسات استجابة لمجموعة من الأسباب والدوافع، ولقد سعت العديد من الدول والمؤسسات إلى تطبيقها من أجل الاستفادة من المزايا التي يقدمها نظام الحوكمة، والتي يظهر من خلالها هدف هذا النظام والتي تتمثل فيما يلي :
أولا–تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية، وزيادة قيمتها من خلال العمل على فرض الرقابة الفعالة على أداء المؤسسات وتدعيم المساءلة المحاسبية لها؛
ثانيا– الحصول على التمويل اللازم والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة مع ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للمؤسسة[1]؛
ثالثا– تسهيل وتنشيط أداء الأعمال التجارية من خلال إنشاء، وصيانة نظام الحوافز الذي يشجع المدير على تحقيق أقصى قدر من الكفاءة التشغيلية للمؤسسة، والعائد على الموجودات والأرباح الانتاجية على المدى الطويل؛
رابعا– تقييد اساءة استخدام السلطة من قبل المسيرين على موارد المؤسسة، حيث أن هذه التجاوزات تأخذ شكل اساءة استخدام موارد المؤسسة (اساءة استخدام المؤسسة لصالح قائده أو أفراد، أو الهدر الكبير لموارد المؤسسة) وهذا ما يعرف بمشاكل الوكالة[2] والتي عموما هي نتيجة ميل المسيرين لخدمة أنفسهم؛

[1] أحمد سعيد قطب حسانين، "التكامل بين الآليات المحاسبية والغير محاسبية لنظم الحوكمة، وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمؤسسة–دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الاسكندرية، العدد1، المجلد رقم 46 ،جانفي 2009، ص17.

[2] Charles Oman et all**, "La gouvernance d'entreprise dans les pays en développement, entransition et les économies émergentes** " centre de développement de l'OCDE , cahier de politique économique n=23 ,2003 ,P06.

خامسا- توفير الوسائل اللازمة لمراقبة سلوك المسيرين لضمان مساءلة المؤسسات، وحماية أفضل لمصالح المستثمرين والمجتمع من استقلال السلطة من طرف المديرين التنفيذيين للمؤسسة[1]؛

سادسا-تنمية المدخرات وتشجيع تدفقها بما يؤدي لتنمية الاستثمارات الانتاجية وصولا لتعظيم الأرباح وبعيدا عن الاحتكارات و لا يتم ذلك إلا من خلال الالتزام بأحكام القوانين والتشريعات النافذة، والعمل على تأكيد مراجعة الأداء لكافة فعاليات المؤسسات بما فيها الأداء المالي من خلال لجان تدقيق خارجيين، ومستقلين عن الادارة التنفيذية[2]؛

سابعا- حماية حقوق المساهمين وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلات تثبت ملكيتهم للأسهم والشفافية بالمعلومات وتقديمها في الوقت المناسب، فضلا عن ضمان حقوق المساهم بما في ذلك حق انتخاب أعضاء مجلس الادارة الأمر الذي يعكس سلامة وصحة التحكم المؤسسي في المؤسسة، فضلا عن سلامة أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية[3]؛

ثامنا- تجنب حدوث أزمات مصرفية حتى في الدول التي لا يوجد بها تعامل نشط على معظم مؤسساتها في أسواق رأس المال باعتبار أن التطبيق الجيد لآليات الحوكمة يعد أحد الحلول الممكنة لحل مشكل الوكالة وتخفيض تكاليفها[4].

الفرع الثاني : أهمية حوكمة المؤسسات

حظيت حوكمة المؤسسات باهتمام بالغ في السنوات الأخيرة وذلك لأسباب كثيرة منها اهتمام الدول والمؤسسات باجتذاب الاستثمارات، وتحسين الأداء، خاصة في خضم الفضائح المالية وهروب الأموال التي ألقت بضلال مظلمة على الاقتصاديات في جميع أنحاء العالم[5]. تظهر أهمية حوكمة المؤسسات في محاربة الفساد الداخلي في المؤسسات وعدم السماح بوجوده والقضاء عليه نهائيا وضمان تحقيق النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في المؤسسة، حيث يعمل التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات على جذب الاستثمارات وزيادة القدرات التنافسية للمؤسسة خاصة وأن معظم المستثمرين في ضل حوكمة أسواق رأس المال وسهولة تدفق الاستثمار بين الدول يسعون إلى الاستثمار في المؤسسات التي تطبق فيها أساليب وقواعد سليمة للحوكمة، حيث يترتب على ذلك وجود افصاح وشفافية ودقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تعدها وتنشرها ادارة المؤسسة، والتي تمكن المستثمرين من الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة، الأمر الذي يقود المؤسسة إلى تحقيق معدلات ربحية مناسبة مما يساعدها على تدعيم مركزها المالي بزيادة احتياطاتها، ويؤدي إلى نموها، واتساعها وازدياد حجمها وتطويرها بصورة مستمرة[6] وتتمثل أهمية حوكمة المؤسسات في ما يلي :

أولا-يؤدي تطبيق مبادئ الحوكمة إلى تحسين ادارة المؤسسات وتجنب التعثر والافلاس، ويضمن تطوير الأداء ويساهم في اتخاذ القرارات على أسس سليمة تتمتع بميزة تنافسية لجلب الاستثمار واقتحام الأسواق[7]؛

---

[1] Ibid, p06.

[2] أحمد منير النجار وآخرون، "**حوكمة الشركات**"، اتحاد المصارف الكويتية، العدد40، مارس2007، ص18.

[3] محمد البشير، "**التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات**"، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المؤسسة عمان، 2003 ،ص03.

[4] البنك الأهلي المصري، "**أساليب ممارسة سلطات الادارة الرشيدة في الشركات**"، النشرة الاقتصادية، العدد2، القاهرة، 2003، ص14.

[5] مصطفى نجم البشاري، "**أهمية تطبيق معايير الحوكمة لتفعيل نظم المراجعة الداخلية للمؤسسات العامة للسودان**"، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول، السودان 20-21 جانفي 2008، ص17.

[6] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، "**مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص23-30.

[7] عبد القادر بريش، "**التحرير المصرفي ومتطلبات الخدمات المصرفية وزيادة القدرة التنافسية للبنوك الجزائرية**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص219.

ثانيا–تنعكس أهمية الحوكمة لكونها الحل الاقتصادي والاجتماعي لتطوير المجتمعات ككل، بالمساعدة على انهاء الفقر وتقليل حدته، وزيادة الاصلاحات الاقتصادية العالمية من خلال العمل والجهد المنظم لتحقيق النمو الذي يحقق الازدهار والرفاهية للمجتمعات من خلال تطبيق الحوكمة في القطاعين العام والخاص[1]؛

ثالثا–تساعد الحوكمة على انشاء مبادئ السوق الحرة في الاقتصاديات المغلقة مما يولد جيلا جديدا من أصحاب المشاريع والمستثمرين في جميع أنحاء العالم ،ووضع مسؤولية بيئات تراعي قيام مؤسسات أعمال تنافسية مهمة ومدارة بصورة أخلاقية وتطبيق اللامركزية الاقتصادية بالاستناد للحوكمة على عاتق الاصلاحات المحلية المستندة للمبادئ الدولية[2]؛

رابعا–محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها، خاصة تلك التي يشكل وجودها تهديدا للمصالح، أو أن باستمرارها يصعب تحقيق نتائج جيدة للأعمال، وتحتاج إلى إصلاح عاجل؛

خامسا–تقليل الخطأ إلى أدنى قدر ممكن، بل استخدام النظام الحمائي، والوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء وبالتالي يجنب المؤسسات تكاليف وأعباء هذا الحدوث[3].

ومما سبق يتضح أن لحوكمة المؤسسات أهمية كبرى بالنسبة للمؤسسات ،والمساهمين وخلق القيمة كما يلي[4] :

أولا–أهمية الحوكمة بالنسبة للمؤسسة :

أ–وضع أسس للعلاقة بين مديري المؤسسة ومجلس الادارة والمساهمين مما يؤدي إلى وضوح حقوق وواجبات كل طرف يسمح باستغلال الامكانيات المتاحة أحسن استغلال، مما يرفع الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة؛

ب–العمل على وضع اطار تنظيمي يمكن من خلاله تحديد أهداف المؤسسة، وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الادارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق تلك الأهداف التي تراعي مصلحة المساهمين؛

جـ–تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية، وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين لتمويل المشاريع التوسعية؛

د–تطبيق قواعد الحوكمة يزيد من ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم خاصة صغار المساهمين.

ثانيا–أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين :

أ–تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء المؤسسة في المستقبل؛

ب–الإفصاح الكامل عن أداء المؤسسة والوضع المالي ،والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا ويساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه المؤسسات.

---

[1] Akoum Ibrahim, "**the governance cycle and it's implication for the middle east**", union of arab banks magazine no :303 ,Bierut, 2006 p21.

[2] سليفان جون وآخرون، "**خلق بيئة مستدامة للشركات**"، البنك الدولي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، 2006 ،ص2–3.

[3] مصطفى حسن بسيوني السعدي، "**الشفافية والافصاح في اطار حوكمة الشركات**"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات بالتعاون مع الاتحاد العربي للخبراء المحاسبين القانونيين، وزارة الاستثمار، مركز المديرين، القاهرة ،سبتمبر 2005، ص147–148.

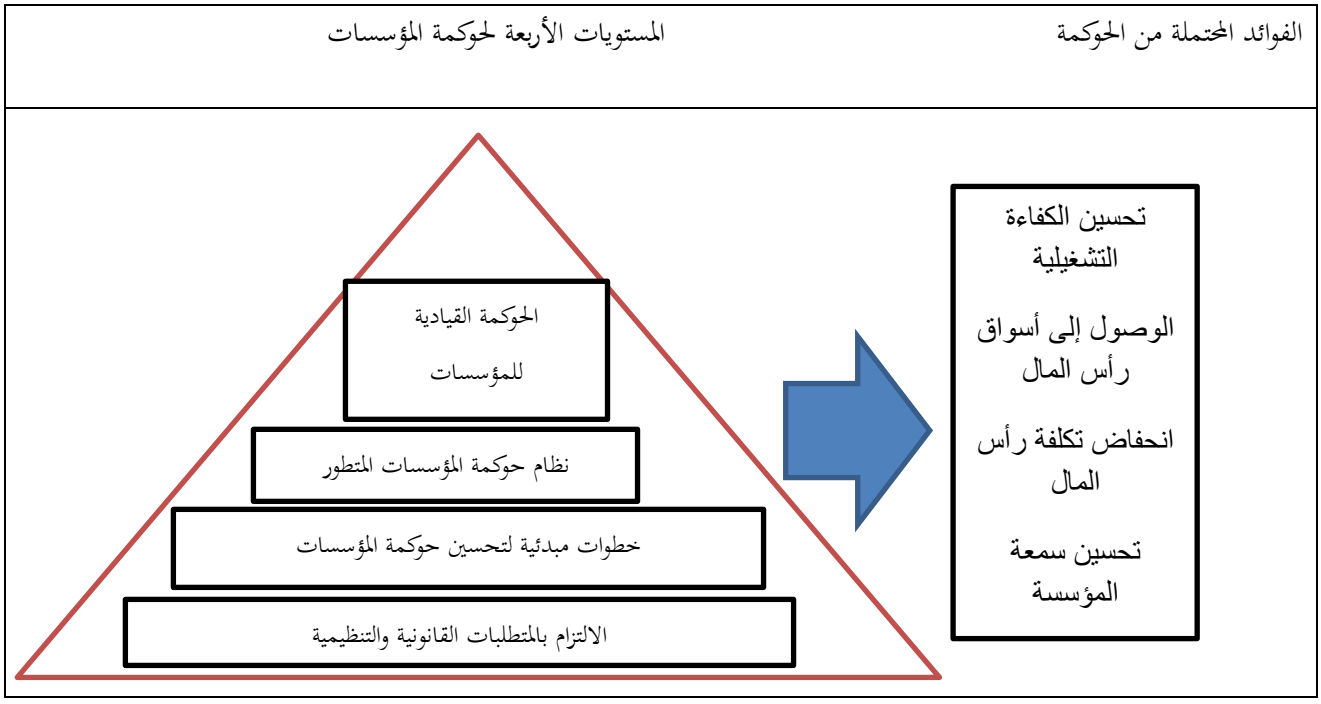
[4] شحاتة السيد شحاتة وآخرون، "**مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص29.

ثالثا–أهمية الحوكمة في خلق القيمة : تهدف الحوكمة أساسا لضمان إتباع المديرين أهداف خلق الثروة المحددة من طرف المساهمين، كما أن المديرين يتلقون أجورا بقدر ما يقدمونه، بمعنى القيمة الفعلية للخدمات المقدمة، وتهتم الحوكمة بدرجة كبيرة بعلاقة المديرين والمساهمين، لأن هؤلاء فقط الذين لا تتوفر لديهم عقود تسمح لهم بضمان مصالحهم، وتعارض المصالح بين الطرفين يمكن أن يتقلص بربط أجور المديرين بأدائهم لتصبح بعد ذلك مشكلة التعارض في المصالح بين المساهمين والمديرين محلولة جزئيا، وبالنسبة لبعض الكتاب فإن امتلاك لجزء من رأس المال في المؤسسة يعتبر مؤشر ثقة، واشارة جيدة على الأداء المستقبلي لباقي الأطراف الأخرى.

ويشير العديد من الباحثين أن الحوكمة الجيدة هي عامل أساسي من عوامل نجاح التنمية، وأن مشاكل نجاحها تنشأ بالأصل من ضعف في تطبيق الحوكمة، فالمؤسسات ذات التحوكم الجيد هي أفضل في عملية تحسين الاقتصاد على العكس من المؤسسات التي تغلب عليها الحوكمة السيئة[1].

ويبرز الشكل رقم : (2.1) أهمية الحوكمة من خلال الفوائد التي تحققها وبالتناسب مع مستوياتها المختلفة، إذ أن التطبيق الجيد والفعال للمتطلبات القانونية، والتنظيمية لحوكمة المؤسسات يساهم في بناء وتحسين السمعة الأفضل عن المؤسسة وستحترم حقوق مساهميها ودائنيها، والمتعاملين معها وتضمن الشفافية والمسائلة ونتيجة لذلك ستتمتع المؤسسات بثقة عالية من الجمهور بخدماتها، أو منتجاتها مما ينعكس على زيادة مركزها المالي[2].

الشكل رقم : (2.1) مستويات الحوكمة والفوائد المحتملة منها



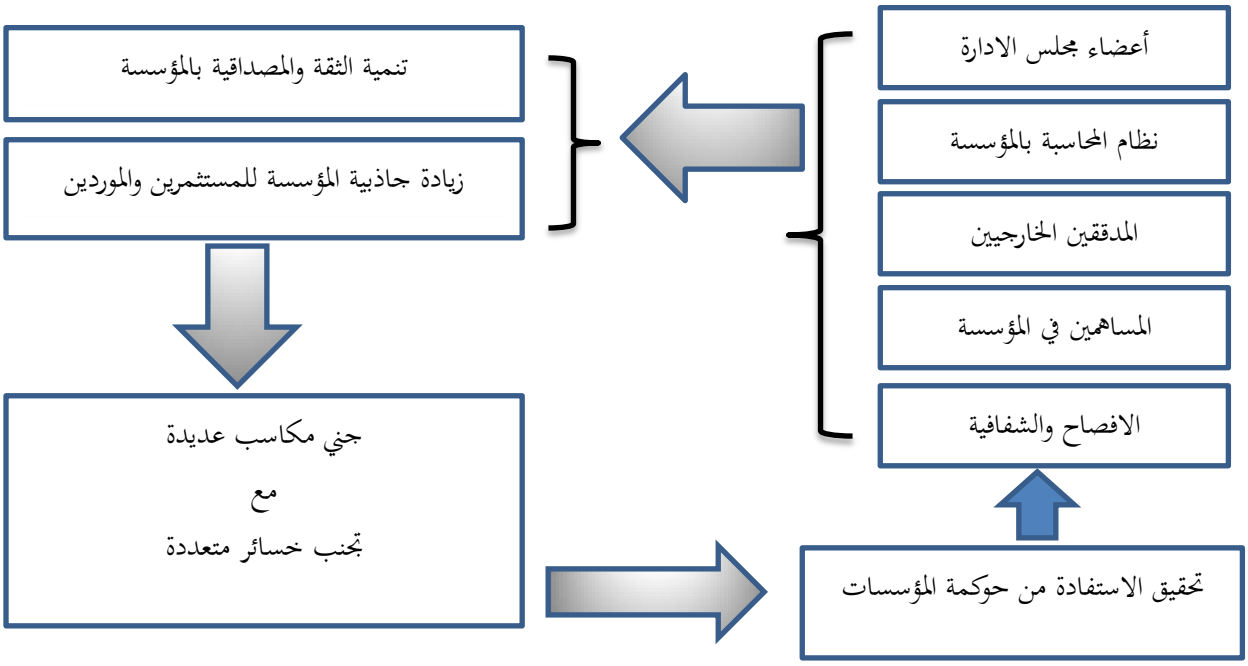
Sours : International finance corporation (IFC) the russia corporate governance manual international finance corporation, 2004 ,washington, DC, p13.

[1] Connelly ,J et all, "**form versus substance :the effect of ownership structure and corporate governance on firm value in Thaïland**" journal of banking and finance vol. 36 issue 6 june, 2012, p172-174.

[2] Ljubojevic ,c et all**, "building corporate réputation th rough corporate governance "**, management journal of faculty of management koper, university of primorska, vol 3iss3, 2008, p221-233 .

وبصفة عامة يمكن القول بأن حوكمة المؤسسات تسمح بخلق الثقة بين المتعاملين في زمن الانهيارات والفضائح المالية وتمكن خاصة المستثمرين الماليين والمؤسسين من الحصول على وسائل تقوم حقيقة بالرقابة على ادارة أصولهم الموزعة على عدة محافظ، ومؤسسات وتؤدي إلى تعظيم المنافع وزيادة استفادة المؤسسات من خلال توضيح المسؤوليات والواجبات، المهام الخاصة بالأطراف ذات الصلة والشكل التالي يوضح ذلك :

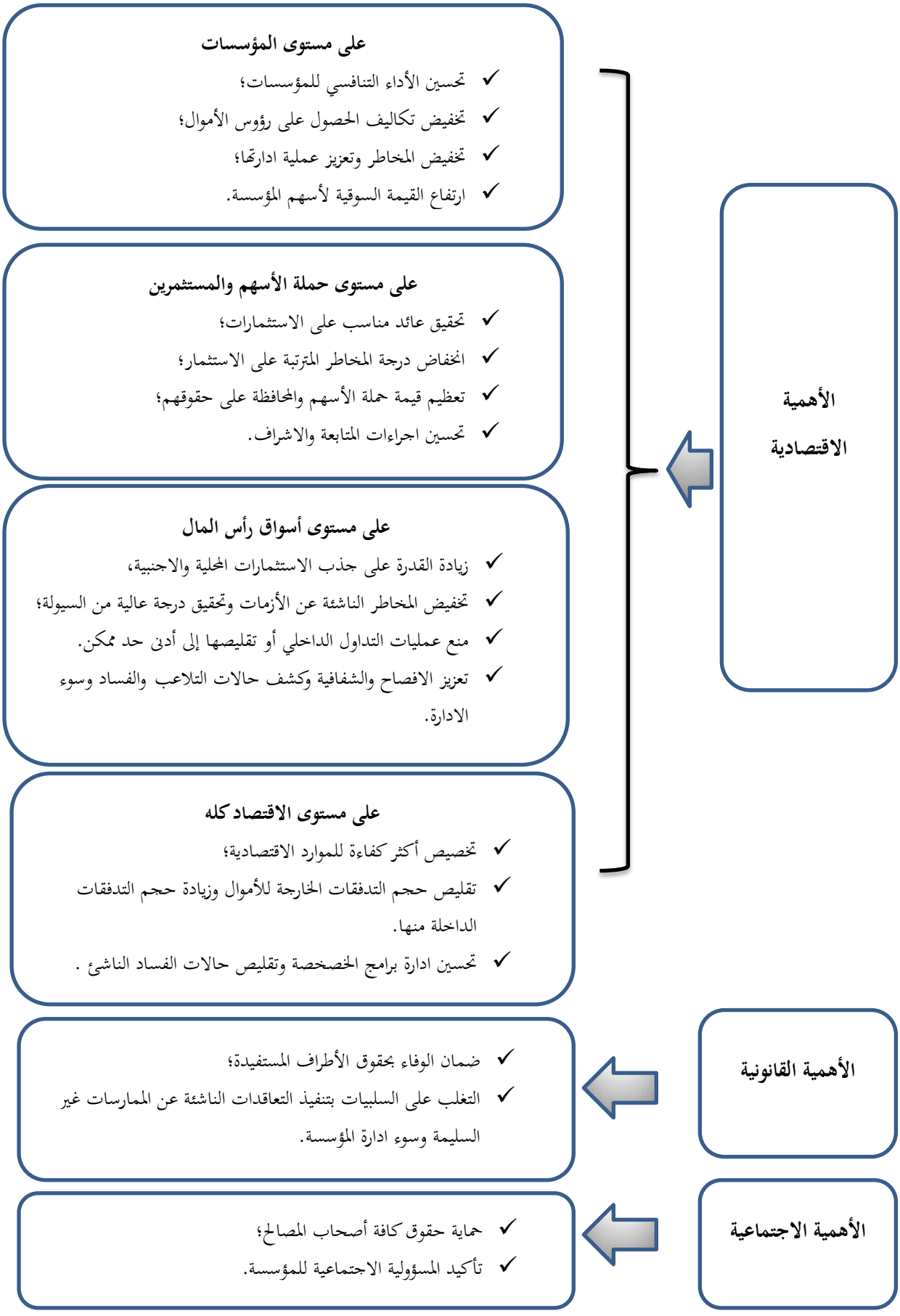
الشكل رقم : (3.1) الاستفادة من عمليات حوكمة المؤسسات



المصدر : جمعة هوام ، نوال لعشوري، " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية" الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، (واقع ،رهانات و آفاق)، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 7-8 ديسمبر 2010، ص09.

كما تبرز أهمية حوكمة المؤسسات في تخفيضها للمخاطر وتعزيز الأداء وحل المشاكل الناشئة من الفصل بين الملكية والادارة إلى جانب سعيها لتحسين الوصول للأسواق المالية بما يسهم في تحسين القيادة اضافة لإظهار الشفافية ،والقابلية على المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، ذلك يشير لأهميتها في جوانب متعددة تتلخص في الشكل التالي :

الشكل رقم : (4.1) الأهمية الاقتصادية والقانونية والاجتماعية لحوكمة المؤسسات



المصدر : بشرى نجم عبدالله المشهداني، "الاطار المقترح لحوكمة شركات المساهمة–دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية "، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة ،جامعة بغداد ،العراق، 2007، ص54.

الفرع الثالث : مكونات حوكمة المؤسسات

تتضمن حوكمة المؤسسات ثلاثة ميادين رئيسية، وهي الحكومة ،القطاع الخاص والمجتمعات المدنية حيث يكمن دور الحكومة في تهيئة البيئة السياسية والقانونية المساعدة، بينما يعمل القطاع الخاص على خلق فرص العمل وتحقيق الدخل لأفراد المجتمع، أما المجتمعات المدنية فتعمل على تهيئة التفاعل السياسي والاجتماعي من خلال تسخير الجماعات المشاركة في الانشطة السياسية والاجتماعية والاقتصادية[1]. و بما أن لكل مكون من هذه المكونات نقاط قوة، ونقاط ضعف فإن الهدف الأساسي والاستراتيجي للحوكمة الجيدة هو تعزيز التفاعل ما بين هذه الميادين الثلاثة في المجتمع، ويمكن إيضاح أهمية كل مكون من مكونات الحوكمة الثلاثة فيما يلي:

أولا–الحكومة : فالحكومات يجب أن تعمل على اللامركزية للأنظمة الاقتصادية والسياسية لتكون أكثر تجاوب مع متطلبات المواطنين ولتغيير الظروف الاقتصادية بشكل سريع ومناسب، فالحوكمة الجيدة للقرن الواحد والعشرين تحتم على حكومات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، أن تعيد النظر في تعريفها لدورها في الانشطة الاقتصادية والاجتماعية، لتقليل هذا الدور وإعادة النظر فيه[2].

ثانيا–القطاع الخاص : تشكل الدولة أكبر قوة لتحقيق التنمية إلا أنها ليست الوحيدة في هذا المجال ،فهناك تحول واضح في معظم دول العالم نحو الاعتماد على القطاع الخاص ،واقتصاديات السوق وتطبيق برامج الاصلاح الاقتصادي من قبل العديد من الدول النامية الذي يعمل على تحرير الأنظمة المالية ،والنقدية والتجارية والتي تعتمد على أهمية القطاع الخاص في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية ،وأن معظم الدول أصبحت تدرك أن القطاع الخاص يمثل المورد الرئيسي للفرص التي تفتح المجالات الاقتصادية ،ومن ثم الاجتماعية لتشغيل الأيدي العاملة على كافة مستوياتها، إضافة إلى تأهيلها لتحقيق النتائج الايجابية التي تساهم في التنمية الاقتصادية للمجتمع ورفع مستوى المعيشة للمواطنين، وتحسين مستوى الخدمات لهم. لهذا كان من الضروري تشجيع المشاريع الخاصة ودعمها لتصبح أكثر شفافية على مستوى الأسواق الدولية في ضل العولمة[3].

ومن المعروف جيدا بأن العدالة في النمو، والمحافظة على البيئة واتساع نطاق القطاع الخاص والمشاركة الفعالة والمسؤولة في التجارة الدولية لا يمكن تحقيقها من خلال نظام السوق فقط، فالحكومة تستطيع بدورها تقوية القطاع الخاص وإدامته من خلال الآليات التالية[4] :

[1] لخضر عزي، حسان بوبعاية، "**الحكم الرشيد وخصخصة المؤسسات لأجل تسيير فعال**"، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسات الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 3-4 ماي 2005، ص 06.

[2] زهير عبد الكريم الكايد، "**الحكمانية قضايا وتطبيقات** "، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 2003، ص45.

[3] المرجع السابق، ص47-48.

[4] أشرف ميخائيل حنا، مرجع سبق ذكره، ص10.

أ-العمل على إدامة التنافسية في الأسواق؛

ب-التأكيد على سهولة حصول الفقراء، والفئات ذات الفرص، والامكانيات البسيطة على التسهيلات المالية والفنية للمساهمة الانتاجية في المجتمع وتحسين مستوى دخولهم ومعيشتهم؛

جـ-تعزيز المشاريع التي تتيح وتخلق فرص عمل تستقطب الاستثمارات، وتساعد على نقل المعرفة والتكنولوجيا للطبقات الفقيرة بشكل خاص؛

د-خلق البيئة الاقتصادية المستقرة؛

هـ-التحفيز لتنمية الموارد البشرية.

ثالثا- المجتمعات المدنية : يشكل المجتمع المدني رأس المال الاجتماعي، حيث يعمل الناس مع بعضهم البعض لتحقيق غايات مشتركة وعامة تعتبر أساسية للحوكمة، فمؤسسات المجتمع المدني كالصحافة، الاتحادات والجمعيات، الأحزاب والمؤسسات التطوعية الغير حكومية التي لا تسعى لتحقيق الربح في عملها، تعمل على إكمال دور الحكومة في تحقيق التنمية المستدامة بالإضافة إلى القطاع الخاص. وتعمل هذه المؤسسات على اشتراك الأفراد في الأنشطة الاقتصادية، والاجتماعية وتنظيمهم في جماعات ذات تأثير قوي في السياسات العامة، مما يساعد على تحقيق إدارة هي أكثر عقلانية من خلال علاقاتها بين الفرد والحكومة، ومن خلال تعبئتها لأفضل الجهود الفردية والجماعية التي يمكن استخدامها وفق الآليات الآتية[1] :

أ-التأثير على السياسات العامة من خلال تعبئة جهود قطاعات من المواطنين وحملها على المشاركة في الشؤون العامة؛

ب-تعميق المساءلة والشفافية بنشر المعلومات على نطاق واسع، والسماح بتداولها؛

جـ-مساعدة الحكومة على أداء أفضل للخدمات العامة وتحقيق رضا المواطنين في مجال العمل المباشر أو التمويل أو الخبرة؛

د-العمل على تحقيق العدالة والمساواة أمام القانون، وحماية المواطنين من تعسف السلطة؛

هـ-تربية المواطن ثقافة مفهوم الديمقراطية من خلال اكتساب أعضائها قيم الحوار، والتحاور والمشاركة في الانتخابات والتعبير الحر عن الرأي.

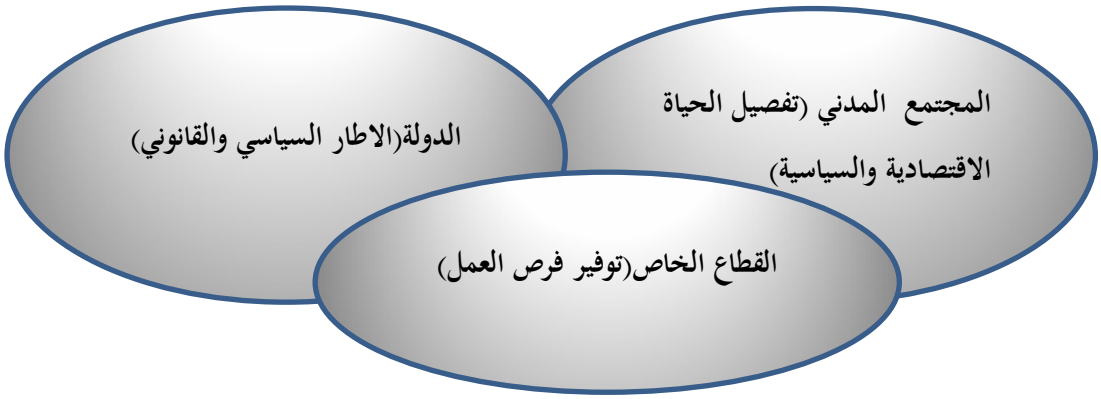
ويمكن القول في هذا المجال بأن مفهوم مؤسسات المجتمع المدني واسعة النطاق ومتنوعة في مجالاتها واهتماماتها، ويظهر ذلك من خلال أربعة مقومات أساسية وهي[2] :

- الفصل الاداري الحر أو التطوعي؛
- التواجد في شكل منظمات؛
- قبول التنوع والاختلاف بين الذات والآخرين؛
- عدم السعي إلى الوصول إلى السلطة.

[1] زهير عبد الكريم الكايد، مرجع سبق ذكره، ص48-49.

[2] شكر عبد الغفار، "**العولمة والديمقراطية في الوطن العربي**"، مجلة الحوار المتمدن، العدد 946، 2004/09/04.

الشكل رقم : (5.1) مكونات الحوكمة



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على : ابراهيم آدم، "منظمات المجتمع المدني والتحول الوطني" ورقة عمل مقدمة إلى مركز دراسات الشرق الأوسط وافريقيا، ورشة دور منظمات المجتمع المدني في البناء الوطني جامعة جوبا، السودان، 27 فبراير، 2006 ص 01.

فالحوكمة الرشيدة أو الجيدة تتحقق بالمشاركة والشفافية، والمساءلة عبر احترام سيادة القانون في ضل العلاقة الثلاثية بين الدولة والقطاع الخاص، والمجتمع المدني[1]. والعلاقة بين أطراف هذه الثلاثية هي التي تقرر صلاحية الحكم من عدمه من خلال[2] :

- الدولة توفر الاطار السياسي والقانوني؛
- القطاع الخاص يوفر فرص العمل ويحقق الربح؛
- المجتمع المدني يسهم في تفصيل الحياة الاقتصادية والسياسية.

المطلب الثاني : الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر، وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وتتمثل هذه الأطراف فيما يلي[3] :

الفرع الأول : المساهمين (Les Actionnaires)

هم من يقومون بتقديم رأس المال للمؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وتعظيم قيمة المؤسسة على المدى البعيد مما يحدد مدى استمراريتها مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، ويملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الادارة المناسبين لحماية حقوقهم ،وبالمقابل عدم تحقيق الأرباح المجدية يقلص رغبة المساهمين في زيادة أنشطة المؤسسة مما يؤثر على مستقبلها ويمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الادارة العليا لإدارة المؤسسة ضمن القوانين والسياسات المطلوبة.

[1] ناصر عبيد الناصر، "**ظاهرة الفساد –مقاربة سوسيولوجية–اقتصادية**"، دار المدى للثقافة والنشر، دمشق، سوريا، 2002، ص20.

[2] ابراهيم آدم، مرجع سبق ذكره، ص 01.

[3] محمد مصطفى سليمان، "**دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري (دراسة مقارنة)**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص20.

الفرع الثاني : مجلس الادارة (Conseil d'Administration)

وهم من يمثلون المساهمين إضافة إلى الأطراف الأخرى كأصحاب المصالح، ومجلس الادارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين، والذي توكل إليهم سلطة الادارة اليومية لأعمال المؤسسة والرقابة على أدائهم وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين خاصة الصغار منهم، ورسم السياسات العامة للمؤسسة. هذا وقد بينت المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسات بأن أعضاء مجلس الادارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند القيام بعملهم وهما :

أولا–واجب العناية اللازمة : ويتطلب أن يمارس مجلس الإدارة عمله بالالتزام بالقوانين والأنظمة، والتعليمات الموضوعة من خلال بذل الجهد والحرص، والعناية اللازمة في اتخاذ القرار، كما يجب توافر المؤسسة على اجراءات وأنظمة كافية وسليمة؛

ثانيا–واجب الاخلاص في العمل : يظهر ذلك من خلال المعاملة المتساوية للمساهمين، والمعاملات مع كافة أصحاب المصالح ووضع السياسات الملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك ...

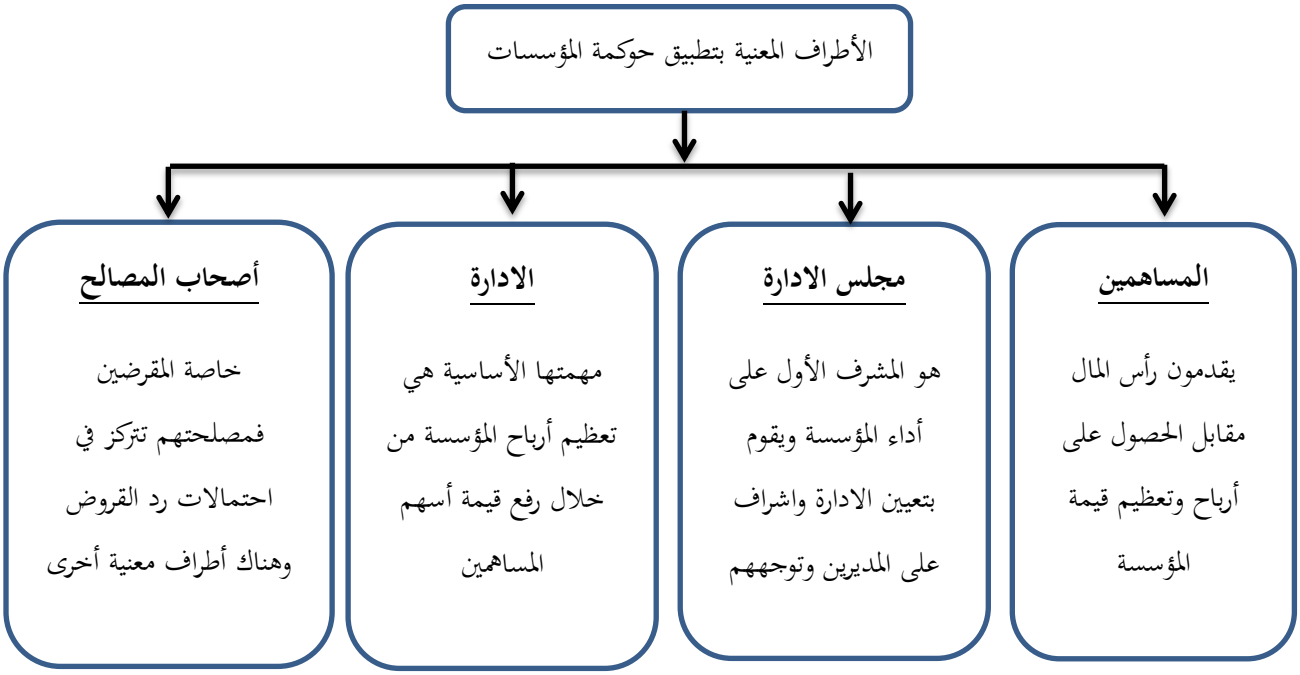
الفرع الثالث : الادارة (L'Administration)

وهي المسؤولة عن الادارة الفعلية للمؤسسة، وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة، وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الافصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، والإدارة هي حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع المؤسسة. ويعد رضا المساهم هو أساس بقاء الإدارة واستمرارها في العمل من منطلق أن الإدارة يتم تعيينها من قبل المساهمين.

الفرع الرابع : أصحاب المصالح (Les Partenaires)

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل المؤسسة مثل الدائنين والموردين، والعمال، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، إلا أنهم في مجموعهم يشكلون أطرافا مهمة في معادلة العلاقة في المؤسسة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد المؤسسة على الانتاج و بدونهم لا تستطيع الادارة ولا حتى مجلس الادارة، والمساهمين تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للمؤسسة، فالعملاء هم الطرف الذي يقوم بعملية الشراء اللازمة لعملية الإنتاج، ولهذا يجب أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهى الحرص والدقة. ويمكن تلخيص الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات في الشكل التالي :

الشكل رقم : (6.1) الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات



المصدر : محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره ،ص20.

المطلب الثالث : نظام حوكمة المؤسسات

إن النظر إلى الحوكمة كنظام سوق يسهل تحليل مركبات هذا النظام ومدى ترابطها، حيث يمكن تقسيم الحوكمة المؤسسية كنظام مدخلات، ونظام تشغيل ومن ثم مخرجات، أما التغذية العكسية فتحدث بعد تفاعل مخرجات الحوكمة مع البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة، مما يستلزم تعديل المدخلات من جديد وتتمثل مدخلات الحوكمة وكيفية تشغيلها ومخرجاتها فيما يلي[1] :

الفرع الأول : مدخلات النظام

حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين بتوفيره لها من مطالب سواء كانت مطالب ومتطلبات قانونية وتشريعية، أو إدارية أو اقتصادية.

[1] أشرف ميخائيل حنا، "**أهمية معايير المراجعة وأطرافها لضمان فعالية حوكمة المؤسسات**"، المؤتمر الخامس لحوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والادارية والاقتصادية، الجزء الأول كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر، 2005، ص173.

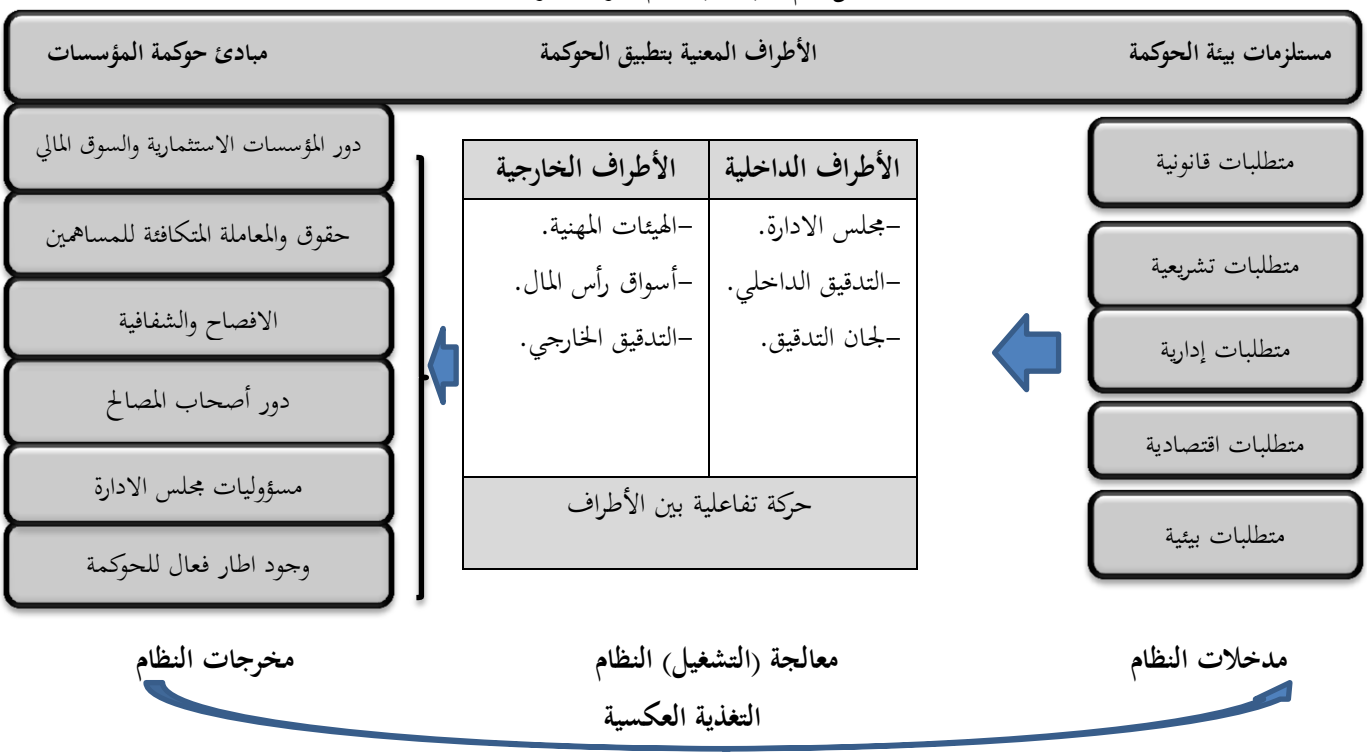
الفرع الثاني : نظام تشغيل الحوكمة

ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق وجهات الرقابة وكل كيان إداري داخل المؤسسات أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة، وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها والارتقاء بفاعليتها.

الفرع الثالث : مخرجات النظام

الحوكمة ليست هدف في حد ذاتها لكنها أداة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع، فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للمؤسسات، ومن ثم تحقيق الافصاح والشفافية من خلال الحفاظ على حقوق المساهمين، وأصحاب المصالح والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم : (7.1) نظام حوكمة المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحث

ويمكن القول أن نظام حوكمة المؤسسات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية الادارية والاقتصادية وقدر من متطلبات البيئة السائدة كمدخلات، والتي تحكمها منهجيات وأساليب، حيث تقوم الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة والجهات الرقابية بتنفيذ هذه العمليات من خلال (التدقيق الداخلي، مجلس الادارة، لجان التدقيق) وآليات خارجية (المنظمات المهنية، أسواق رأس المال، التدقيق الخارجي) والتي تتفاعل فيما بينها، وهذا من أجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة المؤسسة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الافصاح والشفافية.

المبحث الثالث : آليات ومبادئ حوكمة المؤسسات

بالإضافة إلى اعتماد حوكمة المؤسسات على مجموعة من المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، هناك مجموعة من الآليات الرقابية سواء الداخلية أو الخارجية التي يتوقف عليها تطبيق الحوكمة للقضاء على مشكل الوكالة.

المطلب الأول : محددات وآليات ومقومات حوكمة المؤسسات

تختلف عملية تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات من اقتصاد لآخر، رغم أن هناك إتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة محددات الحوكمة، والآليات المعتمدة، بالإضافة إلى مدى احترام المقومات الاساسية التي تتوقف عليها عملية تطبيق حوكمة المؤسسات.

الفرع الأول : محددات حوكمة المؤسسات

في الحقيقة هناك اتفاق على أن وجود مجموعتين من المحددات (الداخلية، الخارجية) هي التي يتوقف عليها التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات من عدمه.

أولا–المحددات الداخلية: تشير المحددات الداخلية إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة وتوزيع السلطات بين الجمعية العامة ومجلس الادارة، والمديرين التنفيذيين[1] أي بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات كالجمعية العامة ومجلس الادارة، المديرين التنفيذيين وأصحاب المصالح بين هؤلاء الأطراف بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المساهمين إلى المدى الطويل[2] بالإضافة إلى وجود لجان أساسية مهمتها متابعة وتقييم الأداء، والتي تكون تابعة لمجلس الادارة مثل لجنة التدقيق المدقق الداخلي وأيضا فعالية نظام التقارير وقدرته على تحقيق الشفافية، وتوفير المعلومات الدقيقة في الوقت الملائم[3].

ثانيا–المحددات الخارجية : وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المؤسسة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والمؤسسات، تنظيم المنافسة ومنع الممارسة الاحتكارية والافلاس والتي نذكر منها[4] :

أ–كفاءة القطاع المالي : (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات بشكل يمكن المؤسسات من التوسع والمنافسة الدولية؛

---

[1] كمال بوعظم، عبد السلام زايدي، "**حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات**"، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسة، جامعة باجي مختار، عنابة، 18-19 نوفمبر، 2009، ص16.

[2] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص23-24.

[3] عادل رزق، "**الحوكمة والاصلاح المالي والاداري مع عرض للتجربة المصرية**"، ملتقى الحوكمة والاصلاح الاداري في المؤسسات الحكومية منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية وأعمال المؤتمرات، مصر، سبتمبر2009، ص162.

[4] محمد ياسين غادر، "**محددات الحوكمة ومعاييرها**"، المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الادارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 15-17 ديسمبر، 2012 ص16.

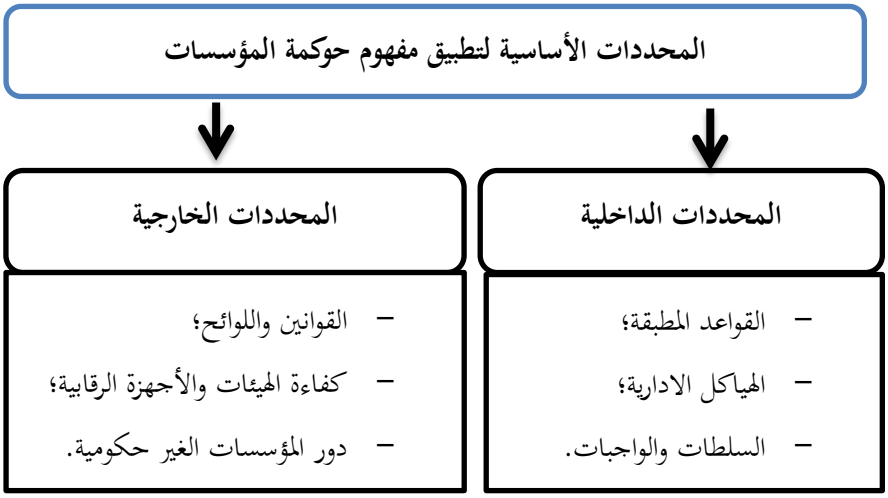
ب-مدى كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال) في إحكام الرقابة على المؤسسات، والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها، وكذلك تسعى إلى وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام المؤسسات بها؛

ج-توفر بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة مثل الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف العاملين في السوق، مثل المدققين والمحاسبين... والمؤسسات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها. وهذا بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والتدقيق، التصنيف الائتماني، والاستشارات المالية والاستثمارية، وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المؤسسة والتي تعمل على التقليل من حدة التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

كما أن هناك أهمية للحوكمة بالنسبة للمستثمرين لأن مصدر تمويلهم سيتحقق إذا كانت عملية الحوكمة فعّالة، لذلك فلا بد من الأخذ بالحسبان توقعات المساهمين بخصوص النمو في قيمة الأسهم، مع ضرورة الالتزام بحقوق ومصالح الأطراف الأخرى المستخدمة للبيانات المالية.

ويمكن القول أن المحددات (سواء الداخلية أو الخارجية) تتأثر بمجموعة أخرى من العوامل كطبيعة النظام السياسي والاقتصادي السائد في البلد ،والظروف الاجتماعية التي يعيشها البلد ،بمعنى أنه ليس هناك نظام موحد يتم تطبيقه على كل الدول ويوصلنا إلى نفس النتائج.

الشكل رقم : (8.1) المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة المؤسسات



المصدر : عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجة، "أثر فعالية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تمويل، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن 2008، ص44.

كما يعد النظام المحاسبي المالي الأداة التي توفر ما يحتاج إليه مستخدمو البيانات، والمعلومات لاتخاذ القرارات لأن النظام المحاسبي يشكل القاعدة الأساسية للمعلومات كونه يقوم بتلخيص وتجميع المعلومات لمتخذي القرارات الاستراتيجية، والتشغيلية بكفاءة، وأخيرا فان هذه النظم تؤثر في عملية التحكم المؤسسي إذ كلما كانت فعالة وكفؤة أسهمت بصورة ايجابية في عملية التحكم[1].

الفرع الثاني : آليات حوكمة المؤسسات

يقصد بآليات حوكمة المؤسسات كنظام رقابي متكامل الطرق، والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التي تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم عموما، وبين الأقلية من حملة الأسهم وبين الأغلبية المسيطرة منهم، حيث أشارت الدراسات التاريخية للحوكمة إلى وجود العديد من الآليات التي يمكن أن تستخدم لتطبيق حوكمة المؤسسات بالشكل الذي يساعد المؤسسات، خاصة بعد فشل المؤسسات العملاقة في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت أحد أسباب هذه الكوارث المالية وبدأت أصوات نظامية وأكاديمية تدعو إلى التوجه نحو المعايير الدولية، كما نتج عن هذا الفشل فرض ضوابط صارمة على مهنة التدقيق كآلية لحوكمة المؤسسات، ويمكن القول بأن هناك اجتماع بين الباحثين والكتاب في مجال الحوكمة على تصنيف آليات حوكمة المؤسسات إلى فئتين أساسيتين وهما :

أولا–الآليات الداخلية : تتمثل أهم الآليات الداخلية فيما يلي :

أ–مجلس الادارة : في ظل مفهوم حوكمة المؤسسات فان مجلس الادارة يقوم بصفة محددة ونيابة عن المستثمرين بمساءلة المديرين ومحاسبتهم لتحقيق أهداف المؤسسة ومصالح المستثمرين، وبالتالي فان الحوكمة الجيدة للمؤسسة تكون عن طريق المحاسبة أمام مجلس الادارة إلى أداء اقتصادي أفضل[2].

إن مجلس الإدارة والمنبثق مباشرة عن تصويت المساهمين في الجمعية العامة، يتمتع بصلاحيات كبيرة في مجال مراقبة المسيرين، حيث أظهر كل من "جنسن و فاما" (Jensen et Fama) سنة 1983 على أهمية وضرورة وجود إداريين خارجيين لضمان مراقبة فعالة للمسيرين عن طريق التقليل من السلطات التقديرية التي يتمتعون بها، والتي تعتبر الأساس لبعض السلوكات الانتهازية الممارسة من طرفهم في اطار حماية حقوق المساهمين، والأطراف ذات المصلحة في المؤسسة[3].

إذ يعد مجلس الإدارة التنظيم الأساسي للرقابة تكملة للآليات الخارجية، إلا أن هناك العديد من الانتقادات وجهت إلى هذا المجلس وقدرته على ضبط سلوكات المسيرين بشكل فعال، أول هذه الانتقادات هي أن هؤلاء الاداريين لا يملكون سوى نسبة قليلة من رأس مال المؤسسة، كما أن أغلب أعضاء مجلس الإدارة خاصة الأعضاء الخارجيين لا يملكون من الوقت الكافي ما يسمح لهم بأداء مهامهم على أحسن وجه نتيجة لكبر المسؤوليات الملقاة على عاتقهم، هذا من جهة وعدم تفرغهم من جهة

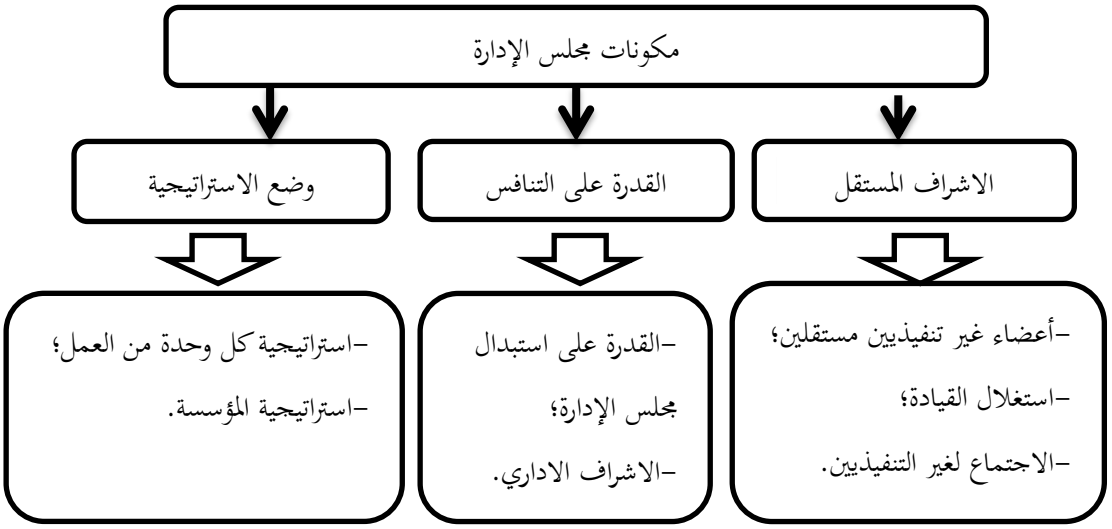
[1] مها محمود، رمزي ريحاوي، "**شركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات** "، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، العدد1 ،المجلد 24 ،2008 ص100-101.

[2] أشرف ميخائيل حنا، مرجع سبق ذكره ،ص203.

[3] Thierry Wiedemann-Goiran, "**Développement durable et gouvernement d'entreprise :un dialogue prometteur** " édition d'organisation paris, 2002, p137.

أخرى[1]. كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية فيوضع استراتيجية المؤسسة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب سلوكها ويقوم أدائه، وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة والشكل التالي يوضح المكونات الأساسية لمجلس الإدارة.

الشكل رقم : (9.1) المكونات الأساسية لمجلس الإدارة



المصدر : مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص98.

ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى انشاء مجموعة من اللجان من بين أعضائه غير التنفيذيين، وتتمثل هذه اللجان فيما يلي[2]:

- لجان التدقيق : وتساهم في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي توضح عنها المؤسسات.
- لجنة التعيينات : تتكون لجنة التعيينات من أعضاء لا يقل عددهم عن ثلاثة أعضاء من أعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين المستقلين، حيث يتم تعيينهم من طرف مجلس الإدارة[3] وفي هذا الاطار تتولى هذه اللجنة القيام بمجموعة من الواجبات والتي من بينها :

✓ تقوم بتحديد الأشخاص الذين يرغبون في ترشيح أنفسهم لمنصب رئيس مجلس الإدارة، ومنصب العضو المنتدب، ولها في هذه المهمة أن تستعين بخدمات إحدى المؤسسات المتخصصة لكي تساعد في اختيار المترشحين؛

✓ تقوم بمراجعة الارشادات الخاصة بتطبيق قواعد ومبادئ حوكمة المؤسسات، والعمل على إمداد مجلس الادارة بالتوصيات الخاصة بتطوير وتحديث تلك الارشادات ،وإجراء تقييم ذاتي لأدائها على أساس سنوي بهدف تحديد ما إذا كانت تقوم بمسؤولياتها بفاعلية أم لا.

- لجنة المكافآت : تتكون لجنة المكافآت من أعضاء لا يقل عددهم عن ثلاثة ولا يزيد عن ستة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين المستقلين يتم تعيينهم من طرف مجلس الإدارة، أما فيما يخص المهام التي تتكفل بها هذه اللجنة هي :

[1] Frank bancel**, "La gouvernance des entreprises** ", paris :économica, 1997, p22.

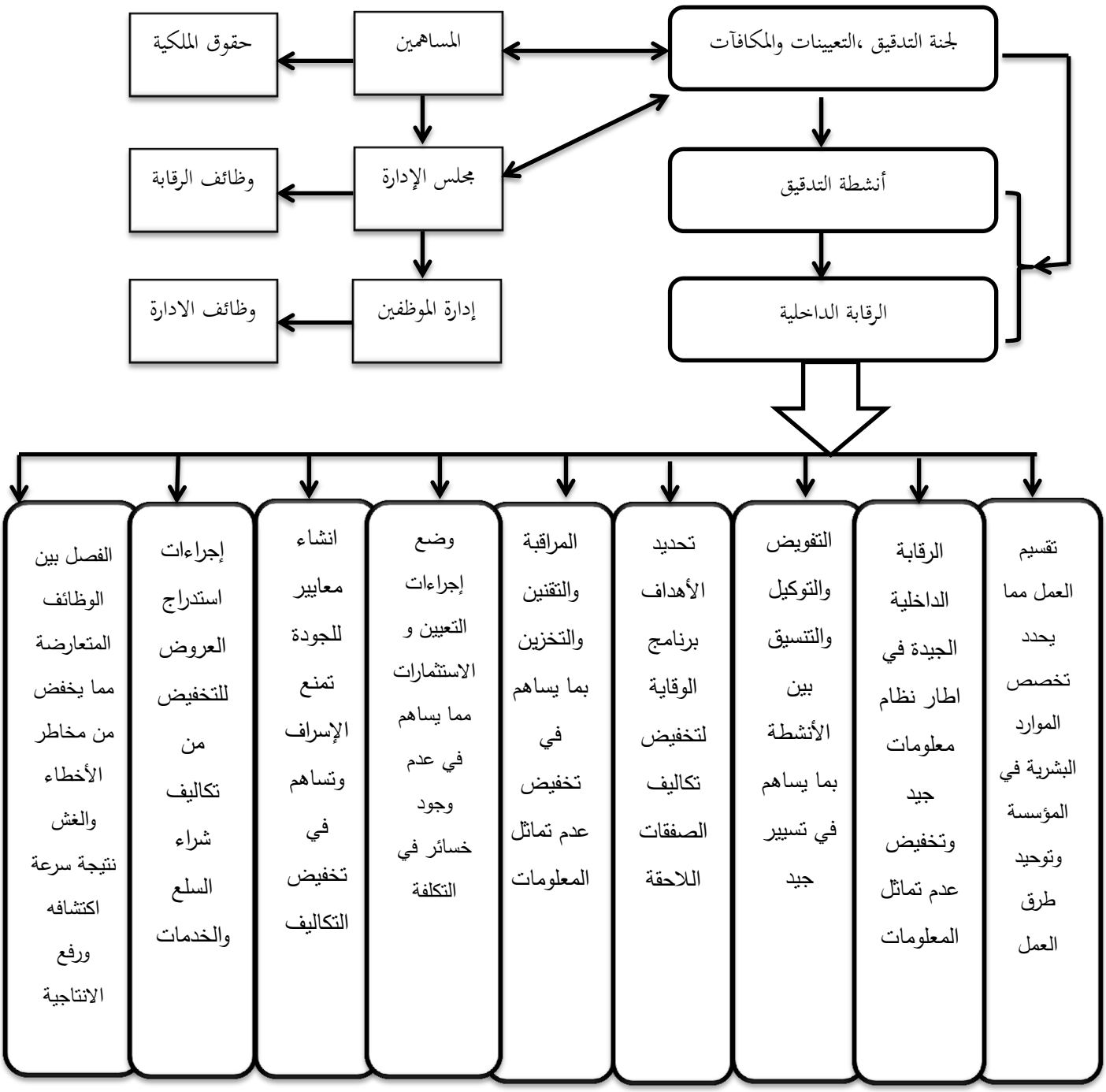
[2] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص135.

[3] Ploix Héléne **, "Le dirigeant et le gouvernement d'entreprise"**, village mondial, paris, 2003, p95.

- ✓ القيام بمراجعة واعتماد الأهداف المرتبطة بمكافآت العضو المنتدب، والقيام بتقييم أدائه في ضوء تلك الأهداف؛
- ✓ مراجعة واعتماد الخطط الخاصة بالحوافز التي يحصل عليها كبار المديرين التنفيذيين بالمؤسسة ولها في هذه المهمة أن تستعين بخدمات المستشارين من ذوي الخبرة في القيام بمسؤولياتها، وذلك على حسب الحاجة لذلك.

ومن خلال ما سبق يبين الشكل التالي الدور الذي من الممكن أن تقوم به لجان مجلس الادارة كآلية داخلية لحوكمة المؤسسات.

الشكل رقم : (10.1) هياكل حوكمة المؤسسات وآليات الرقابة



Sours :Ebondo Eustache et all, " La gouvernance de l’entreprise une approche par l’audit et contrôle interne", harmattan, paris ,2005, p176.

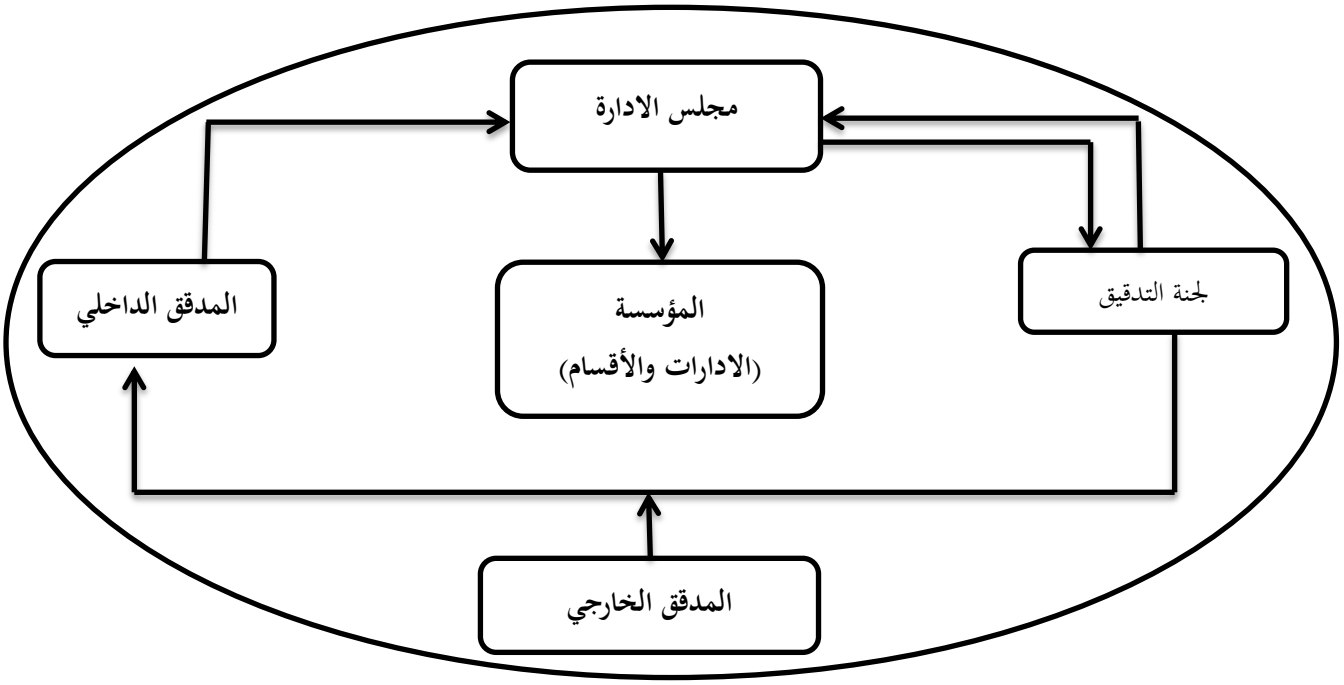
ب-لجنة التدقيق : لقد أدت الفضائح المالية التي مست أكبر المؤسسات على الصعيد العالمي إلى الاهتمام أكثر بدور لجان التدقيق في إعادة الثقة إلى مستثمري المؤسسات، وفي هذا الصدد تم اصدار قانون" **Sarbanse oxley act** " سنة 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية، والذي ألزم جميع المؤسسات بتشكيل لجنة التدقيق لدورها في اعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي، وزيادة استقلاليتها، فضلا

عن دورها في التأكيد على الإلتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات[1]. وتعرف هذه الأخيرة على أنها "لجنة منبثقة عن مجلس إدارة المؤسسة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، مسؤوليتها يجب أن تشمل مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل المؤسسة، والاجتماع بالمدقق الخارجي، ومناقشته حول نتيجة عملية التدقيق وأيضا التأكد من ملائمة الرقابة المالية للمؤسسة "[2]. وتتولى لجنة التدقيق بالقيام بالمهام التالية[3] :

- ضمان تطبيق الاجراءات الخاصة بنظام الرقابة ووظيفة التدقيق الداخلي؛
- مراقبة وضمان مهام المدقق الخارجي (القانوني) عن طريق ضمان استقلاليته هو ومكاتب التدقيق؛
- متابعة الاجراءات المساعدة على الاتصال المالي.

والشكل التالي يوضح العلاقة بين لجنة التدقيق بالمؤسسة، والأجهزة الرقابية الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة

الشكل رقم : (11.1)علاقة لجنة التدقيق بالأجهزة الرقابية في المؤسسة



المصدر : عوض بن سلامة الرحيلي، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات–حالة السعودية" ،مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والادارة، جدة، السعودية، 2008، ص197.

[1] عبد الوهاب دادان، ياسين ضيف، سليم عماري، "**أثر حوكمة المؤسسات على مستوى الافصاح المحاسبي في البيانات المالية**"، الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر ،25،26 نوفمبر، 2013، ص06.

[2] محمد سمير الصبان وآخرون، "**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص318–319.

[3] Mohamed Hamzaoui, "**Audit ,gestion des risque d'entreprise et contrôle interne** ", village mondiale, France, 2005, p29-30.

ومنه يمكن القول بأن لجنة التدقيق تعد من أهم الآليات الداخلية للمؤسسات، كما تعد أحد أهم دعائم تحقيق مفهوم حوكمة المؤسسات، حيث تعمل لجنة التدقيق على مساعدة مجلس الإدارة على تأدية مسؤولياته القانونية، وذلك بالعمل كحلقة وصل بين مجلس الادارة، وكل من المدقق الخارجي والداخلي[1].

وعليه فإن الأساس التي أنشئت من أجله لجنة التدقيق هو المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي في ابداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات مما يزيد من فاعلية عملية التدقيق[2].

جـ- التدقيق الداخلي : تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة ،وذلك عن طريق زيادة قدرة المواطنين على مساءلة المؤسسة حيث يقوم المدققين الداخليين من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة سلوك الموظفين العاملين في المؤسسات المملوكة للدولة، وتقليل مخاطر الفساد المالي والإداري، فقد أكدت لجنة "كادوبري" (Cadbury Committée) على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها[3].

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

أ- آلية السوق : وهي التي تنشط كآلية لضغط أداء الإدارة والمديرين التنفيذيين عندما تفشل الآليات الداخلية للمؤسسة وذلك عن طريق شراء مراكز ملكية المؤسسات المفلسة، أو الاستحواذ على المؤسسات ذات الأداء المنخفض بالمقارنة مع منافسيها ومحاولة تطوير ميزتها التنافسية، وتتألف آلية السوق لرقابة المؤسسات من مجموعة من المالكين المحتملين الذين يسعون لشراء مراكز الملكية أو الإستحواذ بقوة على المؤسسات ذات القيمة المنخفضة أو ذات الأداء الضعيف، وتحقيق العوائد المالية على استثماراتهم من خلال استبدال فريق الادارة العليا المسؤول عن صياغة وتنفيذ الإستراتيجية التي أدت إلى الوصول لمثل هذا الأداء الضعيف[4].

ب- آلية التشريعات والقوانين : لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم، ولهذا غالبا ما تشكل وتؤثر آلية التشريعات والقوانين على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة[5].

---

[1] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، "**الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال**"، الدار الجامعية الاسكندرية، 2006، ص301.

[2] محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص315-316.

[3] ليلى ريمة هيدوب، باهية زعيم، "**التكامل بين مهنة التدقيق وآليات الحوكمة لمواجهة الفساد المالي والاداري في ضل معايير المراجعة الدولية** "، الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر،25-26 نوفمبر، 2013، ص10.

[4] الطائي بشرى فاقل، "**الافصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة المؤسسات وآلياتها الداخلية**"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص130.

[5] عباس حميد التميمي، "**أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة –دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية**"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة بغداد، العراق، 2008، ص115.

جـ- السوق المالي : في سنة 1965 أظهر "مان" (H.Manne) أن حرية وعدم تقييد سير الأسواق المالية يأسس لرقابة أكثر ديمقراطية وأكثر فعالية بالنسبة لأكبر المؤسسات في الحالات التي تكون فيها انتهازية المسيرين عالية وتسبب أضرارا للمؤسسة، وهنا يستطيع هؤلاء المساهمين أن يقروا بانتهازية هؤلاء المسيرين الذين ينسب لهم سوء تسيير المؤسسة، وذلك بالإقبال على بيع ما يملكونه من أسهم وسندات تعبيرا عن استياءهم، فهذا الضغط الممارس من طرف السوق المالي يجبر المسيرين على ادارة المؤسسة طبقا لمصالح المساهمين، لكن في المؤسسات الكبيرة أين تشتت المساهمين له وزن كبير يجعل من كل مساهم صغير أو من كل حامل سهم من مصلحته ترك الآخرين ليقوموا بمهمة الرقابة عوضا عنه في الوقت الذي تكون فيه تكاليف هذه العملية مرتفعة ومشتركة بين جميع المساهمين، وهذا ما يؤدي في الأخير إلى التخفيض من الفعالية الحقيقية للسوق المالي[1].

د- التدقيق الخارجي : أصبح دور التدقيق الخارجي جوهري وفعال في اطار حوكمة المؤسسات خاصة بعد انهيارات أكبر المؤسسات في العالم لأنه يعمل على الحد من التعارض بين الملاك، وإدارة الوحدة الاقتصادية كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المسير والمساهم، فممارسة التدقيق الخارجي من قبل مدقق خارجي يتمتع بالاستقلالية والحيادية يعتبر أحد الأركان المهمة المؤثرة في حوكمة المؤسسات نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة، والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده، لذا فان دور التدقيق الخارجي يعد مهما من خلال استقلاليته، ومدى التزامه بمعايير التدقيق المحلية والدولية وبقواعد السلوك الأخلاقي ومعايير رقابة الجودة، وضوابط تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق والالتزام بالتغيير الالزامي للعمل لدى المؤسسة الخاضعة للتدقيق بمدة لا تتجاوز من ثلاثة إلى خمسة سنوات[2].

الفرع الثالث : مقومات حوكمة المؤسسات

لحوكمة المؤسسات أربعة مقومات أساسية تتمثل فيما يلي[3] :

أولا–الاطار القانوني : وهو المسؤول عن تحديد حقوق المساهمين واختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالمؤسسة وبصفة خاصة المؤسسين والجمعية العمومية للمساهمين، والمساهم الفرد ،ومجلس الإدارة ولجانه الرئيسية والمدقق الخارجي، وكذا عقوبات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات، وتجاوز تلك الاختصاصات كما يجب أن يحدد الاطار القانوني للحوكمة الجهة الحكومية المنوط بها مراقبة تطبيق اجراءات الحوكمة، ولا يجب أن يترك نظام الحوكمة بكامله للمؤسسات واعتباره شأنا داخليا لها لأنه لن يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية، ولن يحقق الأهداف التي تسعى حوكمة المؤسسات إلى تحقيقها، فالرقابة الداخلية ليست صمام أمان من الغش، وعمليات الاحتيال في المؤسسات، خاصة وأنه توجد أدلة وبراهين على الاتجار بقوانين مراقبة المؤسسات.

ثانيا–الاطار المؤسسي : وهو الاطار الذي يتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل المؤسسات مثل الهيئة العامة لسوق المال، والرقابة للدولة والبنوك المركزية والهيئات الرقابية، والهيئات غير الحكومية المساندة للمؤسسات دون استهداف الربح

[1] منير ابراهيم هندي، "**الفكر الحديث في هيكل تمويل الشركات**"، منشأة المصارف، الطبعة2، الاسكندرية، 2005، ص23-24.

[2] ابراهيم السيد المليجي شحاتة، "**دراسة واختبار آليات حوكمة المؤسسات على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في مصر**"، جامعة الاسكندرية، 2008، ص33.

[3] عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره، ص34-35.

كالجمعيات المهنية، والعلمية المعنية، والجمعيات الأهلية المعنية كجمعية حماية المستهلك وكذلك المؤسسات غير الحكومية الهادفة مثل مكاتب التدقيق، والتحليل المالي، ومؤسسات الوساطة في الأوراق المالية وغيرها، ولا يقل دور المؤسسات العلمية كالجامعات أهمية عن دور تلك المؤسسات إذ يقع عليها عبء تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها، وينبغي أن تقوم جميع هذه المؤسسات بأدوارها بكفاءة وأمانة ونزاهة وشفافية من أجل صالح المؤسسات والاقتصاد الوطني عامة.

ثالثا–الاطار التنظيمي : يتضمن عنصرين هامين هما : النظام الأساسي للمؤسسة، والهيكل التنظيمي لها موضحا عليه أسماء واختصاصات رئيس وأعضاء، ولجان مجلس الإدارة، وكذلك أسماء واختصاصات المديرين التنفيذيين.

رابعا–روح الإنضباط والجهد والاجتهاد : والحرص على المصلحة العامة للمؤسسة، وتشجيع جميع العاملين فيها على المساهمة الفعّالة بكامل الامكانيات في تحسين أدائها، وتعظيم قيمتها وقدراتها التنافسية، وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في المؤسسات، والعمل على تفعيلها بقدر الإمكان من منطلق أن المؤسسة هي سفينة جميع الأطراف إلى بر الأمان، ومن مصلحة الجميع الحرص على سلامتها والعمل على تحسين قدراتها التنافسية.

المطلب الثاني : مبادئ حوكمة المؤسسات

نظرا للإهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة المؤسسات، فقد حرصت العديد من الهيئات، والمنظمات الدولية (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي...) بإصدار مبادئ لحوكمة المؤسسات، وذلك بغرض وضع أساس لتطبيق حوكمة جيدة[1]. وتعد هذه المبادئ مرجعا علميا يتم الإسترشاد به ومقياس للممارسة الجيدة في مجال حوكمة المؤسسات[2] ولتحقيق أهداف الحوكمة، لابد من توافر قواعد راسخة تساهم في اقامة نظام سليم يعزز فرص النجاح والإصلاح الاقتصادي والتنظيمي للمؤسسات، والتنمية لمجموعة من الإرشادات والمعايير عرفت باسم (قواعد حوكمة المؤسسات).

الفرع الأول : مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OCED)

هي منظمة دولية تم انشاءها في باريس بموجب اتفاقية موقعة من قبل وزراء لعشرين دولة غربية (النمسا، بلجيكا، كندا الدنمارك، فرنسا، ألمانيا الغربية، اليونان، آيسلاندا، إيرلندا، إيطاليا، لوكسمبورغ، هولندا، النرويج، البرتغال، اسبانيا، السويد سويسرا، تركيا، بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية) بتاريخ 30 سبتمبر 1961، وقد أنشئت المنظمة كبديل وامتداد لمنظمة التعاون الاقتصادي الأوربي (OEEC) التي انشئت في سنة 1947 لإدارة المساعدات الأمريكية والكندية المقدمة لدول أوربا في اطار خطة مارشال.

[1] زهير عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، 2003، ص07.

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

تهدف مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن (OCED) سنة 1999 اضافة للمبدأ السادس الذي وضعته بعد مراجعة هذه المبادئ سنة 2004 إلى عرض معايير للممارسات المثلى الشائعة بحيث يمكن لبلدان ذات ثقافات مختلفة الاتفاق عليها دون أن تكون الزامية وتفصيلية، ويمكن تطبيق المبادئ بغض النظر عن مستوى تمركز الملكية أو نموذج التمثيل في مجلس الإدارة، أو إتباع القانون المدني أو العام في البلد المعني وتتعلق هذه المبادئ أساسا بالمؤسسات المدرجة في البورصة، غير أنها يمكن أن تكون مفيدة لتحسين حوكمة المؤسسات لغير المدرجة في البورصة[1] وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي :

أولا–ضمان وجود اطار فعال لحوكمة المؤسسات : ينص هذا المبدأ الأول من مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي بشأن حوكمة المؤسسات على الآتي "ينبغي على اطار حوكمة المؤسسات أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الاشرافية والتنظيمية، والتنفيذية"[2]. تكمن أهمية وجود إطار فعال لحوكمة المؤسسات، في وجود أساس قانوني وتنظيمي مؤسسي يتيح لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في انشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة، مع تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية، والتنفيذية ومنحها كل الصلاحيات والموارد لتمكينها من أداء مهامها على أكمل وجه، وبكل مهنية وموضوعية، وهو ما يؤدي إلى التأثير الايجابي على الأداء الاقتصادي الشامل، ولكي يكون هناك ضمان لوجود أساس لاطار حوكمة المؤسسات هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل يجب أخذها بعين الاعتبار[3] :

أ–ينبغي وضع اطار لحوكمة المؤسسات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق في ضل قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية؛

ب–ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية المؤثرة في ممارسة حوكمة المؤسسات في نطاق اختصاص تشريعي بما يتوافق مع أحكام القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ؛

جـ–ينبغي توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي محدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة؛

د–ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية ،والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وتتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها.

ثانيا–ضمان حماية حقوق المساهمين : ينص هذا المبدأ من مبادئ حوكمة المؤسسات على أنه "ينبغي على اطار حوكمة المؤسسات أن يوفر الحماية للمساهمين ،وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم"[4]. يعد المساهم الطرف الذي يقدم أو يضحي بأمواله في سبيل الحصول على العائد المنتظر من هذا الاستثمار، وبما أنه الطرف الغائب في المؤسسة فقد جاءت الحوكمة وفقا لهذا المبدأ لحماية وتسهيل ممارسة هذا الطرف لحقوقه المتعددة، والتي تضمن الملكية الآمنة للأسهم، وحق المساهم في الحصول على الإفصاح التام عن المعلومات وفق التصويت والمشاركة في قرارات أو بيع، أو تعديل أصول المؤسسة بما في ذلك عمليات الاندماج واصدار

[1] ندى كنان، "**مبادئ حوكمة الشركات في سوريا–دراسة مقارنة مصر والأردن** " ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،دمشق، سوريا ،العدد2، المجلد 26، 2010 ص682.

[2] محمد مصطفى سليمان ،مرجع سبق ذكره ،ص45.

[3] المرجع السابق، ص 45–46.

[4] المرجع نفسه والصفحة السابقة.

أسهم جديدة، بالإضافة إلى الارشادات التي تحدد مجموعة من الموضوعات الأخرى المرتبطة بالاهتمام الأساسي لحماية قيمة المؤسسة[1].

ثالثا–ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين : ينص هذا المبدأ الثالث على أنه "ينبغي على اطار حوكمة المؤسسات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك المساهمين ذو الأقلية والمساهمين الأجانب، وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين في الحصول على تعويض عن انتهاك حقوقهم"[2]. من خلال المساواة بين كافة المساهمين وحملة الأسهم داخل المؤسسة سواء كانوا كبارًا أو صغارًا، أو أجانباً، كذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج، وينبغي أن تتاح لهم الفرصة في الحصول على تعويض فعال في حال انتهاك حقوقهم، وذلك من خلال نظام واجراءات داخل المؤسسة يضمن حماية حقوق جميع المساهمين في التصويت ،سواء كانوا موجودين في بلد المؤسسة أو خارجها، كما يجب وجود نظام قانوني وتشريعي يضمن للمساهمين حقوقهم في اتخاذ الاجراءات القانونية، والإدارية ضد مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية[3].

رابعا–دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات : ينص المبدأ الرابع على أنه "ينبغي في اطار حوكمة المؤسسات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، وتنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة وأن تعمل على تشجيع التعاون النشط بين المؤسسات وأصحاب المصالح في خلق الثروة، وفرص العمل واستدامة المؤسسة السليمة ماليا"[4]. ويقصد بأصحاب المصالح الأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة (البنوك، العملاء، العمال...) ويجب أن ينطوي اطار حوكمة المؤسسات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسيها القانون وأن يعمل أيضا على تشجيع الاتصال بين المؤسسات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشاريع، هذا مع احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون، كما يحق لأصحاب المصالح الحرية في الحصول على معلومات ملائمة في أي وقت[5].

خامسا–ضمان الإفصاح والشفافية : ينص المبدأ الخامس على أنه "ينبغي على اطار حوكمة المؤسسات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح، وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالمؤسسة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة المؤسسات"[6]. تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي للقواعد المنظمة لحوكمة المؤسسات في الفهم السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المادية للمؤسسة، بما في ذلك الموقف المالي والأدائي بما يمكن المساهمين من ممارسة حقوقهم على أسس مدروسة، حيث يساعد الإفصاح والشفافية على جذب رؤوس الأموال، والحفاظ على حقوق المساهمين، ويؤدي إلى زيادة الثقة بينهم وبين مجلس الإدارة، كما يجب أن لا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية فقط بل يجب أن يشتمل على النتائج

[1] جون سوليفان وآخرون، "**حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين**"، ترجمة سمير كرم، غرفة التجارة الأمريكية، مركز المشروعات الدولية، واشنطن، 2003، ص12.

[2] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص49.

[3] لطفي أمين السيد أحمد، "**المراجعة وحوكمة الشركات**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2010، ص179.

[4] عبد الحميد الشواربي وآخرون، "**ادارة مخاطر التعقد المصرفي من وجهتي النظر المصرفية والقانونية ،منظور اصلاح مصرفي بين النظرية والتطبيق من خلال رؤية فلسفية ومنهجية وتنويرية**"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص243-244.

[5] أحمد حلمي جمعة، "**تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقاعدة أخلاقيات المهنة** "، الكتاب الخامس، الطبعة1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص18.

[6] عبد الحميد الشواربي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص51.

المالية، والتشغيلية للمؤسسة وأهدافها، وملكية الأسهم وحقوق التصويت ،ومكافآت أعضاء مجلس الادارة ...وهياكل وسياسات قواعد حوكمة المؤسسات ومضمون قانون الحوكمة وأسلوب تنفيذه[1].

سادسا–مسؤوليات مجلس الادارة : ينص هذا المبدأ السادس على أنه "ينبغي في اطار حوكمة المؤسسات أن يضمن التوجيه والارشاد الاستراتيجي للمؤسسة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام المؤسسة والمساهمين"[2]. يجب أن يضمن اطار حوكمة المؤسسات الرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على ادارة المؤسسة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام المؤسسة والمساهمين[3]، وهناك مجموعة من الارشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق هذا المبدأ وهي[4] :

أ–ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكاملة وبحسن النية مع العناية المهنية الواجبة وبما يحقق أفضل مصلحة للمؤسسة والمساهمين؛

ب–ينبغي على مجلس الإدارة أن يتخذ القرارات التي تخدم جميع الأطراف ذات المصلحة؛

جـ–ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة؛

د–الحرص على أداء وظائفه بأعلى درجة من الجودة؛

هـ–القدرة على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون المؤسسة؛

و–ضمان وجود المعلومات الصحيحة ذات الصلة ،وفي الوقت المناسب من أجل ضمان القيام بمسؤولياته على أحسن وجه.

وفي سنة 2015 تم اصدار نسخة معدلة لمبادئ حوكمة المؤسسات من طرف المنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية(OCED) في اجتماع (G20) بتركيا وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي :[5]

- ضمان وجود اطار فعال لحوكمة المؤسسات؛
- حقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين ووظائفهم الرئيسية؛
- مساهمة أداء المؤسسات الاستثمارية وأسواق رأس المال وغيرهم من الوسطاء في حوكمة المؤسسات؛
- دور أصحاب المصالح؛
- الافصاح والشفافية؛
- مسؤوليات مجلس الادارة.

[1] خليل محمد، "**دور المحاسب الاداري في اطار حوكمة المؤسسات**"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، العدد2، 2003، ص54.

[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص44.

[3] مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة المؤسسات**"، القاهرة، 2004، ص11–18.

[4] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص56–57.

[5] **OCDE (2015),** Principes de gouvernement d'entreprise du G20 et de l'OCDE, Éditions OCDE, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264236905-f date de consultation 22/08/2016.

الفرع الثاني : معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية

تأسست لجنة بازل للرقابة المصرفية في نهاية سنة 1974 بمدينة بازل السويسرية من طرف محافظي البنوك المركزية لمجموعة الدول العشرة (G10) (ألمانيا، بلجيكا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، ايطاليا، اليابان، هولندا، المملكة المتحدة سويسرا) في اطار بنك التسويات الدولية، واجتمعت اللجنة لأول مرة في شهر فيفري 1975، ومنذ ذلك الحين يتم عقد اجتماعاتها بمعدل ثلاث أو أربع مرات في السنة[1]، وتتضمن قراراتها وتوصياتها وضع المبادئ والمعايير للحدود الدنيا للرقابة الاحترازية بالإضافة إلى نشر وتعزيز التعاون الدولي في مجال الرقابة الإحترازية، وكذا تعزيز أمن ومصداقية النظام المالي العالمي بمجمله[2].

ولهذا أصدرت لجنة بازل تقرير عن تعزيز الحوكمة في البنوك سنة 1999، ثم أصدرت نسخة معدلة عام 2005، وفي فبراير 2006 نسخة معدلة بعنوان(En hancing corporate governance for banking organization) تتضمن مبادئ الحوكمة في البنوك والمتمثلة فيما يلي[3] :

أولا– يجب أن يكون أعضاء مجلس الإدارة مؤهلين تماما لمراكزهم وأن يكونوا على دراية تامة بالحوكمة وبالقدرة على إدارة العمل بالبنك، ويكون أعضاء مجلس الإدارة مسئولين بشكل تام عن أداء البنك وسلامة موقفه المالي وعن صياغة استراتيجية العمل بالبنك وسياسة المخاطر، وتجنب تضارب المصالح ،وأن يبتعدوا بأنفسهم عن اتخاذ القرارات عندما يكون هناك تعارض في المصالح يجعلهم غير قادرين على أداء واجبهم على أكمل وجه تجاه البنك، وأن يقوموا بإعادة هيكلة المديرين التنفيذيين بما يضمن توافر الكفاءات القادرة على إدارة البنك وأن يكون أعضاء المجلس على دراية كافية بمبادئ وأسس الأنشطة المالية للبنك التي يجب إتباعها وبالبيئة التشريعية، ويقوم مجلس الادارة بتشكيل لجان لمساعدته ومنها لجنة تنفيذية، ولجنة تدقيق داخلية وتقوم لجنة التدقيق بالتعاون مع المدقق الخارجي، وتراجع وتتسلم تقاريرهم وأن تأخذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب لتحديد أوجه الضعف في الرقابة وعدم التوافق مع السياسات والقوانين والنظم.

ثانيا– يجب أن يوافق ويراقب مجلس الإدارة الأهداف الاستراتيجية للبنك ،وقيم ومعايير العمل أخذا في الاعتبار مصالح حملة الأسهم، والمودعين وأن تكون هذه القيم سارية في البنك، ويجب أن يتأكد مجلس الإدارة من أن الإدارة التنفيذية تطبق السياسات الاستراتيجية للبنك، وتمنع الأنشطة والعلاقات والمواقف التي تضعف الحوكمة وأهمها تعارض المصالح مثل الإقراض للعاملين أو المديرين أو حملة الأسهم ممن لهم السيطرة أو الأغلبية أو إعطاء مزايا تفصيلية لأشخاص ذات الصلة، ويجب على مجلس الإدارة والإدارة العليا توفير الحماية الملائمة للعاملين الذين يُعّدون تقارير عن ممارسات غير قانونية، وغير أخلاقية من أي إجراءات تأديبية مباشرة أو غير مباشرة.

[1] Jean-pierre allegret et all, "**économie de la mondialisation :opportunités et fractures, de boeck**", 1er édition, Belgique, 2007, p251 .

[2] André locussol, "**comprendre la crise et l'actualité économique : 2000 définitions sous forme de mini-cours**", éditions le manuscrit France, 2010, p100.

[3] نجاة شملال، "**التطبيق الأمثل لمبادئ الحوكمة في المصارف درع واقي من الأزمات المالية**"، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 19-20 نوفمبر 2013، ص640-641.

ثالثا- على مجلس الإدارة أن يضع حدودا واضحة للمسؤوليات والمحاسبة في البنك لأنفسهم، وللإدارة العليا والمديرين ،وللعاملين وأن يضع هيكل إداري يشجع على المحاسبة ويحدد المسؤوليات.

رابعا- يجب أن يتأكد مجلس الإدارة من وجود مبادئ ومفاهيم للإدارة التنفيذية تتوافق مع سياسة المجلس وأن يمتلك المسؤولين بالبنك المهارات الضرورية لإدارة أعمال البنك، وأن تتم أنشطة البنك وفقا للسياسات والنظم التي وضعها مجلس الإدارة وفقا لنظام فعال للرقابة الداخلية.

خامسا-يجب على مجلس الادارة أن يقر باستقلال المدقق الخارجي ،وبوظائف الرقابة الداخلية باعتبارها جوهرية لحوكمة البنوك وبغرض تحقيق عدد من وظائف الرقابة وتأكيد المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة عن عمليات وأداء البنك، ويجب أن تقر الإدارة العليا بالبنك بأهمية وظائف التدقيق والرقابة الفعالة الداخلية والخارجية لسلامة البنك في الأجل الطويل، كما يجب على مجلس الإدارة، والإدارة العليا للبنك أن يتأكد من أن القوائم المالية تمثل الموقف المالي للبنك في جميع جوانبه، وذلك من خلال التأكد من أن المدققين الخارجيين يمارسون عملهم بالتوافق مع المعايير المطبقة ،ويشاركون في عمليات الرقابة الداخلية بالبنك المرتبطة بالإفصاح في القوائم المالية، ومن الملائم أن تقوم لجنة التدقيق الداخلية بكتابة التقارير مباشرة إلى مجلس الادارة.

سادسا-يجب على مجلس الادارة أن يتأكد من أن سياسات الأجور والمكافآت تتناسب مع ثقافة وأهداف واستراتيجية البنك في الأجل الطوي ،وأن ترتبط حوافز الإدارة العليا، والمديرين التنفيذيين بأهداف البنك أيضا في الأجل الطويل.

سابعا-تعد الشفافية ضرورية للحوكمة الفعالة والسليمة، وتبعا لدليل لجنة بازل عن الشفافية في البنوك فانه من الصعب للمساهمين وأصحاب المصالح، والمشاركين الآخرين في السوق أن يراقبوا بشكل صحيح وفعال أداء إدارة البنك في ظل نقص الشفافية، وهذا يحدث إذا لم يحصل المساهمين وأصحاب المصالح على معلومات كافية عن هيكل ملكية البنك وأهدافه، ويُعّد الإفصاح العام الملائم ضروريا وخاصة للبنوك المسجلة في البورصة لتحقيق الإنضباط في السوق، ويكون الإفصاح في الوقت المناسب والدقيق من خلال موقع البنك على الإنترنت وفى التقارير الدورية والسنوية، ويكون متلائما مع حجم وتعقيد هيكل الملكية وحجم تعرض البنك للمخاطر أو عما إذا كان البنك مسجلا في البورصة، ومن ضمن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية، التعرض للمخاطر، الموضوعات المرتبطة بالتدقيق الداخلي، وبالحوكمة في البنك ومنها هيكل ومؤهلات أعضاء مجلس الإدارة والمديرين، واللجان وهيكل الحوافز وسياسات الأجور للعاملين والمديرين.

ثامنا-يجب أن يتفهم أعضاء المجلس والادارة العليا هيكل عمليات البنك والبيئة التشريعية التي يعمل من خلالها ويمكن أن يتعرض البنك لمخاطر قانونية بشكل غير مباشر عندما يقوم بخدمات نيابة عن عملائه الذين يستغلون خدمات، وأنشطة البنك لممارسة أنشطة غير شرعية مما يعرض سمعة البنك للخطر.

الفرع الثالث : مبادئ مؤسسة التمويل الدولية

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي سنة 2003 قواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها سواء كانت مالية أو غير مالية وذلك على مستويات أربعة كالتالي[1] :

أولا– الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛

ثانيا– خطوات اضافية لضمان الحكم الجيد الجديد؛

ثالثا– اسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا؛

رابعا– القيادة.

الفرع الرابع : مبادئ البنك الدولي

يعتبر البنك الدولي من المنظمات الدولية التي تشجع الدول على القيام بالإصلاحات الاقتصادية والقانونية والتشريعية وتبني أفضل الممارسات الدولية لحوكمة المؤسسات وعلى هذا الأساس قام البنك الدولي بوضع مبادئ لحوكمة المؤسسات تتمثل فيما يلي[2] :

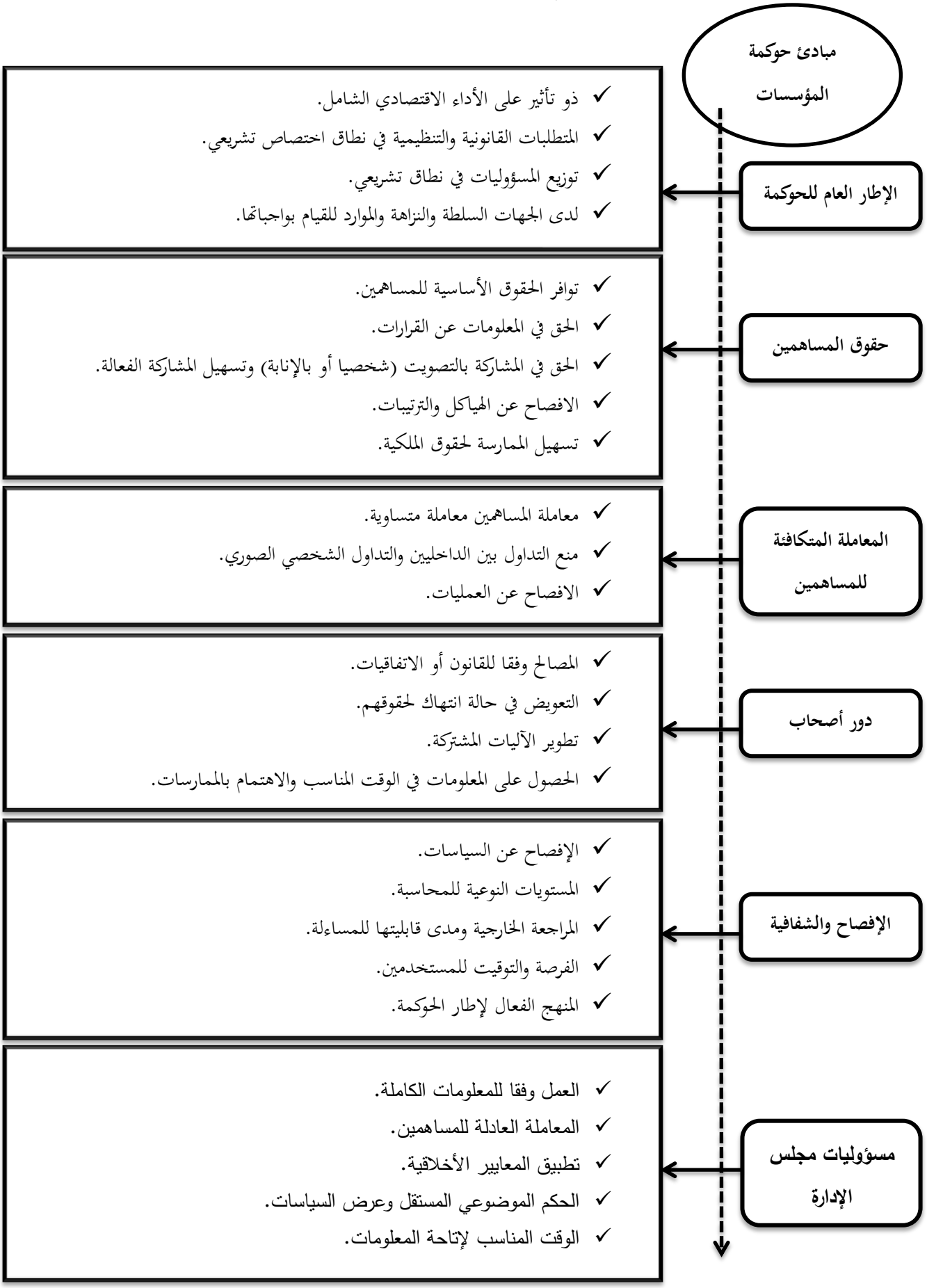
أولا–الإعسار وحقوق الدائنين : في محاولة لتحسين استقرار النظام المالي العالمي بعد أزمة جنوب شرق آسيا قام البنك الدولي بمبادرة لتحديد الأسس والخطوط الإرشادية للوصول إلى نظم فعالة للإعسار عن طريق وضع مجموعة من القواعد التي تحكم عمليات التصفية أو اعادة التأهيل للمؤسسات المعسرة، وكيفية توزيع الأموال المتبقية بين الدائنين.

ثانيا–الشفافية في نظم المحاسبة والتدقيق : من أجل الحصول على تقارير مالية للمؤسسات تضمن الشفافية وتُقدم في الوقت المناسب لمستخدميها قام البنك الدولي بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق في العديد من الدول، من خلال مقارنة هذه المعايير المحلية للدول بمعايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) وذلك من أجل دعم طريقة تقديم التقارير المالية للمؤسسات بهذه الدول. والشكل التالي يوضح مبادئ حوكمة المؤسسات :

[1] البنك الأهلي المصري، "**أسلوب ممارسة سلطات الادارة الرشيدة في الشركات**"، النشرة الاقتصادية، العدد2، المجلد 55، القاهرة، 2003، ص11.

[2] شهيرة عبد الشهيد، "**قواعد ادارة الشركات تصبح سعيا دوليا :ماذا يمكن عمله في مصر؟**"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، سبتمبر، 2001، ص05.

الشكل رقم : (12.1) مبادئ حوكمة المؤسسات



المصدر : عطاءالله وارد خليل وآخرون، "الحوكمة المؤسسية"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008، ص57.

ومما سبق يتبين لنا بأن أهم الأهداف من وراء وضع مبادئ للحوكمة هو العمل على تنمية الوعي نحو التطبيق الجيد والأمثل لمبادئ حوكمة المؤسسات، وذلك للترابط بين هذه الأخيرة والنمو الاقتصادي وتحقيق الإستقرار المالي. هذا ولقد أشارت العديد من الأبحاث إلى دور مبادئ حوكمة المؤسسات في نشر ثقافة الحوكمة ولكن يأخذ عليها الكثير من الملاحظات والتي نذكر منها[1] :

أ-أن هذه المبادئ ليست جديدة تمامًا أو مستحدثة غير مسبوقة، بل على العكس من ذلك فهذه المبادئ تمثل قواعد وإجراءات معروفة منذ أمد طويل، إنما الجديد في هذه القواعد هو تجميعها معا في حزمة واحدة من الإجراءات ،وكذلك الإجماع حولها من قبل المنظمات المهنية، والهيئات الدولية كدليل إرشادات للتطبيق.

ب-هذه المبادئ ليست ملزمة، كما أنها لا تستهدف تقديم توجيهات تفصيلية للتشريعات الوطنية، بل إن الغرض منها يتمثل في أن تكون بمثابة نقاط مرجعية يمكن لصانعي السياسات أن يستخدموها ويطبقونها عند إعداد الأطر القانونية والتنظيمية، والمؤسساتية بما يعكس الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الدولة المختلفة.

جـ-هذه المبادئ ليست ثابتة، بل هي دائمة التطور بطبيعتها وبالتالي فإنها قابلة للتغير كلما طرأت تغيرات كبيرة على الظروف المحيطة في عالم تسوده تغيرات مستمرة مما يتعين معه إدخال تجديدات وتغيرات مستمرة على أساليب حوكمة المؤسسات، وأن يتم تطويع هذه الأساليب بالشكل الذي يواكب المتطلبات والفرص الجديدة.

ويخلص حنا مما سبق أنه يجب:

- يجب وضع هذه المبادئ في إطار تنظيمي يتسم بالمرونة يسمح بالاستجابة لتوقعات أصحاب المصالح، وهي التوقعات التي تتغير بتغير الظروف الاقتصادية السائدة؛
- الحوكمة ليست هدفًا في حد ذاتها بل إنها وسيلة لتحقيق هدف أساسي هو تحقيق أفضل أداء تنافسي يمكن لأي مؤسسة أن تحققه في نطاق ببيئتها الاقتصادية؛
- من غير المتوقع أن تكون هناك مبادئ دولية أو عالمية للحوكمة يصلح تطبيقها على كل الدول بل هي إرشادات وتوجيهات يمكن الإهتداء بها والسير عليها.

المطلب الثالث : الأبعاد التنظيمية لحوكمة المؤسسات

تعتبر حوكمة المؤسسات من أهم الوسائل التي تزيد في الرفع من أداء المؤسسة، لكن في الحقيقة تبقى فعاليتها مرتبطة بمجموعة من العوامل الأخرى التي تؤثر بشكل كبير على أدائها، ولهذا تتوقف الحوكمة الجيدة على مدى الإشراف والرقابة والسلوك الأخلاقي، والبعد الاستراتيجي كل هذه العوامل تعمل على إعطاء المؤسسة مرونة أكثر للتكيف مع التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال.

[1] حنا نعيم، "**نحو حوكمة النظام الضريبي المصري –نموذج مقترح**"، المؤتمر الخامس لحوكمة الشركات وابعادها المحاسبية الادارية والاقتصادية الجزء الثالث، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر، 2005، ص 56.

الفرع الأول : البعد الإشرافي والرقابي

تحتاج حوكمة المؤسسات إلى تفعيل الدور الإشرافي والرقابي الذي تمارسه الجمعيات العمومية للمساهمين ولحملة الأسهم وزيادة مساهمته في تحسين درجة الشفافية والإفصاح، من خلال ما تمارسه الجمعيات العمومية من ضغوط على مجلس الإدارة الخاص بالمؤسسات ليكون عملهم أفضل، وليكون نشاطهم أحسن، ومن ثم إيجاد قدر ملائم من الطمأنينة والثقة للمستثمرين وحملة الأسهم، وتأكدهم من تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم مع العمل على الحفاظ على حقوقهم[1].

الفرع الثاني : البعد الأخلاقي

أصبح من المرجح أن غياب الضمير كجوهر للأخلاق وما ترتب على ذلك من تزوير واختلاس وتلاعب في الحسابات والقوائم المالية كان من أهم الأسباب وراء الأزمات التي مست دولا في العالم وانهيار كبريات المؤسسات وخروجها من السوق الاقتصادي، فإذا كانت الحوكمة هي مجموعة القوانين والنظم، والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق أهداف المؤسسات والاقتصاديات، وهو الأمر الذي يتطلب وجود نظم تحكم تلك العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، ولا جدال من أن تحقق سياسة ونظم الحوكمة الجيدة في كافة ميادينها وعناصرها وإنما هو رهن كفاءة الإدارة المنفذة، والمشرعة لتلك السياسات، والنظم ومستويات الأخلاق للقوى البشرية. لقد اتضح أنه من أسباب ظاهرة انهيار المؤسسات هو شيوع الفساد الأخلاقي للقائمين بإدارة هذه المؤسسات سواء في الجوانب المالية أو المحاسبية، أو الإدارية، وافتقاد الممارسة السليمة للرقابة وعدم الاهتمام بسلوكيات وأخلاقيات الأعمال وآداب المهنة، فإذا كانت الحوكمة الجيدة تهدف إلى مقاومة أشكال الفساد المالي والإداري، فإن الأخلاق هي الإطار الأكثر مناسبة لتدعيم هذا الهدف كما أن حوكمة المؤسسات لا يمكن تطبيقها بمعزل عن الجانب الأخلاقي للأشخاص أنفسهم والذين يقصد بهم أعضاء مجلس الإدارة، نظرا لأهمية السلوك الأخلاقي داخل المؤسسات ودوره في تفعيل الدور الرقابي داخلها فإن أغلب الهيئات العلمية والمهنية المتخصصة تطالب بضرورة أن يتواجد بالمؤسسة دليل للسلوك الأخلاقي يركز على القيم الأخلاقية والنزاهة، ويجب أن يركز هذا الدليل على ضرورة التزام العاملين بالقيم الأخلاقية التي تضمن حسن سمعة المؤسسة ومصداقيتها، مع ضرورة التزامهم بالقيم واللوائح الداخلية للمؤسسة وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار من طرف مجلس الإدارة عند وضع سياسة السلوك الأخلاقي بالمؤسسة، حيث يتمثل الهدف من سياسة السلوك الأخلاقي في[2] :

أولا- الالتزام بتحقيق مستوى عال من السلوك الأخلاقي؛

ثانيا- تشجيع الالتزام بالسلوك الأخلاقي ومعاقبة عدم الالتزام به؛

ثالثا- تنمية ثقافية أخلاقية داخل المؤسسة.

[1]- محمد مصطفى سليمان، "**حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين**"، طبعة01، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص150-151.

[2]-المرجع نفسه والصفحة سابقة.

الفرع الثالث : البعد الاستراتيجي

تعتبر الرقابة الاستراتيجية إحدى النظم التي تستند إليها حوكمة المؤسسات للتقليل من مشاكل الوكالة الموجودة بين مستويات الإدارة المختلفة في المؤسسة، وتشمل هذه النظم التحديد الرسمي للأهداف، وقياس الأداء والتغذية العكسية، وهي الوسائل التي تمكن الإدارة من تقييم الاستراتيجيات التي تتبعها، والتأكد ما إذا كانت تؤدي إلى تحسين العائد على رأس المال المستثمر في الأجل الطويل أم لا، والتأكد بالذات مما إذا كانت الاستراتيجيات التي تتبعها المؤسسة تؤدي إلى تحقيق مستويات عالية من الكفاءة والجودة، والابتكار والاستجابة لرغبات واحتياجات العملاء، كما تهدف الرقابة الاستراتيجية إلى تنمية الأهداف والمعايير ليقارن بها أداء المؤسسة، وتنمية نظام لقياس الأداء باستمرار بمقارنة الأداء الفعلي بالمعايير والأهداف، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا تطلب الوضع ذلك. وبلغة الحوكمة فإن الهدف هو التأكد من أن المستويات الإدارية الدنيا كوكيل تعمل بطريقة تتفق مع أهداف الإدارة العليا كموكل، بمعنى العمل على تعظيم ثروة أصحاب الأسهم في ظل الظروف القانونية والأخلاقية الموجودة[1]. كما يوجد كذلك لحوكمة المؤسسات أبعاد مختلفة تتمثل في ما يلي[2] :

أولا– البعد الاقتصادي أو الاستثماري : والذي يتضمن السياسات الاقتصادية على المستوى الكلي، ودرجة المنافسة في السوق وتوفر نظام المعلومات المالية، والمعلومات غير المالية التي تساعد المؤسسة في الحصول على التمويل وإدارة المخاط ،وتضمن تعظيم قيمة أسهم المؤسسة واستمرارها في الأجل الطويل ويتضمن هذا البعد ما يأتي :

أ– الإفصاح المالي : ويشمل التقارير السنوية، السياسيات المحاسبية المتبعة، تقارير التدقيق الخارجي ومقاييس الانجاز.

ب– الرقابة الداخلية : ويشمل التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، إدارة المخاطر، الموازنة التقديرية وتدريب الموظفين.

ثانيا– البعد الاجتماعي والقانوني : الذي يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية، والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح المختلفة من ناحية، والمديرين من ناحية أخرى، وتتمثل المسؤولية الاجتماعية في حماية حقوق الأقلية وصغار المستثمرين وتحقيق التنمية الاقتصادية، ويتضمن هذا البعد ما يأتي :

أ– الهيكل التنظيمي : ويشمل تحديد الواجبات، توزيع المسؤوليات، خطوط التفويض للسلطات، تعيين الإدارة والإدارة التنفيذية...

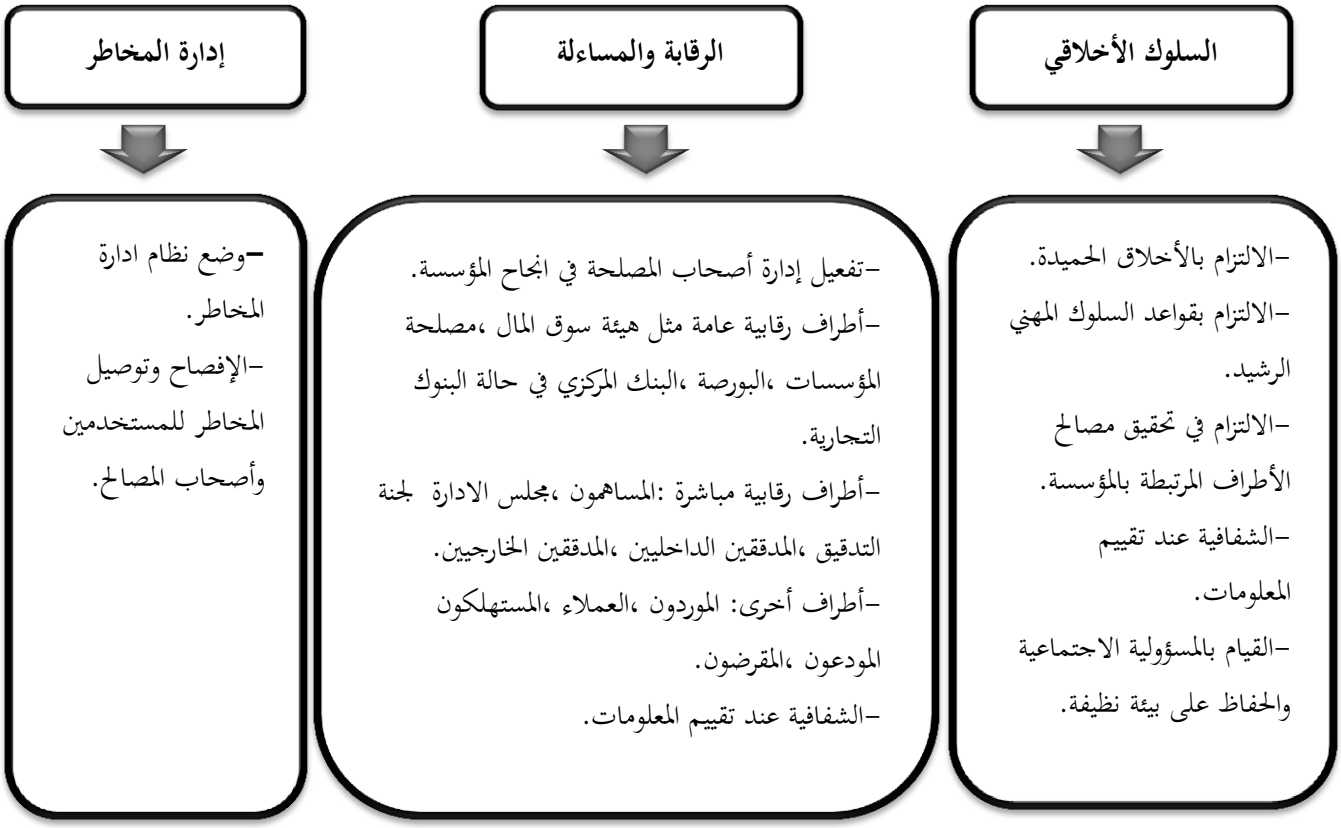
ب– السلوك الأخلاقي : ويشمل التحكم بقيم المؤسسة وأخلاقياتها وبمستوى عالي من السلوك المثالي فيها والتقيد بقواعد السلوك المهني.

ويمكن توضيح الأبعاد التنظيمية لحوكمة المؤسسات من خلال الشكل التالي :

[1] محسن أحمد الخضري، مرجع سبق ذكره، ص194 .

[2] المرجع السابق، ص195.

الشكل رقم : (13.1) الأبعاد التنظيمية لحوكمة المؤسسات



المصدر : طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص47.

المبحث الرابع : أنظمة حوكمة المؤسسات وتجارب بعض الدول فيها

لقد أدى الاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة المؤسسات في الآونة الأخيرة إلى تسابق العديد من دول العالم إلى إصدار مبادئ وقواعد خاصة بحوكمة المؤسسات، تختلف من بلد لآخر حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية، السياسية والثقافية السائدة في كل بلد، حيث تعتبر الولايات المتحدة الامريكية السباقة ومن أقدم الأمثلة التي دعت إلى الالتزام بقواعد حوكمة المؤسسات لتحذو فيما بعد باقي الدول حذوها.

المطلب الأول : أهم النماذج النظرية لحوكمة المؤسسات

لقد ميز مجموعة من المفكرين بين نموذجين لحوكمة المؤسسات نماذج الحوكمة التي تعتمد على رقابة الأسواق المالية ونماذج الحوكمة التي تستند لإشراك البنوك والحد من آليات الأسواق، وأهم هذه النماذج النظرية التي أيدت هذا الطرح هي :

الفرع الأول : نموذج "برقلف" (Le modèle de Berglof)

في هذا النموذج يتم التمييز بين نظامين لحوكمة المؤسسات : الأنظمة ذات التوجه البنكي(الرقابة تكون من طرف البنوك) والأنظمة ذات التوجه السوقي (الرقابة تكون من طرف السوق المالي).

وتتميز الأنظمة ذات التوجه البنكي بستة مميزات أساسية وهي[1] :

أولا-تكون نسبة الاستدانة مرتفعة؛

ثانيا-هناك ضعف في تشتت المساهمين؛

ثالثا-رأس المال نسبته الأكبر ممول من طرف البنوك؛

رابعا-تمركز وتجانس أكثر للديون؛

خامسا-وجود ثبات بين المستثمرين الماليين والمؤسسات.

في هذا النظام تنادي البنوك بمستوى خطر مرتفع جدا، وذلك لتقديمها الائتمان للمؤسسات على المدى الطويل بمبالغ غالبا ما تكون كبيرة، بالإضافة إلى مساهمتهم المباشرة في رأس مال المؤسسة، ولهذا غالبا ما يجد البنك صعوبات كبيرة في استرداد أمواله نتيجة التعارض مع المدين، ومن أجل حل مختلف التعارضات الداخلية يلجأ هذا النظام إلى ما يعرف بالحلول الداخلية (الحوار) التي ترضي جميع الأطراف، وهو ما يساهم في تدنية التكاليف[2].

بينما تتميز الأنظمة ذات التوجه السوقي بعكس النظام البنكي حيث تكون الملكية أكثر تشتتا، مع انفصال الملكية عن التسيير، أين تلعب الأسواق دورا انضباطيا في توجيه سلوكات المسيرين، كما يرى (F .ALLEN) أن الأنظمة ذات التوجه

[1] Gérard Charreau, op.cit, p457 .

[2] Ibid, p457.

السوقي تعتبر أكثر فعالية لأنها تركز على تمويل الأنشطة الجديدة وتوفير شفافية المعلومة التي تعتبر الأساس في اتخاذ القرار الاستثماري بالنسبة للمستثمرين، وهذا على عكس ما يحدث في الأنظمة البنكية التي يهمها المحافظة على استمرارية العلاقة بين البنك والمؤسسة، مما يجعلها تتجاهل شفافية المعلومة، وهذا ما يشرح حقيقة المشاكل التي تعاني منها المؤسسات اليابانية من خلال مطالبة المستثمرين الأجانب بشفافية أكثر للمعلومة[1].

الفرع الثاني : تحليل "ماير وفرنك" (Frank et Mayer)

يرى "ماير" و"فرنك" أن أنظمة حوكمة المؤسسات يمكن تقسيمها إلى أنظمة الحوكمة المفتوحة وأنظمة الحوكمة المغلقة.

وتتميز أنظمة الحوكمة المفتوحة بما يلي[2] :

أولا–وجود عدد كبير من المؤسسات المدرجة في السوق المالي؛

ثانيا–التركيز على الاهتمام بمصلحة المساهمين، وإهمال مصالح الأطراف الأخرى ذات المصلحة؛

ثالثا–تشتت كبير للملكية.

وهذا ما يجعل تركيز المستثمرين يصوب أكثر نحوى المدى القصير، مما قد يضر بالاستثمارات ذات المدة الزمنية الطويلة كمشاريع البحث والتطوير، بهدف تحقيق مردودية عالية في أسرع وقت ممكن ،الأمر الذي يؤدي إلى إضعاف مصادر التمويل نتيجة اهتمام الجميع بالمدى القصير. ومن مساوئ هذه النظام هو اهمال مصالح الأطراف الأخرى، لأن الهدف الأساسي هو حماية مصالح المساهمين فقط، وهو ما يترجم ضعف ارتباطها بثقافة المؤسسة[3].

بينما تتميز الأنظمة المغلقة بما يلي[4] :

أ–يوجد عدد قليل من المؤسسات المدرجة في السوق المالي؛

ب–تشتت ضعيف للملكية بين المساهمين؛

جـ–أسواق مالية غير متطورة؛

د–حضور قوي لجميع الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وضمان المعاملة المتساوية لهم؛

هـ–الرقابة على المؤسسة تكون داخليا وبطرق ودية.

ويرى "ماير وفرنك" (Frank et Mayer) أن الاختلاف بين النظامين (المفتوحة والمغلقة) يرجع بالدرجة الأولى إلى العوامل التنظيمية التي تحكمهما، مما ينعكس على نوعية آليات الرقابة المستعملة في كل منهما[5].

[1] Frédéric Parrat, op.cit, p205-206.

[2] Gérard Charreau, op.cit, p460-461 .

[3] Ibid, p460-461.

[4] Ibid, p460-461.

[5] Frédéric Parrat, op.cit, p207.

الفرع الثالث : تحليل "ميرلند" (Moerland)

قام "ميرلند" بتطوير نموذج يقترب في تركيبه من النماذج السابقة، حيث يرى بأن أنظمة الحوكمة يمكن تقسيمها إلى أنظمة ذات التوجه الشبكي، والأنظمة ذات التوجه السوقي، حيث تلعب في الأنظمة ذات التوجه السوقي الأسواق المالية دورا جوهريا وأساسيا، في حين تلعب البنوك والمؤسسات المالية دورا جوهريا في الأنظمة ذات التوجه الشبكي من حيث القيام بعملية الرقابة، الأمر التي ينتج عنه تماسك العلاقات بشكل كبير داخل هذه الأنظمة[1]. ويرى ميرلند أنه توجد العديد من الأنظمة المختلطة التي تجمع بين هذين النموذجين وبدرجات تتفاوت حدتها من دولة لأخرى، حيث درس وبصفة خاصة دور كل من :

أولا–مجلس الادارة؛

ثانيا–أسواق العمل للمسيرين؛

ثالثا–طبيعة الرقابة.

وتوصل "ميرلند" من خلال هذا أن مجلس الإدارة يلعب دورا أكثر أهمية في الأنظمة ذات التوجه السوقي أين يوجد تشتت للمساهمين، الأمر الذي لا يسمح بمراقبة فعالة للمسيرين، في حين طبيعة الرقابة تكون أكثر ترددا في الأنظمة ذات التوجه السوقي.

أما فيما يتعلق بسوق العمل للمسيرين فقد أظهرت هذه الآلية فعاليتها في الأنظمة ذات التوجه السوقي نتيجة اعتمادها على الأنظمة الخارجية، مما يجعلها تمارس ضغطا مستمرا على المسيرين يؤدي هذا الضغط لتعويض الموارد بسرعة أكبر، لكن يبقى المشكل الأساسي هو تشتت رأس المال وعدم وجود مساهمين مرجعيين الأمر الذي يترتب عليه ضعف تماسك المساهمين في المؤسسة، في مقابل محدودية فعالية هذه الآلية في الأنظمة ذات التوجه البنكي لاعتمادها على الأنظمة الداخلية، ووجود تماسك قوي بين المساهمين نتيجة تمركز الملكية في أيدي عدد قليل من المساهمين، الأمر الذي يساهم في الوصول إلى حلول أكثر مرونة ترضي جميع الأطراف ذات المصلحة [2].

المطلب الثاني : نماذج الحوكمة في العالم

نموذج الحوكمة عبارة عن تطبيقات وصف وتمثيل لوضعية الحوكمة الموجودة في بلد ما بما يمكننا من التعرف على مختلف العناصر المكونة للإطار الفكري للحوكمة، فهو يتكون من مجموعة من المتغيرات والعلاقات ويصف التأثيرات المتبادلة بين العناصر وكذلك النتائج المتوصل إليها في بيئة أعمال معينة[3]، وتختلف نماذج حوكمة المؤسسات باختلاف النظم المتبعة لتحديد الحوكمة فقد أشار "Tricker" إلى أنه حتى يمكن إجراء مقارنة لنموذج للحوكمة مطبق في دولة ما، فإنه ينبغي النظر إليه كمجموعة من النظم على كافة المستويات المختلفة لهذه الدولة، والتي تتضمن الإطار القانوني ،والإطار التنظيمي، وتعليمات أسواق المال وحقوق المساهمين، ومعايير التدقيق والمحاسبة المطبقة، وآليات العمل الذاتية الموضوعة من قبل المؤسسات ومجالس الادارة مع الأخذ بعين

[1] Ibid, p209.

[2] Ibid, p212-213.

[3] نبيل حمادي، عمر علي عبد الصمد، "**النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات –دراسة مقارنة بين الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا**"، الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 25–26 نوفمبر، 2013، ص03.

الاعتبار جوانب التدقيق وكذا البيئة المحيطة عند تفسير النتائج أو التعريفات المتعلقة بمفهوم الحوكمة[1]. ويمكن عرض أهم نماذج حوكمة المؤسسات كالتالي :

الفرع الأول : النموذج "الأنجلوساكسوني" (نموذج الأسواق)

يطبق هذا النموذج في الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة ويسمى بنموذج الأسواق أو الخارجيين لأن الرقابة فيه تمارس من طرف السوق المالي، بحيث تتميز الدول "الأنجلوساكسونية" بالدور الجوهري الذي تلعبه الأسواق المالية في عملية التمويل، إضافة إلى القوانين التي تحد من مشاركات البنوك في رأس مال المؤسسات، سعيا وراء جعل الملكية أكثر تشتتا خوفا من السيطرة التي يمكن أن تحدثها البنوك[2].

يتميز هذا النموذج بكون أن المؤسسة تحوي على عدد كبير من الملاك (المساهمين) حيث يملك كل منهم عددا صغيرا من أسهم المؤسسة، ويقوم هذا النموذج على افتراض أن حوكمة المؤسسات تستخدم لحماية مصالح واهتمامات حملة الأسهم سواء كانوا أفرادا، أو مستثمرا مؤسسيا، لذا يعتبر حملة الأسهم هم الفئة الوحيدة ذات المصلحة التي تسعى المؤسسة لتحقيق مصالحهم ورغباتهم، والفئة الوحيدة التي لديها القدرة للتأثير على قرارات الادارة، فالإدارة من منظور هذا النموذج هي وكيل لأصحاب المال (حملة الأسهم)، ووظيفتها الأولى هي تعظيم ثروة حملة الأسهم، لذا فإن مقياس نجاح المؤسسات في هذا النموذج هو مقدار الأرباح والعائد المحقق على الأموال المستثمرة التي تقدم للمساهمين[3]. والجدول التالي يوضح أهم مميزات النموذج الأنجلوسكسوني.

[1] علي أحمد زين، "**اطار مقترح لتطبيق مفهوم السيطرة ،والتحكم لزيادة فعالية المراجعة الداخلية في قطاع البنوك التجارية في مصر**" ،أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة حلوان، مصر، 2007، ص53.

[2] Frank Bancel,op.cit, p32.

[3] بهاء الدين سمير علام، "**أثر الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات على الأداء المالي للشركات المصرية–دراسة تطبيقية**"، وزارة الاستثمار، مركز المديرين المصري، القاهرة 2009، ص12.

الجدول رقم : (3.1) مميزات النموذج الأنجلوسكسوني

النموذج	النموذج "الأنجلوساكسوني" Le modèle anglo-saxon
تعريف النموذج	يسمى هذا النموذج بنموذج الأسواق أو الخارجيين، حيث أن الرقابة فيه تمارس من طرف السوق المالي وينتشر هذا النظام في الدول التي تعتمد بشكل كبير في تمويلها على الأسواق المالية.
هيكل رأس المال	-مشاركة البنوك لا تستطيع أن تتعدى نسبة 5% من رأس مال المؤسسة. -تشتت ملكية رأس المال. -غياب المساهمات المتقاطعة (أي مساهمة المؤسسة في رأس مال مؤسسة أخرى، وفي نفس الوقت مساهمة هذه الأخيرة في رأس مال المؤسسة الأولى).
مميزات النموذج	-كبر عدد المؤسسات المدرجة في البورصة. -وجود عدد كبير من المساهمين نتيجة تشتت الملكية. -أسواق مالية متطورة ومرنة. -التشديد على شفافية المعلومة التي يتم نشرها في القوائم المالية للمؤسسات نتيجة تطور المحاسبة. -عدم وجود مساهمات كبيرة متبادلة بين المؤسسات غير المالية والبنوك. -ضعف مساهمة المؤسسات المالية في حوكمة المؤسسات.
ايجابيات النموذج	-الرقابة من قبل السوق المالي. -تخصيص جيد وفعال للموارد. -احترام خصوصية العوامل الاقتصادية. -الدور العلاجي لهذا النموذج.
سلبيات النموذج	-الإهتمام بالمدى القصير واهمال المدى الطويل. -تحفيز أكثر للمسيرين على ممارسة استراتيجيات التجذر في مقابلة آليات الرقابة الممارسة عليهم. -إهمال مصالح الأفراد ذات المصلحة في المؤسسة.

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على Frédéric parrat, op.cit , p33

الفرع الثاني : النموذج الألماني الياباني (نموذج البنوك)

يطبق هذا النموذج بشكل أساسي في كل من ألمانيا واليابان[1]، وفيه تتركز الادارة والملكية في أيدي عدد قليل من الأفراد أو العائلات، أو المديرين ولأن هؤلاء الأطراف يؤثرون بشدة على طريقة تشغيل وعمل المؤسسة يطلق عليهم الداخليين الذين يقومون في هياكل الملكية المركزة بممارسة السيطرة أو التحكم في المؤسسة بعدة طرق منها قيامهم بملكية أغلبية أسهم المؤسسة وتمتعهم بأغلبية حقوق التصويت، حيث غالبا ما يقوم المساهمون ذو الملكيات الضخمة من الأسهم بالتحكم في الإدارة عن طريق التمثيل المباشر في مجلس الإدارة وفي بعض الأحيان يملك الداخليين عدد قليل من الأسهم لكنهم يتمتعون بأغلبية حقوق التصويت عندما تتعدد أنواع الأسهم مع تمتع بعضها بحقوق تصويت أكثر من بعضها الآخر، ينتشر هذا النظام في الدول التي

[1] Olivier Meier et all, "**Entreprises multinationales (stratégie ,restructuration gouvernance)**" DUNOD, paris, oct2005, p28.

تعتمد بدرجة أكبر في التمويل على البنوك ولا تلعب الأسواق المالية بها دور كبير، حيث تزداد ملكية البنوك والمستثمر الرئيسي في المؤسسات، فهؤلاء المساهمين من المستثمرين المؤسسين والبنوك تتوافر لديهم القدرات والامكانيات التي تمكنهم من الرقابة على الادارة، وضبط أدائها[1]، ويتميز هذا النموذج بمجموعة من الخصائص يمكن تلخيصها في الجدول التالي :

الجدول رقم : (4.1) مزايا وعيوب نموذج البنوك

نموذج البنوك (الداخليين)	
الايجابيات	السلبيات
-تركز الملكية وحقوق التصويت في يد عدد قليل من الملاك. -يمتلك الداخليين السلطة والحافز لمراقبة الإدارة. -يقوم بدور المراقب مجموعة من الأطراف من غير المساهمين مثل العمال، الزبائن، الممولين، البنوك... -يميل عادة الداخليين إلى اتخاذ القرارات التي تعزز أداء المؤسسة في الأجل الطويل. -لا تلعب الأسواق المالية دور كبير في الاقتصاد.	-يمكن أن يعرض هذا النموذج المؤسسة للفشل من خلال امكانية تواطؤ المساهمين المسيطرين مع ادارة المؤسسة على أصول المساهمين الأقلية في المؤسسة. -إمكانية قيام مديري المؤسسة إذا كانوا من كبار المساهمين أن يؤثروا على قرارات مجلس الإدارة كالموافقة على مرتبات باهظة لهم.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على Eustache Ebondo et all, op.cit, p28

ويمكن القول أن الداخليين الذين يستخدمون سلطاتهم بطريقة غير مسؤولة يساهمون في استنزاف موارد المؤسسة، الأمر الذي يعمل تخفيض مستوياتها الانتاجية، ولهذا تظهر أهمية تطبيق حوكمة المؤسسات في حماية أصول المؤسسة وحقوق الأقلية.
وعليه يمكن إجمال نقاط الاختلاف بين النظامين (نظام الأسواق ،ونظام البنوك) في الجدول التالي :

الجدول رقم : (5.1) نقاط الاختلاف بين نظام الأسواق المالية ونظام البنوك

الأبعاد	**نظام الأسواق المالية (الخارجيين)**	**نظام البنوك (الداخليين)**
شكل المساهمين	-مساهمين منتشرين. -مستثمرين رئيسيين. - انخفاض تملك عدد قليل من المساهمين لنسبة كبيرة من الأسهم في المنظمات التي يساهمون فيها.	- مساهمين معدودين لهم سلطة قوية وكبيرة مما يؤدي في بعض الأحيان إلى وجود صراع على الأهداف. - الاعتماد على التمويل العائلي ،البنوك الحكومة. - يوجد تركز في نسبة كبيرة من الأسهم في يد عدد قليل من المساهمين مثل البنوك وشركات التأمين.
الدور الرقابي	-رقابة ضعيفة. -رأس مال متنوع.	-رقابة قوية. -رأس مال مركز عند المساهمين المسيطرين.
الملاك	-رقابة الأصول ومديونية بنكية ضعيفة جدا. - مديونية مهمة من الأسواق المالية.	-رقابة الخصوم ومديونية مهمة من البنوك. - احتمال مساهمة البنوك في رأس المال.

[1] Eusta Ebondo et all, "**La gouvernance d'entreprise-une proche par l'audite et le contrôle interne la harmattan**", paris, 2005, p28.

دور مجلس الادارة	-مجلس ادارة ذو اتجاه واحد. -أغلبية الأعضاء غير التنفيذين من الخارج. -رقابة ضعيفة.	-مجلس الادارة ذو اتجاهين. - أعضاء مجلس الإدارة من الداخل ذو علاقة بالمساهمين. - رقابة قوية جدا.
نظام الحوافز	-نظام المكافآت محفز. - الحوافز مرتبطة بالأداء.	-نظام الحوافز أقل تحفيزا. - الحوافز يتم تنظيمها من خلال المساهمين الرئيسيين وتوجد علاقة قوية بين الإدارة ومساهميها.
الافصاح والتقارير	-افصاح عال.	-افصاح محدود.
تغيير المديرين	-مع التضارب أكثر أو أقل سهولة وفق التجذر. -أهمية السوق الخارجي للمديرين.	-ظاهريا يبدو أكثر سهولة. -غالبا ما يتم التفاوض داخل المجموعة.
إمكانية خروج أصحاب المصالح	-أكثر سهولة.	-أكثر صعوبة بسبب العلاقات طويلة الأجل مع البنوك والأجراء.
النتائج على الأداء الاقتصادي	-أحسن من حيث تخصيص رأس المال. -أحسن مرونة وقابلية لتكييف. -يقوم بتأييد النشاطات الجديدة.	-أكثر صلابة. -يفضل التعاون والاستثمار على المدى البعيد. -الموافقة على النشاطات التقليدية.

من اعداد الباحث بالاعتماد على :

- Gérard Chareaux, op.cit, p465.

-علي أحمد زين، "دراسات في المراجعة"، دار النشر والتوزيع، القاهرة، 2006، ص57.

الفرع الثالث : النموذج الهجين (الفرنسي، الايطالي)

يطبق هذا النموذج في فرنسا، وإيطاليا وقد سمي بالنموذج الهجين لأنه يجمع بين نوعين من الرقابة وهما رقابة السوق المالي والرقابة الممارسة من طرف البنوك، ففي فرنسا مثلا فقد سيطرت الدولة لمدة طويلة من خلال عمليات التأميم التي قامت بها على رأس مال العديد من المؤسسات والبنوك، من أجل ضمان تطبيق جيد للحوكمة، فقد أكدت على ضرورة وجود سوق مالي متطور وكفئ مع القيام بخصخصة رأس مال مجموعة من المؤسسات التي تؤدي أداء ضعيف، وأهم ما يميز هذا النموذج[1] :

أولا-وجود مساهمات متبادلة بين المؤسسات؛

ثانيا-الأطراف الفاعلة في مجلس الإدارة هم المساهمون والعمال؛

ثالثا-وجود عدد كبير من المساهمين في رأس مال المؤسسة؛

رابعا-ارتباط تمويل عدد كبير من المؤسسات بالبنوك ،مما قد يؤثر على استقلالية هذه المؤسسات.

[1] Frank Bancel, op cit, p74-76.

المطلب الثالث : تجارب بعض الدول في حوكمة المؤسسات

أدى الاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة المؤسسات إلى قيام العديد من دول العالم المتقدمة (24دولة مع نهاية 1999) بإصدار مبادئ وقواعد خاصة بالحوكمة[1]، ونظرا للاختلافات الاقتصادية والسياسية ،والثقافية من دولة لأخرى ،الأمر الذي أدى بهذه الدول إلى تطوير وتكييف هذه القواعد مع التغيرات الحاصلة في اقتصادياتها خاصة في أعقاب الانهيارات المالية التي شهدتها بعض الدول وفي مقدمتها الولايات المتحدة الأمريكية ومن خلال هذا سوف نعرض تجارب بعض الدول في مجال حوكمة المؤسسات.

الفرع الأول : تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

ظهرت أولى بوادر محاولة تبني قواعد لحوكمة المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية إلى أواخر السبعينات من القرن الماضي على إثر حركات الدمج والاستحواذ على بعض المؤسسات ،وكانت دلالة على الانتقال من حركة الدمج المختلط في الستينات إلى سلوك استخدام الادارة في بناء الإمبراطوريات عبر عمليات شراء الاستحواذ ،فأصدرت المائدة المستديرة للمؤسسات تقريرا سنة 1978[2] بعنوان : "**دور وتكوين مجلس ادارة مؤسسات الاكتتاب العام الكبيرة**"، وجاء في الحقيقة هذا التقرير كمحاولة لسن تشريعات تحد من عمليات الشراء والاستحواذ العدوانية، ومن بين ما نص عليه التقرير أن واجبات المدير الرئيسية هي الإشراف على الإدارة واختيار، وتعاقب أعضاء المجلس ومراجعة اجراءات القواعد الجيدة لإدارة المؤسسة، وأداء المؤسسة المالي وتخصيص أموالها، والاشراف على مسؤولية المؤسسة الاجتماعية، وضمان الالتزام بالقانون.

وقد ظهر الاهتمام الفعلي بمفهوم حوكمة المؤسسات عندما قام صندوق المعاشات العامة (**Cal Pers**) والذي يعتبر من أكبر صناديق المعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية بتعريف حوكمة المؤسسات وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين[3]، وقد قام الصندوق في أواخر 1989 بالعمل جنبا إلى جنب مع لجنة مراقبة عمليات البورصة الأمريكية وأدت هذه العلاقة إلى الإصلاحات التي تعرضت لها مكافآت التنفيذيين سنة1992 كما أدت إلى تقوية الإفصاح والتوكيلات القانونية، وتشتمل المبادئ الرئيسية لحوكمة المؤسسات التي قام الصندوق بتحديديها : استقلال المجلس، القيادة، عمليات المجلس التقييم، خصائص المدير كفرد، حقوق حملة الأسهم. ومنذ ذلك الحين تم تكوين عدة لجان في الولايات المتحدة الأمريكية وصدرت عدة تقارير، منها تقرير اللجنة الوطنية الخاصة بالإنحرافات في القوائم المالية سنة1987 (Commission Treadway) وتقوية مهنة المدقق المستقل، وتقرير إلى مكتب التدقيق العام، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) من المجلس الاستشاري لاستقلال المحاسبة سنة 1994، وتقرير لجنة (Commission Blue Ribbon) سنة 1999 لتحسين فعالية لجان تدقيق المؤسسات[4] حيث تضّمن هذا التقرير عشر توصيات تتعلق بالشروط الواجب توفرها في أعضاء لجنة التدقيق من

---

[1] شهيرة عبد الشهيد، مرجع سبق ذكره، ص33.

[2] المرجع نفسه والصفحة السابقة.

[3] فريد محرم فريد، ابراهيم الجارحي ،"**أثر تطبيق حوكمة الشركات على أداء الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، عدد خاص، نوفمبر 2010، ص110.

[4] لطفي أمين السيد أحمد، "**المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص44.

استقلال، وخبرة في المحاسبة والتدقيق، كما تمت الإشارة إلى تحديد مسؤوليات لجنة التدقيق تجاه إعداد التقارير المالية ووظيفة التدقيق الخارجي، والتدقيق الداخلي[1].

وبعد الإنهيارات المالية الكبرى للمؤسسات الأمريكية أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الإنهيارات التي حدثت إلى وجود خلل في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق، حيث قامت الحكومة الأمريكية سنة2002 بإصدار ما يعرف بقانون (**Sarbanes-oscley act**)، حيث تم إلزام المؤسسات المدرجة بالأسواق المالية بالتقييد به وتطبيق جميع بنوده[2]. ولهذا يعتبر قانون سربنس أوكسلي (**Sarbanes-oscley act**) أحد أكثر التشريعات أهمية وتركيز على التحسينات الخمسة الحرجة الضرورية لحماية المستثمرين وكيفية عرض المعلومات المالية إلى أصحاب المصالح وهي[3] :

أولا–الحوكمة الجيدة للمؤسسات؛

ثانيا–تقارير جديدة عن ضوابط الرقابة الداخلية؛

ثالثا–استقلال مهنة التدقيق الخارجي؛

رابعا–الإقرار بمسؤولية أكبر للتدقيق وخدمات التأكد؛

خامسا–نقل عملية وضع معايير التدقيق والتأكد إلى تنظيم جديد عام شبه حكومي.

وسيتم التفصيل أكثر في هذه التحسينات في الفصل الثالث من هذه الدراسة.

تعد التجربة الأمريكية في مجال حوكمة المؤسسات من أهم التجارب لكونها كانت السباقة في تطبيق واصدار قوانين خاصة بحوكمة المؤسسات ،وهذا بالرغم بما يؤخذ عليها من تواتر حدوث هزات وأزمات مالية في مؤسساتها وبنوكها ،الأمر الذي يرجع إلى سوء استخدام هذه القواعد أو عدم الإلتزام بتطبيقها.

الفرع الثاني : تجربة المملكة المتحدة

في المملكة المتحدة نشأ وتطور مفهوم حوكمة المؤسسات بحيث صار جزء من المفهوم السائد داخل المؤسسات سواء كانت مدرجة في ببورصة الأوراق المالية أم لا، وأدت المشاكل المترتبة على قيام بعض المؤسسات بإخفاء معلومات وبيانات مالية بالحسابات، والقوائم المالية المقدمة للمساهمين، والتي انتشرت في بداية التسعينات الأمر الذي وضع بورصة الأوراق المالية ومجلس التقارير المالية (FRC) وجهات محاسبية أخرى بدراسة كيفية توفير الثقة في التقارير المالية للمؤسسات[4]. وفي سنة1992 صدر تقرير (Cadbury) والذي تم اعداده بواسطة مجلس التقرير المالي (Financial Reportiny Council)، حيث قام هذا التقرير بوضع المقاييس التي تعزز سلامة تنظيمات الأعمال من ثلاثة جوانب أساسية هي : تحسين المعلومة المالية، والتدخل التنظيمي الذاتي، واستقلالية المدقق الخارجي، وذلك بسبب انخفاض مستوى الثقة في كل من اعداد التقارير المالية وفي قدرة المدقق الخارجي

[1] عبد الوهاب نصر علي، "**المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية الأمريكية**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009، ص56.

[2] ظاهر القشي، حازم الخطيب، "**الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وامكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية** "، مجلة إربد للبحوث العلمية، الأردن، العدد1، المجلد 10، 2006، ص87.

[3] لطفي أمين السيد أحمد، "**التطورات الحديثة في المراجعة**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص717–722.

[4] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص97.

على توفير الضمانات التي يطلبها ويتوقعها مستخدمو هذه التقارير المالية[1]، حيث أجاب هذا التقرير على الأسئلة المتعلقة بمسؤوليات المدراء التنفيذيين وغير التنفيذيين، علاقة المساهمين بمجلس الادارة، دور لجنة التدقيق كيفية تعيين ومكافئة مسيري المؤسسة من أجل اعادة التوازن لهياكل السلطة والمسؤولية داخل المؤسسة[2]. وكنتيجة لذلك أعطت هذه اللجنة التوصيات التالية[3] :

أولا–ضرورة وجود لجان (التدقيق، المكافآت، التعيينات)؛

ثانيا–ضرورة وجود أعضاء مستقلين في مجلس الادارة؛

ثالثا–التأكيد على شفافية المعلومات.

وفي أكتوبر 1993 تم اصدار تقرير "روتمان" (**Ruttemain**) الذي أوصى بأن تقدم المؤسسات المدرجة في البورصة ضمن تقريرها عرضا عن نظم الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة للمحافظة على أصولها[4]. وفي سنة 1994 جاء تقرير (**Greenbury**) من أجل ابراز ضرورة الالتزام بالتوصيات المتعلقة بالقواعد المرتبطة بالمكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة المؤسسة، بالإضافة إلى التوصيات التي أصدرتها بورصة لندن والخاصة بالمؤسسات المدرجة فيما يخص الاعلان عن القاعدة التي حسبت بها مكافآت المسيرين بدقة مع توضيحها بشكل جيد للمساهمين حيث يجب أن يكون تقرير لجنة المكافآت الوسيلة الأساسية التي يتم من خلالها تقديم الافصاحات للمساهمين عن مكافآت أعضاء المجلس كما يجب أن يكون هذا التقرير باسم المجلس وأن يكون في قسم منفصل ،أو ملحق بالتقرير السنوي للمؤسسة وقوائمها[5].

وفي سنة 1999 صدر تقرير (**Trunbull**) بواسطة مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا بناء على طلب بورصة لندن للأوراق المالية، حيث يمثل المحطة التاريخية الثالثة لحوكمة المؤسسات نظرا لما يوفره من ارشادات عامة لمجالس الادارة عن مخاطر كل من التسيير، ونظم الرقابة الداخلية مؤكدا على المخاطر المالية والتشغيلية، والتقنية والبيئية[6]، وكذا إلزام إدارة المؤسسات بالإفصاح عن تقويم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية داخل تنظيماتها، وفي سنة 2001 صدر تقرير (**Combined code**) لوضع أحسن القواعد والمبادئ لأفضل الممارسات، والذي ركز في ذلك على تقرير (**Cadbury**)[7].

ويلاحظ من بين الملامح المميزة لنظام قواعد حوكمة المؤسسات في المملكة المتحدة أنه شديد الشبه بالنظام الأمريكي فقد طورت الدولتان أسواق المال بشكل جيد ومعظم المؤسسات الكبيرة تطرح أسهمها في أسواق الأوراق المالية.

---

[1] جودة عبد الرؤوف محمد زغلول،"**تعزيز آليات حوكمة الشركات باستخدام نظام ادارة الأداء الاستراتيجي للجيل الثالث لقياس الأداء المتوازن**"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، مصر، العدد2، 2006، ص1.

[2] Bertrand Richard et all, "**La dynamique du gouvernement d'entreprise**", édition d'organisation, 2003, paris, p5-6.

[3] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص12.

[4] زايدي عبد السلام، كمال بوعظم، مرجع سبق ذكره، ص10.

[5] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص16.

[6] جودة عبد الرؤوف، محمد زغلول، مرجع سبق ذكره، ص2.

[7] فريد محرم، ابراهيم الجارحي، مرجع سبق ذكره، ص111.

الفرع الثالث : تجربة ألمانيا

لقد اكتسب موضوع حوكمة المؤسسات في ألمانيا أهمية خاصة بعد تعرض عدد من المؤسسات الألمانية الكبيرة للإنهيار مثل مؤسسة (Daimler) ودارت هناك مناقشات كبيرة حول آثار استعمال اليورو على الأسهم ذات القيمة الإسمية، وتم تقديم المقترحات إلى البرلمان الألماني الذي وافق عليها تحت اقتراح يسمى (**Kantrag**) ليتناول القضايا المتعلقة بحوكمة المؤسسات والمتمثلة فيما يلي[1] :

أولا–السماح للمؤسسات بإعادة شراء أسهمها بموجب شروط صارمة (كان ممنوع من قبل)؛

ثانيا–لا يسمح بوجود أسهم لها حق التصويت المتعدد؛

ثالثا–أن يكون هناك تخفيض اختياري في عدد أعضاء المجلس الرقابي، ويجوز استمرار تمثيل الأعضاء في عشر مجالس؛

رابعا–المجلس الرقابي هو المسؤول عن تعيين المدققين وليس مجلس الادارة؛

خامسا–تأثير البنوك مكبوح في التصويت إلى حد ما في الإدارة بحيث لا يجوز للبنوك أن تقوم بالتصويت بصفتها حاملة لتوكيلات قانونية، إذا كان التصويت باسم البنك أكثر من 50% من الأسهم الكلية.

وفي 06 جوان 2000 أصدرت مبادرة برلين وهي مجموعة تضم أكاديميين (مهندسين) للإجراءات الألمانية لقواعد إدارة المؤسسات بالنسبة لمختلف الأطراف بما فيهم مجلس الادارة، والمجلس الرقابي والمساهمين والمستخدمين، كما ناقشت موضوعات أخرى مثل الشفافية، التدقيق، شركات القطاع الخاص كما وضعت أكبر منظمة ألمانية للمساهمين وهي (DSW)، تعبر عن مجموعة من المقترحات وطالبت المؤسسات الألمانية بتطبيقها كحد أدنى للقواعد الجيدة لحوكمة المؤسسات وقد تضمنت هذه القواعد ما يلي[2] :

أ–منع أعضاء المجالس الرقابية من الحصول على عضوية مجلس منافس في نفس الوقت؛

ب–منع تعارض المصالح بين أعضاء المجالس الرقابية وتبسيط عملية التصويت بالوكالة؛

جـ–القضاء على الملكية التبادلية للمؤسسات*؛

د–ضمان استقلال المدققين الخارجيين؛

هـ–إلزام المؤسسات الألمانية بتطبيق الهيكل الرأسمالي القائم على نظام صوت واحد للسهم الواحد؛

و–المطالبة بالمزيد من الشفافية، والقابلية للمحاسبة من البنوك التي تصوت عن الحصة التي تستفيد منها وذلك بأن تفصح البنوك الألمانية المزيد عن توكيلات التصويت بما في ذلك تقديم اشعار عام عند التصويت ضد الادارة.

[1] المرجع السابق، ص112.

[2] شهيرة عبد الشهيد، مرجع سبق ذكره، ص30–31.

* تؤدي الملكية التبادلية للمؤسسات إلى تقارب المصالح لأن الأطراف التبادلية تكون لها في الغالب علاقات ثنائية مثل عقود الخدمة أو اتفاقيات مالية وبالتالي لا ترغب في التصويت ضد الادارة، وربما يحرص المساهمون التباديليون على علاقات العمل طويلة المدى فيما بينهم على حساب مصالحهم كمساهمين، وبالتالي يميلون للتصويت لصالح الادارة، وهذا موقف يلحق الضرر بالمساهمين الخارجيين التي تهدر مصالحهم الاقتصادية.

ومما سبق ذكره يتضح لنا أن الحكومة الألمانية وفرت دعم كبير لتطبيق قواعد أفضل الممارسات للسوق الألمانية، حيث طالبت المؤسسات المسجلة في البورصة الألمانية بمسك حساباتها إما حسب المعايير المحاسبية الأمريكية (VS-GAAP) أو حسب المعايير المحاسبية الدولية (IAS) مع إصدار تقارير مالية ربع سنوية.

الفرع الرابع : تجربة فرنسا

يعتبر تقرير "فينو" (**Viénot Report**) سنة 1995 من التقارير الأولى التي صدرت في فرنسا والذي يرجع أساسا إلى المناقشات الحادة التي دارت في جمعيات الأعمال الفرنسية، حيث تولى المجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسيين، والجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة إنشاء لجنة قواعد حوكمة المؤسسات والتي كانت برئاسة (Viénot) رئيس مجلس إدارة مؤسسة سوسيتي جنرال (Société Général) ومن أهم التوصيات التي جاء بها تقرير فينو (**Viénot Report**)[1] :

أولا-يجب أن يضم كل مجلس إدارة عددا لا يقل عن عضوين من المديرين المستقلين؛

ثانيا-إلزام المؤسسات بالإفصاح كل سنة عن كيفية تنظيمها لعملية صنع القرار؛

ثالثا-يجب على المؤسسات أن تتجنب احتواء مجالسها على عدد كبير من المديرين الذين تتبادلهم المؤسسات فيما بينهم؛

رابعا-إلزام المؤسسات بتكوين لجان لمجلس الإدارة (لجنة التدقيق ،لجنة المكافآت ،لجنة الترشيحات)، مع الاشارة لعدد الاجتماعات التي تعقدها كل لجنة سنويا؛

خامسا-لا يجوز للمديرين التنفيذيين العمل في لجنة التدقيق أو أي لجنة أخرى؛

سادسا-يجب أن يمتلك المديرين عددا معقولا ومناسبا من أسهم مؤسستهم.

ثم في سنة 1996 صدر تقرير (**Marini Report**)* الذي اشتمل على مقترحات جديدة بإحداث تغييرات قانونية ترتبط بشؤون حوكمة المؤسسات، ومن أهم المقترحات التي جاء بها هذا التقرير تتمثل فيما يلي[2] :

أ-يجب على مجلس الادارة السماح بتشكيل لجان سلطات مستقلة بقوة القانون؛

ب-إلزام المؤسسات بتقديم قوائم مفصلة عن المستثمرين في المؤسسة للسلطات؛

جـ-تحويل المساهمين الذين لا يرغبون في التصويت بأنفسهم إلى تصويت مستقل بدل تحويلهم للإدارة؛

د-عدم السماح للمديرين بأن يكونوا أعضاء في أكثر من خمسة مجالس.

يمكن القول بأن المشكلة الرئيسية في تقرير (Viénot Report) وتقرير (Marini Report) في كونه غير إلزامي وإنما ترك الاختيار للمؤسسات، ولهذا لم يحقق النتائج المرجوة وهذا على عكس قانون (Sarbanes-oscley act) الذي كان إلزاميا على المؤسسات المدرجة في البورصة، كما أن بورصة الأوراق المالية في فرنسا لم تضع شروطا أو متطلبات للإفصاح.

[1] المرجع السابق، ص29.

*سمي تقرير Marini Report نسبة إلى السيناتور Marini وهو عضو في مجلس الشيوخ الفرنسي.

[2] Parent ,M. Orange, **"Le gouvernement d'entreprise dan les économie Anglo-Saxonnes"**, paris :les cahiers francais, N=277, p20.

الفرع الخامس : تجربة مصر

زاد اهتمام كثير من الدول العربية في الآونة الأخيرة بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات، وخاصة بعد الإنهيارات المالية التي شهدتها الأوساط المالية، وتعاظم ذلك خاصة بعد عولمة الأسواق المالية وتحرير التجارة والخدمات، وحرية انتقال الأموال بين الدول وهذا نتيجة دخول العديد من الدول في عضوية التجارة العالمية والدخول في اتفاقيات تجارية حرة مع العديد من الدول، فالدول العربية تتشابه مع الكثير من الدول ذات الاقتصاديات الناشئة في وجود فجوة كبيرة بينها، وبين الدول الصناعية الكبرى في مجال تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، وقد أدى ذلك إلى قيام الكثير من الهيئات والمنظمات العلمية الدولية بالعمل على ارساء تلك المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

لقد كان للتجربة المصرية في حوكمة المؤسسات الريادة في معظم دول الشرق الأوسط وذلك نتيجة ما أرسته من قواعد لحوكمة كل من المؤسسات الخاصة ومؤسسات القطاع العام، وذلك في اطار مبادئ الحوكمة الدولية[1]. فصدر أول تقرير سنة 2001 حيث قام البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية المصرية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية، شارك فيه عدد من المراكز البحثية ومؤسسات المحاسبة والتدقيق والمهتمين من الاقتصاديين، والقانونيين بإجراء دراسة لتقييم حوكمة المؤسسات في مصر وخلص التقرير إلى أهم نقاط القوة، والضعف في مناخ حوكمة المؤسسات بكل من قطاع المال والمؤسسات وقد أشار التقرير في مجمله إلى أن مفهوم ومبادئ حوكمة المؤسسات في مصر متواجدة في نسيج من القوانين الحاكمة ولوائحها التنفيذية وتعديلاتها، ومن أهمها قانون الأعمال العام 1991/203 وقانون سوق رأس المال 1992/95 وقانون الاستثمار1997/08 وغيرها من القوانين التي ترتبط بتطبيق حوكمة المؤسسات في مصر[2]، حيث قام صندوق النقد الدولي في سنة 2001 بطلب من مصر بتقييم مدى تطبيقها لمعايير الحوكمة وتوصل التقييم إلى أنها تطبق 62% من معايير الحوكمة، وفي سنة 2004 تم تقييم مصر مرة أخرى وتوصل التقييم إلى أن مصر تطبيق 82% من معايير الحوكمة[3] وفي سنة 2005 تمت صياغة قواعد الحوكمة لمصر والتي تعتبر مكملة للنصوص الواردة بشأن المؤسسات في القوانين المختلفة، وفي نوفمبر 2006 أصدرت الهيئة العامة لسوق المال المصرية بيانا تعهدت فيه بالالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن وزارة الاستثمار في أكتوبر 2005 والعمل على تنفيذها بداية من جانفي 2007.

ولقد ساعد نشر قواعد الحوكمة، والإصلاح في مصر على التغلب على مشكلة القروض البنكية المتعثرة كما أدى الالتزام بتلك القواعد إلى انتعاش سوق الأوراق المالية وزيادتها من 33% إلى 95% من إجمالي الناتج المحلي، كما ساعدت بقوة على زيادة الاستثمارات الأجنبية المباشرة في مصر من ستة مليارات دولار إلى عشرة مليارات دولار سنة 2007[4].

ويمكن القول أن حوكمة المؤسسات في مصر اكتسبت أهمية متزايدة في أوساط الاقتصاديين والخبراء والقانونيين، وذلك لما لها تأثير في تطوير أسواق رأس المال.

---

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص98-99.

[2] نرمين أبو العطا، "**حوكمة الشركات سبيل التقدم ..مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية**"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن،2003، ص07.

[3] أشرف جمال الدين، "**حوكمة الشركات في مصر: خطوات نحو التطبيق** "، منشورات مركز المديرين، مصر، 2005، ص4.

[4] نبيل أبو دياب ،**"آفاق تطوير لائحة الحوكمة في فلسطين"** ،الملتقى السنوي لسوق رأس المال الفلسطيني ،رام الله ،سبتمبر 2007م ،ص07.

ومما سبق ذكره يتضح لنا أنه بمجرد صدور قانون "كادوبري" 1992 بالمملكة المتحدة، سارعت العديد من الدول إلى إصدار تقاريرها لإصلاح ممارسة حوكمة المؤسسات، حيث تضمنت التقارير أفضل الممارسات لحوكمة المؤسسات والذي سمي بـ(**The code of best practice of corporate**) والجدول التالي يلخص أهم وأحدث التقارير التي صدرت بعد تقرير "**كادوبري**" في العالم :

الجدول رقم : (6.1) أهم التقارير الدولية التي صدرت حول حوكمة المؤسسات

عنوان التقرير	الدولة	سنة الاصدار
تقرير كينغ الثاني (King Report II 2002) والذي حل بديلا لكينغ الأول الصادر سنة 1994 (King Report,1994)	جنوب افريقيا	مارس 2002 وسنة 1994
تقرير Five Years to the where the Director Guidelines for Improved Canada Corporate Governance in بعنوان أين كان المديرين؟ والذي حل بديلا لتقرير (The Toronto Report)	كنـــــــدا	ماي 1999 وديسمبر 1994
تقرير CVM Recommendation on Corporate Governance	البرازيل	ماي 2002
Corporate Governance –Volume One :in principle Corporate Governance –Volume Two :in principle	أستراليا	حديثا
تقرير فينو الثاني (Vento II Report 1999) والذي حل بديلا لتقرير فينو الأول (Vento Report 1995)	فرنسا	ماي 1995-1999
تقرير The Combined Cod Principles of Good :Code of Best Practice Governance and الذي ارتكز على تقرير كادوبري لسنة 1992	المملكة المتحدة	2000
بيان حول أفضل الممارسات في المؤسسات العامة بعنوان Best practices in public companies	بولندا	حديثا
بيان بمبادئ أساليب إدارة المؤسسات Principles on Corporate Governance in Greece :Recommendation for it is Competitive Transformation	اليونان	أكتوبر 1999
German Code of Corporate Governance (GCCG)	ألمانيا	2000
Code for Good Corporate Governance	أندونيسيا	مارس 2000
Corporate Governance Forums of Japan	اليابان	1998
The Governance of Spanish Companies	إسبانيا	1998

المصدر : سعد المطيري، "دعوة لتأسيس هيئة سعودية لإعداد وتطبيق حوكمة المؤسسات"، مجلة المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز الرياض، العدد 35، 2002، ص14.

خلاصة:

ظهرت حوكمة المؤسسات بسبب إنفصال الملكية عن الإدارة، وعجز نظرية الوكالة عن الرقابة على إدارة المؤسسة وحماية حقوق المساهمين، وتفجير كثير من القضايا والمشكلات المرتبطة باستغلال السلطة وقلة الشفافية، وحالات الفشل والإفلاس التي شهدتها العديد من الشركات العالمية، وخاصة الأمريكية رغم أن هذه الأخيرة كانت السباقة في الالتزام بحوكمة المؤسسات.
ومن خلال ما تطرقنا اليه في هذا الفصل تم استخلاص النقاط التالية :

- ✓ الحوكمة ورغم حداثة تطبيقها في المؤسسات إلا أنها حققت طفرة في مجال الأساليب الإدارية وتم تبنيها من العديد من المؤسسات؛
- ✓ ساهمت حوكمة المؤسسات في احكام عملية الرقابة في المؤسسة ،والتي تعتبر الأساس في ضمان حقوق المساهمين وأصحاب المصالح؛
- ✓ الاهتمام العالمي بموضوع الحوكمة كان نتيجة لتفادي تكرار حدوث الانهيارات والفضائح المالية؛
- ✓ تكمن أهمية حوكمة المؤسسات في إضفاء الثقة والشفافية ،والدقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية؛
- ✓ يحتاج تطبيق حوكمة المؤسسات وجود مجموعة من التشريعات ووجود أسواق ذات كفاءة ،وتنافسية كبيرة بجانب المبادئ التي تقوم عليها؛
- ✓ هناك نماذج متعددة لحوكمة المؤسسات ،ويتوقف كل نموذج على طبيعة البيئة التي تنشط فيها المؤسسة؛
- ✓ تعتبر نظرية الوكالة الاطار القاعدي الذي انطلقت منه حوكمة المؤسسات باعتبارها المسؤولة عن طرح مبدأ الملكية عن التسيير.

الاطار النظري للتدقيق الخارجي

تمهيد :

ارتبطت نشأة المهن عبر التاريخ بحاجة الإنسان وغايته في تطوير أسلوبه في المعيشة وجعلها أكثر سهولة ووضوح، ولهذا نجد مهنة التدقيق من بين المهن التي فرضتها الحاجة للخدمات التي تقدمها، فالتدقيق وكغيره من العلوم الاجتماعية يقوم على مجموعة من المفاهيم التي تعتبر كأساس للغاية التي انشأ من أجله كما أنه يرتكز على مجموعة من المعايير التي تعتبر الدليل الإرشادي لممارسي مهنة التدقيق.

فظهور التدقيق وتطوره ووصوله إلى ما هو عليه الآن كان أمرا حتميا، فقد أدى ظهور الثورة الصناعية إلى ظهور شركات الأموال القادرة على توفير رؤوس أموال ضخمة من خلال توسعها الكبير في الأنشطة الاقتصادية، وازدياد حجمها، وانتشارها جغرافيا، وتشعب أعمالها ووظائفها، مما نتج عنه انفصال الملكية عن التسيير، الأمر الذي زاد من أهمية الدور الذي يلعبه التدقيق بمفهومه الحديث كأداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغها للأهداف التي قامت بتسطيرها، فالتدقيق كأداة فعالة ترجع أهميته في كونه الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، والمالية المختلفة والتأكد من مدى صدق القوائم المالية للمؤسسة.

وعليه سنتناول في هذا الفصل المحاور التالية :

المبحث الأول : ماهية التدقيق؛
المبحث الثاني : أهمية وأهداف التدقيق؛
المبحث الثالث : أنواع ومعايير وقواعد التدقيق؛
المبحث الرابع : ماهية التدقيق الخارجي.

المبحث الأول : ماهية التدقيق

يمكن التفرقة بين كل من المراجعة والتدقيق، وذلك بسبب استخدام لفظ المراجعة أو المراجع في بعض الدول العربية مثل مصر، وإنتشار استخدام لفظ التدقيق أو المدقق في دول أخرى كلبنان، وسوريا والمملكة العربية السعودية وغيرها من الدول، وفي هذا المجال صدر عن معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1978 بيانا "حول قواعد المحاسبة وخدمات المراجعة" يوضح الفرق بين كل من المراجعة والتدقيق على أساس أن المراجعة تتمثل في مجموعة من الاستفسارات من العاملين في الوحدة موضوع المراجعة والتدقيق إضافة إلى إمكانية فحص وتحليل المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية في إطار يقل في مضمونه عن إطار التدقيق، وخاصة فيما يتعلق بأمور معينة، ومنها مثلا أن المراجعة لا تتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولا تتضمن أيضا فحص وتحليل السجلات والدفاتر المحاسبية ولكن تتضمن الاطلاع عليها[1].

ومن خلال هذا يمكن القول أن عملية التدقيق تكون أوسع نطاقا وأعمق تحليلا من عملية المراجعة ولهذا فإن هذه الدراسة سوف تتبنى مصطلح التدقيق بدلا من المراجعة.

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق

يدرك المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ بأن هذا الأخير جاء نتيجة الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات، أو أصحاب المال، والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل الدفع، والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم[2].

وتشير الدراسات التاريخية إلى أن التدقيق رافق نشوء الحضارة الإنسانية، وتطّور بتطّورها، إذ تبين الألواح الطينية التي وجدت في بلاد النهرين على وجود قوانين مكتوبة باللغة الأكادية، تشير إلى ما يشبه المصادقات المستعلمة في التدقيق المعاصر وقد كان المدقق يستمع إلى تقارير الموظفين المتعلقة باستغلال المخزن، وكيفية إنفاقه، وكما كان مصير الموظفين المتلاعبين هو الجلد ويعود الفضل للخليفة عمر بن الخطاب في تدوين عمليات بيت المال المسلمين، حيث كان موسم الحج موعدا للتدقيق، يقوم الولاة والعمال خلاله بعرض حساباتهم عن العام المنصرم، ويحضر أصحاب المظالم و الشكاوى، كما يحضر المدققين الذين كانوا ينتشرون في أنحاء البلاد الإسلامية، ولعل أهم الدواوين التي كانت معنية بالرقابة، ديوان الزّكاة الذي أنشأه الخليفة العباسية المهدي إذ كان الديوان يقوم بأعمال شبيهة بجهاز الرقابة الحكومية العليا في الوقت الحاضر كما أنشئت ولاية الحسبة التي كانت تهتم بالنواحي المالية للدولة[3].

---

[1] محمد السيد سراي، "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل –الإطار النظري– المعايير والقواعد – مشاكل التطبيق العملي**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2007، ص07.

[2] زاهر توفيق سواد، " **مراجعة الحسابات والتدقيق**"، الطبعة1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص17.

[3] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "**المبادئ الأساسية للتدقيق**"، مطابع الشمس، عمان، 2001، ص01.

ولهذا يمكن القول أن التدقيق قديم قدم الإنسان في صراعاته المتواصلة مع الطبيعة لأجل إشباع حاجياته، وهذا عكس المحاسبة التي لم تُعرف في شكل منظم إلا بعد عملية اختراع الأرقام، واستخدام النقود كوسيلة لقياس قيمة السلع والخدمات المتبادلة غير أن الأمر يختلف عن مراقبة الحسابات، والتي لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عن التسجيل فيها[1].

كانت التطورات المتلاحقة للتدقيق نتيجة للأهداف المتوخاة منه من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة للبحث المستمر لتطوير هذا الأخير بغية جعله يتماشى والتغيرات الكبرى التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام [2] ومن خلال هذا يمكن تقسيم التطور التاريخي للتدقيق إلى المراحل التالية :

الفرع الأول : المرحلة الأولى (قبل سنة 1500)

يعود التدقيق إلى حكومات قدماء المصريين واليونانيين الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستند إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء[3] في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة، ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر[4]، كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الإستماع، أي إستماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يتمكنوا من مراقبة أعمالهم الفلاحية، وكان أغلب الآمرون بالتدقيق في هذه المرحلة من الطبقة الحاكمة كالملوك والأباطرة، والإقطاعيين، أما المدقق فكان إما حاجب الملك، أو الكاتب وذلك من أجل معاقبة السراق على اختلاس الأموال لحمايتها، وبسقوط الامبراطورية الرومانية تطور التدقيق بتطور النشاط التجاري في إيطاليا، وتم حينها استخدام المدققين لغرض محاسبة قباطنة السفن العائدة بالثروات من آسيا وإفريقيا للقارة الأوربية، وذلك لمنع اختلاس هذه الثروات[5].

وقد استخدم في هذه الفترة مصطلح "AUDIRE" ذات الأصل اللاتيني للدلالة على التدقيق ،ومنها تم اشتقاق كاملة" AUDIT" والتي معناها يستمع، ولا يزال استعماله إلى يومنا هذا[6]. ثم اتسع نطاق التدقيق ليشمل بذلك المؤسسات الاقتصادية للقطاع الخاص، وهذا نتيجة للتطور الذي مس مختلف الأنشطة والتي منها علم المحاسبة، وهذا من خلال اتباع نظام القيد المزدوج، ولقد جاء ذلك في موسوعة "**لوفا باشيليو**" سنة 1494[7]. التطور الذي مس علم المحاسبة كان نتيجة لإتباع القيد

---

[1] محمد بوتين، "**المراجعة ومراقبة الحسابات**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص07.

[2] Lionel C et all, " **audit et contrôle interne ASPECTS financières** ", opération et stratégiques, 6éme édition, Dalloze, paris, 2001, p17.

[3] خالد أمين، "**علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية** "، الطبعة 3 ،دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص05.

[4] عبد السلام إشتيوي، "**المراجعة معايير وإجراءات** "، الطبعة 4، دار النهضة العربية، بيروت، 1996، ص14.

[5] عبد الفتاح الصحن وآخرون، "**الرقابة والمراجعة الداخلية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص10.

[6] M. Joras , " **l'histoire du mot audit , contrôle interne et audit interne"**, séminaire association, des auditeurs consultants internes Algérienne, Sheraton club despins, work school, 18-19 juillet, 2000, p97.

[7] خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص17.

المزدوج، وقد أدت سهولة استعمال هذا النظام إلى إنتشار تطبيقه، وبذلك كان هذا الإنتشار سببا رئيسيا في تطور كل من المحاسبة والتدقيق، ولقد أدى اتساع وكبر حجم المؤسسات، وظهور شركات الأموال، و فصل المساهمين عن الإدارة إلى زيادة الحاجة إلى التأكد من دقة البيانات الظاهرة على السجلات والدفاتر، ومدى مطابقتها للواقع، مما دعى إلى اللجوء إلى مدققين للحسابات كوكلاء بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة[1].

الفرع الثاني : المرحلة الثانية (الفترة ما بين سنتي 1500 و 1850)

لم يكن هناك أي اختلاف في أغراض التدقيق عن الفترة ما قبل 1500، غير أن هذه الفترة تميزت بالتمهيد للثورة الصناعية، فعند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة، ونتيجة للزيادة في أنشطة المؤسسات، وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة، وتطور النظام الضريبي اتسع استخدام مهنة التدقيق لتشمل النشاط الصناعي، والذي ظهر بظهور الثورة الصناعية، وتميزت هذه الفترة بانفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها، وزيادة الحاجة للمدققين، كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا.

لقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في مدينة فينسيا بإيطاليا سنة 1581، وتأسست كلية " Rexonati " لتكوين الخبراء المحاسبين، وأصبح على مزاول مهنة التدقيق أن يكون عضوا في هذه الكلية وانطلقت إلى باقي الدول الأخرى، وأصبحت هذه الأخيرة تتجه إلى تنظيم هذه المهنة، وكان لبريطانيا الفضل الأسبق في هذا التنظيم المهني باستقلالية مهنة التدقيق المحاسبي فيها عندما أوجب قانون الشركات على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل سنة 1844م[2].

الفرع الثالث : المرحلة الثالثة (الفترة ما بين سنتي 1851 و 1905)

أدى النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة، خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة، وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم، خاصة بعد ظهور قوانين تقر ضرورة اعتماد مدققي الحسابات لتدقيق شركات المساهمة، وفي مقدمتها ظهور قانون الشركات الانجليزي سنة 1862، حيث زاد الاتجاه إلى إلزام الشركات بتسجيل عملياتها المحاسبية، وإعداد القوائم المالية الختامية وتدقيقها، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهنة، حيث أصبحت مهنة التدقيق مستقلة عندما تم إنشاء "معهد متخصص في اسكتلندا باسم معهد المحاسبين القانونيين "بأدنيرة " سنة 1854[3].

[1] أحمد نقاز، عادل نقموش، "**المسؤولية الاجتماعية لمدقق الحسابات – حالة الجزائر** "، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المالية المعاصرة للمؤسسات ، جامعة عمار ثليجي بالأغواط ، 20،21 نوفمبر، 2013، ص 05.

[2] خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[3] حازم هاشم الآلوسي، "**الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول: المراجعة نظريا**"، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2002، ص25.

أما في فرنسا، فلم تُعرف مهنة التدقيق إلا في سنة 1881، والولايات المتحدة الأمريكية عرفت هذه المهنة سنة 1882 أين وجد التدقيق البيئة الملائمة لزيادة وتيرة التنظيمات المتلاحقة على هذه المهنة، أما باقي الدول كألمانيا فعرفت هذه المهنة سنة 1896، وكندا سنة 1902، أستراليا سنة 1904[1].

أما بالنسبة لأهداف التدقيق في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في الآتي :

أولا–اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛

ثانيا–اكتشاف الأخطاء الفنية ،والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

الفرع الرابع : المرحلة الرابعة (من سنة 1906 إلى الآن)

ما يمكن ملاحظته على هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق واعتماد كبير على عملية التدقيق، وكذلك الإعتماد على التدقيق الإختباري، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق[2].

كما تميزت هذه الفترة أيضا بظهور المؤسسات المالية الكبيرة، كالبنوك وشركات التأمين، وما يتطلبه ذلك النوع من المؤسسات إلى تدقيق مستمر ودقيق أولا بأول، وقبل وبعد حدوث العمليات للتأكد من سلامتها ودقتها، فإن الأمر يحتاج إلى تخصيص إدارة مستقلة للتدقيق للتأكد من سلامة العمليات خصوصا وأن الوقوع في أية أخطاء أو تلاعب في مثل هذه المؤسسات يؤثر على سمعتها[3].

تأسيسا على ما تقدم فقد ركز الأكاديميون والمهتمون في العديد من الدول على تطوير معايير التدقيق أو إجراءاتها لتحقيق التوازن بين مسؤولية المدقق الخارجي، واحتياجات مستخدمي التقارير المالية وتم الوصول إلى هذا التوازن من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي، وقد مر التقرير النمطي في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل، ففي عام 1917 لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة، وكان هذا التقرير يعد بمثابة شهادة بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي، ونتائج الأعمال، وفي سنة 1932 أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير مدقق الحسابات ليكون رأي بدل من شهادة، وتحديد هذا الرأي بمدى التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، حيث في سنة 1939 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أول تقرير نمطي مهني لتدقيق الحسابات، ويضمن التقرير مسؤولية مدقق الحسابات عن رأيه في أن القوائم المالية تمثل بعد للمركز المالي، ونتائج الأعمال ولا يزال التطوير مستمر حتى الآن[4] وفي سنة 1954 تم إصدار كتاب بعنوان " **معايير المراجعة المتعارف عليها** " من قبل

[1] هادي التميمي، "**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** "، الطبعة 2، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص17.

[2] عمر ديلمي، سمير عماري، "**دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية**"، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المالية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 20-21 نوفمبر2013، ص 3.

[3] محمد أمين، "**المراقبة الداخلية ومراجعة الحسابات**"، مركز الخبرات الادارة والمحاسبة، عمان، مارس2001، ص02.

[4] أحمد حلمي جمعة، "**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص05

معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين، ثم تلتها جهود مماثلة في هذا المضمار من قبل منظمات محلية، ودولية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين المشكل عام 1977[1].

فالمتتبع لتاريخ تطور مهنة التدقيق، يجد أنها تطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة الملاك إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة[2]، وفيما يلي جدول يوضح أهم المراحل التاريخية التي مرت بها مهنة التدقيق، وكذا تطور أهداف التدقيق في كل مرحلة :

الجدول رقم : (1.2) التطور التاريخي للتدقيق

الفترة الزمنية	الآمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 ق م إلى 1700	الملك، الامبراطور والكنيسة الحكومة	-رجل الدين. -كاتب.	-معاقبة السارق على اختلاس الأموال. -حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة ،المحاكم التجارية والمساهمين	-المحاسب.	-منع الغش ومعاقبة فاعليه؛ -حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	-شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	-تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	-شخص مهني في المحاسبة أو التدقيق.	-تجنب الغش والأخطاء. -الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة ،البنوك والمساهمين.	-شخص مهني في المحاسبة أو التدقيق.	-الشهادة على صدق وسلامة القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة وهيئات أخرى والمساهمين	-شخص مهني في المحاسبة أو التدقيق والاستشارة.	-الشهادة على نظام الرقابة الداخلية. -احترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
ابتداء من 1990	الحكومة وهيئات أخرى والمساهمين	-شخص مهني في المحاسبة أو التدقيق والاستشارة.	-الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير الدولية.

المصدر : التهامي طواهر، صديقي مسعود، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2005، ص7-8.

[1] حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص26.

[2] صلاح حواس، "**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي** "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص137.

يلاحظ من الجدول السابق أن أهداف التدقيق تطورت على النحو التالي[1] :

أولا- معاقبة مختلس الأموال ،والعمل على حمايتها؛

ثانيا- منع الغش والعمل على معاقبة فاعليه ،حماية الأصول؛

ثالثا- العمل على تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية؛

رابعا- العمل على تجنب الغش والأخطاء ،الشهادة على مصداقية القوائم المالية الخارجية؛

خامسا- الشهادة على صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية التاريخية؛

سادسا- الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية ،واحترام المعايير المحاسبية والتدقيق؛

سابعا- الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ،ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المطلب الثاني: مفهوم ودوافع الحاجة للتدقيق

بالنظر للخدمات التي صار يقدمها التدقيق لخدمة جميع الأطراف ذات المصلحة، وفي مقدمتها الحكم على مدى مصداقية القوائم المالية للمؤسسة، زادت وتعددت دوافع الحاجة لهذه الخدمة أكثر فأكثر خاصة بعد أزمة الثقة التي شككت في مصداقيتها.

الفرع الأول : مفهوم التدقيق

جرى العرف في الأبحاث الأكاديمية أن يبدأ بالمدلول اللغوي للظاهرة المدروسة، لفهم أكثر واستيعاب أفضل لحقيقتها. ومن ثم فكلمة التدقيق بمعناها اللفظي" **Audit** "مشتقة من الكلمة اللاتينية" **Audire** "، ومعناها يستمع[2]، لأن الحسابات في الماضي كانت تتلى على المدقق.

أما اصطلاحا فلقد تعددت التعاريف الخاصة بالتدقيق بين الجمعيات المهنية، والمعاهد والباحثين والمختصين في هذا المجال، إلا أنها تركز جلها على تبيان الأهداف والمجالات التي تعمل فيها، وفيما يلي بعض التعاريف المقدمة للتدقيق :

أولا--عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق على أنه : " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"[3].

ثانيا-عرف كل من "Bécour et bouquin" التدقيق : "أنه النشاط الذي يطبق باستقلالية وفقا لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة ،ودرجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق المعايير المحدد لها"[4].

---

[1] Lionnel c et all, op. cit, p17.

[2] Michel Joras, " **les fondamentaux de l'audit**", 2eme édition, préveentique, Bordeaux, 2000, p 17.

[3] وليم قوماس وآخرون، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص26.

[4] J.C Becour et all, " **Audit Opérationnel , entre prônerait , Gouvernance et performance**", 3eme édition économica, Paris, 2008, P 12.

ثالثا–كما عرف أمين السيد أحمد لطفي التدقيق على أنه : "عملية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بالتأكيدات، خاصة بالتصرفات والإجراءات الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين"[1].

رابعا– منظمة العمل الفرنسي تعرف التدقيق : " هو مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات، والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[2]. ولم تكتف المنظمة بالتعريف السابق ،وأضافت توضيح ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة منه[3] :

أ–تقدير نوعية المعلومات، أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة؛

ب– تقدير النجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيم.

خامسا– " Friédérich et autres" يعرف التدقيق : " هو فحص انتقادي لأدلة وقرائن الإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، يقوم به فرد مهني من أجل إعطاء رأي فني محايد حول مدى اتساق هذه العناصر مع المعايير المقررة "[4].

سادسا– "Belailoud" يعرف التدقيق على أنه : "الرقابة التي يمارسها الشخص المهني المؤهل قانونا ،وحسب الأصول المهنية بغية التأكد والمصادقة على صدق وعدالة القوائم المالية السنوية للمؤسسة، والمتمثلة في الميزانية العامة قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية"[5].

سابعا–كما يعرف التميمي التدقيق بأنه : "الإجراءات المختلفة التي يقوم بها شخص مستقل ومحايد لأجل التوصل إلى رأي فني محايد فيما إذا كانت المعلومات المسجلة بالدفاتر، والمستندات تعكس وبعدالة الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال فترة معينة بالمؤسسة محل التدقيق، وأن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها"[6].

ثامنا–كما يعرفه" Herrbach" بأنه : " تدقيق الحسابات المالية هو فحص من قبل جهات مهنية مختصة ومستقلة من أجل التعبير عن الرأي على أساس انتظام وصدق حسابات المؤسسة"[7].

تاسعا–كما عرفه كمال فتحي : "التدقيق هو عملية جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد والتقرير عن مدى التوافق بين هذه المعلومات ومعايير تم وضعها على نحو مسبق"[8].

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، "**التطورات الحديثة في المراجعة** "، الطبعة 1، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2007، ص07.

[2] Sardi Antoine, " **audit interne et contrôle bancaire**, édition AFGES, 2002, p 91.

[3] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، "**المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2003، ص 10.

[4] Micheline Friédérich et all, " **comptabilité et audit : manuel applications 2008-2009"**, éditions foucher , France, 2007, p 441.

[5] Mokhtar Belaiboud, " **pratique de l'audit : apports de l'entreprise , guide synthètique , organisation de la fonction présentation des normes IAS/ IFRS"**, berti éditions, Alger, 2005, p4.

[6] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص23.

[7] Herrbach, "**le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique"**, thèse de doctorat, toulouse, 2000, p 18.

[8] كمال فتحي عبد اللطيف، "**مصطلحات تهم مراجع الحسابات**"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،الأردن ،العدد 10 ، 2002، ص15.

كما يعرف التدقيق على أنه "علم له قواعده وأصوله ،وفن له أساليبه وإجراءاته يهتم بالفحص الفني المحايد لحسابات وسجلات المؤسسة محل التدقيق ،والحصول على أدلة إثبات قصد إبداء رأيه عن مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة لهذه المؤسسة"[1].

ومن خلال التعاريف السابقة نجد أن تعريف التدقيق يتضمن عدة نقاط أساسية وهي :

- التدقيق هو عملية منظمة وممنهجة لأنها تتم خلال عدة مراحل متتابعة تتابعا منطقيا وكل مرحلة تحتوي على مجموعة من الخطوات المتتابعة أيضا من خلال أربعة مراحل أساسية مرحلة قبول التكليف، مرحلة التخطيط مرحلة التنفيذ، ومرحلة بلورة النتائج وعرض التقرير؛
- ضرورة الحصول على أدلة الاثبات والقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية للحكم على مدى احترام تأكيدات المؤسسة مع المعايير الموضوعة؛
- مجال ونطاق التدقيق : يشير مجال التدقيق إلى القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق (كافة القوائم المالية للمؤسسة)، أما نطاق التدقيق فهو عبارة عن إجراءات التدقيق التي تبدو ضرورية وملائمة في ضوء الظروف المحيطة لتحقيق أهداف عملية التدقيق[2]؛
- تشمل عملية التدقيق ثلاث عمليات أساسية وهي الفحص، والهدف الأساسي منه هو تقديم رأي مدعم بأدلة وبراهين حول شرعية وصدق القوائم المالية للمؤسسة[3]، أما التحقق فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كأداة للتعبير السليم عن نتيجة أعمال المؤسسة في نهاية الفترة ،أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج خطوتي الفحص والتحقق واثباتها في شكل تقرير يقدم للأطراف ذات المصلحة، والمستخدمة للتقرير سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها[4]؛
- معايير قياس صدق القوائم المالية، وهذا بالنظر لأهمية المعلومات التي تحتويها هذه القوائم المالية للأطراف ذات المصلحة، ولهذا يجب التأكد من مسايرة وإعداد وعرض هذه القوائم للمعايير الموضوعة ووفق إطار محدد ويتمثل هذا الاطار في عملية إعداد وعرض القوائم المالية من طرف المدقق الخارجي وفق معايير المحاسبة الوطنية، ومعايير المحاسبة الدولية[5]؛
- إيصال نتائج التدقيق إلى كل الأطراف ذات المصلحة من خلال عرض تقرير يتضمن رأي فني محايد، حيث يعتبر رأي المدقق حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة ذات أهمية كبيرة للأطراف ذات المصلحة في المؤسسة[6].

ومما سبق يمكن وضع تعريف شامل للتدقيق يغطي الأهداف الحديثة للتدقيق في إطار حوكمة المؤسسات : التدقيق هو عملية فحص المعلومات المالية بواسطة شخص مؤهل لذلك، ومستقل عن معدي ومستخدمي القوائم المالية بقصد جمع وتقديم

---

[1] غسان فلاح المطارنة، "**تدقيق الحسابات المعاصرة**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الأردن، 2006، ص14.

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص14-18.

[3] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص29.

[4] صديقي مسعود، "**نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص22-23.

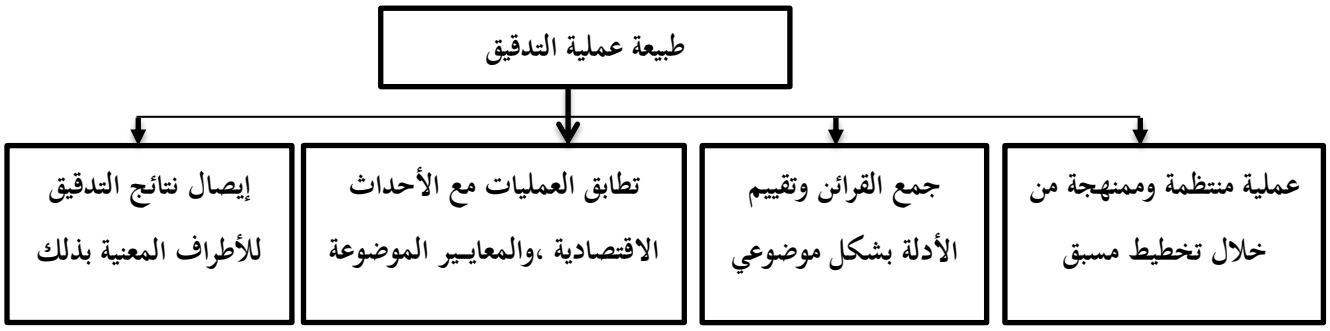
[5] Gérard valin et all, "**Contrôler &Audit"**, édition Dunod , paris, 2006, p70.

[6] Howard-F Stettle, "**Audit :principes et Méthodes Générale",** édition public-union, paris, 1976, p53.

أدلة وقرائن إثبات موثوق فيها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقق إلى مستخدمي المعلومات، كما تشمل عملية التدقيق حديثا تقيم القرارات التي تتخذ على ضوء المعلومات المعدة وفقا للمعايير المتعارف عليها دوليا.

ومن خلال التعاريف المقدمة للتدقيق يمكن توضيح طبيعة عملية التدقيق وفق الشكل التالي :

الشكل رقم : (1.2) طبيعة عملية التدقيق



المصدر : من إعداد الباحث

الفرع الثاني : دوافع الحاجة إلى التدقيق

يعد التدقيق من أهم الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات للمجتمع، ومما لاشك فيه أن هذه الخدمة لم توجد لو لم تكن هناك حاجة لها، ومن بين أهم دوافع الاستعانة بخدمات التدقيق نذكر ما يلي :

أولا–نظرية الوكالة : تحاول نظرية الوكالة تحليل آثار بعض القرارات المالية من منظور الخطر والمردودية، أي منظور المصلحة لمختلف الأطراف على حساب أطراف أخرى، لذا فهي تحاول أن توضح تأثير بعض القرارات المتخذة التي تكون في فائدة طرف واحد على حساب تعظيم الثروة لجميع الأطراف[1].

بعد ظهور مؤسسات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة، أصبحت إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية، وطبقا لنظرية الوكالة يوجد تعارض في المصالح بين ملاك المؤسسة ومسيري المؤسسة (الإدارة)، ولهذا تحاول نظرية الوكالة شرح جانب آخر من الطلب على خدمات التدقيق باعتبار أن ملاك المؤسسة يرغبون في المصداقية التي تضيفها عملية التدقيق على بيانات القوائم المالية، أما طلب المديرين على التدقيق ورغبتهم في إجراءه فإنها تنشأ من حقيقة أن المديرين هم وكلاء عن الملاك وكل طرف يعمل على تحقيق مصالحه الشخصية، ونظرا لهذا التعارض في المصالح تنشأ رغبة مشتركة لدى الطرفين في الحصول على ضمانات وتأكيدات من طرف ثالث يكون محايد حول مدى مصداقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية وتكون رغبة إدارة المؤسسة في فحص القوائم المالية من طرف مدقق مستقل لأجل إضفاء المزيد من الدعم والثقة لهذه القوائم المالية، والتي تعبر

[1] Pierre vernimmen**," finance d'entreprise"**, 5eme édition, dalloz, paris, 2002, p 628-629.

عن الصورة الصادقة للمؤسسة، وزيادة درجة ثقة الملاك، والأطراف ذات المصلحة بها، أما حاجة الملاك لتأكيدات المدقق الخارجي المستقل تنشأ من خلفية معرفة الملاك بأن الإدارة يتوافر لديها كل المعلومات الهامة، نظرا لمعايشتها اليومية لما يتم في المؤسسة، كما أن لها الخيارات والطرق المحاسبية لإعداد القوائم المالية، مما قد يمكنها من اختيار الطريقة التي تحقق لها النتيجة المستهدفة التي تريد الوصول إليها[1].

ثانيا– احتياجات الدائنين والمستثمرين : يقع على عاتق المدققين المستقلين مسؤولية تقديم آراء غير متحيزة للدائنين بخصوص مدى عدالة عرض القوائم المالية، ويعد المدققين المستقلين، هم الأفراد الملائمين للقيام بهذه المهمة للعديد من الأسباب أهمها توفر لديهم المعرفة الكافية، والخبرة اللازمة والاستقلالية عن إدارة المؤسسة موضع التدقيق للقيام بهذا العمل، وهذا ما ورد بدراسة "chow & al" سنة 1988، التي ترى أن أحد دوافع الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي هو إعلام الأطراف ذات المصلحة بأحوال المؤسسة، وتطورات الأداء فيها، وإمكانيات نجاحها، ودرجة إسهام الإدارة في تحقيق هذا النجاح[2].

ثالثا–النظرية التحفيزية : يوجد اعتقاد لدى البعض أن التدقيق بالإضافة إلى كونه يمنح المصداقية للقوائم المالية، فإنه يضيف قيمة أيضا لهذه الأخيرة لما تشتمل عليه هذه القوائم من معلومات نتيجة للاعتبارات التحفيزية، ومن منطلق هذا الاعتقاد فإن القائمين بإعداد القوائم المالية يكون لديهم الحافز للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه، ولأنهم يعرفون أن هذه القوائم ستخضع لعملية التدقيق، وبناء على ذلك فإن المعلومات التي تنطوي عليها القوائم المالية ستكون متماشية مع احتياجات مستخدمي القوائم المالية[3].

هناك تفسيرات ودوافع أخرى تفسر أسباب لجوء الأطراف ذات المصلحة لخدمات التدقيق والتي منها [4] :

أ–التفسير القانوني : حيث تنص القوانين والتشريعات الحكومية على تدقيق القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق خارجي مستقل عنها(مثل قوانين البورصة، قوانين مؤسسات المساهمة، قوانين الضرائب...)؛

ب–خطر المعلومات : يشير إلى احتمال أن المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات هي معلومات غير دقيقة، بمعنى آخر أن القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة يمكن أن تحتوي عن نوع من التحيز عند إعدادها، الأمر الذي يدفع الأطراف أصحاب المصلحة إلى طلب خدمات شخص خارجي مستقل عن إدارة المؤسسة للتأكد من مدى مصداقية، وعدالة التقارير المالية للمؤسسة.

[1] أحمد صلاح عطية، "**أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص20-21.

[2] المرجع السابق، ص21.

[3] المرجع السابق، ص22.

[4] حاتم محمد الشيشيني، "**أساسيات المراجعة : مدخل معاصر**"، الطبعة 1، المكتبة العصرية للنشر، مصر، 2007، ص8-11.

المطلب الثالث : فروض التدقيق

تمثل الفروض في أي مجال معرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، وعليه فإن العمل على إيجاد فروض للتدقيق تعد عملية ضرورية لحل المشاكل التي يعاني منها التدقيق بغية التوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة له[1]. وعليه فإنه قبل أن نتناول أهم فروض التدقيق يجب أن نعرف ما هو الفرض حيث يعرف أحمد لطفي : "الفروض بأنها عبارة عن المعتقدات التي تحضى بقول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع من المشاكل أو ترشيد السلوك إلى واقع معين"[2]. كما يعرف آخرون الفرض بأنه : "شرط أو ظرف يتم العمل في ظله ويلقى القبول العام بين ممارسي المهنة ومنظماتها، وتتفق مع مجال استخدام التدقيق، ويواكب تطوراتها، ويكون الأساس لاشتقاق باقي عناصر الإطار النظري للتدقيق"[3].

ومن الملاحظ أن فروض التدقيق لم تحظ بنفس الأهمية، والاهتمام الكافي التي أعطيت لفروض المحاسبة لذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ بعين الاعتبار طبيعة التدقيق، ونوعية المشاكل التي تتعامل معها هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية القابلة للتطوير، والتغيير حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة، وتتمثل فروض التدقيق فيما يلي :

الفرع الأول : قابلية البيانات المالية للفحص

يرتبط هذا الفرض بوجود مهنة التدقيق، لأنه لو لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا وجود مبرر لمهنة التدقيق، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم جودة المعلومات المحاسبية والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي[4] :

أولا–الملائمة : ويعني ذلك ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، أي قدرة المعلومة المحاسبية في التأثير على قرارات مستخدميها من خلال تأكيد أو تغيير توقعاتهم بشأن النتائج التي تترتب عن التصرفات والأحداث الماضية، أو الحاضرة أو المستقبلية، وأن تكون هذه المعلومة متاحة للمستخدم في الوقت المناسب حتى لا تفقد قدرتها في التأثير على خيارات مستخدميها[5]. كما أن خاصية الملائمة إذا ما توفرت في المعلومات المالية فإنها تعكس المقومات التالية لمستخدميها[6] :

أ–تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية؛

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "**أسس المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 27.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص63.

[3] نصر صالح محمد، "**نحو إطار نظري عام للمراجعة– أثره على معاييرها**"، الطبعة 1، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، 2004 ،ص170.

[4] محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص31–32.

[5] حيدر علوان، كاظم الشمري، "**دور المعلومات في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات**"، ملتقى دولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف بالمسلية، 14–15 أفريل، 2009، ص4.

[6] ظاهر شاهر يوسف القشي، "**مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة جامعة عمان العربية للدراسة العليا، الأردن، 2003، ص48.

ب–تعزيز التوقعات الحالية، أو إحداث تغيير في هذه التوقعات، وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة؛

جـ–التغذية العكسية ويقصد بها تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية؛

د–التوقيت ويقصد به توفر المعلومات في الوقت المناسب[1].

ثانيا–القابلية للتحقق : ونعني بالقابلية للتحقق أنه إذا قام شخصين أو أكثر بفحص نفس المعلومات فإنهما سوف يتوصلان إلى نفس النتائج الواجب الوصول إليها، وتنبع أهمية هذا المعيار من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي المعلومات.

ثالثا–البعد عن التحيز : بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية، أي أن تكون المعلومات المحاسبية محايدة، وغير متحيزة لطرف دون آخر، ويعني الحياد أنه عند صياغة أو تطبيق المعايير المحاسبية يركز الاهتمام على ملائمة المعلومات، وإمكانية الاعتماد عليها، وليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية معينة.

رابعا–القابلية للقياس الكمي : وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية، فالقياس الكمي يضيف منفعة للمعلومة المحاسبية باستخدام عمليات حسابية، أي تحويل المعلومات من معلومات أولية، إلى معلومات ذات قيمة إضافية، وتعد وحدة النقد من أكثر المقاييس الكمية فاعلية للتعبير عن التغيرات في رأس المال وتبادل السلع والخدمات.

الفرع الثاني : عدم وجود تعارض حتمي بين مصالح المدقق والمؤسسة

إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة والمدقق[2]، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مدقق الحسابات، وذلك لأهميتها وفائدتها لنجاح المؤسسة وتقدمها، أي أنها تستفيد من المعلومات التي تم تدقيقها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم تدقيقها، هذا من جهة بينما نجد الإدارة تمد المدقق بمعلومات يستطيع على أساسها أن يبدي رأيه الفني المحايد على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة، ووفقا لهذا الغرض فإنه لا يعني استحالة وجود تعارض بين الطرفين فقد ينشأ أحيانا بعض التعارض، وخاصة في الفترة القصيرة، وذلك لعدة أسباب نذكر منها[3] :

أولا–قيام الإدارة بتحسين صورة المؤسسة وإظهارها بصورة ناجحة ،وأنها تحقق أرباح عالية، وهذا من أجل زيادة المكافآت التي يحصلون عليها، أو لإعادة تعيينهم؛

[1] مصطفى عقاري، "**مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004، ص103.

[2] محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص55.

[3] كمال خليفة أبو زيد وآخرون، "**دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية**"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006 ص 20.

ثانيا–في الوقت الذي يقوم فيه المدقق بفحص وتقييم التأكيدات، والمزاعم التي تذكرها الإدارة، فإن هذه الأخيرة قد تحاول تعديل بعض التأكيدات التي قد تمثل إحراجا لهم، ولذلك فإن المدقق يكون مطالب بالاحتفاظ بنظرة الشك المهنية عند قيامه بتجميع الأدلة والبراهين المتعلقة بتأكيدات الإدارة.

الفرع الثالث : خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء غير عادية أو تواطئية

يشير هذا الفرض إلى نقطة هامة، وهي مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها، خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتفق عليها[1] ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة، بحيث يستطيع المدقق اكتشافها من خلال اختباراته العادية، فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافه[2].

الفرع الرابع : وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء

ويعني هذا الفرض أن لفظ (احتمال) يشير أنه وبوجود نظام سليم للرقابة الداخلية يكون من الصعوبة احتمال حدوث الأخطاء، والتلاعبات بالقوائم المالية للمؤسسة، ولكن هذا لا يستبعد إمكانية حدوث الأخطاء التي مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة، ولهذا السبب يقوم المدقق بتقدير المخاطر التي قد تنتج عن عدم قيام نظام الرقابة الداخلية بعمله بطريقة ملائمة[3]، كما أن هذا الفرض يؤيد إمكانية استخدام التدقيق الاختباري، بدلا من التدقيق الشامل.

الفرع الخامس : التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال

يقوم هذا الفرض على أساس أن : " المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيارا يقاس عليه، أو يحكم به على صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ونتائج أعمالها"[4]، ويثير هذا مشكلة تحديد مسؤولية المدقق، واعتماده على الأحكام الشخصية عندما تكون هذه المبادئ تعاني القصور، أو غير موجودة أصلا.

[1] صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص46.
[2] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 29.
[3] كمال خليفة أبو زيد وآخرون، مرجع سابق، ص20.
[4] وليم تومس ،مرجع سبق ذكره، ص 54.

الفرع السادس : العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

يقوم هذا الفرض على أحد مبادئ المحاسبة الأساسية والهامة، المتمثل في مبدأ "**الاستمرارية**" والذي ينظر عادة إلى المؤسسة أنها مستمرة في عملها مستقبلا، دون أن يكون لها هدف للتوقف عن العمل أو التصفية أو محاولة الحصول على الحماية من الدائنين بموجب القوانين والأنظمة. يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية، سوف تكون كذلك في المستقبل، إلا إذا وجد دليل على عكس ذلك، وفي حالة ما اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى التلاعب والاحتيال عند إعداد القوائم المالية، وأن نظام الرقابة الداخلية ضعيف، فإنه يجب على المدقق بذل مزيد من العناية، وأخذ ذلك بعين الاعتبار في الفترات اللاحقة[1].

الفرع السابع : المدقق الخارجي يزاول عمله كمدقق فقط

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق أن يؤديها لعملية التدقيق، إلا أن عمله يجب أن يقتصر على إبداء رأيه حول سلامة القوائم المالية، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذلك وفقا لما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمدقق، على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير التدقيق، وعلى رأسها استقلالية المدقق وموضوعيته في أداء عمله، وسعيه إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية[2].

الفرع الثامن : يفرض المركز المهني لمدقق الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز

يقوم هذا الفرض على أن المدقق الحسابات يفترض أن يكون ملما وملتزما بالتزامات مهنة التدقيق التي حددتها المنظمات، والهيئات المهنية ذات الاختصاص، ومن بين الالتزامات معايير التدقيق المتعارف عليها كما أن المدقق سواء كان داخليا أو خارجيا ملزم بالقيام بعدة عمليات رقابة بالمؤسسة، بما يسمح بتحديد المخاطر، وإعطاء حكم على الاختلالات الملاحظة[3] وبتعبير آخر فإن المدقق يستطيع أن ينفي مسؤوليته إذا أثبت أنه قد بذل العناية المهنية المطلوبة، وأنه راعى كافة قواعد وأصول المهنة[4].

[1] أحمد حلمي جمعة، "**تطور مسؤولية الإدارة ومدققي الحسابات بشأن تقييم واستمرارية المنشأة**"، مجلة المدقق، عمان، العدد 65-66، 2006، ص 13.

[2] Makram Hhemangui**," proposition d'une métrique de la qualité de l'audit : expérimentation dans le cadre des relations d'agence interne"**, la revue de l'association, Francophone de comptabilité, tome 15, volume 1, Juin 2009, Paris, p 228.

[3] محمد سمير الصبان وآخرون، "**المراجعة الخارجية – المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 23-24.

[4] نصار محمد البطوش، "**طبيعة التزام مدقق الحسابات والأساس القانوني لمسؤوليته المدنية** "، مجلة المدقق، عمان، العدد49-50، 2002، ص30.

المبحث الثاني : أهمية وأهداف التدقيق

يعتبر التدقيق وسيلة هامة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة سواء كانوا داخليين أو خارجيين فمصلحة هؤلاء تتمثل في التعرف على مدى عدالة المركز المالي للمؤسسة بغية اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بشكل صحيح يخدم مصالحهم، ويعكس التطور التاريخي للتدقيق، والتغير الهائل الذي حدث في أهداف هذا الأخير.

المطلب الأول: أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، ويظهر ذلك في أنه وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها التي تعتمد اعتمادا كبيرا على القوائم المالية التي يعتمدها مدقق الحسابات الخارجي، ومن ثم اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم[1]، ومن أمثلة هذه الأطراف والفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية عديدة، تتمثل في المؤسسات التمويلية والاستثمارية، إدارة المؤسسات المساهمون، اتحادات ونقابات العمال، المستثمرون المحتملون، والجهات الحكومية مصلحة الضرائب، منظمات التحليل الاقتصادي، العملاء ... وتتمثل أهم الأطراف التي تهتم بنتائج التدقيق إلى ما يلي :

الفرع الأول : إدارة المؤسسة

بالرغم من أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة على إعداد القوائم المالية وعرضها في ظل التزام كامل بمبادئ ومعايير المحاسبة الدولية، وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة، إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من قبل المدقق الخارجي، والمستقل مما يزيد الثقة في مصداقية هذه البيانات، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح، الأمر الذي يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى، وكذلك زيادة مكافآتهم[2].

الفرع الثاني : المساهمين

في وقتنا الحاضر وعلى عكس ما كان سائدا في السنوات الأخيرة، حيث كان الملاك والمديرين يعرفون بعضهم البعض وفي كثير من الأحيان، الملاك هم المديرين ظهر ما اصطلح عليه بالملكية الغائبة نظرا لتشتت ملكية المؤسسات على عدد كبير من الملاك، ونظرا لكبر عددهم وانعدام الخبرة لديهم تعذر عليهم الاتصال المباشر بعمليات المؤسسة، وبالتالي فالمساهمين يعتمدون اعتمادا كبيرا على القوائم المالية، وتقارير المدقق الخارجي التي تمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثل وبكفاءة عالية، كما تمكّنهم من اتخاذ القرارات المناسبة ومعرفة القيمة السوقية للمؤسسة في السوق المالي، ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم، والأداء المالي للمؤسسة، فالتدقيق يساعد المساهمين على الاطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة[3].

---

[1] Robert Obert , Descf, " **Manuel & Applications, synthèse droit et comptabilité : Audit et commissariat aux comptes aspects internationaux"**, 3 édition dunod, Pai , 2002, p 4.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص18.

[3] يوسف محمد جربوع، "**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**"، الطبعة 1، دار الوراق للنشر، الأردن، 2007، ص08.

الفرع الثالث : المستثمرين

أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبيرة بعد الحرب العالمية الثانية، وتوزيع رأس مالها على العديد من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة المؤسسة، إلى جعل ملاك المؤسسة بحاجة ماسة إلى تعيين مدقق حسابات قانوني مستقل ومحايد، بحيث يطمئن المستثمرين على أموالهم، وأنها لن تتعرض للاختلاس والسرقة –على اعتبار أن القوائم المالية مرآة عاكسة لحقيقة المؤسسة– للحكم على معدلات الربحية واحتمالات تحقيقها ومدى ازدهار المركز المالي، وذلك بهدف تقدير حدود المساهمة في رأس مالها وإمكان اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة[1].

الفرع الرابع : البنوك والمؤسسات المالية

تسعى معظم المؤسسات للحصول على التمويل اللازم من أجل مزاولة نشاطها، وضمان استمرارها فتقوم بطلب الحصول على القروض وتسهيلات بنكية من البنوك والمؤسسات المالية التي تعتمد على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية لاتخاذ قرارات منح الائتمان، وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية من أجل ضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها وفي الآجال القانونية المحددة. ومن المؤكد أن هذه المؤسسات تعتمد على تقرير المدقق الخارجي في تحديد إمكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، بل وتختلف إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات باختلاف اسم وسمعة المدقق وحجم مكتبه[2].

الفرع الخامس : الجهات الحكومية

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي للدولة ورسم السياسات الاقتصادية، أو تعديل السياسة الضريبية المتبعة، ولا يمكن للجهات الحكومية القيام بتلك الأعمال دون وجود بيانات موثوق فيها، ومعتمدة من طرف جهات مستقلة عن الإدارة.

الفرع السادس : هيئة سوق المال

يلزم القانون المؤسسات المقيدة في بورصة الأوراق المالية بتقديم صورة من قوائمها المالية، وتقرير مدقق الحسابات للهيئة العامة في سوق المال، ولهذا تعد هذه الأخيرة مستخدم هام لهذه التقارير من منطلق الدور الرقابي والإشرافي على سوق الأوراق المالية.

[1] يحي حسين عبيد وآخرون، "**أصول المراجعة : الأبعاد العلمية ومعايير التطبيق**"، الطبعة 1 ،مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 2001 ،ص30.
[2] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص09.

الفرع السابع : اتحاد ونقابات العمال

تعطي تقارير التدقيق الحقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، الأمر الذي يساعد نقابة العمال بالمطالبة بحقوق العمال وذلك من خلال التفاوض والمساومات الاجتماعية بشأن عوائد العمل من أجور، وحوافز ومزايا مادية واجتماعية، وعملية التفاوض هذه تكون مبنية على معلومات خاصة بمقدرة المؤسسة على الدفع، مؤشرات الربحية والسيولة، وحصة المؤسسة من سوق المنتج، والعوائد الحالية للعمل، وهذه المعلومات يكون مصدرها القوائم المالية للمؤسسة التي يصادق عليها المدقق الخارجي الأمر الذي يدعم مدى اعتماد اتحادات العمال على هذه المعلومات وثقتهم فيها.

الفرع الثامن : المجتمع

من منطلق نظرية "**المسؤولية الاجتماعية** "، المجتمع هو الذي أمدّ المؤسسة بالموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق أهدافها وفي مقابل ذلك يجب على المؤسسة أن تلتزم بالمساهمة في تحقيق رفاهية المجتمع من جهة، والالتزام بعدم التسبب في أي ضرر بيئي أو اجتماعي من جهة أخرى، ولهذا يعتبر المجتمع من الأطراف التي تحتاج إلى المعلومات المحاسبية والاجتماعية، والبيئية للمؤسسة ولهذا يجب أن يقدم لهم المدقق الخارجي تأكيدات بمدى التزام المؤسسة بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية، وإفصاحها إفصاحا محاسبيا وبيئيا للمجتمع[1]. وعموما فأهمية عملية التدقيق المحاسبي و آثارها المنعكسة على سلوك مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم تتضح من خلال ما يلي:

أولا–العمل على تخفيض فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي، ومستخدمي القوائم المالية عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، الأمر الذي يجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات؛

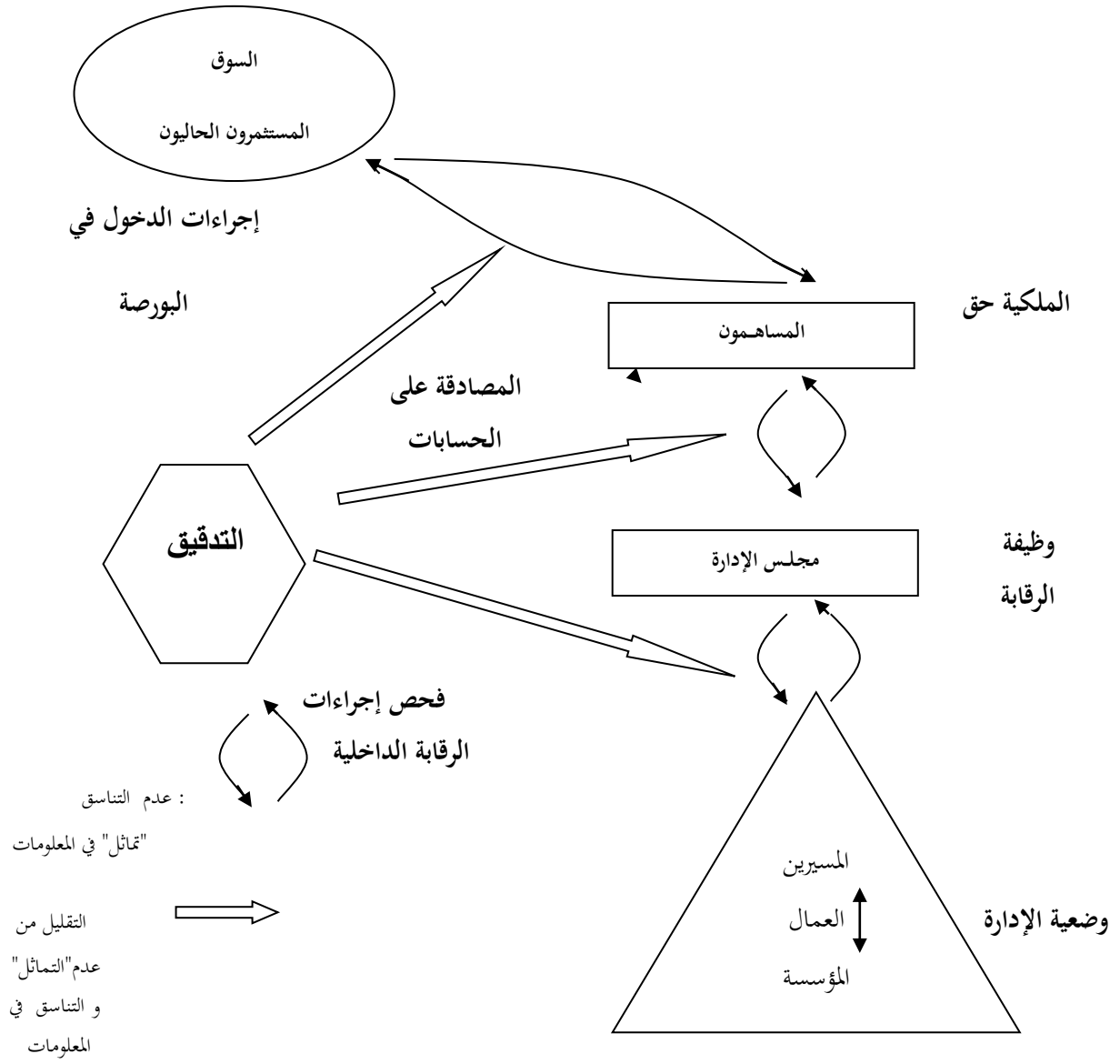
ثانيا–مصدر هام لطمئنة المساهمين والملاك على سلامة استثماراتهم داخل المؤسسة؛

ثالثا–يتوقف اتخاذ قرار معين على قيمة المعلومات التي يحصلون عليها من تقارير المدقق الخارجي والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.

من الملاحظ أن المنتج المحاسبي أصبح يخدم عدة أطراف من فئات المجتمع في اتخاذ مجموعة من القرارات، إلا إذا كان هذا المنتج يتميز بصيغة موثوق بها، ولا يتم الوثوق إلا إذا كانت القوائم المالية مصادق عليها من طرف المدقق الخارجي، والذي يعد هيئة خارجية مستقلة تقوم بإعطاء رأي فني محايد عن مدى صدق تلك البيانات، ومدى سلامتها وشرعيتها، وتظهر أهمية التدقيق من خلال الشكل التالي :

[1] المرجع نفسه والصفحة السابقة.

الشكل رقم : (2.2) أهمية التدقيق لدى مستخدمي القوائم المالية



Source : Benoit Pige," Audit et contrôle interne", 2e édition, EMS, Paris, 2004, P98.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن المدقق يتدخل في كل مرة لكي يقلل من عدم التناسق في المعلومات بين الأطراف وعدم التناسق هذا يكون حسب الحاجة من المعلومة لكل طرف سواءًا كان المصّدِر للمعلومة أو مستقبلها، وعدم التناسق هذا يعكس لنا أهمية وجود عملية التدقيق.

المطلب الثاني : أهداف التدقيق

يعتبر التدقيق وسيلة لتحقيق الأهداف، من خلال تقديم خدماته للعديد من الجهات والفئات، ومع تطور المفاهيم والأهداف في المجالات العلمية، ومنها علوم الإدارة والمحاسبة، تطورت بالمثل أهداف التدقيق، حيث يظهر جليا للمنقب في التطور التاريخي للتدقيق أن يلاحظ جليا تطور أهداف هذا الأخير من حقبة زمنية إلى أخرى، نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات من جهة أخرى.

تطورت أهداف التدقيق من اكتشاف التلاعب والاختلاس، والخروج برأي محايد يبين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية، إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، فقديما كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب، لكن هذه النظرة تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي من خلال العبارة المشهورة للقاضي"Lopase" في قضية خليج الأقطان سنة 1896، والتي وصف فيها المدقق بأنه " كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين" is watching dog not a blood hound"[1] وتشير هذه العبارة إلى أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا من أهدف عملية التدقيق، وأنه ليس من المفروض أن يكون المدقق جاسوسا أو شرطيا، بل يجب عليه أن لا يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من معلومات وبيانات. وبصيغة عامة فالأهداف هي الغايات المتوقع أو المرجو تحقيقها من نشاط معين ،وتمثيل الهدف الأساسي للمدقق الحيادي المستقل في التعبير عن رأيه في القوائم المالية [2]، وعليه هناك أهداف عامة وأخرى ميدانية يمكن إيجازها كما يلي :

الفرع الأول : الأهداف العامة

ويمكن حصر أهم الأهداف العامة للتدقيق في عدة نواحي أهمها[3] :

أولا–العمل على اكتشاف الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛

ثانيا–التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء؛

ثالثا–مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛

رابعا–التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، والعمل على إبداء رأي فني محايد عن مدى صدقها وعدالتها استنادا على أدلة وبراهين ملائمة وكافية، وبالتالي خدمة الأطراف ذات المصلحة التي تعتمد على القوائم المالية الختامية للمؤسسة من أجل استخدامها في سياساتها الاستثمارية، واتخاذ القرارات المناسبة؛

خامسا–تحفيز النهوض بالكفاءة الإدارية، والتشغيلية للمؤسسة بشكل عام[4]؛

سادسا–مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعة، وإذا ما كانت العمليات أو البرامج تنفذ كما هو مخطط لها؛

---

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص9.

[2] ظاهر يوسف القشي، "**أخلاقيات المهنة بين الأمس واليوم**"، مجلة المدقق، الأردن، العدد 48، 2001، ص23.

[3] زاهرة توفيق سواد، "**مراجعة الحسابات والتدقيق**"، الطبعة 1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص19.

[4] عطاء الله سويلم الحسبان، "**الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**"، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 60.

سابعا–حماية جميع أصول المؤسسة وموجوداتها من أي ضياع،أو اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال؛
ثامنا–مراجعة النظم الموضوعة في المؤسسة للتأكد من الالتزام بالسياسات، والخطط، الإجراءات ،والقوانين اللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير[1]؛
تاسعا–تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها؛
عاشرا–إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها؛
إحدى عشر–مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعها.
بالإضافة إلى هذا فقد ظهرت حديثا أهداف أخرى للتدقيق كانت وليدة التطور السريع الذي يشهده عالمنا اليوم ومنها[2] :
أ–مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المؤسسة؛
ب– تقييم النتائج التي تم التوصل إليها، ومقارنتها مع ما تم تحقيقه من الأهداف المرسومة؛
جـ–العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية، والقضاء على الاسراف في جميع نشاطات المؤسسة؛
د–تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع، أي العمل على تحقيق الربحية الاجتماعية؛
هـ–مراقبة الخطط والسياسات، ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.

الفرع الثاني : الأهداف الميدانية

بعد التطرق للأهداف العامة للتدقيق، سوف نتطرق إلى الأهداف التي تعد ميدانية للتدقيق وأعمال المدقق الخارجي وتتمثل فيما يلي :

أولا– العرض والإفصاح عن القوائم المالية : يمكن اعتبار هذا الهدف من الأهداف البالغة الأهمية باعتباره الهدف الرئيسي للقيام بعملية التدقيق أي الافصاح عن مدى صحة وصدق المعلومات المحاسبية، والتأكد من أن كل عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبشكل ملائم، حيث تسعى الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية للحصول على معلومات ذات مصداقية، ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية، ولهذا يعتبر عمل المدقق الخارجي تمهيدا لعرض القوائم المالية من طرف المؤسسة من خلال مخرجات النظام المحاسبي التي يفترض أن تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال الاعتماد في إعدادها على معايير الممارسة المهنية، والتقيد بالمبادئ المحاسبية وبالاستناد على طرق تتلاءم والواقع الاقتصادي للمؤسسة، ولكي يتأكد ذلك، يعمل المدقق الخارجي على فحص العناصر السابقة ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لهذه المخرجات من جهة، ومن جهة أخرى يتأكد من مصداقية هذه الأخيرة في التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة[3].

[1] يحي سعيدي، لخضر أوصيف، "**دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد5، 2012، ص195.
[2] حواس صلاح، "**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2007–2008، ص147.

[3] Micheline Friédérich, op.cit, p 516.

ثانيا– شرعية وصحة العمليات المالية (الشمولية) : بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معتبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمرّكبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث[1]، بغية الوصول إلى الشمولية، يجب على المدقق الخارجي التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة محل التدقيق تعكس جميع التغيرات الحقيقية في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة، والتحقق من شرعية وصحة العمليات يتضمن هدفين فرعيين، أولهما تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المسجلة بالدفاتر ذلك لأن دراسة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المدقق على تقرير طبيعة وتوقيت، ومدى الاختبارات الأساسية الواجب أدائها بالنسبة لكل رصيد من أرصدة الحسابات المختلفة أما الهدف الفرعي الآخر فيتمثل في التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية الواقعة خلال الفترة محل التدقيق[2].

ثالثا– الوجود والتحقق : يمثل التحقق والتأكد من الوجود هدفا من أهداف تدقيق كافة حسابات الأصول والخصوم، وحقوق الملكية، فمسؤولية المدقق الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول، والحقوق تتمثل في التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية، وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا عند تاريخ إعداد الميزانية، أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم فإن مسؤولية المدقق تتمثل في التحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر، وأن إجراءات التحقق من الوجود، إنما تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية تكلفة الحصول على الدليل[3].

رابعا– الملكية (الحقوق والالتزامات) : تعمل عملية التدقيق في هذا البند على إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة، والخصوم هي التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزون أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقات عليها لأطراف أخرى، فعلى سبيل المثال يفحص المدقق صكوك ملكية الأصول، وعقود المبيعات للتحقق من ملكية المخزون، أما فيما يتعلق بالالتزامات فيجب على المدقق التحقق من صدق الالتزامات المسجلة بالدفاتر[4]. فالتدقيق بذلك يعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها ،والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

خامسا– استقلال الفترة المالية : يهدف التدقيق إلى التأكد من أن الإيرادات والمصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق الخارجي التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل انتهاء الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المدقق الخارجي من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضع التدقيق، ويتطلب تحقيق هذا الهدف ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المتسلسلة خلال السنة مع مطابقتها مع سجلات الفترة كما يجب على المدقق إعادة حساب قيم معينة كالإهتلاك، فضلا عن تحديد كافة الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة[5].

[1] مسعود صيقي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 08.
[2] حسين يوسف القاضي وآخرون، "**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** "، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص15.
[3] مسعود صيقي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 09.
[4] وليم توماس وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 310-312.
[5] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص29.

سادسا– التقويم والتخصيص : يهدف التدقيق إلى التحقق من تقييم المؤسسة للأحداث المحاسبية وفقا للطريقة المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات، أو إطفاء المصاريف الإعدادية، وتقييم المخزونات، ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما[1].

سابعا–إبداء الرأي الفني المحايد : يهدف التدقيق في المقام الأول إلى إبداء الرأي الفني المحايد بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها ،وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق الملكية ويتحقق هذا الهدف من خلال قيام المدقق بالتأكد من مطابقة إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة مع الإطار المحدد لإعدادها[2]، ولذلك ينبغي على المدقق في إطار ما تمليه عملية التدقيق القيام بالفحص والتحقق من العناصر التالية :

أ–التحقق من العمليات الحسابية، ويتأكد من دقتها؛

ب–إجراء الجرد الفعلي والحصر المادي، لمختلف موجودات المؤسسة؛

ج–استلام المصادقات من العملاء، ومطابقتها مع السجلات والمستندات التي تؤدي إليها؛

د–التحقق من صحة الحسابات الخاصة، كأقساط اهتلاك الاستثمارات حتى يضع المدقق التوزيع السليم لتكلفة الاستثمار على طول مدة هذا الأخير.

لكن يمكن القول بأن أهداف عملية التدقيق تطورت إلى أبعد وأرقى من ذلك بتطور الحاجة المتزايدة إلى الثقة أكثر في المعلومة، والتي سوف تكون عبارة عن ركيزة أساسية للإنطلاق في اتخاذ أي قرار بالنسبة لمستعملي القوائم المالية النهائية للمؤسسة ويمكن توضيح هذا التطور الحاصل في أهداف عملية التدقيق من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم : (2.2) التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل سنة 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
من 1500 إلى 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
من 1850 إلى 1905	–اكتشاف التلاعب والاختلاس –اكتشاف الاخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو التدقيق التفصيلي	عدم الاعتراف بها
من 1905 إلى 1933	–تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي –اكتشاف التلاعب والاخطاء	بالتفصيل وتدقيق اختياري	اعتراف سطحي
من 1933 إلى 1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	تدقيق اختياري	بداية في الاهتمام
من 1940 إلى 1960	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	تدقيق اختياري	اهتمام وتركيز قوي

المصدر : محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 05.

[1] مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص24.

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص29.

ويتضح مما سبق أنه صارت للتدقيق أهداف حديثة زيادة على تلك التقليدية، حيث انتقل التدقيق من مجرد عملية التأكد من صحة ومصداقية البيانات المحاسبية بالقوائم المالية، واكتشاف الأخطاء والغش إلى أهداف جاءت وليدة للتطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده العالم المعاصر ومن بين هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، وتقييم ورفع مستوى الكفاءة والفعالية في المؤسسات محل التدقيق، وتحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.

ولقد بذلت محاولات عديدة من الهيئات والمنظمات العالمية، والمهنية لوضع القواعد والمعايير التي تحكم تأهيل مزاولي المهنة علميا وعمليا، بما يضمن مستوى معين من الأداء يقبله مستخدمي القوائم المالية (تقليص فجوة التوقعات)، وبمنح لهم الثقة فيما يصدره المدققون من أحكام، والتغلب بذلك على الإشكال القائم حول الصعوبات التي تعترض المدقق، والتي تتمحور حول عدم الدراية بأمور غير محاسبية مثل الإدارة، القانون والتسويق، بحوث العمليات، التمويل عند قيامه بقياس الكفاءة وتقييم الأداء[1].

المطلب الثالث : علاقة المحاسبة بالتدقيق

التدقيق المحاسبي والمحاسبة يعتبران موضوعان مختلفان عن بعضهما البعض، لكن تربطهما علاقة وثيقة، فالمحاسبة عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تهتم بتسجيل العمليات المالية التي تحدث خلال فترة معينة، وتلخيص وقياس وتفسير وتبويب العمليات المالية التي يكون لها تأثير على المركز المالي للمؤسسة في صورة القوائم المالية التي تبين نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وإعداد المركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة[2].

أما التدقيق فهو عبارة عن مجموعة من المعايير والإجراءات التي تسمح بالقيام بفحص انتقادي للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والقوائم المالية للمؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة، ومركزها المالي في نهاية السنة المالية[3].

وبهذا المعنى، فالمحاسبة تتعامل مع البيانات الأصلية، وتكون مسؤولة أساسا عن تلك البيانات ولهذا تعتبر المحاسبة عملية ذات طبيعة إنشائية تقوم بتجميع وتلخيص، وتبويب وتحليل المعلومات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية للمؤسسة بهدف توصيل المعلومات إلى الأطراف ذات المصلحة من أجل استخدامها في اتخاذ قراراتهم، أما التدقيق المحاسبي فهو خلاف ذلك لأنه يعتبر عمل انتقادي يبدأ من حيث انتهت المحاسبة، حيث يقوم المدقق الخارجي عمله بالتحقق من مدى سلامة القوائم المالية، والتي أعدها المحاسب وما تحتويه هذه القوائم من بيانات ومعلومات محاسبية[4]، أما الاتجاهات الحديثة، فتعتبر المحاسبة والتدقيق نظاما متكاملا للاتصال هدفه هو توصيل المعلومات إلى مستخدميها لأجل مساعدتهم في اتخاذ قرارتهم[5].

[1] خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2] John G et all, **"principles of accounting"**, 2end edition johnwiley, New york 1986, p5.

[3] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص9-10.

[4] حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص48-49.

[5] زهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص54.

بالرغم من العلاقة الوطيدة الموجودة بين المحاسبة والتدقيق ،إلا أنه هناك فروق أساسية بين المحاسب والمدقق الخارجي تتمثل فيما يلي[1] :

الفرع الأول : الهدف

يهدف المحاسب إلى تسجيل العمليات المالية بالدفاتر والسجلات بشكل يمكن في النهاية من إعداد القوائم المالية ،بينما يهدف المدقق الخارجي إلى التأكد من مدى صحة تسجيل هذه العمليات في الدفاتر والسجلات وصحة القوائم المالية.

الفرع الثاني : التبعية

يعتبر المحاسب موظفا في المؤسسة، ويخضع بالتبعية لإدارتها، وينفذ السياسات والقرارات التي تضعها المؤسسة، أما المدقق الخارجي فلا تربطه بالمؤسسة أي علاقة تبعية، ولا يخضع لسلطة الإدارة، بل يعتبر جهة مستقلة يقوم بعمله باستقلالية وحيادية تامة ويقوم بعمله وفق برنامج التدقيق الموضوع.

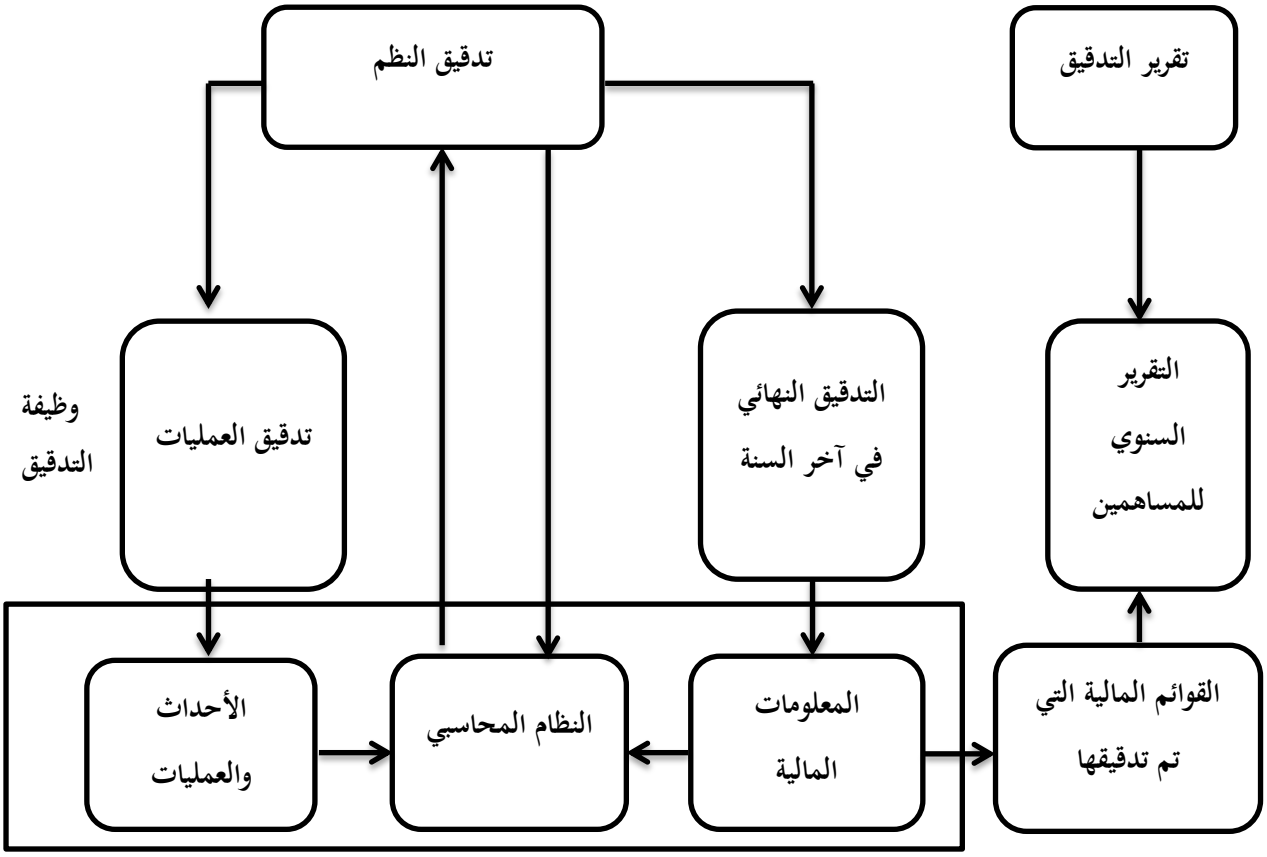
الفرع الثالث : توقيت العمل

يبدأ المحاسب عمله من بداية السنة حتى نهايتها، أي طوال السنة المالية حتى إعداد القوائم المالية أما المدقق الخارجي فإن توقيت عمله يختلف حسب الظروف، وحسب الاتفاق المبرم بينه وبين إدارة المؤسسة سواء القيام بالتدقيق المستمر أو التدقيق النهائي، أي أن عمل المدقق في كلتا الحالتين يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب.

والشكل التالي يوضح العلاقة بين المحاسبة والتدقيق

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 31.

الشكل رقم : (3.2) العلاقة بين المحاسبة والتدقيق



المصدر : عبد الرحمان توفيق، "منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي"، الطبعة 4، مركز الخبرات المهنية للإدارة (بميك)، القاهرة، 2006، ص08.

المبحث الثالث : أنواع ومعايير وقواعد التدقيق

هناك العديد من الأسس التي تم على أساسها تصنيف التدقيق إلى عدة أنواع مختلفة، وذلك لأغراض الوصف فقط، لأن مفهوم التدقيق ومعاييره، وقواعده العامة لا تختلف باختلاف الزاوية التي على أساسها ينظر منها لعملية التدقيق.

المطلب الأول : أنواع التدقيق

باختلاف وتعدد الجهات المكلفة بعملية التدقيق والأطراف المستفيدة من القوائم المالية التي تنشرها المؤسسات تعددت وتنوعت تصنيفات التدقيق حسب حاجة كل جهة من الجهات، ويمكن تلخيص أنواع التدقيق حسب التبويبات المختلفة التي أعطيت لها كما يلي :

الفرع الأول : من حيث الإلزام القانوني

أولا–التدقيق الإلزامي : وهو التدقيق الذي تكون فيه المؤسسة ملزمة بالقيام به حسب النصوص القانونية والتشريعات مثل قوانين المنظمة لعمل مؤسسات المساهمة، وغالبا ما يسمى بالتدقيق القانوني[1]، والذي ينص على ضرورة تعيين مدقق خارجي يتولى تدقيق حسابات المؤسسة، والقوائم المالية الختامية، وقد جرى العرف أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح المدقق الخارجي، والجمعية العامة للمساهمين قرار تعيينه وتحديد أتعابه[2]، وفي حالة عدم قيام المؤسسة بالتدقيق الإلزامي فإن هذه الأخيرة تقع تحت طائلة العقوبات المقررة [3].

ثانيا–التدقيق الاختياري (غير إلزامي) : وهو التدقيق الذي يتم بمحض إرادة أصحاب المؤسسة دون أن يكون هناك أي إلزام قانوني بضرورة إجراء هذا النوع من التدقيق، ومن أمثلتها تدقيق مؤسسات المقاصة، أو المشروعات الفردية البسيطة، حيث تتم عملية التدقيق بناء على رغبة مجلس الإدارة ،والمساهمين بقصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة وأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال، والمركز المالي ذات مصداقية وعدالة. هناك كثير من الدول لا تلزم قانونيا تدقيق حسابات بعض المؤسسات، إلا أن قوانين الضرائب والتي تطلب اعتماد حسابات هذه المؤسسات وبياناتها المالية من أحد المحاسبين فالمحاسب في هذا المجال يقوم بتسجيل العمليات المالية وتصنيفها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها واستخراج البيانات الختامية لها بغض النظر عن مراجعتها من قبل مدقق خارجي مستقل[4].

---

[1] Micheline Friédérich, op.cit , p 447.

[2] محمد السيد سرايا، "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق: الاطار النظري ،المعايير والقواعد ،مشاكل التطبيق العملي**"، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 44.

[3] هيثم السعافين، "**التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية**"، مجلة المدقق، الأردن، العدد 63-64، 2005، ص7.

[4] محمد ياسين غادر، "**دور أجهزة الرقابة في مجال تحقيق أهداف عملية المراجعة بشكل عام**"، نشرة إلكترونية شهرية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2003 ص 16 متاح على www.ascascoiety.org

الفرع الثاني : من حيث نطاق التدقيق

أولا–التدقيق الكامل : في هذا النوع من التدقيق يكون عمل المدقق غير محدد ،ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تقوم بتعيين المدقق الخارجي أية قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به[1]، حيث يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة وكل ما من شأنه أن يؤسس لإبداء الرأي الفني والمحايد، عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، ويتعين على المدقق الخارجي في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند إجراء الاختبارات[2].

ثانيا–التدقيق الجزئي : هو ذلك التدقيق الذي يتضمن وضع مجموعة من القيود على نطاق أو مجال الفحص، بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق الخارجي في حدود التدقيق الذي حدد له فقط، كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات يبين حدود التدقيق والهدف المراد تحقيقه، ويتعين على المدقق الخارجي من ناحية أخرى[3]، أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي التقارير، وما يرتبط به من قوائم مالية ومعلومات[4].

الفرع الثالث : من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

أولا–التدقيق الشامل (التفصيلي) : يعد هذا النوع من التدقيق هو الذي كان سائدا في بداية المهنة، حيث يقوم فيه المدقق الخارجي بتدقيق جمع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات، أي أن يقوم بتدقيق جميع المفردات محل الفحص للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بشكل صحيح، وهذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات صغيرة الحجم، ولا يتناسب مع المؤسسات الكبيرة لأن استخدام هذا النوع من التدقيق يؤدي إلى زيادة أعباء عملية التدقيق بالإضافة إلى تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق دائما على مراعاتهما باستمرار، وهي الطريقة السائدة حاليا في العمل الميداني[5].

ثانيا–التدقيق الاختباري : وهذا النوع من التدقيق يقوم فيه المدقق الخارجي بتدقيق جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة) لكي يخضعها لعملية الفحص مع ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على جميع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات أهمها ما يظهره الفحص وتقييم المدقق الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من جهة، ومدى إمكانية تطبيق إجراءات التدقيق الاختباري من جهة أخرى[6].

[1] عبيد سعد شريم وآخرون، "**أصول مراجعة الحسابات**"، طبعة منقحة، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2007، ص34.

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص11.

[3] المرجع نفسه والصفحة السابقة.

[4] محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص35.

[5] مسعود صديقي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[6] محمد الفيومي محمد وآخرون، "**دراسات متقدمة في المراجعة**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 376.

الفرع الرابع : من حيث توقيت عملية التدقيق

أولا–التدقيق المستمر : تتم عملية التدقيق في هذا النوع على طول السنة المالية للمؤسسة بطريقة منظمة وحسب برنامج عمل مضبوط مسبقا، ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة. يعتبر هذا النوع من التدقيق مناسبا للمؤسسات الكبيرة، وغيرها من المؤسسات التي تقوم بعمل ضخم من العمليات، حيث يحتاج إلى وقت طويل لفحصها، ويوفر التدقيق المستمر للمدقق الوقت الكافي خلال فترة مهمته مما يساعده على التوسع في عملية التدقيق، وبالتالي تؤدي إلى التقليل من فرص ارتكاب الغش والتلاعب إضافة إلى سرعة اكتشاف الأخطاء، والتلاعبات أولا بأول مما يساعد على اقتراح سبل العلاج في الوقت المناسب، كما أن وجود المدقق الخارجي باستمرار في المؤسسة يكون له آثار نفسية على عمال المؤسسة وادارتها من شأنه أن يقلل ويمنع القيام بالتلاعبات وهذا خشية من اكتشاف الأمر بسرعة [1]، ورغم أهمية المزايا التي يتمتع بها هذا النوع من التدقيق، إلا أنه لا يمنع من وجود بعض العيوب والتي نذكرها فيما يلي[2] :

أ–يساعد هذا النوع من التدقيق العاملين أو الإدارة في المؤسسة من تعديل العمليات بعد تدقيقها؛

ب–قيام كافة الاختبارات في أوقات متقاطعة قد يترتب عليه سهوا في عدم تدقيق بعضها، لأن المدقق سيقوم بعملية الاختبارات في أوقات متعددة؛

جـ–ظهور وتطور لعلاقات صداقة بين المشرفين على عملية التدقيق والعمال نظرا للوقت الطويل المستغرق وكثرة تواجد المدقق الخارجي بالمؤسسة، الأمر الذي يؤثر على حياد واستقلالية المدقق؛

د–تكرار الزيارات واستمرارها من قبل المدقق الخارجي إلى المؤسسة يؤدي إلى إرباك الموظفين عند أداء وظائفهم، وكذا التعطيل المستمر لعمل المؤسسات محل التدقيق.

هـ–يصلح هذا النوع من التدقيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويقتصر في غالب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا، وكثيرا ما يطلق عليه تدقيق الميزانية[3]؛

ثانيا–التدقيق النهائي : وهو التدقيق الذي يبدأ بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، ولهذا النوع من التدقيق مزايا جاءت على أنقاض عيوب التدقيق المستمر وهي[4] :

أ–التخفيف من احتمال التلاعب والتعديل في الأرقام التي تم مراجعتها، لأن جميع العمليات قد تم تسويتها وإقفالها؛

ب–عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، وهذا لعدم التردد المستمر على المؤسسة؛

جـ–عدم إعطاء فرصة لإقامة أو تطوير علاقات شخصية بين المدقق الخارجي والموظفين، الأمر الذي ينعكس على زيادة درجة استقلالية وموضوعية المدقق.

وفي المقابل لا يخلو هذا النوع من عيوب منها[5] :

- فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما؛

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص43.

[2] مسعود صديقي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص26.

[3] خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 28.

[4] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[5] المرجع السابق، ص 28.

- استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده.

الفرع الخامس : من حيث القائم بعملية التدقيق

أولا–التدقيق الداخلي : يعتبر ظهور التدقيق الداخلي لاحقا للتدقيق الخارجي، وبالتالي فهو يعتبر حديث، وإذا ما قورن بالتدقيق الخارجي، فالتدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين، يهدف إلى تدقيق وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، فهي رقابة إدارية تمارس لقياس فعالية أساليب الرقابة الأخرى[1]، كما يهدف إلى العمل على تحسين أداء المؤسسة من جهة، وضمان صحة ودقة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى[2]. يقوم بهذا النوع من التدقيق موظف من داخل المؤسسة من خلال فحص الدفاتر والسجلات، والتحقق من مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، ويعد التدقيق الداخلي أداة بيد الإدارة، ومن واجبات المدقق الداخلي تزويد الإدارة بمعلومات حول [3] :

أ–دقة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية، والكفاءة التي يتم بها تنفيذ المهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة؛

ب–كفاءة النظام المحاسبي للمؤسسة، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي؛

جـ–حالات الغش المكتشفة، المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، التهديدات والفرص المتاحة أمام المؤسسة.

ثانيا–التدقيق الخارجي : وهو التدقيق الذي يتم تنفيذه من قبل هيئة خارجية مستقلة عن المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف إبداء الرأي الفني المحايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية[4]. والشكل التالي يوضح المسار العام للتدقيق الخارجي :

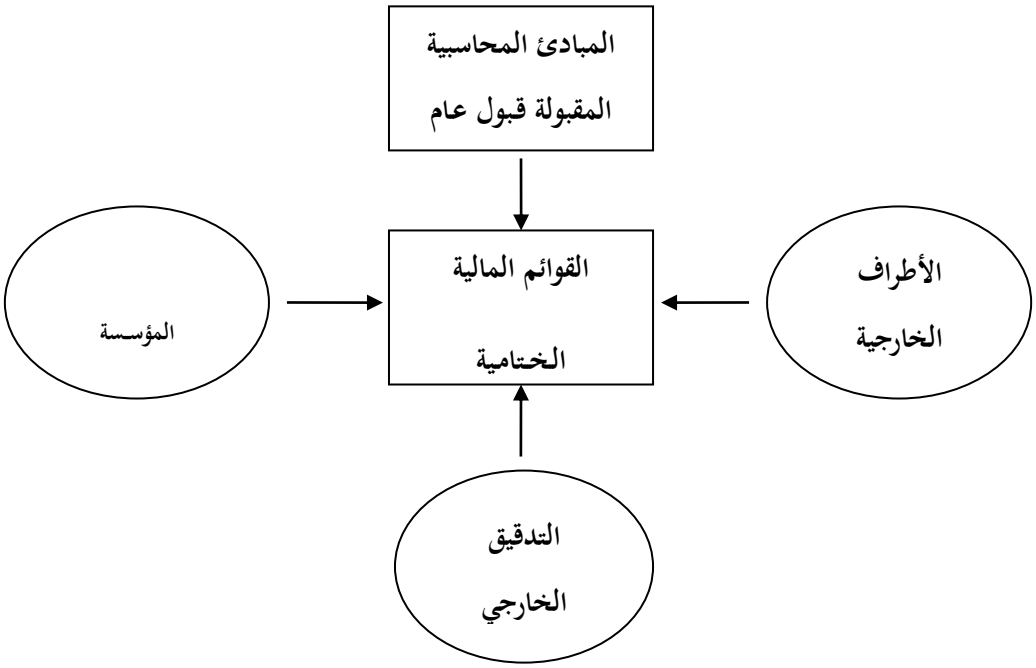
[1] Lawrence .B et all, " **La pratique de l'audit interne"**, 2eme édition, Paris, 2000, p 272.

[2] Robert obert et all, " **comptabilité et audit**", dunod, Paris, 2007, P 383.

[3] نادر شعبان وآخرون، "**المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص23.

[4] Hamini Allel, " l**e contrôle interne et l'élaboration du bilan, comptable**", OPU, ALGER, 2003, p 40-41.

الشكل رقم : (4.2) المسار العام للتدقيق الخارجي



Source : Bethoux. R, Ael," l'audit donne le secteur public, centre de librairie et d'éditions techniques", Paris, 1986, P 46.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن المدقق يتدخل بين المؤسسة والأطراف الخارجية من خلال إضفاء صفة المصداقية وهذا بقيامه بعملية تدقيق القوائم المالية الختامية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من أجل طمأنة مستعملي القوائم المالية النهائية بأن ما يظهر عليها من معلومات صادق و سليم و شرعي.

و في هذا النوع من التدقيق يمكن التمييز بين – و هو يعكس نوعا من التداخل الذي يمكن أن نلمسه بين الأنواع المختلفة للتدقيق – التدقيق القانوني وهو الذي يلزمه القانون، التدقيق التعاقدي الاختياري والتدقيق الذي يتم من خلال الخبرة القضائية (Expertise Judiciaire)، و التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة[1].

والجدول التالي يوضح أوجه الاختلاف بين دور كل من المدقق الداخلي والخارجي

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص27.

الجدول رقم : (3.2) أوجه الاختلاف بين دور المدقق الداخلي والخارجي

	المدقق الخارجي	المدقق الداخلي
الهدف	-خدمة الملاك عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق القوائم المالية التي تعدها الإدارة. -اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	خدمة الادارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة.
نوعية القائم بعملية التدقيق	شخص مهني مستقل عن المؤسسة يعين من طرف الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويعين من طرف الإدارة.
درجة الاستقلالية	استقلال كامل عن الإدارة في عمليات الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	استقلال جزئي.
المسؤولية	مسؤول أمام الملاك ،حيث يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إلى الملاك.	مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال التدقيق الخارجي المستقل.	الادارة هي التي تحدد نطاق عمل المدقق الداخلي.
توقيت الأداء	يتم الفحص في الغالب مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر : محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص32.

المطلب الثاني : معايير التدقيق

لقد أدت الحاجة إلى ظهور المدقق الخارجي بالضرورة إلى وجود معايير أو قياسات تتحكم في عملية التدقيق، فالمعايير هي عبارة عن مجموعة من الأنماط التي يجب على المدقق الخارجي أن يحتذي بها أثناء أدائه لمهامه، والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها[1].

ويعرف "**Kohler** " المعيار بأنه : " عبارة عن هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه، أو نمط يتأسس بالعرف عن طريق القبول العام، أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية، أو السلطات التشريعية ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق وظروف أعمالهم"[2].

[1] وليم توماس وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 44.

[2] عبيد حامد وآخرون، "**معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**"، الطبعة 1 معهد إدارة عامة، الرياض 2006، ص15-16.

تعتبر معايير التدقيق المتعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا المرشد للممارسين للمهنة لأنها توفر حاجيات مختلف الأطراف المستفيدة منها، على اعتبار أنها تعكس الصورة الصادقة للوضعية الحقيقية للمؤسسة. ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) السباق في إرساء معايير التدقيق في سنة 1939، حيث أصدر تسعة معايير للتدقيق أضاق عليها معيار عاشر سنة 1954 من خلال إصدار كتيب تحت عنوان "**معايير التدقيق المتعارف عليها**"، والتي تم تبويبها في ثلاث مجموعات تضمن المعايير المرتبطة بالتكوين الشخصي للمدقق الخارجي، المجموعة الثانية تضمنت معايير الأداء المهني، أما المجموعة الثالثة، فقد خصصت لطريقة كيفية إعداد تقرير التدقيق، وما يجب أن يشتمل عليه التقرير من معلومات[1].

الفرع الأول : المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير، أن الخدمات يجب أن تقدم على درجة عالية من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين، وتوصف هذه المعايير بالمعايير العامة لأنها تمثل مطالب أساسية لمقابلة معايير العمل الميداني، وإعداد التقرير بصورة ملائمة وتعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي وتتمثل المعايير العامة فيما يلي [2] :

أولا–التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية : ينص هذا المعيار على أن التدقيق يجب أن يتم بواسطة شخص تتوفر لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية، والكفاءة المهنية التي تؤهله للقيام بعمله كمدقق خارجي، وهذا من خلال تحصله على شهادة تؤهله قانونيا لإصدار أحكامه عن القوائم المالية للمؤسسات التي يقوم بتدقيقها، ونعني بالتأهيل العلمي أن يكون المدقق الخارجي ذو تأهيل علمي يتمثل في المؤهل الجامعي في مجال المحاسبة والتدقيق، أما التأهيل العملي فينبغي أن يكون المدقق الخارجي عارف لأصول المهنة من خلال قيامه بالتدريب عند شخص مهني ذو خبرة قبل مزاولة مهنة التدقيق[3]، وتنبع أهمية هذا المعيار من وجود عدة أطراف تعتمد على رأي المدقق الخارجي.

ثانيا– الإستقلال والحياد : بغية وصول مهنة التدقيق إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم تدقيقها، وحتى تعتمد الأطراف المستفيدة من هذه القوائم يجب أن يتم تدقيقها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه الفني المحايد ولهذا يعني هذا المعيار أن يحافظ المدقق الخارجي على استقلاليته تجاه جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق، وبدون هذا المعيار لا يمكن الحديث عن عملية التدقيق [4]، ويصبح بدون مبرر ويفقد دوره الاجتماعي والاقتصادي، كما يعتبر معيار استقلال وحياد المدقق من أكثر معايير التدقيق عرضة للجدل ومشاكل التطبيق العملي، وبعد اتساع تشكيلة خدمات المدقق الخارجي في مطلع القرن الواحد والعشرون.

[1] محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص46.

[2] مسعود صديقي، "**دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد1، 2002، ص 65.

[3] محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 49-52.

[4] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 39.

ويمكن تعريف إستقلال المدقق الخارجي بأنه : "يجب أن يكون المدقق الخارجي أمينا ونزيها، وصادق في كل التقارير التي يمد بها المالكين، وليس له مصلحة شخصية، ويجب عليه إبداء رأيه الفني الموضوعي والمحايد عن اقتناع"[1]. ويمكن تحديد مفهوم السلوك المستقل للمدقق الخارجي من زاويتين[2] :

الإستقلال في الظاهر : ويعني سهولة إدراكه من قبل الأطراف ذات المصلحة، أي أن لا يكون للمدقق الخارجي مصالح مادية مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة التي يقوم بعملية التدقيق فيها، كما لا يجب أن يكون أحد مساهميها أو مورديها، أو أحد عملائها، وأن لا يكون أحد أقاربه من العاملين بالمؤسسة؛

الإستقلال في الواقع (الذهني) : يعد الاستقلال الذهني عكس الاستقلال في الظاهر، حيث يصعب قياسه وإدراكه من قبل الأطراف ذات المصلحة، ويعني هذا الاستقلال أن يكون المدقق مستقلا من حيث السلوك أو الحالة الذهنية في كل الأمور المرتبطة بعملية التدقيق، فالاستقلال الذهني تحكمه قيم المدقق وضميره وأخلاقه ومعاييره الذاتية.

ويمكن تحديد ثلاث أبعاد أساسية لإستقلالية المدقق الخارجي وهي[3] :

-الإستقلال في عملية إعداد برنامج التدقيق : ونعني بذلك أن المدقق الخارجي حر في عملية إعداد برنامجه من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أداؤه، أي أن الإدارة ليس لها الحق في استبعاد أو تعديل أي جزء من البرنامج أو الإجراءات التي وضعها المدقق، والتي لم ترد في البرنامج الموضوع مسبقاً؛

-الإستقلال في مجال الفحص : ويقصد به عدم وجود أية ضغوط على المدقق الخارجي، أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة، والسياسات التي يريد المدقق فحصها؛

-الإستقلال في مجال إعداد التقرير : يعني عدم تعرض المدقق الخارجي عند إظهار الحقائق التي اكتشفها من خلال عملية التدقيق لأي ضغوط أو تدخلات من قبل الإدارة ،أي عدم التأثير على رأيه الفني المحايد.

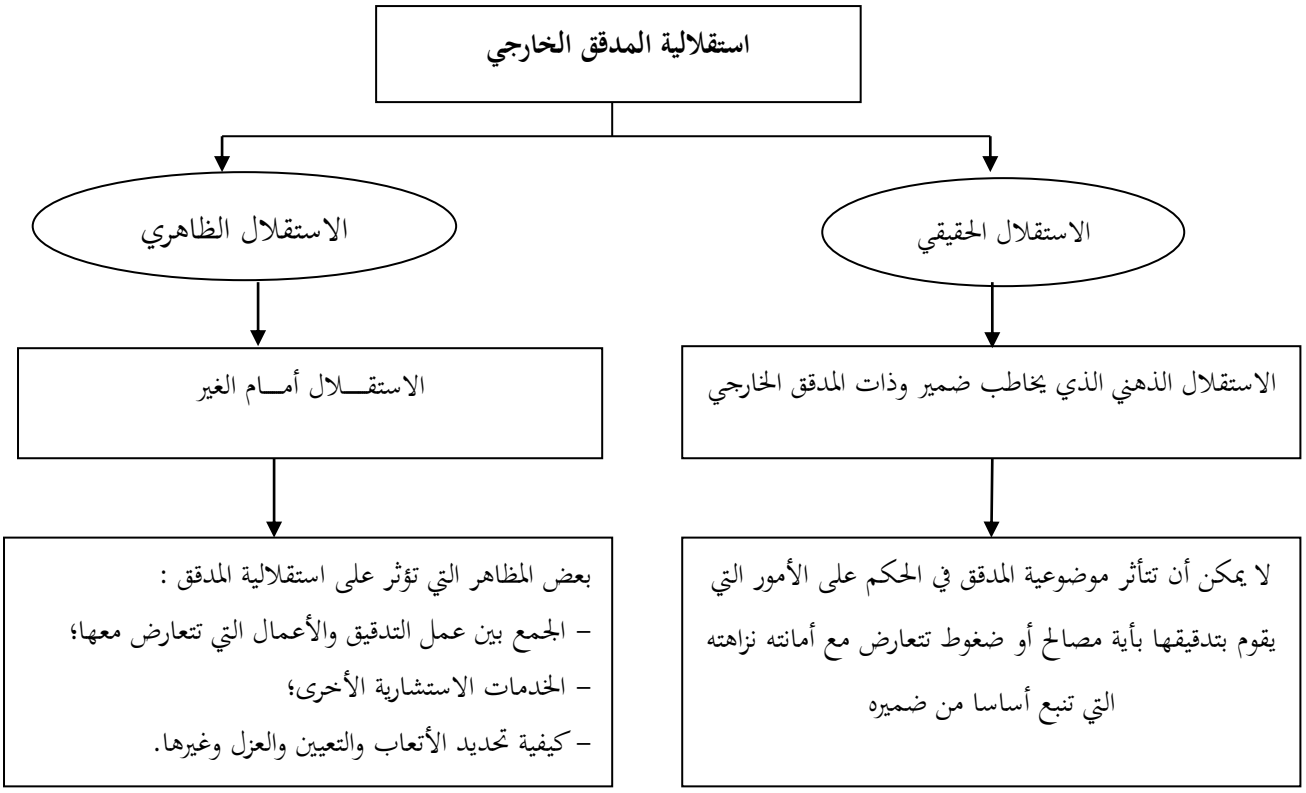
ويمكن تمثيل استقلالية المدقق الخارجي من خلال الشكل التالي :

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 40.

[2] Antoine Mercier et all, " **Audit et commissariat aux comptes 2009, 2010 : Guide de l'audit"**, Edition Francis le Febvre, France, 2008 p105.

[3] محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص60-61.

الشكل رقم : (5.2) استقلالية المدقق الخارجي



المصدر : نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص 178.

يتبين لنا من الشكل السابق أن المدقق الخارجي لابد أن يكون مستقلا في الحقيقة والمظهر، أي لابد من التكامل بين النوعين لخلق الثقة الكاملة في عمل المدقق الخارجي، كما أنه يجب على هذا الأخير أن يقوم بتحديد أي تهديدات قد تؤثر على استقلاليته، وأن يعمل على استبعادها، ليبقى مستقلا في تفكيره ومظهره[1].

ثالثا– بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بقواعد السلوك المهني : يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للتدقيق من المدقق الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة وأن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة، وأن يجتهد باستمرار لتحسين كفاءته وجودة خدماته، وأن يقوم مسؤولياته المهنية بأفضل ما في مقدرته، فمعيار العناية المهنية يتحدد عن طريق عدة عوامل، فمنها ما تنص على التشريعات والقوانين المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة من المدقق الخارجي، كما يجب إضافة المعايير والقواعد التي تصدرها الهيئات المهنية بغية الحفاظ على مستوى معين ومميز لمن يمارس هذه المهنة عند القيام بإبداء رأيه الفني في القوائم المالية وإعداد التقارير النهائية.

والعناية المهنية تتطلب أيضا أن يتفهم المدقق جيدا العمل الذي يقوم به، ولماذا يقوم به، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل، فإنه تقع عليه مسؤولية البحث عن الاستشارة المناسبة، كما تتطلب عملية التدقيق التخطيط والإشراف

[1] نعيم الخوري، "**الإخفاق وعودة الروح إلى مهنة التدقيق**"، مجلة المدقق، الأردن، العدد 65–66، 2006، ص 07.

الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام، وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها، وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب المصلحة والمجتمع[1].

وهناك من يرى أنه يجب توفر مجموعة من الشروط العامة في المدقق الخارجي ومنها[2] :

أ-يجب أن يبذل المدقق الجهد من أجل تطوير نفسه للحصول على أنواع المعرفة المتاحة، والتي ترتبط بالمدقق الخارجي والتنبؤ بالمخاطر التي يمكن أن تلحق بالعميل؛

ب- إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي قد تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل؛

جـ-عند إبداء رأيه الفني، يجب على المدقق إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة لعملية التدقيق؛

د-أن يتكيف مع الظروف التي من الممكن حدوثها عند القيام بعملية التخطيط، وأثناء القيام بعملية التدقيق؛

هـ-العمل دائما على تطوير خبرته المهنية.

الفرع الثاني : معايير العمل الميداني

ترتبط معايير العمل الميداني بتنفيذ عملية التدقيق، فتوفر الكفاءة والاستقلالية لدى المدقق الخارجي غير كاف للقيام بعملية التدقيق على أحسن وجه وفي ظروف جيدة، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة وحجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير محددة بدرجة أكبر من المعايير العامة، كونها تتعلق بتنفيذ وتخطيط التدقيق، وتقديم إرشادات للمدقق بصدد تجميع الأدلة التي تؤيد رأيه، والتي يحصل عليها من فحص أرصدة القوائم المالية والعمليات المالية التي تنتج عنها هذه الأرصدة وتشمل ثلاثة معايير متمثلة فيما يلي[3] :

أولا-التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف على أعمال المساعدين : يتضمن تخطيط عملية التدقيق الاستراتيجي، أي الرؤية والخطة التي سيتبعها المدقق عند قيامه بأعمال التدقيق، وأن يحسن الإشراف على مساعديه، ويتابع مدى تقدمهم في الأعمال الموكلة إليهم، ويتطلب التخطيط السليم لعملية التدقيق، أن يقوم المدقق بدراسة بيئة العميل مع التركيز بصفة خاصة على دراسة نظام الرقابة الداخلية، وذلك بغية إعداد خطة التدقيق التي تتلاءم مع هذه البيئة، ويجب أن تتميز هذه الخطة بدرجة عالية من المرونة، بحيث تكون قابلة للتعديل كل ما تطلب الأمر ذلك[4].

---

[1] عوض لبيب فتح الله الديب وآخرون، "**أصول المراجعة الحديثة** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص43-44.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص41 .

[3] صبري مقيمح، نور الدين بوعنان، "**دور التدقيق الداخلي في تفعيل محاسبة المواد بالمؤسسة الاقتصادية**"، المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر- الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 بسكيكدة، الجزائر، 11-12 أكتوبر 2010، ص15-16.

[4] داود يوسف صبيح، "**تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية**"، الجزء2، الطبعة 1، مكتبة صادر ناشرون، لبنان، 2002، ص45.

ومن ناحية أخرى يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا عن تقسيم العمل، والإشراف على المساعدين وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف عملية التدقيق، وتقييم أدائهم بناء على مدى تحقيق هذه الأهداف، ويعتمد مدى الإشراف الملائم في كل حالة على عدة عوامل منها درجة تعقيد، وصعوبة مهمة الفحص ومؤهلات الأفراد القائمين به[1] وليس للمدقق الخارجي الحق في تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم وهو المسؤول المسؤولية الكاملة عن عملية التدقيق، ولكن يقع على عاتقه مسؤولية تعريف المساعدين بمسؤولياتهم وأهداف إجراءات التدقيق التي سيقومون بتنفيذها، وتحديد المشرفين المسؤولين عن الإجابة على أي استفسار أو تساؤل هام قد يظهر أثناء الفحص، ووضع نظام لحل مختلف الخلافات التي تنشأ في وجهات النظر فيما بينهم وفحص وتدقيق أعمال المساعدين[2]. ونلاحظ أن هذا المعيار زادت أهميته في الوقت الحاضر نظرا للأسباب التالية[3] :

أ-أن المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية التدقيق؛

ب-الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية؛

جـ-تغير أساليب ومفاهيم التدقيق عن تلك التقليدية مثل استخدام التدقيق المستمر، بسبب التغير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسات محل التدقيق.

ثانيا- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية : يقوم المدقق من خلال هذا المعيار على تحديد إطار التدقيق ونطاق الفحص، ومدى ونوع الإجراءات التي يجب على المدقق الخارجي اتباعها، وطبيعة ومدى عمق أدلة التدقيق الواجب جمعها. وينظر إلى الرقابة الداخلية على أنها "كافة السياسات والإجراءات التي تضعها وتنفذها الإدارة لكي تساعدها في تحقيق أهداف المؤسسة، خاصة ما يتعلق بضمان سير الأعمال بطريقة ذات كفاءة ونظام، أي الالتزام بحماية أصول المؤسسة محل التدقيق، والعمل على منع واكتشاف الأخطاء والغش، وذلك بغية إنتاج معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات"[4].

ويتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل، ويتوجب على المدقق الخارجي الحصول على معلومات عامة حول النظام، ثم تقييمه في مرحلة ثانية، وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة"[5]. وفي ضوء نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية يقرر المدقق الخارجي ما يلي[6] :

أ-مدى الاعتماد على النظام ككل أو جزء منه، ومدى ملاءمته في تحقيق دقة البيانات المحاسبية؛

ب-تحديد نطاق عمل المدقق الخارجي، وما يترتب من ذلك من تحديد أدلة التدقيق المطلوبة، ومدى امتداد عملية الفحص لعمليات المؤسسة؛

جـ-العمل على تقديم التوصيات والاقتراحات لتعديل النظام بما يتوافق مع كفاءة النظام، وإمكانية الاعتماد عليه.

---

[1] عوض لبيب فتح الله وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص45-46.

[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص40.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

[4] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص44.

[5] الرمحي زاهر، "**تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004، ص 83.

[6] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "**المراجعة الخارجية – موضوعات متخصصة**"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2001، ص46.

ثالثا– معيار كفاية أدلة الإثبات : ويشير هذا المعيار، إلا أنه يجب على المدقق الخارجي تجميع الأدلة والبراهين الكافية والمقنعة عن طريق الفحص المستندي، والملاحظة والاستفسارات، والتي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية.

ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للتدقيق والتحقق، فيما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والتدقيق فإن عملية التدقيق لا يكون لوجودها معنى أو سبب[1]. كما أن الأدلة يجب أن تكون كافية، ونعني بالكفاية أن تكون كمية الأدلة المتاحة لتدعيم وتأكيد رأي المدقق الخارجي، ولأن أسلوب العينات المستخدم غالبا يستخدم في جمع الأدلة، فإنه يجب أن تكون العينة كبيرة وهذا لتكوين رأي مناسب للمدقق الخارجي، وتجدر الإشارة أنه يجب أن لا تكون تكاليف التحقق والتأكد (تكاليف التدقيق) تتجاوز المنافع المتوقعة منها[2].

الفرع الثالث : معايير التقرير

يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل النتائج التي خرج بها من عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، بحيث يعتبر التقرير المرحلة النهائية لعملية التدقيق، ولذلك حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أربعة معايير تحكم إعداد تقرير عملية التدقيق الخارجي، والتي تعد بمثابة الخطوط العريضة التي يسترشد بها المدقق الخارجي عند إعداد التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية، وتتمثل معايير إعداد التقرير فيما يلي[3] :

أولا– اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها : وفقا لهذا المعيار فإن المدقق الخارجي يجب أن يبين في تقريره النهائي ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، أي كمعيار لقياس مدى صدق القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمقبولة قبولا عاما تعرف بأنها "إطار عام يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية، وإعداد القوائم المالية، وهي تعميمات ومرشدات توجيهية عامة تتصف بالشمول والملائمة كما أنها قابلة للاستخدام"[4]، لأنه عند قيام الإدارة بإعداد وعرض القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية يضمن عدم خلو هذه القوائم من التحريفات الجوهرية، سواء متعمدة أو غير متعمدة[5]، الأمر الذي يلزم المدقق الخارجي أن يكون ملمّا بالقدر الكافي بالمبادئ المحاسبية البديلة التي تصلح للتطبيق في حالات معينة[6].

ثانيا– ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية : يجب أن يشير المدقق الخارجي في تقريره عن مدى الثبات، والتجانس في تطبيق المعايير المحاسبية أي مدى استمراريتها من سنة لأخرى، وأثناء السنة نفسها من أجل تمكين المدقق الخارجي من إجراء عملية المقارنة بين الفترات المختلفة، وذلك نتيجة لعدم وجود تغيرات جوهرية في المبادئ المحاسبية المطبقة، وذلك حتى يتأكد

[1] محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص166.
[2] وليم توماس وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص51-52.
[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص81.
[4] حيدر محمد علي بني عطا، "**مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**"، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 51.
[5] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 200.
[6] عوض لبيب فتح الله الديب وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 48.

مستخدمو القوائم المالية من أن التغيرات الرئيسية في القوائم المالية على مر السنوات قد نشأت نتيجة للأنشطة المختلفة للمشروع وليس نتيجة للتغيير في المبادئ المحاسبية والهدف من هذا المعيار هو[1] :

أ-قابلية القوائم المالية للمقارنة؛

ب-عدم تأثر القوائم المالية تأثرا جوهريا بالتغييرات التي تطبق المبادئ والقواعد المحاسبية من فترة لأخرى؛

جـ-عدم إتاحة الفرصة في استخدام وتطبيق المبادئ المحاسبية من أجل إظهار نتيجة معينة؛

وفي حالة اختلاف المدقق الخارجي مع إدارة المؤسسة حول تطبيق المبادئ المحاسبية، فعلى المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا معارضا، خاصة إذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على البيانات المالية.

ثالثا- كافية وملاءمة الإفصاح في القوائم المالية : وفقا لهذا المعيار يجب على المدقق الخارجي أن يتأكد من كفاية مستوى الإفصاح في القوائم المالية ويقصد بالإفصاح الكافي نوع المعلومات في القوائم المالية، وإنما يتضمن أيضا أسلوب عرض هذه المعلومات والتبويب السليم لعناصر القوائم المالية، ونفس الشيء بالنسبة للمصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة بالقوائم المالية[2].

رابعا- إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية : يشير هذا المعيار أنه يجب أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي رأي فني محايد عن القوائم المالية، أو قد يمتنع المدقق عن إبداء الرأي، وعليه في هذه الحالة الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك وفي جميع الحالات يقترن فيها اسم المدقق الخارجي بالقوائم مالية، يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المدقق الخارجي إن وجد، ودرجة المسؤولية التي يتحملها. وفي مجال تعبير المدقق الخارجي عن رأيه في القوائم المالية يمكنه أن يتبنى أحد المواقف التالية[3] :

أ-إبداء رأي سليم عندما يرى المدقق الخارجي أن القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق تعبر عن الصورة الصادقة للمؤسسة دون أي شروط أو قيود؛

ب-إبداء رأي متحفظ في حالة وجود تحفظات أو قيود تخص القوائم المالية، وعليه يجب الإشارة إليها بأحد المصطلحات مثل باستثناء، أو أخذ بالاعتبار...؛

جـ-إبداء رأي معاكس وذلك عندما تكون القوائم المالية لا تعبر بصدق عن المركز المالي، ونتيجة النشاط للمؤسسة؛

د- الامتناع عن الرأي في حالة وجود أسباب معينة تمنعه من ذلك، ويجب عليه في كلتا الحالتين (رأي معاكس، امتناع عن الرأي) أن تكون لديه مبررات قوة لتبني هذا الرأي أو الموقف.

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص299-300.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

[3] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 34.

المطلب الثالث : القواعد العامة للتدقيق

لقد كان لتضارب المصالح بين المسيرين والمساهمين، وأصحاب المصالح في المؤسسة الأثر الكبير في مدى أهمية التقارير التي يصدرها المدقق الخارجي، ولهذا فرضت على هذا الأخير مجموعة من القواعد وآداب سلوك المهنة التي يجب أن يلتزم بها أثناء أداء عمله حتى يحقق أهداف مهنة التدقيق وبالتالي تعزيز ثقة المجتمع في مهنة التدقيق.

الفرع الأول : آداب وقواعد السلوك المهني

يستخدم مصطلح المهنة لوصف مجموعة من الأفراد يزاولون عملا فنيا يهدف إلى تقديم خدمات لمجموعة من المستفيدين من هذه الخدمات، وذلك بالالتزام بالسلوك الشريف حتى لو كان ذلك على حساب مصالحهم، فالمدقق الخارجي كمهني يتحمل المسؤولية تجاه العميل والزملاء، والمجتمع وأصحاب المصالح من خلال الالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني[1].

ويعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أول هيئة قامت بإصدار دليل ميثاق السلوك المهني للأفراد المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق ،والذي عرف عدة تحسينات وتطويرات عبر السنوات وينقسم ميثاق السلوك المهني إلى أربعة أجزاء وهي[2]:

أولا–مبادئ السلوك المهني : تتمثل مبادئ السلوك المهني في مجموعة المعايير المثلى التي يجب أن تتوفر في المدقق الخارجي وتتمثل فيما يلي [3] :

أ–المسؤوليات : يكون لزاما على المدققين الخارجيين التعاون المستمر فيما بينهم من أجل تحسين أدائهم لكسب ثقة المجتمع، أي التحلي بالمسؤولية المهنية في جميع الأنشطة التي يزاولونها.

ب– المصلحة العامة : يجب على المدقق الخارجي القيام بعمله بصفة مستمرة، وتفاني في تقديم أفضل أداء مهني بشرط المحافظة على مصلحة المجتمع، وشرف المهنة والثقة الموضوعة في شخصه.

جـ–الاستقامة : يجب على المدقق الخارجي أن يؤدي كافة مسؤولياته بقدر أعلى من الاستقامة للمحافظة على الثقة التي يضعها فيه الأطراف ذات المصلحة.

د–الموضوعية والحياد : يجب على المدقق الخارجي أن يبقى محايدا في الواقع والضاهر، وموضوعيا عند تقديم خدمات التدقيق وإبداء الرأي الفني من خلال تجرده من كل صراعات أصحاب المصالح، وتجنب العلاقات التي من شأنها أن تفقده موضوعيته واستقلاليته، وأن تجعل الثقة الموضوعة فيه محل شك الأطراف ذات المصلحة.

---

[1] أشرف عبد الحليم محمود كراجة، "**مدى تقييد مدقق الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها**" أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004، ص 59–60.

[2] حسين أحمد دحدوح وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 79–80.

[3] أشرف عبد الحليم محمود كراجة، مرجع سبق ذكره، ص 79–81.

هـ–العناية المهنية : تتطلب العناية المهنية بالتزام المدقق الخارجي بأداء خدماته المهنية على أكمل وجه ممكن مع الاهتمام بمصالح العملاء أفضل اهتمام، كما يجب على المدقق الخارجي أن يلتزم بالمعايير المهنية الفنية والأخلاقية، وأن يسعى دائما على تحسين كفاءته وجودة خدماته.

و–طبيعة ومجال الخدمة : يجب على المدقق الخارجي عند تحديد قبول أو عدم قبول تأدية خدمات مهنية معينة أن يأخذ بعين الاعتبار مبادئ السلوك المهني، ولا يمكن وضع قاعدة ثابتة للوصول إلى حكم بشأن طبيعة ومجال الخدمة المقدمة.

ثانيا–قواعد السلوك المهني : تمثل قواعد السلوك المهني الحد الأدنى للسلوك الأخلاقي الذي يجب أن يتحلى به المدققين أثناء الممارسة المهنية، ونظرا للطبيعة الإلزامية لقواعد السلوك المهني، فإنه يعتبرها العديد من ممارسي المهنة إلى أنها تمثل ميثاق السلوك المهني[1]، وتتمثل قواعد السلوك المهني حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فيما يلي :

أ–الاستقلال والموضوعية : غالبا ما ينظر إلى الاستقلال على أنه حجر الزاوية في التدقيق فبدون الاستقلال فإن قيمة تصديق المدققين ستكون لا شيء، والاستقلال هو وجهة نظر غير متحيزة للمدقق الخارجي من خلال اختبارات التدقيق وتقييم النتائج وإصدار التقرير لتحقيق ثقة المجتمع المالي في هذا الاستقلال[2]، أي أنه يجب على المدقق الخارجي التمتع بالاستقلالية والحياد عند إبداء رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية، ويتطلب الاستقلال من المدقق الخارجي :

- أن لا يكون أو لأحد أقاربه مصالح مباشرة أو غير مباشرة داخل المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية؛
- أن لا يكون متعاقد مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها أو أحد العاملين بها أو أحد مساهميها؛
- الأتعاب : يجب أن تقوم الجمعية العامة بتحديد أتعابه، وأن تكون متناسبة مع الوقت والجهد المبذول؛
- عدم الجمع بين تدقيق الحسابات، وتقديم استشارات في نفس الوقت؛
- عدم وجود ضغوط أو تدخل من أية جهة أو سلطة عليا في العمل الذي يقوم به المدقق.

ب–الموضوعية : يجب على المدقق الخارجي أثناء قيامه بعمله أن يكون موضوعيا، وأن لا يوجد لديه تضارب في المصالح، وأن لا يتحيز لأي جهة، ولا يقوم بتغيير الحقائق أو يخضع لأية ضغوط من أطراف أخرى[3].

جـ–المقدرة والمعايير الفنية : تتضمن هذه القاعدة مجموعة من المعايير يجب على المدقق الخارجي مراعاتها وتتمثل فيما يلي[4] :

- عندما يقوم المدقق الخارجي بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة، يجب عليه الالتزام بمعايير التدقيق والمعايير المهنية المنشورة بواسطة مجلس معايير التدقيق، أو الأجهزة التي يعينها المجلس؛
- يجب على المدقق الخارجي عدم قبول أية عملية يعرف أنه لا يستطيع إنجازها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية المناسبة؛
- يجب على المدقق الخارجي أن يبدي رأيه بكل نزاهة وحيادية عن القوائم المالية كوحدة ،وأن يشير في تقريره إلى المخالفات ،والآثار المترتبة عنها.

[1] ألفين أريتر وآخرون، "**المراجعة: مدخل متكامل**"، ترجمة ومراجعة محمد عبد القادر الديسطي وآخرون، الطبعة 7، دار المريخ، الرياض، 2009، ص113.

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص34.

[3] José Bouaniche," **éthique de l'auditeur, revue de l'institut française d'audit interne IFAI** ", N° 82 mars 2006, p16.

[4] ألفين أريتر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 126.

د-المسؤولية اتجاه العميل : لكي تتحقق هذه القاعدة يجب على المدقق الخارجي الالتزام بمعايير السلوك المهني، والتي تشمل ما يلي[1]:

- الأمانة : تعني المصداقية والصراحة في طرح الحقائق، والاستقامة في العمل وعدم الغش؛
- النزاهة : تعني النزاهة ضمنيا التعامل العادل، والصدق في العلاقات المهنية، أي رغبة المدقق الخارجي في تقديم خدمات مثالية لعملية تفوق رغبته في تحقيق مصلحته الشخصية؛
- سرية البيانات : يجب على المدقق الخارجي عدم إفشاء السر المهني، إلا تلك المعلومات التي تطلبها المحكمة أو الجهات المهنية؛
- الأتعاب الشرطية : وهي الأتعاب التي يتحصل عليها المدقق الخارجي نتيجة إنجاز عمل معين ولا يتحصل على هذه الأتعاب إلا بعد الحصول على نتيجة معينة، ولهذا على المدقق الخارجي، ولأجل الاحتفاظ بموضوعيته يجب عليه عدم أخذ أتعاب شرطية في حالة القيام بالتدقيق أو الخدمات الأخرى التي يقدم بها تقارير بشأنها.

الفرع الثاني : المسؤوليات والممارسات الأخرى

تتضمن هذه القاعدة تطبيق المبادئ الأساسية التالية [2] :

أولا-الأعمال المحضورة : هناك بعض الأعمال يحضر على المدقق الخارجي القيام بها، لأنها تخل بقواعد السلوك المهني وتضر بسمعة المعني ككل.

ثانيا-الإعلانات : إلى وقت قريب كان الإعلان ممنوعا من طرف الجمعيات المهنية، وكان يتم الحصول على الأعمال من خلال البنوك، المحامين، العلاقات الشخصية، السمعة الجيدة، وفي سنة 1984 في المملكة المتحدة تم التخفيض في هذا المنع وذلك بالسماح لمؤسسات التدقيق بالإعلان عن خدماتهم بشرط عدم الإخلال بكرامة المهنة أو إساءة سمعة زميل في المهنة أو استعمال مواد دعائية.

ثالثا-العمولات : يجب على المدقق الخارجي ألا يدفع أية عمولات بغرض الحصول على العملاء باستثناء تلك المتعلقة بالخدمات الضريبية للدخل، والاستشارات الإدارية، فليس ممنوعا على المدقق الخارجي أخذ العمولات، لأن هذه الأعمال لا تتطلب الاستقلالية كما هو في التدقيق أو الاطلاع.

رابعا-الوظائف المتعارضة : يجب على المدقق الخارجي أن لا يرتبط بأي وظيفة أخرى في أي مؤسسة، لأن ذلك من شأنه إضعاف حياديته، وموضوعيته عند القيام بعمله.

[1] IFAC, "**Handbook of international auditing, Assurance and ethics pronouncements**", part , New York, 2008, p 22. Available from : http//www.ifac.org

[2] حسين أحمد دحدوح وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 84.

المبحث الرابع : ماهية التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم الآليات الرقابية التي يعّول عليها لضمان التطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات وذلك لما يوفره التدقيق الخارجي من ابداء رأي فني محايد حول مدى مصداقية القوائم المالية للمؤسسة، وذلك بزيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة فيها.

المطلب الأول : مفهوم وخصائص التدقيق الخارجي

لقد مر مفهوم التدقيق الخارجي بعدة مراحل، ارتبطت كل مرحلة بنوع الهدف المتوخى من العملية وعلى إثر ذلك تحددت تدريجيا المبادئ والخصائص التي يتوقف عليها التدقيق الخارجي.

الفرع الأول : مفهوم التدقيق الخارجي

ينظر إلى وظيفة التدقيق الخارجي في الحياة الاقتصادية بأنه الوظيفة التي تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على تلك الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع، التي تحتاج إلى رأي فني محايد ومستقل بخصوص القوائم المالية للمؤسسة. رغم تعدد التعاريف التي تناولت التدقيق الخارجي، إلا أن جميعها يتفق في مضمون الأهداف التي يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيقها.

أولا–التعريف الأول : "يعرف بأنه عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات، والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة محل التدقيق في نهاية الفترة الزمنية"[1].

ثانيا–التعريف الثاني : "هو الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة يتم عن طريق شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة وهو مستقل عنها ويتم تعيينه بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب مقابل العمل المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية "[2].

ثالثا–التعريف الثالث : " عملية منظمة يقوم بها مدقق خارجي مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع ايصال النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام"[3].

---

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص13.

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص10.

[3] رجب السيد وآخرون، "**أصول المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص07.

رابعا–التعريف الرابع : "هو ذلك التدقيق الذي يقوم به شخص أو طرف من خارج المؤسسة أي مستقل عن إدارة المؤسسة[1] بهدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات، والمستندات والدفاتر فحصا انتقاديا بهدف تقديم رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية في نهاية الفترة المالية، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة"[2].

ومن خلال هذا يمكن القول أن التدقيق الخارجي هو عملية منظمة يقوم من خلالها المدقق الخارجي بفحص جميع مستندات، ودفاتر المؤسسة للتأكد من مدى مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق والخروج برأي فني محايد يخدم جميع الأطراف أصحاب المصالح.

ومن خلال هذا التعريف يتبين أنه حتى يصل التدقيق الخارجي للهدف المنشود يجب أن يمر بثلاث مراحل أساسية[3] :

أ–الفحص : يقصد به عملية التأكد من مدى صحة قياس العمليات وسلامتها، وتسجيلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة.

ب–التحقق : وهي عملية التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة، ومدى توافق تسجيلها مع التشريع المحاسبي في الدفاتر الخاصة بالمؤسسة. و عليه نقول أن عمليتي الفحص والتحقق وجهين لعملة واحدة، ويقصد بها تمكين المدقق الخارجي من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أعطت صورة عادلة لأعمال المؤسسة ومركزها المالي.

جـ–التقرير : هو بمثابة العملية الختامية لعملية التدقيق، ويقصد به بلورة نتائج مرحلة الفحص والتقرير في التقرير النهائي.

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح لنا ما يلي :

- يعد التدقيق الخارجي عملية منظمة تعتمد بشكل كبير على الفكر والمنطق، فهو نشاط يجب القيام به بشكل منهجي ومنظم ومخطط له، وليس بطريقة عشوائية؛
- التدقيق الخارجي عملية موضوعية ومنهجية، وذلك لأن عمل المدقق الخارجي الهدف منه موضوعي (إعطاء صورة حقيقية، وصادقة على نشاط المؤسسة)، وليس الهدف منه ذاتي؛
- تعد الأدلة التي يقوم بجمعها المدقق الخارجي لعملية التدقيق هي جوهر هذه العملية، حيث تساعده في الخروج برأي فني محايد حول مدى مشروعية القوائم المالية، فهذه الأدلة تستخدم للتحقق من مدى تطابق نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة، وأثرت على نتائج عمليات الوحدة ومركزها المالي والمعايير الموضوعة؛
- يقوم بعملية التدقيق الخارجي شخص مستقل عن المؤسسة ولا يمد لها بأي صلة؛
- الهدف من عملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى مصداقية القوائم المالية ومدى دلالتها على المركز المالي للمؤسسة؛

[1] محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص30.

[2] عبد الرحمن بايتات وآخرون، "**التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**"، دار المحمدي العام، الجزائر، 2008، ص 21-22.

[3] مسعود صديقي، محمد براق، "**انعكاسات تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**"، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 8- 9مارس 2005، ص27.

- يقوم المدقق الخارجي من خلال تقريره النهائي لعملية التدقيق بإيصال نتائج التدقيق للأطراف المعنية فتقرير المدقق الخارجي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل إدارة المؤسسة في ضوء تماشيها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛
- يعتبر تقرير المدقق الخارجي أكثر مصداقية من تقرير المدقق الداخلي، وهذا نتيجة لاستقلال المدقق الخارجي عن المؤسسة وهو عكس المدقق الداخلي الذي يعد عامل من عمال المؤسسة.

الفرع الثاني : خصائص التدقيق الخارجي

تعددت خصائص التدقيق الخارجي، إلا أنها تشترك في نقطة واحدة ألا وهي خدمة جميع أصحاب المصالح ولهذا تتمثل أهم خصائص التدقيق الخارجي فيما يلي[1] :

أولا–التدقيق الخارجي عملية هادفة : يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها، فالقوائم المالية يتم تقديمها للأطراف الخارجية أصحاب المصالح، حيث يعتمد هؤلاء عليها من أجل الحكم وتقييم أداء المؤسسة، ونظرا لتضارب المصالح بين المساهمين المسيرين، فإن أصحاب المصالح يحتاجون إلى المدقق الخارجي لإبداء رأيه الفني المحايد، والموضوعي في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

ثانيا–التدقيق الخارجي عمل منظم : تعتبر عملية التدقيق الخارجي من أهم العمليات المنظمة التي تتم وفق مجموعة من المراحل المترابطة للوصول إلى الهدف المنشود من هذه العملية، فالمدقق الخارجي يبدأ عمله بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمؤسسة وفي مقدمتها معرفة البيئة التي سيجري فيها عملية التدقيق، ثم بعد ذلك يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا بغية الوقوف على نقاط القوة والضعف فيها، ويستكمل المدقق الخارجي عملية التدقيق بعمليات الفحص الميداني، وهذا مع تجميع وتقييم الأدلة التي تؤكد رأيه، وتنتهي العملية بإعداد تقرير التدقيق الخارجي الذي يشمل الرأي الفني المحايد للمدقق الخارجي في مصداقية القوائم المالية المعروضة عليه.

ثالثا–التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل : تقوم عملية التدقيق الخارجي على مبدأ هام وضروري وهو استقلالية المدقق الخارجي، بحيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسة محل التدقيق، وليس له أي ضغوط اتجاه إنجاز عمله وهذا لإعطاء مصداقية أكبر للقوائم المالية التي يقوم بتدقيقها، وتقديم تقارير عنها لأصحاب المصالح ويمكن القول أنه إذا لم يكن المدقق الخارجي مستقلا، فهذا يجعل القوائم محل شك من وجهة نظر مستخدميها وبالتالي لا يمكن الإعتماد على رأيه.

[1] - محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 10.
- رجب السيد راشد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 7-8.

رابعا–التدقيق الخارجي عملية اتصال متكامل : يعرف الإتصال بصفة عامة في كونه عملية نقل عمليات معينة بين طرفين أو أكثر ،باستخدام وسيلة إتصال معينة ،ومعنى ذلك أن عملية الإتصال تنطوي على طرفين يمثل أحدهما المرسل والآخر المستقبل وتنطوي على رسالة وعلى قناة اتصال، وبالنظر لعملية التدقيق الخارجي نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الإتصال، أما الرسالة فتتمثل في الرأي المهني الذي يبديه المدقق الخارجي في تقريره ويحمل في طياته معلومات جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، ويمكن أن يستفيد منها الأطراف الخارجية التي تكون بحاجة إلى هذا التقرير.

الفرع الثالث : أهداف التدقيق الخارجي

في الحقيقة هناك مجموعتين من الأهداف التي يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيقها وهي :

أولا–الأهداف العامة : بعد قيام المدقق الخارجي بالانتهاء من عملية التدقيق، وتقديم رأيه الفني المحايد بالتقرير النهائي يجب أن يتأكد من توفر المفهومين الشرعية، وصدق الحسابات التي تم تدقيقها، وفيما يلي سنبرز ذلك[1] :

أ––شرعية الحسابات : يقوم المدقق الخارجي من خلال عملية التدقيق بفحص مختلف القوائم المالية للمؤسسة وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، وجدول تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة، وكافة الملاحق المفسرة لهذه القوائم.

وبالإضافة إلى كافة الجداول التي يمكن أن تتضمنها تقارير مجلس إدارة المؤسسة محل التدقيق والمقصود هنا بالشرعية هو أن تكون هذه القوائم المالية السالفة الذكر قد تم إعدادها حسب القوانين والتشريعات المعمول بها، كما يشترط احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب–صدق الحسابات : ونعني بصدق الحسابات أن المدقق الخارجي قد قام بتدقيق العمليات والتأكد من عدم وجود خطأ أو أعمال غش أو تزوير، وهو مطالب في هذه الحالة بالإشارة إليها في تقريره النهائي.

ثانيا–الأهداف الخاصة : عند قيام المدقق الخارجي بعمله، فهو يهدف من خلال هذا إلى تحقيق مجموعة من الأهداف العامة وفي سبيل تحقيق ذلك يجد المدقق الخارجي نفسه أمام إنجاز مجموعة من الأهداف الخاصة مثل اكتشاف الغش والتزوير وتحسين التسيير[2] :

أ–اكتشاف الغش والتزوير : كان اكتشاف أعمال الغش والتزوير من طرف المدقق قديما غاية في حد ذاتها غير أنه في الوقت الحاضر أصبح أمرا ثانويا، والهدف الرئيسي لعملية التدقيق الخارجي هي إثبات مدى شرعية وصدق الحسابات، فالمدقق الخارجي قد يعثر أثناء أداء عمله بشكل غير مباشر على أعمال غش تتعلق بالتلاعب بأموال المؤسسة واستعمالها غير الشرعي، أو تزوير المعلومات المحاسبية بهدف إظهار وضعية أخرى غير الوضعية الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة، وهذا ما يلزم المدقق الخارجي باكتشاف أعمال الغش والتزوير، مع الأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة له، مع عدم التقصير في عمله وفي حالة محدودية الإمكانيات فإنه غير مطالب بالوقوف على مسؤولية لا تتعدى إمكانياته، بل عليه أن يتصرف كمحترف، على اعتبار أن الكل

[1] محمد بوتين، "**المحاسبة العامة للمؤسسة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص30–31.

[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص32،31.

بريء ونزيه في المؤسسة محل التدقيق ما لم تثبت إدانتهم، ومهما يكن ففي حالة الوقوف على التزوير، فإن رفض المصادقة على الحسابات المدعم بأدلة هو الرأي النهائي للمدقق الخارجي، وعلى هذا الأخير إذا كان تدقيقه تدقيق قانوني الإدلاء به في أقرب وقت إلى كل من وكيل الجمهورية ومجلس الإدارة، ومهما يكن فإن الاتجاه العام اليوم هو اعتبار أن اكتشاف أعمال الغش والتزوير نتيجة، وليس غاية في حد ذاتها.

ب-تحسين التسيير : عند قيام المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية، وفحص حسابات المؤسسة فإنه سوف يتوصل حتما إلى مجموعة من نقاط الضعف، وكذا الأخطاء المكتشفة يجب الإشارة إليها في تقريره كتحفظات ترفق باقتراحات وحلول، وإبداء رأيه ونصائحه في حدود مهامه القانونية، إن الأخذ بكل هذا سوف يؤدي إلى تحسين التسيير، لكن يبقى الهدف الرئيسي هو حول شرعية، ومصداقية الحسابات لا غير ولهذا يجب على المدقق الخارجي عدم التدخل في التسيير ولا المشاركة في اتخاذ قرارات التسيير، كما لا يمكنه الحصول على أجرة أو علاوة، أو أية مكافأة ماعدا أتعابه المحددة قانونا، بعكس المدقق التعاقدي الذي له حق التدخل في التسيير، وله أن يعوض بعض الأعضاء في المؤسسة، وأن يتقاضى علاوات ومكافآت الأمر الذي قد يمس بحيادته واستقلاليته.

المطلب الثاني : خطوات وإجراءات تنفيذ عملية التدقيق الخارجي

يتمثل الهدف الأساسي والمنتج النهائي لعملية التدقيق الخارجي في إعطاء رأي فني محايد حول شرعية ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة، وحتى يستطيع المدقق الخارجي الوصول إلى ذلك، يجب أن يلم بمختلف جوانب عمله، حيث يباشر عمله في جمع المعلومات والبيانات حول المؤسسة ومحيطها الخارجي لها، ومن ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية معتمدا في ذلك مجموعة أدلة الإثبات والقرائن، ومن ثم التحقق من حسابات المؤسسة للوصول إلى الهدف الأسمى للعملية وهو تقديم رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

الفرع الأول : التخطيط لعملية التدقيق

يعتبر التخطيط المناسب لعملية التدقيق أساسيا وجوهريا في إتمام هذه العملية ونجاحها في الوقت المقرر، ولتحقيق ذلك يتبع المدقق الخارجي مجموعة من الخطوات تتمثل فيما يلي[1] :

أولا-الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة : تعد هذه الخطوة من أهم الخطوات التنفيذية لعملية التدقيق الخارجي، إذ أنه ليس من الممكن تصور عملية التدقيق الخارجي في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع المعلومات والمعطيات حول هذه المؤسسة فالمدقق الخارجي لا يمكنه فحص حسابات المؤسسة مباشرة دون جمع مجموعة من المؤشرات التي تعطيه القدرة على الحكم على المنتج النهائي، والمتمثل في القوائم المالية، فمثلا لن يتمكن من تدقيق ومراقبة المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج

[1] عبد الرؤوف جابر، "**الرقابة المالية والمراقب المالي، الناحية النظرية** "، دار النهضة العربية، بيروت، 2004، ص118.

ولن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة وعملياتها.

جدول رقم : (4.2) خطوات الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

أعمال واتصالات أولية مع المؤسسة	-التصرف في الوثائق الخارجية للمؤسسة -التنظيم المهني: ✓ عناصر المقارنة بين المؤسسات؛ ✓ حوار مع المسؤولين؛ ✓ زيارات ميدانية؛ ✓ التعرف على الوثائق الداخلية؛
انطلاق الأعمال	- تكوين الملف الدائم؛ - إعداد برنامج المراجعة الأولي.

المصدر : محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص68.

ثانيا– برنامج التدقيق : يعتبر برنامج التدقيق ذو أهمية عن المرحلة السابقة، حيث يوضح فيه المدقق الخارجي الخطوط العريضة التي يقوم عليها عمله، ولكون برنامج التدقيق ذو جودة عالية يقوم المدقق بعملية التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية الذي سيتولى فحصه لمعرفة مدى سلامته، ومدى إمكانية الاعتماد عليه في الخطة، وتحديد المشاكل المحتملة من خلال العمل.

ثالثا– أوراق عمل المدقق الخارجي : تعرف أوراق العمل على أنها كل الأدلة والقرائن التي يقوم المدقق الخارجي بتجميعها لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها، فيستند عليها في تقريره، وهي خير دليل على اتباع العناية المهنية اللازمة أثناء القيام بعملية التدقيق[1]، الأمر الذي سوف ينتج عنه تقديم رأي فني محايد على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

الفرع الثاني : الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة وموثوقة

يقصد بأدلة التدقيق جميع المستندات، والتفسيرات والتقديرات، والعمليات المحاسبية التي يحصل عليها المدقق الخارجي والتي تساعده في عملية إصدار حكمه على البيانات المالية، ومدى مصداقيتها، ولا يتحقق ذلك إلا بجمع المدقق الخارجي لأدلة موثوق بها تؤيد الرأي الذي سوف يصدره في نهاية عملية التدقيق، وتتحدد حجية أدلة الإثبات بعاملين أساسيين وهما[2] :

أ–موثوقية الدليل : إذا كان الدليل الذي تحصل عليه المدقق الخارجي موثوق فيه بدرجة كبيرة ،فإن ذلك يساعد المدقق الخارجي في الاقتناع بأن المركز المالي ونتائج الأعمال معبر عنها بعدالة؛

[1] صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 126.

[2] حاتم محمد الشيشيني، "**أساسيات المراجعة**"، المكتبة المصرية، مصر، 2007، ص190-194.

ب-كفاية الدليل : تتحدد كفاية الدليل بكمية الأدلة التي قام بجمعها المدقق الخارجي، وتقاس كفاية الأدلة بحجم العينة التي يختارها.

الفرع الثالث : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يتكون هذا النظام من بيئة وإجراءات الرقابة، ويتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من النظام وكفاءة إنجاز الأعمال متضمنا الالتزام باللوائح في التحقق من حماية الأصول، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء وضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية، ولهذا يرى المدقق الخارجي أن تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق يعد أمرا أساسيا في تحديد نطاق عمله الميداني، حتى يحقق المستوى المطلوب في تنفيذ قراراته وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكنه من تحديد أو توسيع نطاق الاختبارات التي تحدد إجراءات التدقيق[1].

الجدول رقم : (5.2) دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

1-جمع الإجراءات	– استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح؛ – ملخصات إجراءات ،ملخصات الأدلة الكبيرة.
2-اختبارات التطابق (الفهم)	– تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.
3-تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية	– نقاط قوة النظام – نقاط ضعف النظام.
4-اختبارات الاستمرارية	– اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.
5-تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	– نقاط قوة النظام ،ضعف وحضور النظام- النتائج.

المصدر : محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 71.

ولدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق، وتقييم مدى فعاليته، يعتمد المدقق الخارجي على مجموعة من الوسائل التي من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام وتتمثل فيما يلي[2] :

أولا-قائمة الإستقصاء النموذجية : تعتبر قائمة الإستقصاء الأداة المهمة في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تشتمل هذه القائمة على مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية، بحيث يوجد نوعان من الإجابة على هذه الأسئلة فإذا كانت الإجابات إيجابية، فهي تعبر عن درجة من الرضى على الرقابة الداخلية. بينما تعبر الإجابات السلبية عن ضعف محتمل في أسلوب الرقابة، أو أنها توضح على الأقل الحاجة إلى زيادة الفحص والدراسة، ويعاب على الطريقة الإستقصائية احتمالية قيام مساعدي التدقيق بالإجابة على الأسئلة دون فهم حقيقي لأوضاع المؤسسة، الأمر الذي يؤدي إلى بناء قرارات خاطئة.

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 70.

[2] جميلة الجوري، مفيد عبد اللاوي، "**الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية**"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 5، 2012، ص218-220.

ثانيا–الوصف الدقيق لنظام الرقابة الداخلية : يقوم في هذه الحالة المدقق الخارجي بتقديم وصف كتابي لكل عملية من النشاط ومن يقوم بها ونوعية المستندات والسجلات المستعملة، وتعتبر المرونة بمثابة أهم ميزة لمذكرات وصف نظام الرقابة الداخلي.

ثالثا–خرائط التدقيق : تمثل خريطة التدقيق التي يقوم باستخدامها المدقق الخارجي شكلا بيانيا رمزيا لجزء معين من نظام الرقابة الداخلية، ويوضح هذا الشكل تتابع تدفق البيانات، هذا واصطلح عليها أيضا بخرائط النظم، وهي عبارة عن عرض بياني لإجراءات تدقيق البيانات في نظام معين، أو في دورة حياة محدودة، وتعتبر طريقة ممتازة للمدقق الخارجي، والتي يستخدمها لتجميع المعلومات الخاصة بأساليب الرقابة حتى يتمكن من دراستها وتقييمها يمكن أن تظهر فعاليتها في الربط، والعرض لحلقات الاتصال مما ينبه المدقق الخارجي إلى التعرف السريع على الحلقات المفقودة من الإجراءات.

رابعا–مراجعة عناصر القوائم المالية : يعتبر الهدف الرئيسي للتدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد في أن القوائم المالية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وحتى يتمكن المدقق من ذلك كان من الواجب عليه أن يقوم بالعديد من الإجراءات التي تتمثل في التحقق من عناصر القوائم المالية وذلك من خلال[1] :

أ–الكمال : يعني أن كل العمليات المتعلقة بالحسابات قد تم تسجيلها محاسبيا؛

ب–الوجود : يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية؛

جـ–الملكية : يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول ،والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم؛

د–التقييم : أي أن كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر ،تم تقييمها بشكل سليم.

وتشمل عملية التدقيق التحقق من العناصر التالية :

- التحقق من الأصول الثابتة والمخزونات؛
- التحقق من الحقوق والديون ،والأموال المملوكة كذلك؛
- التحقق من النواتج؛
- التحقق من الأعباء.

الجدول رقم : (6.2) إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية

تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعادة النظر في برنامج التدقيق.	– تحقق البرنامج؛ – تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية.
اختبارات السريانية والتطابق	– اختبارات التطابق (إعادة النظر في المعلومة ،مقارنة عن طريق العمليات الحسابية)؛ – اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية؛ – اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية؛ – اختبارات التطابق بواسطة المشاهدة المادية.

[1] صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 148.

إنهاء عملية التدقيق	– التأكد من مدى توفر المبادئ المحاسبية؛ – فحص الأحداث ما بعد الميزانية؛ – فحص تقديم القوائم المالية ،والمعلومات الإضافية؛ – إعادة النظر في أوراق العمل؛ – إصدار الرأي.

المصدر : محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص83.

الفرع الرابع : التقرير

ويعتبر التقرير هو آخر مرحلة يقوم بها المدقق الخارجي، وهي كتابة التقرير الأولي، وهو التقرير التمهيدي، فوجوده يحقق هدفين : الأول بيداغوجي، وهو الكشف عن نقاط الضعف، وإمكانية تصحيح الأخطاء المكتشفة قبل إقفال الحسابات والسنة المالية، أما الهدف الثاني فهو أساسي، وهو أن التقرير التمهيدي يسمح للمدقق الخارجي بإجراء برمجة العميات للمرحلة اللاحقة وبالتركيز على مواطن الضعف ويمكن القول أن تقرير المدقق الخارجي هو عبارة عن بيان مكتوب يلخص الرأي الذي خرج به هذا الأخير من خلال عملية فحص وتدقيق البيانات المالية في المستندات والدفاتر والكشوف، ويقوم بتقديمه إلى الهيئة العامة للمساهمين للمؤسسة ويوضح هذا التقرير بصفة أساسية، رأي المدقق الخارجي في القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة[1].

المطلب الثالث : تقارير ومسؤوليات المدقق الخارجي

تتوقف نتيجة عملية التدقيق على نوع التقرير الذي سيقدمه المدقق الخارجي فيمكن أن يكون تقريرا بدون تحفظ، أو يتحفظ على بعض الاعتراضات، كما يمكنه تقديم تقرير سالب أو الامتناع عن تقديم رأيه إذا كان هناك تحريف في القوائم المالية من طرف ادارة المؤسسة، وفي المقابل يكون المدقق مسؤولا أيضا مسؤولية مهنية، ومدنية، وجزائية في حالة تقصيره في أداء مهامه طبقا للقوانين المنظمة للمهنة.

الفرع الأول : تقارير المدقق الخارجي

أولا–الغرض من التقرير : هناك التقرير العام والتقرير الخاص

أ– التقرير العام : وهو ذلك التقرير الذي يعده المدقق الخارجي، ويتم استخدامه من قبل جميع الأطراف الخارجية وبصفة خاصة المساهمين من ذوي المصلحة في المؤسسة التي يخصها هذا التقرير، وهو ينطوي على رأي عام في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، الذي يعرض على الجمعية العامة، وينشر في الجرائد وفق متطلبات قانونية معينة[2].

[1] المرجع السابق، ص 149.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص39.

ب- التقرير الخاص : ويختلف هذا التقرير عن التقرير العام، في كونه يعده المدقق الخارجي لإبداء رأي خاص في مجال أو جانب معين، ومثل هذه التقارير لا تخضع لمتطلبات النشر العام، كما في حالة التقرير العام، ومن أمثلة هذه التقارير نذكر ما يلي[1] :

- التقارير التي تعد عن القوائم المالية للمشروعات التي لا تهدف إلى الربح، وتتبع نظاما محاسبيا يختلف عن ذلك الذي تتبعه المؤسسات التجارية والصناعية، والمالية التي تهدف إلى الربح؛
- التقارير التي تعد لأغراض معينة مثل التقارير التي تطلبها جهات حكومية وبشكل معين، والتقارير المتعلقة بجانب من القوائم المالية والمتعلقة بدراسات خاصة.

ثانيا- من حيث التفصيلات التي يتضمنها التقرير: هناك التقرير المختصر والتقرير الطويل

أ- التقرير المختصر : يقصد به ذلك التقرير الذي يعده المدقق الخارجي، ويبين ما فيه بصورة مختصرة مسؤولياته ونطاق الفحص ويرفق هذا التقرير بالقوائم المالية المنشورة، حيث يعتبر جزأ لا يتجزأ منها، وقد حددت المهنة نموذجا معينا لهذا التقرير، يستخدمه جميع المدققين، وذلك للحد من سوء الفهم والتفسير لتقرير المدقق الخارجي، والذي يمكن أن يظهر إذا كان كل تقريره يمثل نموذجا مستقلا ومختلفا عن غيره، ولذلك فإنه من هذا المنطق يمكن النظر للتقرير المختصر على أنه يمثل تقرير نمطي[2].

ب-التقرير الطويل : يتضمن هذا التقرير إلى جانب عناصر التقارير السابقة إيضاح وشرح الأخطاء التي اكتشفها المدقق الخارجي خلال قيامه بعملية التدقيق الخارجي، وتوصيات بإجراء تعديلات على النظام المحاسبي من أجل رفع كفاءته واقتراحات لجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر كفاءة وفعالية، ويصف المدقق الخارجي في هذا التقرير نطاق تدقيقه بصورة تفصيلية، كما يبين بوضوح موقفه بالنسبة للبيانات التي تظهر في التقرير المفصل، وعند إعداد التقرير الطويل يجب على المدقق الخارجي مراعاة ما يلي[3] :

-عدم احتواء التقرير الطويل على بيانات جديدة لا يحتويها التقرير المختصر، وإلا أدى ذلك إلى احتمال أن يصبح التقرير المختصر بلا هدف بسبب عدم كفاية المعلومات والحقائق الأساسية؛

-أن تكون البيانات والتعليقات التي يحتويها التقرير الطويل مجرد أداة للتوضيح، ولا تكون أداة لاستثناء أو تحفظ لا يحويه التقرير المختصر، وفي جميع الأحوال فإن المدقق الخارجي يعد تقريره الطويل بصورة واضحة مع إبداء الرأي الفني عما تحويه القوائم المالية كما هو الحال بالنسبة للتقرير المختصر.

ثالثا- من حيث أنواع الرأي : هناك عدة تقارير تتمثل فيما يلي :

أ- التقرير النظيف : يعد هذا النوع من التقرير الأكثر انتشارا للتقارير، حيث يتم استخدامه في 90% من حالات التقرير بالتدقيق الخارجي، ونقصد بالتقرير النظيف التقرير الذي يبدي فيه المدقق الخارجي رأيا إيجابيا في القوائم المالية محل التدقيق، أي إصدار رأيه بدون تحفظ على هذه القوائم المالية إذا توفرت فيها الشروط التالية[4] :

-تضمين كافة القوائم (قائمة المركز المالي ،قائمة الدخل ،قائمة التدفقات النقدية ،الملاحق) بالقوائم المالية؛

-اتباع معايير التدقيق الثلاث (معايير عامة ،العمل الميداني ،إعداد التقرير) بكافة جوانب عملية التدقيق؛

[1] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 260.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص392-393.

[3] الفيت أرينز وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص63-64.

[4] المرجع السابق، ص 67.

-جمع الأدلة الكافية، وقيام المدقق الخارجي بأداء عملية التدقيق على النحو الذي يمكنه من الإشارة إلى أنه قدم الالتزام بمعايير العمل الميداني الثلاث؛

-إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، ويعني أن يكون هناك قدرا من الإفصاح الكافي في الملاحظات المرفقة، وباقي جوانب القوائم المالية؛

-عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.

ب-التقرير المقيد (المتحفظ) : وهو ذلك التقرير الذي يقوم فيه المدقق الخارجي بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته، أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق الخارجي أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويجب أن تكون هذه التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ. ويتم استخدام تقرير الرأي المقيد فقط إذا استنتج المدقق الخارجي أن القوائم المالية كوحدة تتسم بالصدق، ويتم استخدام هذا النوع عندما يقوم العميل (صاحب المؤسسة) بتقييد مجال عمل المدقق، أو عند وجود ظروف تمنعه من إجراء تدقيق كامل[1].

جـ-التقرير السالب : يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق الخارجي بأن القوائم المالية كوحدة تتسم بالتحريف أو التضليل على نحو يتسم بالأهمية النسبية، وأنها لا تعبر بعدالة عن الواقع الصحيح للمؤسسة، سواء من حيث المركز المالي، أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويمكن إصدار التقرير السالب، فقط عندما يتوافر للمدقق الخارجي بعد إجراء الفحص الملائم، القناعة بعدم وجود اتفاق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق الخارجي مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين وحجج مع ذكرها[2]. يعتبر الرأي السالب أمر نادر الحدوث، لأن المدقق الخارجي في غالب الأمر يقدم مجموعة من التوصيات قبل إصدار تقريره السالب، وعادة ما تلتزم المؤسسات بتنفيذ هذه التوصيات والعمل على تداركها.

د- تقرير الإمتناع عن إبداء الرأي : يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن المدقق الخارجي لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية بسبب عدم مقدرته على الاقتناع بصدق القوائم المالية كوحدة، وقد ترجع ضرورة الإمتناع عن الرأي إلى وجود حدود على مجال التدقيق أو عدم حياد علاقة المدقق الخارجي بالمؤسسة، وفقا لما قرره السلوك المهني وكلتا الحالتان تمنعان المدقق من إبداء رأيه على القوائم المالية كوحدة. ويتميز التقرير الذي يتم فيه الإمتناع عن إبداء الرأي عن التقرير الذي يتم فيه إصدار رأي سلبي في أن النوع الأول يتم القيام به عندما لا تتوافر للمدقق الخارجي المعرفة الكافية، بينما يتم القيام بالنوع الأخير عندما تتوافر للمدقق الخارجي معرفة بعدم عدالة القوائم المالية، ويتم استخدام هاذين النوعين من التقرير في ظل الحالات التي تتسم بالأهمية النسبية الشديدة[3].

[1] المرجع السابق، ص74.

[2] المرجع نفسه والصفحة السابقة.

[3] المرجع نفسه والصفحة السابقة.

الفرع الثاني : مسؤوليات المدقق الخارجي

يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا عن أي خطأ أو تقصير، أو إهمال يقع منه أو من أحد الأفراد العاملين بمكتبه أثناء أداء عملية التدقيق الخارجي، وأهم أنواع المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق الخارجي هي :

أولا–المسؤولية المدنية : يعتبر المدقق الخارجي مسؤول تجاه المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، واتجاه الغير عن أي تقصير أو خطأ يقع منه أثناء عملية التدقيق الخارجي، وهو ملزم بتعويض الضرر، سواء كان هذا الضرر مادي أو معنوي[1].

أ– مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه العميل : وتسمى هذه المسؤولية بالمسؤولية التعاقدية، وتتمثل مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه العميل في النواحي التالية[2] :

- ضرورة الالتزام بنصوص العقد المبرم بين المدقق الخارجي والعميل وعدم الإخلال بجميع بنوده؛
- ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وفي حالة عدم بذل هذه العناية يعرض المدقق الخارجي إلى المساءلة نتيجة الإهمال في أداء مهامه المطلوبة؛
- المسؤولية عن الاهمال الجسيم، والذي قد يصل إلى حد التلاعب في نتائج التحقيق، أي مزاولة المدقق الخارجي لواجباته دون بذل العناية المهنية الكافية؛
- المسؤولية عن الإهمال في ذكر حقائق جوهرية تؤثر على الإفصاح، كعدم الإدلاء بأية معلومات أو آراء يعلم أنها غير حقيقية أو غير قانونية.

ب– مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه الطرف الثالث : يسمى هذا النوع من المسؤولية "**بالمسؤولية التقصيرية**" اتجاه الطرف الثالث (مستخدمو القوائم المالية) بالرغم من عدم وجود عقد واضح بينهما، ويعود السبب الرئيسي في هذه المسؤولية إلى عدم قيام المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة للقيام بالأعمال التي أوكلت إليه. ولتحقق المسؤولية المدنية بشقيها التعاقدية والتقصيرية يتطلب توافر أركان تتمثل فيما يلي[3] :

–الضرر : يعد من أهم أركان المسؤولية المدنية، وينتج الضرر عن فشل المدقق الخارجي في اكتشاف الأعمال غير القانونية التي يمكن كشفها لو بذل العناية المهنية اللازمة.

–الإهمال : تشير القاعدة العامة إلى أن المدقق الخارجي مسؤول مدنيا في حدود إهماله، حيث تؤثر درجة الإهمال في نتيجة الدعاوى القضائية المرفوعة ضده.

–العلاقة السببية بين الإهمال والضرر : لا يكفي لقيام المسؤولية المدنية توفر الإهمال وحدوث الضرر للمدعي بل لابد من وجود علاقة سببية بينهما، أي لابد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للإهمال.

---

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[2] يوسف محمد جربوع، "**مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن معالجة الآراء المتحفظة في تقارير المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، العدد 24، 2004، ص 7.

[3] حسين أحمد دحدوح وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 190–192.

ثانيا–المسؤولية الجزائية : تعني المسؤولية الجزائية المسؤولية التي يتحملها المدقق الخارجي نتيجة مخالفته للقواعد القانونية المنصوص عليها في التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي، ومن بين الأمثلة التي يترتب عليها المسؤولية الجزائية للمدقق الخارجي ما يلي[1] :

أ–تآمر المدقق الخارجي مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين؛

ب–قيام المدقق الخارجي بعدم الإشارة إلى بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة في تقريره.

ثالثا–المسؤولية المهنية : تتمثل المسؤولية المهنية للمدقق الخارجي في مجموعة من الالتزامات والواجبات تجاه مهنة التدقيق من جهة وعميله وزملائه في المهنة من جهة أخرى، أي يجب الالتزام بدليل السلوك المهني، وذلك حرصا على كرامة المهنة التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار، أو تجميد العضوية أو حرمانهم من ممارسة المهنة[2].

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 74.

[2] حسين أحمد دحدوح وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص190–192.

خلاصة:

من خلال تعرضنا لهذا الفصل تبين لنا بأن التدقيق كان نتيجة حتمية وضرورية لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية، والتغيرات التي مست الشركات الكبرى جراء الفصل بين الملكية والتسيير الأمر الذي حتم عليها الاستعانة بطرف خارجي مستقل كأسلوب من أساليب الرقابة التي تهدف لفحص أعمال الغير، وذلك للحكم على مدى وسلامة التنفيذ وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وهذا ما جعل الباحثين والمهنيين إلى الاهتمام به بشكل واسع واعطاءه حيزا يظم مفهومه ومبادئه التي تحكمه لمساهمته الكبيرة في تنمية المجتمعات لما له من دور في حماية الاستثمارات، واكتشاف حالات التلاعب، والاسراف ومساعدة الادارة في التعرف على أهم المعوقات التي تواجه التنفيذ الفعلي، والسليم لسياسة المؤسسة.
ومن خلال ما تطرقنا اليه في هذا الفصل تم استخلاص النقاط التالية :

- ✓ يهدف التدقيق الخارجي للتحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية، والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة وابداء الرأي الفني المحايد حول تلك البيانات المدققة من طرف المدقق الخارجي؛
- ✓ التدقيق هو عبارة عن عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطرق موضوعية؛
- ✓ الشخص المزاول لمهنة التدقيق الخارجي يجب أن يكون مستقلا ومؤهل تأهيلا علميا ومهنيا كافيين؛
- ✓ تطورت عملية التدقيق عبر التاريخ، وهذا ما جعلها تنتقل من مستويات دنيا إلى مستويات متقدمة؛
- ✓ يعتبر التدقيق الخارجي أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها من خلال العمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية والمالية؛
- ✓ المدقق الخارجي ملزم على تدعيم قراراه بوسائل الاثبات التي تزيد من دقة ومصداقية رأيه حول صحة القوائم المالية؛
- ✓ تعتبر مهنة التدقيق الخارجي مهنة اجتماعية تستفيد منها أطراف عديدة ممن يستخدمون تقرير المدقق الخارجي.

التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسات

تمهيد :

واجهت مهنة التدقيق الخارجي في العشرية الأخيرة الكثير من المشاكل تمثلت في أزمة مسؤولية وفقدان الثقة من حولها من المستخدمين، والمساهمين بعد سلسلة الانهيارات المالية التي طالت أكبر المؤسسات العالمية، والتي ترجع في معظمها إلى الفساد الاداري والمحاسبي، ونقص الشفافية والافصاح وهو ما أدى بالدول إلى اعادة النظر في القوانين والمعايير المنظمة للمهنة، بالإضافة إلى أمور أخرى ذات صلة بالموضوع، وهذا ما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار قانون "**ساربنس أوكسلي**".

وفي خضم الزخم الهائل من المتغيرات التي يموج فيها العالم أصبحت الحاجة ملحة أكثر مما سبق لدعم حوكمة المؤسسات والتي ترتكز على التدقيق الخارجي باعتباره من الآليات المحورية التي تقوم عليها الحوكمة، وخاصة من خلال تفاعله مع الآليات الثلاثة الرئيسية(التدقيق الداخلي، لجنة التدقيق، مجلس الادارة) ولما له من دور في تسوية النزاعات، وضبط المسيرين من أجل العمل على ضمان تحقيق مصالح أصحاب الحقوق، وخاصة المساهمين في رأس مال المؤسسة.

وعليه سنتناول في هذا الفصل المحاور التالية :

المبحث الأول : التدقيق الخارجي كآلية رقابية في اطار نظرية الوكالة؛
المبحث الثاني : التدقيق الخارجي كآلية للحد من عدم تماثل المعلومات؛
المبحث الثالث : أثر جودة التدقيق والافصاح المحاسبي على حوكمة المؤسسات؛
المبحث الرابع : دور التدقيق الخارجي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة المؤسسات.

المبحث الأول : التدقيق الخارجي كآلية رقابية في اطار نظرية الوكالة

نتيجة لتعارض المصالح بين الادارة والمالكين، وبقية أصحاب المصالح في المؤسسة وعلى وفق مبدأ الاختيار العقلاني الذي بموجبه يحاول كل طرف العمل على تعظيم منافعه الخاصة، فانه يتوقع أن تأتي عملية اختيار السياسة المحاسبية للمؤسسة متأثرة بالأهداف الذاتية للإدارة، بغض النظر عما إذا كانت تلك الأهداف متوافقة أو غير متوافقة مع الأهداف التي يسعى لتحقيقها أصحاب المصالح الآخرين حتى ولو كان ذلك على حساب التمثيل الصادق للأحداث، والعمليات من ناحية تقديم المعلومات.

المطلب الأول : ماهية نظرية الوكالة

لقد أنشأت نظرية الوكالة كمحاولة لحل مشكل تعارض المصالح، من خلال نظرتها إلى المؤسسة على أنها سلسلة تعاقدات اختيارية بين الأطراف المختلفة في المؤسسة للحد من سلوك الادارة بتفضيل مصالحها الشخصية على مصالح الأطراف الأخرى[1].

الفرع الأول : مفهوم نظرية الوكالة

لقد أحلت نظرية الوكالة في الفكر الاقتصادي بشكل رسمي في بداية السبعينات، إلا أن المفاهيم التي تستند عليها هذه النظرية تعود إلى الاقتصادي المعروف آدم سميث (**Adam Smith**) عند مناقشته لمشكلة الفصل بين الملكية والسيطرة في كتابه ثروة الأمم. ويعود الفضل في تطوير نظرية الوكالة إلى الاقتصاديين الأمريكيين أصحاب جائزة نوبل للاقتصاد (**Jensen et Meckling**) سنة 1976 اعتمادا على أعمال (**Means et Berle**) سنة1932[2] انطلاقا من تعريف المؤسسة كمركز تعاقد وتقوم نظرية الوكالة على مفهوم الوكالة، أي العلاقة التي تنشأ بين طرفين الموكل أو الأصيل أو الرئيس من جهة، والوكيل من جهة أخرى، وتتحدد هذه العلاقة عادة بموجب شروط عقد صريح يلتزم فيه الطرف الأول(الموكل) للطرف الثاني (الوكيل) بالقيام بأنشطة معينة لصالحه، كما يفوض له اتخاذ القرارات نيابة عنه[3]. ويتمثل أطراف عقد الوكالة في أربعة أطراف أساسية وهي[4] :

أولا–الموكل : وهو الشخص الذي يجب عليه احترام شروط العقد، والالتزام ببنوده، بالإضافة إلى ضمان حماية الوكيل من العوامل الخارجية، أي أنه يتحمل ما ترتب في ذمة الوكيل من حقوق وأضرار، فعقد التوكيل ينتهي عند اتمام الموكل لعمله الذي التزم بأدائه للوكيل، وبانتهاء الآجال المحددة وفق البنود التي بني عليها العقد أو عند وفاة الموكل أو خروجه عن الأهلية، كما قد ينتهي العقد بتضارب المصالح بينهما.

ثانيا–الوكيل : وهو الشخص أو العون الذي لديه التوكيل عن طريق الطرف الأول (الموكل) في ادارة شؤونه بما فيها السلطة الرقابية واتخاذ القرارات مع توفير الجهد والعناية الكافية للقيام بعمله مقابل حصوله على أجره من الموكل حسب الاتفاق المبرم بينهما.

---

[1] محمد نوري بتول، سلمان علي خلف، "**حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**"، الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، 12–13ماي 2010، ص12–13.

[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص67.

[3] محمد مطر، "**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض والافصاح**"، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص100.

[4] Olivier meier et all, "**entreprise multinationales-stratégie,restructuration gouvernance**", ed Dunod, paris, 2005, p263.

ثالثا–الموكل فيه : القيام بالتصرفات المالية من بيع وشراء وغيرهما وكل ما يقبل النيابة شرعا؛
رابعا–علاقة توكيل : تقع بين شخصين على الأقل.

وبناء على ما سبق فإن مشكلة الوكالة تنشأ من تعرض الطرف الأول (الموكل) لخسارة نتيجة عدم بذل الطرف الثاني (الوكيل) للعناية المهنية اللازمة من خلال الشكوك أو عدم التأكد الذي ينتاب سلوكيات المتعاقدين. ولهذا يمكن القول أن نظرية الوكالة تهتم بما يسمى بتعارضات الوكالة، أو ما يعرف بتضارب المصالح بين الموكل والوكيل، وأن هذه التعارضات يمكن معالجتها عبر آليات حوكمة المؤسسات إذ أن الوكيل لا يعمل دائما على تحقيق مصالح الأصيل، وتحصل هذه المشكلة في عدم تماثل المعلومات وعدم تكاملها بين الوكيل والموكل.

الفرع الثاني : أهمية وايجابية نظرية الوكالة

رغم المشاكل العديدة التي تولدها مشكلة الوكالة، إلا أن هذا لا يمنع من وجود ايجابيات لهذه النظرية وتتمثل هذه النظرة الايجابية في درجة أهميتها.

أولا–أهمية نظرية الوكالة : برزت أهمية نظرية الوكالة في البحوث النظرية للمحاسبة الإدارية نظرا لاحتمالات التعارض بين الوكلاء والأصلاء، مما يؤدي إلى أن أصحاب رأس المال (الأصلاء) في حاجة إلى استعمال الوسائل التي تمكنهم من مراقبة ومتابعة مدى وفاء الإدارة بالتكليف المحدد في عقد الوكالة، وهذا أدى إلى المطالبة بالتدقيق الخارجي للتقارير المحاسبية الدورية، وتصميم نظام الحوافز الإدارية، إذ انه يتم الربط بيم مصالح الإدارة ومصالح المالكين وذلك عن طريق حساب مكافآت الإدارة على أساس الربح المحاسبي وتحديد معايير ومؤشرات لقياس الأداء بما يضمن للمالكين بأن الإدارة قد اتخذت الأفعال نيابة عنهم وبما يتفق مع مصالحهم، والتي من الممكن أن يتخذوها بوصفهم متخذي قرار، ومن المعايير المستعملة معدل العائد على رأس المال المستثمر والدخل المتبقي، والعائد على المبيعات، والقيمة الاقتصادية المضافة، وبطاقة الأداء المتوازن ،فضلاً عن ذلك فان الإدارة ينبغي أن تهتم بمصالح أصحاب رأس المال وبث الثقة لديهم من خلال اتخاذ بعض الإجراءات التي تعزز ثقتهم بالإدارة، ومن خلال قيام الأخيرة بوضع الموازنات وتحديد الحدود العليا للإنفاق والتأمين على الممتلكات، ووضع الإجراءات السليمة لنظم الرقابة الداخلية[1].

ثانيا–النظرة الايجابية للوكالة :من بين أهم العوامل التي تدفع المسيرين لتحقيق مصالحهم الخاصة على حساب مصالح أصحاب رأس المال (المساهمين)، ويطال الغش والتهرب وحتى مكافآت الخطأ بسبب انفصال الملكية عن الإدارة والتي تناولها آدم سميث (**A.Smith**)، والذي وصل بدوره إلى النتائج التالية[2] :

أ–قيام الإدارة بعرض النتائج التي تحقق منفعتها وذلك من خلال استعمال طرق محاسبية محكمة ومربحة على غرار مؤسسات أخرى مسيرة من طرف مالكها، وهذه الأساليب تعمل على الحفاظ على المؤسسة وعلى مركزها التنافسي في السوق؛
ب–طبيعة المعلومات التي يحتاجها محللو القوائم المالية لاتخاذ القرارات التي تؤثر على عملية الاختيار ما بين البدائل المتاحة.

[1] محمد نوري بتول، سلمان علي خلف، مرجع سبق ذكره، ص14.

[2] Charreaux.G,"**La théorie positive de l'agence**", positionnement et apports, revue d'économie industrielle n=92éd 2000, p03.

وهذا ما أكده كل من (**Jensen et Meckling**) سنة 1976 حيث أكدا على أن طبيعة علاقة الوكالة هي تضارب المصالح بين المساهمين والمسيرين، ولكن لا بد من ايجاد حلول للتخفيف من حدة هذا الصراع، والذي قد يطال اقتصاد الدولة ككل، وذلك نتيجة افلاس عديد من كبرى الشركات والتي تتميز معظمها بالمؤسسة الادارية.

الفرع الثالث : مشاكل نظرية الوكالة

في الحقيقة تنشأ مشكلة الوكالة من تعرض الطرف الأول (**الموكل**) لخسارة نتيجة عدم بذل الطرف الثاني (**الوكيل**) للعناية المهنية اللازمة لتعظيم العائد، وتتمثل أهم مشاكل الوكالة فيما يلي :

أولا– مشكلة الاختيار العكسي (المتناقض) : إذا كانت نظرية الوكالة تدرس العلاقة " **مسير/مساهم**"، أي المشاكل التي يمكن أن تنشأ عن العقد المبرم بين المساهم والمسير، وأساليب حل هذه المشاكل، فإن النظرة الجديدة تدرس العلاقة "**مسير/ مستثمر محتمل**"، وفي هذه الحالة تختلف المعلومات والخبرات بين الطرفين، أي أن المعلومات الموجودة والمتاحة لفائدة المسيرين غير متاحة للمستثمرين المحتملين، وهذا ما يعبر عنه "**بالاختيار العكسي**"[1].

وهذه المشكلة تظهر نتيجة قدرة الوكيل على إخفاء بعض المعلومات، أو إعطاء معلومات خاطئة أو مضللة، في حالة لا يمكن للموكل فيها ملاحظة أداء الوكيل بصورة مباشرة والتحقق من نتائج قراراته وبالتالي لا يستطيع تحديد ما إذا كان الوكيل يختار البديل المناسب أم لا عند اتخاذ القرارات المختلفة [2].

ثانيا– مشكلة الخطر المعنوي : ويظهر هذا المشكل نتيجة عدم التأكد من أن الوكيل سيلتزم ببنود العقد الذي يربطه بالموكل حيث لا يوجد أي ضمان بأن الوكيل سيعمل على تحقيق مصالح الموكل، أو تحقيق الأهداف التي وضعها[3].

ثالثا–مشكلة عدم تماثل المعلومات : يتوافر بطبيعة الحال للوكيل (الإدارة) كل المعلومات المتاحة عن المؤسسة، وهذا من واقع معايشته اليومية لأعمال المؤسسة، ويقوم الوكيل باستخدام هذه المعلومات لتحقيق مصلحته الشخصية حتى ولو تعارضت مع مصلحة وأهداف الأصيل (الموكل) ومن الممكن أن يقوم الوكيل بالإفصاح عن بعض المعلومات ويخفي البعض الآخر، أو يقدم المعلومات بطريقة تجعل الأصيل يقيم مجهوداته في أفضل صورة ممكنة، أو في وضع أفضل مما لو توافرت كل المعلومات للأصيل[4].

رابعا–مشكلة تضارب المصالح : يعد كلا من الموكل والوكيل شخصان يتميزان بالتصرف الرشيد، أي أن كلا منهما يعمل على تعظيم منفعته المتوقعة، إذ يعد ذلك بمثابة هدف يفسر تصرفات كل منهما[5]. فالمالكون سوف يعملون من أجل تعظيم ثروتهم

---

[1] نبيل حمادي، براهيم براهيمية، عاشور ديون كتوش، "**التدقيق القانوني كأداة لتسير علاقة الوكالة في الشركة**"، الملتقى العلمي الدولي حول حوكمة المؤسسات أخلاقيات العمل والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، جامعة أبي بكر بلقايد بتلمسان، الجزائر، 5-6 ديسمبر 2007، ص07.

[2] Frédéric Parrat, op.cit, p 32.

[3] Ibid, p 32.

[4] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 79-80.

[5] Caplan , Robert et all, " **advenced management accounting** ", 2nd édition, prentice – Hill international inc, USA, 1989, p 721.

وتحقيق مصالحهم الذاتية بشكل منفرد بالعائد المالي المتوقع الذي سوف يتولد من استثماراتهم في المؤسسة بواسطة المدراء، أما المدراء فسوف يعملون على تحقيق مصالحهم الذاتية بتعظيم عائدهم (ثروتهم)، وكذلك بعدم بذل الجهد، أو ما تسمى بوقت الراحة "**Leisure**"، ولو كان ذلك على حساب مصلحة المالكين[1].

فالمصالح الذاتية للمدير تمثل مكونات العائد المتوقع الذي سيحصل عليه من المؤسسة، وهي أحد الدوافع والمؤثرات السلوكية للإدارة العليا، وقد تكون هذه المصالح جارية أو مصالح مستقبلية، كما أنها قد تتضمن منافع مالية، كما أن المدير قد يحصل على هذه المنافع بشكل مباشر أو غير مباشر[2]. ومن هنا تظهر تكاليف الوكالة، حسب "**Jensen et Meckling** " مشاكل الوكالة تولد ثلاثة أنواع من التكاليف[3] :

أ-تكاليف المراقبة : وهي التي تنتج بهدف التأكد من تصرفات الوكيل بأنه لا يعمل على تحقيق مصالحه الشخصية أثناء إدارته للمؤسسة.

ب-تكاليف الالتزام : وهي التي تنتج عن الدعم والتحفيز الذي يتحصل عليه الوكيل من أجل بناء الثقة التي تعتبر الأساس.

جـ-الخسائر المتبقية : وهي التكاليف الملازمة لتباعد المصالح بين المدراء والمساهمين (علاوة ضعيفة اختيار استراتيجية غير ملائمة) أي هي تلك التكاليف الناتجة عن استحالة تطبيق رقابة شاملة على سلوك وتصرفات المسير، وفي هذه الحالة تكون تكلفة الرقابة أكبر من العائد الذي يحصل عليه المستثمر وبالتالي من الأفضل أن يتحصل المسير على تلك المصاريف بدلا من استخدامها في عملية الرقابة، كما تعبر التكاليف المتبقية عن الخسائر الناتجة عن تعارض المصالح بين المسيرين والمساهمين[4].

ويفضل" **Shivdasani**"[5] إنفاق تلك التكلفة حتى وإن كانت أكبر من العائد المتوقع الحصول عليه من عملية الرقابة خاصة إذا تعلق الأمر بالتكاليف المدفوعة للإدارات الخارجية، لأن كفاءتها واستقلاليتها تعطي نجاعة للرقابة على المسير، مما يحفز أكثر للعمال بما لا يتعارض وأهداف المساهم. ويمكن ابراز أهم مشاكل الوكالة في الشكل التالي :

[1] سمير أبو الفتوح، "**نظرية الوكالة : مدخل لتخفيض التكاليف العامة**"، المجلة العربية للإدارة، المملكة العربية السعودية، العدد 4 ، المجلد 12، 1998، ص 38-39.

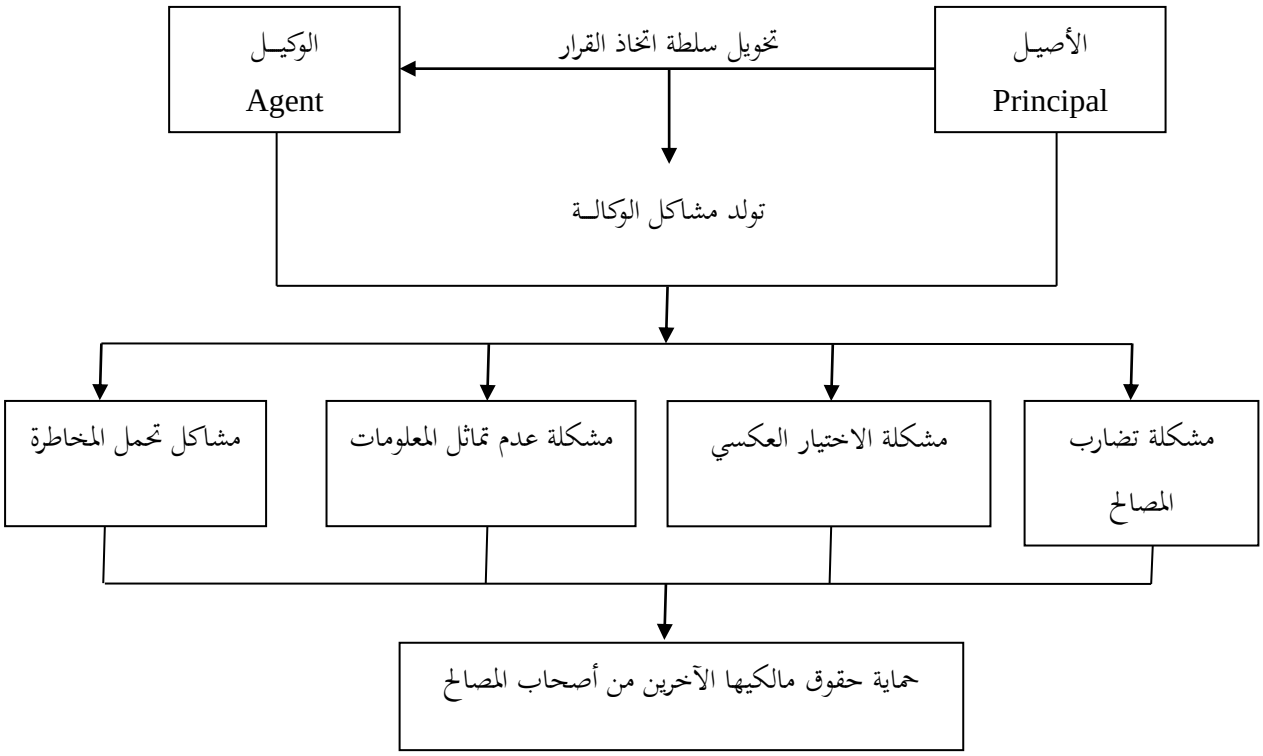
[2] عباس مهدي الشيرازي، "**نظرية المحاسبة**"، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص 396.

[3] Benoit Pige, "**Audit et contrôle interne**", édition EMS, 2e édition, paris, 2001, p 95.

[4] Fatima ta I.B,"**structure Financière de l'entreprise**", économica, Paris, 2002, p 29.

[5] Shivdasani A et all, "**ownership structure and hostile takeovers**", journal of accounting and économics, 16, N° 2, 1993, p 148-153.

الشكل رقم : (1.3) مشاكل نظرية الوكالة



المصدر : محمد نوري بتول، سلمان علي خلف، مرجع سبق ذكره، ص18.

المطلب الثاني : التدقيق الخارجي ونظرية الوكالة

عرفت المؤسسات الاقتصادية توسعا كبيرا، الأمر الذي نتج عنه فصل الملكية عن التسيير، وقد أفرز هذا النوع من التسيير والتطور مشكل تمثل في علاقة الوكالة بين الاطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة، وبهذا سعت هذه الأطراف إلى تحديد دور التدقيق الخارجي في معالجة أو تسيير هذه الوكالة.

الفرع الأول : علاقة التدقيق الخارجي بنظرية الوكالة

توجد علاقة تاريخية بين المحاسبة، والتدقيق في الوحدات الاقتصادية، ولكن تعتبر العلاقة الحديثة وليدة الثورة الصناعية عندما أنشأت شركات المساهمة، وطرح رأسمالها للاكتتاب وظهور صورة جديدة لتمويل وتوسع المشروعات من خلال إصدار الأسهم والسندات، الأمر الذي أدى إلى نمو المؤسسات الحديثة وبالتالي غياب الملاك، وفي تلك الظروف عمل المدراء كوكلاء عن المساهمين في اطار ما يعرف بوظيفة الوكالة عن طريق إدارة أصول المؤسسة[1]، ويمكن إيجاز أهم إسهامات نظرية الوكالة في مجال تطوير البحوث المحاسبية فيما يلي[2] :

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 13-14.

[2] عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره، ص66-67.

أولا–غيرت نظرية الوكالة اهتمام ونطاق عمل المحاسبة، حيث انتقلت من مجرد الوصف إلى محاولة تفسير الظواهر محل الدراسة؛

ثانيا–نظرية الوكالة كانت ومازالت من أهم النظريات السلوكية التي جمعت بين دراسة السلوك البشري وبين الأساليب والنماذج الرياضية؛

ثالثا–وجهت نظرية الوكالة البحوث المحاسبية إلى مجالات جديدة، حيث ركزت على دور المعلومات المحاسبية في مجال الرقابة؛

رابعا–استخدام نظرية الوكالة أدى إلى توفير التدعيم الإيجابي للسلوك الأخلاقي، إلى جانب وسائل الحفز أو التدعيم الأخرى مثل الدين وأعراف وقيم المجتمع والخصال الحميدة الموروثة مثل الشرف والأمانة؛

خامسا–قدمت نظرية الوكالة للفكر المحاسبي مجموعة من نماذج الوكالة التي تم استخدامها في مجال بحث قضايا المحاسبة.

وبصفة عامة يلعب التدقيق الخارجي دورا هاما في ظل علاقة (**الوكيل/ الموكل**)، حيث تنتج علاقة الوكالة بين الملاك والمسيرين تعارض حتمي، وطبيعي في المصالح فيما بينهم، ومثال ذلك قيام المدقق الخارجي بتقديم تقريره إلى المساهمين، ولكن في غالب الأحيان تكون قرارات إعادة تعيينهم في يد مجلس الإدارة من الناحية الواقعية، ولذا قد يوجد تعارض بين تأديتهم لواجباتهم بطريقة صحيحة، وفي نفس الوقت احتفاظهم بعلاقات طيبة مع أعضاء مجلس الإدارة، وينبغي على الموكل معرفة هذه الجوانب حتى يمكنه اتخاذ القرارات السليمة[1].

وعليه يمكن القول أن نظرية الوكالة كانت من الاسباب التي أدت للطلب على خدمات التدقيق، نظرا للصراع الدائم في المصالح بين الموكل والوكيل، لذلك فهناك رغبة مشتركة بين الموكل والمسير (الوكيل) في الحصول على تأكيدات من طرف شخص محايد حول مدى مصداقية القوائم المالية، كون أن الوكيل يريد دائما إخفاء بعض المعلومات، أو التقليل من بعض السلبيات، لذا تظهر حاجة الملاك إلى وجود تأكيدات من طرف محايد بأن مثل هذه الأمور لم تحدث[2].

الفرع الثاني : التدقيق الخارجي كحل لمشكلة الوكالة

بصفة عامة هناك حلين لمشكل الوكالة يتمثلان فيما يلي :

أولا–إمضاء عقد بين الطرفين يحدد من سيقوم بإدارة المؤسسة وباتخاذ القرار؛

ثانيا–تعيين مدقق خارجي يقوم بفحص ومراقبة مدى سلامة الإجراءات المتبعة، وصحة القرارات المتخذة.

أما التدقيق باعتباره حل لمشكل الوكالة، فيمكن حله بإدراج طرف ثالث هو المدقق الخارجي، وذلك بتفويضه مهمة الرقابة وإعداد تقرير للمساهمين متعلق بنشاطات وقرارات المسيرين، كما يقوم بإعداد حالة تصف نجاعة التسيير. ومن هنا يظهر المدقق الخارجي كحل فعال لمشكل الوكالة الأمر الذي يسمح بتقليص السلوكيات الملائمة للمسيرين، كما يعطي مصداقية أكبر للقوائم المالية التي تم إعدادها من قبل مسيري المؤسسة.

[1] http://www.acc4arab.com/acc/showthreadconsultation le 08/02/2015 مجمع المحاسبين العرب

[2] طارق عبد العال حماد، "**موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية العربية**"، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص31.

نعتبر هنا (التدقيق في إطار العلاقة بين المساهمين والمدينين) بأن المساهمين يتصرفون من قبل المسيرين فإنه حسب "غفوريني" سنة 1990 فإنه من السهل في هذه الحالة أن نظهر بأن المدينين والمساهمين هما على حد سواء مشتركين في علاقة تعاقدية، لأن المساهمين يضمنون للمدينين بأن هناك موارد متبادلة، ووعود بالمكافآت، والتعويضات لمستحقاتهم، وعلى اعتبار أن المساهمين يقومون بتسيير الأموال المستدانة، فهم من سيقوم بضمان حق المدينين، ومن هنا تنشأ علاقات نزاع بين المسيرين والمساهمين حيث تشتبك مصالح كلا الطرفين ويتحول جزء من ثروة المؤسسة إلى المدينين، وعليه نظرية الوكالة تعرض ثلاث مصادر للنزاع بين المساهمين والمدينين هي[1] :

أ–سياسة العائد : وهي الأرباح المقسمة بين المساهمين، وينشأ النزاع هنا إذا كان متوقع بأن قيمة العائد ستنخفض إذا قمنا بإعطاء ديون جديدة، وبالتالي التقليص من حجم برنامج الاستثمار، وهذا ما يؤدي بالمدينين إلى التقليص من قيمة الدين.

ب–سياسة الإستدانة : أي إذا كان مستوى الإستدانة يشكل خطر إفلاس للمؤسسة، الأمر الذي يدفع بالمساهمين بإلغاء المشاريع الاستثمارية التي تشكل خطر على المؤسسة.

جـ– سياسة الإستثمار : حسب "**جونسون وميكلينج**" 1976 فإن المؤسسة التي تلجأ إلى الديون، يقوم مساهميها باتباع سياسة استثمار أقل أمثلية، وذلك بإلغاء كل المشاريع التي تكون قيمتها الصافية الحالية موجبة، حيث يرون بأن الأرباح تعود بالدرجة الأولى على المدينين.

وعليه فإن التدقيق الخارجي، وباعتباره حل من حلول مشاكل الوكالة، وهذا للبحث والحصول على ديون من قبل المدينين فإن المسيرين والمساهمين والذين لديهم مصالح متقاربة ومشتركة، يلجؤون إلى التدقيق الخارجي وبالأخص إلى التقرير الذي يقدمه المدقق الخارجي حول مصداقية القوائم المالية، كما أن حل مشكل المعلومات اللامتناسقة بين جميع الأطراف ذات المصلحة بوجود التدقيق الخارجي، فإن عقد التفويض الذي يخول للمدقق الخارجي القيام بمهامه داخل المؤسسة محل التدقيق يرتكز أساسا على مدى نجاعة النظام المحاسبي للمؤسسة، فالمسيرين بإمكانهم القيام بالتلاعب والتزوير بنتائج المؤسسة من خلال تعظيم هذه النتائج لتعظيم الأرباح، ومن هنا يبرز دور المدقق الخارجي في كشف جميع الأخطاء والغش الواردة في النظام المحاسبي للمؤسسة، ويتوقف نجاح مهمة المدقق الخارجي بتوفر مجموعة من الشروط من بينها الاستقلالية والموضوعية[2].

كما أن هناك العديد من الحلول الناجعة لمشكلة الوكالة ، كتزويد أو منح حصة من الملكية من قبل الملاك أو المساهمين للمدراء التنفيذيين، أو قيام مجلس الإدارة بواجبه تجاه الملاك أو المساهمين من خلال مراقبة أعمال المدراء التنفيذيين، وكحل آخر لمشكلة الوكالة هو قيام الأعضاء المستقلين والمحاسبين، والمدققين بدورهم وتدقيق أعمال المدراء التنفيذيين، والحل الآخر هو ربط مزايا ومرتبات وتعويضات المدراء التنفيذيين وفقا لأداء المؤسسة في السوق[3]، هو أن يوضح مجلس الإدارة باستجلاء وبكامل الإفصاح والشفافية جميع العمليات المالية والتشغيلية للمؤسسة.

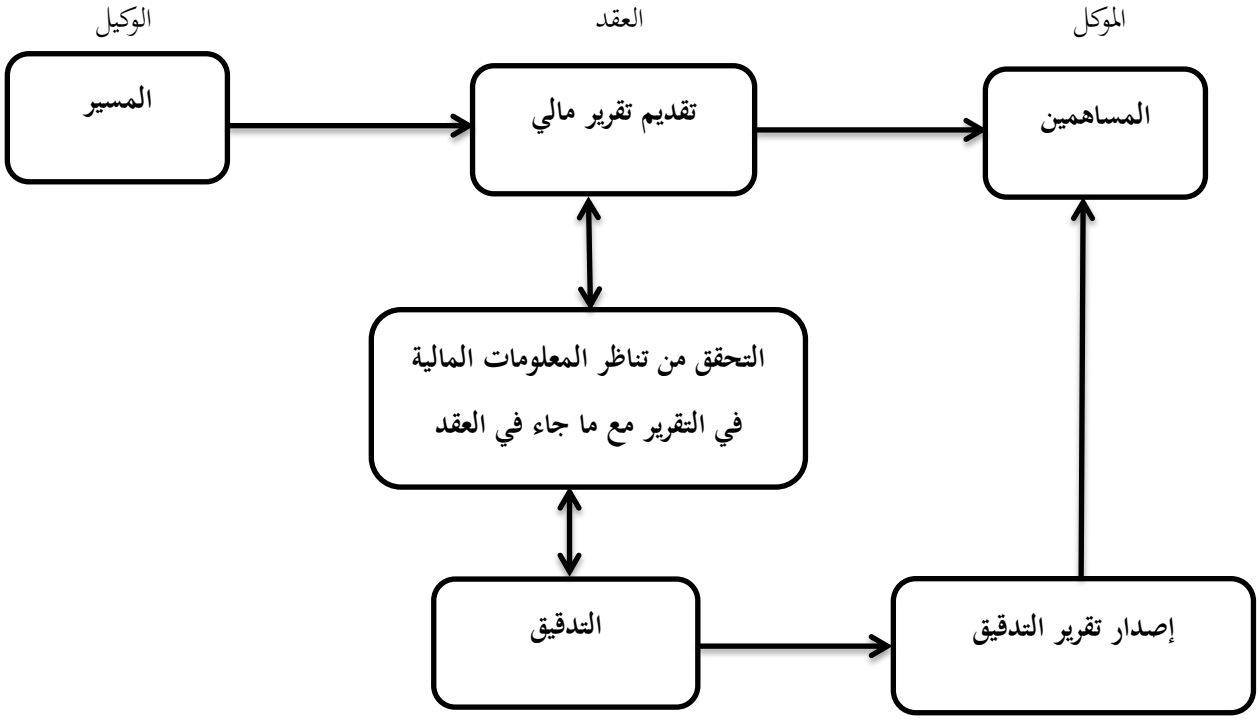
[1] N.ALOULOU, **" L'utilité du rapport d'audit "**, 2001, Université de Sfax, Tunisia, p 4.
[2] Ibid, P 5.
www.procomptable.com
[3] فالح بن سالم السحمة، " **نظرية الوكالة والمساهمين**" .
www.alriyadthraing.com/show_content_sub.php?cuv=82&model=M&submodel=2&ID=2894&showA//=on 10/02/2015 19 :22

الفرع الثالث : تطبيق فروض نظرية الوكالة على التدقيق الخارجي

ترى نظرية الوكالة أنه مع وجود تعارض بين أهداف الوكيل والموكل فإنه توجد دائما إجراءات لو تم تنفيذها فإنه يمكن التحقق من أن الوكيل يقوم بتحقيق أهداف الموكل، فأعضاء مجلس الإدارة يرون أن نظرية الوكالة تركز على أن ما يهمهم هو ثقة المساهمين في القوائم المالية التي يتم تدقيقها، حيث تتوقف عملية الاستثمار من عدمه بالنسبة للمساهمين على مدى نوعية وصدق المعلومات التي تقدمها المؤسسة فالمساهمين يقومون بشراء أسهم المؤسسة إذا كانت هناك أسس لحماية حقوقهم، ومن أهم هذه الأسس الحماية من خلال تدقيق القوائم المالية عن طريق مدقق خارجي عن المؤسسة[1].

يمكن استخدام نظرية الوكالة لتفسير الطلب على خدمات التدقيق الخارجي، فوجود صراع دائم بين الوكيل والموكل، يولد الرغبة المشتركة لدى الطرفين في الحصول على تأكيدات من طرف المدقق الخارجي لإعطاء رأيه المحايد والموضوعي على مدى مصداقية هذه المعلومات المتضمنة في القوائم المالية للمؤسسة، فالتدقيق يؤدي دورا هاما في ضل علاقة الوكيل والموكل حيث تنتج علاقة الوكالة بين المالك والمسير تعارض طبيعي في المصالح .
والشكل التالي يوضح علاقة الوكالة وأثرها على الطلب على خدمات التدقيق.

الشكل رقم : (2.3) علاقة الوكالة وأثرها على طلب خدمات التدقيق



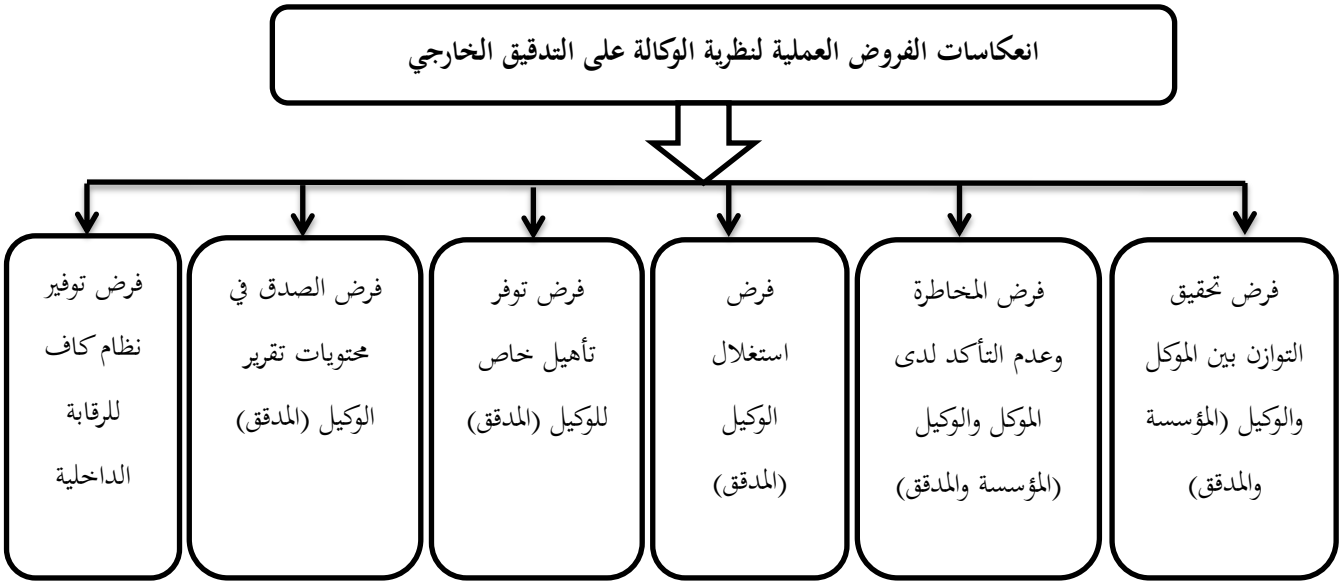
المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص16.

[1] - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص13.
- سيد عطاء الله السيد، "**النظريات المحاسبية**"، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص120.

من الشكل السابق يتضح لنا أن الوكيل يعمل على تقديم تقرير مالي مفصل يحوي مختلف الأنشطة الموجودة في المؤسسة في شكل معلومات مالية متوفرة في القوائم المالية، ويبقى على المدقق الخارجي عملية التأكد من مدى مصداقية هذه القوائم المالية في شكل تقرير يقدمه للمساهمين والذي على أساسه يتخذون قراراتهم المناسبة بشأنه.

فنظرية الوكالة تعتمد على الفروض الأساسية التي تمكن المدقق الخارجي من تقديم الحجج والبراهين الملائمة لمستخدمي القوائم المالية والشكل التالي يوضح انعكاس الفروض العلمية لنظرية الوكالة على عملية التدقيق الخارجي.

الشكل رقم : (3.3) انعكاس فروض نظرية الوكالة على التدقيق الخارجي



المصدر : سعاد شدري معمر، "التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية –حالة تقرير المراجع حول سونلغاز"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس 2015، ص 74.

يتضح لنا من الشكل السابق أن تحقيق التوازن بين الموكل والوكيل يعمل على المساهمة في تحسين معلومات القوائم المالية فعند إدراك الموكل بأنه مراقب من طرف الوكيل يؤدي به إلى الافصاح الكافي عن القوائم المالية حتى في حال غياب الملاك، فوجود المدقق الخارجي يمنحهم الثقة في مصداقية القوائم المالية المعروضة إذا كان هذا الأخير يتمتع بالاستقلالية والموضوعية وبذل العناية المهنية اللازمة.

الفرع الرابع : العلاقة بين حوكمة المؤسسات ونظرية الوكالة

تبدو العلاقة بين الحوكمة ومشكلة الوكالة واضحة من خلال ما تهدف إليه الحوكمة من حماية ثروة الملاك وكافة الأطراف ذات المصلحة وتعظيم قيمة المؤسسة ككل في الأجل الطويل، مما ينعكس بدوره على مصلحة كافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة بما فيها الإدارة، ومن ثم تحقيق التوازن بين أصحاب المصالح المتعارضة، وحماية جميع الأطراف من أي استغلال محتمل من قبل الأطراف الأخرى.

فالمعنى الأساسي أو الأولي لحوكمة المؤسسات هو الرقابة على موارد المؤسسات ... ومن ثم فإن الإطار الأول لحوكمة المؤسسة مبني على مفهوم نظرية الوكالة، وفي الكتابات الحالية، والممارسات الاقتصادية، تشير حوكمة المؤسسات إلى الكيفية التي تدار بها المؤسسة بالطريقة التي تتمكن من خلالها تحقيق توافق سلوك المديرين المحترفين مع العقود الصريحة أو الضمنية الموقعة مع الملاك. وقد ناقش (Armstrong , S, 1991) من قبل هذه العلاقة بقوله أنه لا توجد طريقة يمكن الإعتماد عليها في بناء علاقات الوكالة خارج بناء مجموعات "**Blocks**" من المصلحة الشخصية، ومع ذلك النموذج البارع للمصلحة الشخصية، يبنى داخل علاقات الوكالة، فالوكلاء يمكنهم دائما زيادة منافعهم بالتآمر على سلب المال بالاحتيال، ويفتح في هذا المجال أن يقبل الملاك علاوات، ومكافآت المستويات العليا للإدارة كتكاليف حتمية للعضو المفوض في اتخاذ القرارات لأنها تجعله يدرس بأمانة وسائل الرقابة لعلاقات المستخدمين، ويرى أن جزء كبير من الحل لمشاكل الحوكمة يقع في وضع الثقة بين الملاك والإدارة العليا[1].

وعليه يمكن القول أن هناك علاقة وثيقة بين حوكمة المؤسسات والوكالة، وذلك باعتبار أن الإطار العام لحوكمة المؤسسات مبني على أساس نظرية الوكالة، وكيفية معالجة المشاكل الناجمة عن هذه الأخيرة فالحوكمة تهدف أساسا إلى تعظيم ثروة مختلف الأطراف أصحاب المصلحة، وهذا فضلا على أن الحوكمة تحتوي على مجموعة من الآليات التي تهدف إلى معالجة مشاكل الوكالة كدراسة طبيعة نظام المكافآت والعقوبات في المؤسسة.

المطلب الثالث : مشكلة تضارب المصالح

لقد كان ظهور نظرية الوكالة هو السبب وراء وجود تضارب في المصالح بين الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، الأمر الذي دعا إلى ضرورة إيجاد الحلول الممكنة للحد من هذا المشكل وكان في مقدمتها التدقيق الخارجي لما يضفيه من مصداقية أكثر على التقارير المالية.

[1] عز الدين فكري تهامي، "**حوكمة المؤسسات الوقفية**"، الندوة الدولية الأولى في التمويل الإسلامي، الوقف الخيري والتعليم الجامعي،جامعة الأزهر، مصر 23-24 أفريل 2012، ص16.

الفرع الأول : جوانب تعارض المصالح بين أطراف الوكالة

عند دراسة العلاقات التي تنشأ بين أطراف الوكالة، نجد صور متعددة من التعارض في المصالح بين هذه الأطراف وتتمثل أهم صور هذه التعارض فيما يلي[1] :

أولا– الملاك (حملة الأسهم) : يختلف الملاك أو حملة الأسهم في ملكية الأسهم من حيث العدد المملوك لكل منهم، وفي نوعية الأسهم التي يمتلكونها، ولاشك أن هذا التباين يصاحبه تباين في تأثير فئة الملاك على الإدارة، الأمر الذي يعني انقياد إدارة المؤسسة لمطلب الفئة ذات التأثير الأكبر على الإدارة والتدخل في سياسات المؤسسة، كل هذا التباين يؤدي إلى نوع من التعارض في المصالح، الأمر الذي يطرح بحدة ضرورة صياغة عقود وكالة أو وضع نظام للحوكمة من أجل حماية مصالح الأقليات من الملاك.

ثانيا–مجلس الإدارة : يتم انتخاب مجلس الإدارة من طرف الملاك لكي يقوم هذا المجلس بتمثيلهم وتحقيق مصالحهم ،ويتكون مجلس الإدارة من مجموعتين واحدة داخلية من داخل المؤسسة، وأخرى خارجية من خارج المؤسسة، فالداخليون يحتلون مراكز إدارية، أما الخارجيون فينظر لهم على أنه مستقلين. ولكن في الحقيقة هذا ليس صحيحا، فقد تربطهم علاقات من نوع آخر مع المؤسسة، فإما عملاء أو دائنون أو مستشارون فنيون ...

ثالثا–المدير التنفيذي والإدارة العليا : يقع المدير التنفيذي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة تحت مستوى مجلس الإدارة، ويقع تحت المدير التنفيذي مجموعة من المدراء (الإدارة العليا)، ولهذا يكثر داخل هذا النظام التعارض في المصالح فيما يتعلق بتخصيص رأس المال، واستهلاك لوازم الإنتاج والحروب النفسية الخاصة بالتسابق، والتنافس على المراكز الوظيفية، وهنا تكون المهمة الأساسية هي محاولة تركيز اهتمام المديرين نحو التسابق باتجاه تحقيق مصالح الملاك، وإزالة أو تخفيف حدة التعارض في المصالح بين هؤلاء المديرين ولعل من أهم القضايا المطروحة في هذا الشأن هي قضية ما يدفع للإدارة من حوافز ومكافآت، وقضية الأداء الإداري وقواعد توزيع رأس المال داخل المنظمة، أي كيف يمكن قياس الأداء الإداري، وكيف يمكن إجراء التوزيعات الخاصة بالموارد بالشكل الذي يعمل على تعظيم مصالح حملة الأسهم، ويزيل التعارض في المصالح.

رابعا–الدائنين : يرتبط الدائنون بالمؤسسة من الناحية القانونية عن طريق إبرام عقود تمويل مع المديرين الذين يتصرفون بوصفهم أو يفترض أنهم وكلاء عن الملاك في هذه العملية، وهناك احتمال تعارض في المصالح بين الدائنين (حملة السندات) والملاك (حملة الأسهم) عند إبرام تلك العقود، وهذا التعارض طالما أعلن عنه واعترف به، وتم والتعامل معه عن طريق الضمانات الإيجابية والسلبية التي يتضمنها اتفاق القرض، وكذلك من خلال تاريخ استحقاق وشروط الائتمان المرتبطة بالقرض، ومن بين تلك الضمانات أنه إذا تخلف شرط أو أكثر من شرط، أو ضمانات القرض يتحول الدائنين إلى ملاك جدد للمؤسسة، ولكن الواقع يشهد عكس ذلك أي بطريقة أخرى غير تلك المنصوص عليها في العقد، وأن هناك تعارضا في المصالح بين الدائنين يشبه ذلك التعارض في المصالح الموجود بين الملاك وبعضهم البعض.

[1] عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره، ص 70–74.

خامسا–العلاقات مع الموردين والعملاء : تعتبر العلاقة فيما بين الموردين والعملاء، وبين تعظيم ثروة الملاك وبقاء المؤسسة ليست دائما واضحة، وتكمن المشكلة الأساسية هنا في كيفية تقديم تحفيز أعضاء هذا الائتلاف على إمداد المؤسسة بالاستثمارات التي تفيدها، تلك الاستثمارات التي يمكن أن تفقد إذا ما اتجهت المؤسسة نحو السلوك الانتهازي والأناني، أو فشلت في تحقيق أهدافها، ولعل الحل الأمثل لهذه المشكلة هو صياغة أو إبرام عقود وكالة يتم فيها تحديد التزامات وحقوق كل طرف.

الفرع الثاني : أهمية الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح

لقد سعت العديد من المنظمات والهيئات الدولية لإيجاد قواعد تجنب تضارب المصالح بين الأطراف الفاعلة في حوكمة المؤسسات، وهذا قصد حماية مصالح هذه الأطراف التي تربطها علاقة مع المؤسسة هذا وقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) بعض القواعد تجنب حدوث تضارب في المصالح والتي نذكر منها[1] :

أولا–ينبغي استكمال إطار الحوكمة بمنهج فعّال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحللين والسماسرة، ووكالات التقييم والتصنيف، وغيرهما والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون بعيدا عن أي تعارض هام في المصلحة ، قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمونه من مشورة.

ثانيا–فضلا عن طلب مدققين مستقلين أكفاء، وتسهيل إيصال المعلومات في الوقت المناسب، فإن العديد من الدول اتخذت خطوات أخرى لضمان نزاهة هذه المهن ونواحي النشاط التي تستعمل كموصل للتحليل والنصائح إلى السوق، وهذه الوسائط إذا ما كانت تتعامل بحرية بعيدا عن التناقضات مع النزاهة فإنها يمكن أن تلعب دورا هاما في توفير حوافز للمؤسسات ومجالس إدارتها لاتباع ممارسات جيدة للحوكمة.

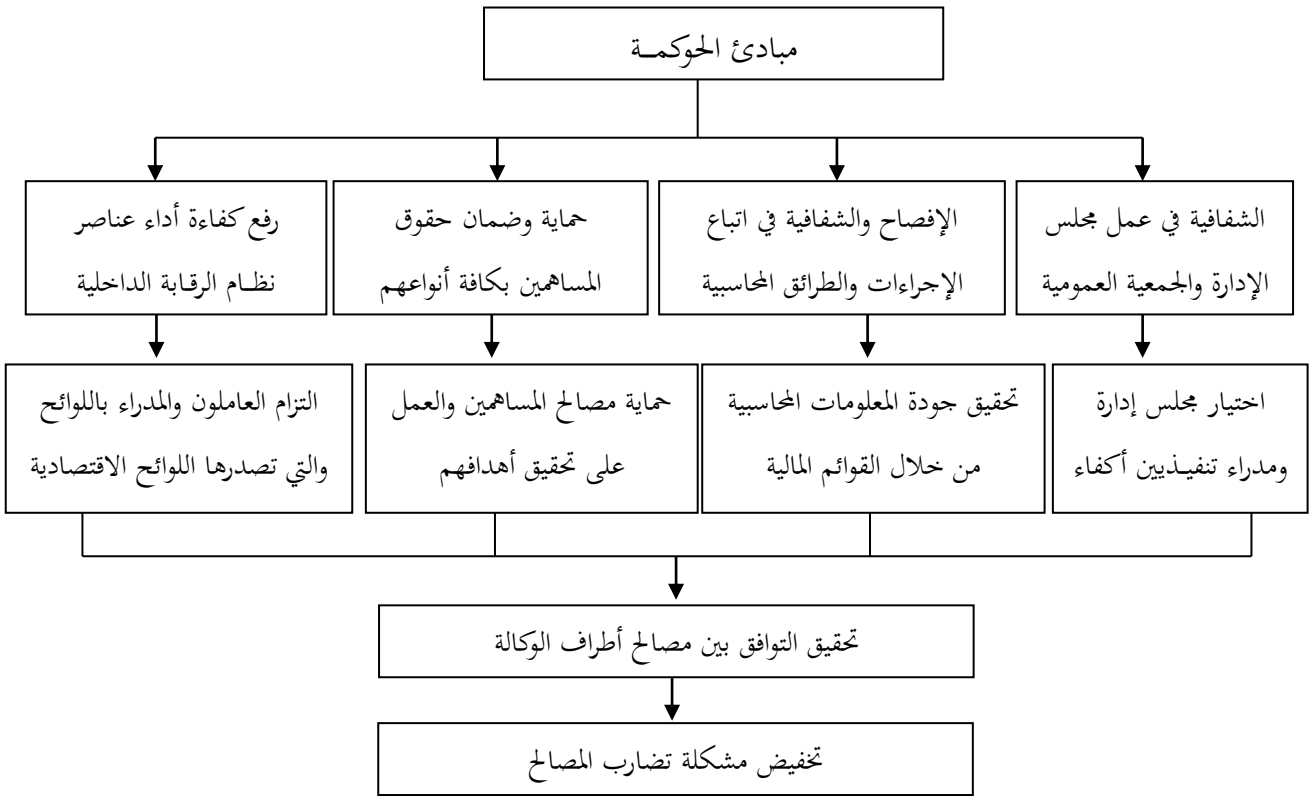
ثالثا–ظهور دلائل أخرى تشير إلى أن تضارب المصالح غالبا ما ينشأ، وقد يؤثر في الرأي وطريقة الحكم على الأمور، وقد يكون هذا هو الحال عندما يكون من يقوم بتقديم المشورة يسعى أيضا إلى تقديم خدمات أخرى إلى المؤسسة المعنية، أو حينما تكون له أيضا مصلحة مادية مباشرة في المؤسسة، وهذا الإهتمام يحدد بعدا شديد الصلة بين الإفصاح والشفافية التي تستهدف المعايير المهنية لمحللي سوق الأوراق المالية، ووكالات التصنيف العالمية، وبنوك الاستثمارات وغيرها.

رابعا–تشير بعض التجارب إلى أن الحل الأفضل هو القيام بالإفصاح التام عن التضارب الذي يحدث في المصالح، والكيفية التي تختارها المؤسسة للتعامل معه، أما ما هو مهم فهو الإفصاح عن الكيفية التي تضع فيها المؤسسة هيكل الحوافز للعاملين بها حتى تلقى احتمالات التضارب في المصالح.

والشكل التالي يوضح دور الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح

[1] محمد نوري بتول، سلمان علي خلق، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الشكل رقم : (4.3) دور حوكمة المؤسسات في تخفيض مشكلة تضارب المصالح



المصدر : محمد نوري بتول، سلمان علي خلق، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الفرع الثالث : دور التدقيق الخارجي في الحد من تعارض مصالح أطراف الوكالة

لقد كانت العلاقات التعاقدية هي السبب الرئيسي وراء تضارب المصالح بين الأطراف الفاعلة والمهتمة بالمؤسسة، والتي قد تؤثر على نوعية المعلومات المحاسبية، ففي ظل عدم تماثل المعلومات –المشكل الرئيسي للوكالة– تنشأ الرغبة إلى وجود طرف خارجي يصادق على مدى صحة وعدالة القوائم المالية، وخلوها من أعمال الغش والاحتيال، وهنا تكمن أهمية دور التدقيق الخارجي غير المباشر في تخفيض تضارب المصالح الناتجة عن أطراف الوكالة، من خلال إبداء الرأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية، والدور المباشر المتمثل في إتمام مختلف التعاقدات من خلال تحقيق الرقابة على بعض أطراف العلاقات التعاقدية لمنع قيام الوكيل بتعظيم دالة منفعته على حساب المنفعة الشخصية للأصيل من خلال فرض الرقابة على العلاقة التعاقدية بين الإدارة وحملة الأسهم والسندات، وبالتالي يحقق التدقيق الخارجي التوازن بين المصالح المتعارضة في المؤسسة، وفيما يلي دور التدقيق الخارجي في الحد من تعارض المصالح بين بعض علاقات الوكالة[1] :

[1] صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 140-141.

أولا–دور التدقيق الخارجي في تخفيض تضارب المصالح بين حملة الأسهم والمسيرين : تبنى العقود التي تنشأ بين مختلف أطراف الوكالة على أساس مخرجات النظام المحاسبي، فعلى سبيل المثال الحوافز التي يحصل عليها المسيرين نتيجة إدارتهم لشؤون المؤسسة، إذ نحصي نوعان من الحوافز المقدمة، حوافز نقدية يتم حسابها على أساس نسبة مئوية من صافي الربح، وعلى هذا الأساس تقوم الإدارة باختيار بدائل للسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تحقيق أفضل مقابلة بين النفقات والإيرادات، فتتبع المؤسسة طرق أخرى في حساب الاهتلاكات، والمخزونات للوصول إلى عملية تضخيم أرباحها على حساب التلاعب في المبادئ المحاسبية أما النوع الثاني من الحوافز، فهو يرتبط بالقيمة السوقية على عدة وسائل للرفع من القيمة السوقية للمؤسسة، منها إخفاء بعض المعلومات التي تسيء للمؤسسة، الأمر الذي يؤدي لعدم انخفاض قيمة أسهمها المتداولة في سوق رأس مال، ولضبط العقود يشير المدقق الخارجي في تقريره لكل الممارسات التي من شأنها التأثير سلبا عن مصداقية القوائم المالية ومن ثم التقليل من حدة الصراع الدائر بين حملة الأسهم ،والمسيرين بإجبار الإدارة على التقيد بما تنص عليه التشريعات المختلفة، وهو الذي يحافظ على حقوق المسيرين، ويرضي حملة الأسهم.

ثانيا–دور التدقيق الخارجي في تخفيض تضارب المصالح بين حملة الأسهم والسندات : على الرغم من أن كلا الطرفين (حاملي الأسهم والسندات) يمدون المؤسسة بالتمويل اللازم، إلا أن لكل منهما منفعة مختلفة عن الآخر، فحملة الأسهم يحصلون على نصيب من أرباح المؤسسة ، ولهم الحق في دخول مجلس الإدارة، أما حملة السندات فإنهم يحصلون على فائدة ثابتة على أموالهم، كذلك يميل حملة الأسهم إلى استثمار أموالهم في المشاريع ذات المخاطر العالية، والتي بدورها تدر عائدا كبيرا عليهم بعكس حملة السندات، الأمر الذي يترتب عليه مشاكل وكالة بين الطرفين، فعندما يكون للمؤسسة ديون طويلة الأجل أكبر من الأموال الخاصة يكون لدى حملة الأسهم الدافع للقيام بالأنشطة الاستثمارية والإنتاجية التي تحقق مصالحهم الخاصة على حساب المصلحة الخاصة لحملة السندات والدائنون، وعليه يتم تحويل الثروة من خلال وسائل وأساليب معينة تشمل رفع التوزيعات في شكل نقود سائلة.

ومن أجل اتخاذ القرارات الرشيدة (تعظيم إيرادات مختلف الأطراف ،وتدنية خسائرهم) على المدقق الخارجي التأكيد على استمرارية المؤسسة، ومدى تقيدها بالسياسات المرسومة، وإبداء الرأي الفني المحايد الذي يصور ربحية كل مشروع من مشاريع المؤسسة.

ومن خلال ما سبق نقول أن لآلية التدقيق الخارجي في اطار حوكمة المؤسسات، دور هام وفعال في إضفاء مصداقية وموثوقية أكبر على القوائم المالية للمؤسسة، الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على التقليل من عدم تماثل المعلومات بين أطراف علاقة الوكالة، ومنه التقليل من حدة التعارض في المصالح.

المبحث الثاني : التدقيق الخارجي كآلية للحد من عدم تماثل المعلومات

من خلال تحليل مختلف أنظمة الحوكمة ظهر للعيان القدرة الكبيرة التي يتمتع بها المسيرون في الوصول إلى المعلومات الاستراتيجية التي تمكنهم من تحقيق مصالحهم الشخصية على حساب مصالح المؤسسة ككل، وبالتالي فإن ظهور عدم تماثل المعلومات نتيجة كثرة التعارضات الموجودة بين مختلف الأطراف التي لها مصلحة في المؤسسة[1].

المطلب الأول : ماهية نظرية عدم تماثل المعلومات

كان الفضل في ظهور نظرية عدم تماثل المعلومات للجهود التي قام بها مجموعة من المفكرين التي ساهمت في تطوير هذه النظرية، وتقوم هذه النظرية على قاعدة أساسية مفادها هي عدم التماثل أو تناظر المعلومات الذي يتصف به السوق المالي، والواقع أن المعلومات التي تتبناها المؤسسات ليست بالضرورة حقيقية وصادقة، وتستند هذه النظرية إلى فكرتين أساسيتين [2] :

- نفس المعلومة غير موزعة في جميع الاتجاهات، حيث أنه بإمكان المديرين في المؤسسة العمل على تهيئة معلومات غير متوفرة لدى المستثمرين.
- المعلومات التي تقوم المؤسسة بنشرها وتوفيرها للجميع يمكن أن لا تفهم بنفس الأسلوب والطريقة.

الفرع الأول : ميلاد فكرة عدم تماثل المعلومات

لقد كان أول من وجد الفكرة الأساسية لهذه النظرية هو "**G- Akerlof**" 1970 من خلال الدراسة التي قام بها في سوق السيارات، وذلك لأهميتها وواقعيتها، والسهولة في فهمها وقد وجد هناك أربع أنواع من السيارات جديدة، مستعملة، جيدة رديئة، والتي تسمى في الولايات المتحدة الأمريكية (**Lemons**) فكل من السيارات الجديدة والمستعملة قد تكون إما جيدة باحتمال q أو رديئة باحتمال (q-1)، ولا يمكن للفرد معرفة ما إذا كانت السيارة رديئة أو جيدة إلا بعد امتلاكها، أي أن عدم تماثل في المعلومات المتاحة في هذه السوق حيث أن البائعين أكثر معرفة ودراية بنوعية السيارة مقارنة بالمشترين[3].

وفي ظل عدم قدرة المشترين التمييز بين أنواع السيارات فإن أسعارها تبقى متساوية، مما ينتج عنه إمكانية مبادلة سيارة رديئة بسعر سيارة جديدة، ثم شراء أخرى جديدة، وبالتالي ارتفاع احتمال q أن تكون جيدة، وانخفاض احتمال أن تكون رديئة ويبقى هنا أن صاحب السيارة الجديدة لا يمكنه الحصول على القيمة الحقيقية لسيارته، مما يؤدي إلى احتمال أن تكون معظم السيارات المتبادلة من النوعية الرديئة على خلاف السيارات الجديدة التي قد تخرج من السوق، وشبه "**Akerlof**"، هذا بقانون (**Gresham**) الذي طبق على أسعار الصرف في سوق العملات، والذي ينص على أن العملات الرديئة تطرد العملات الجيدة من السوق ،إلا أن الفرق يكمن في كون أن كل من السيارات الجيدة والرديئة تباع بنفس السعر مادام من المستحيل للمشتري

---

[1] Eustache.Ebondo, wa.mandzila, op.cit , p114.

[2] Aimble Quintart et all, "**Théorie de la finance"**, 2e édition, Mise à jour, Juillet 1990, France, p 299.

[3] إلياس بن ساسي، خيرة الصغيرة كماسي، "**آليات الحوكمة ودورها في الحد من التأثيرات السلبية لعدم تماثل المعلومات**"، مجلة الباحث ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، العدد 7، ص 637.

التمييز بين السيارات الجيدة والرديئة، في حين أنه في سوق العملات يمكن لكل من البائع والمشتري التميز بين العملة الجيدة والرديئة[1].

الفرع الثاني : مفهوم عدم تماثل المعلومات

يشير عدم تماثل المعلومات عن تلك الحالة التي يكون فيها أحد الأطراف المتعاملين في النواحي المالية لديه معلومات أكثر من الآخرين، مما يترتب على ذلك عدم قدرة الطرف الثاني بتقييم المخاطر بشكل سليم، وينتج عنه اتخاذ قرارات خاطئة[2].

كما يمكن تعريف عدم تماثل المعلومات على أنها : " مقدار الاختلاف في حجم المعلومات المتاحة للأطراف المتنوعة المختلفة بشأن المعاملات، ولا تضعهم في صف المساواة في إتمام الصفقات"[3].

حيث يؤدي عدم تماثل المعلومات إلى إحداث أضرار جسيمة بسوق رأس المال والاقتصاد الوطني ككل، فمعاناة الأطراف الأخرى من نقص وعدم كمال المعلومات يؤدي بهم إلى استخدام أساليب دفاعية لحماية أنفسهم من استغلال الأطراف صاحبة هذه المعلومات من خلال الانسحاب من سوق رأس المال كلية الأمر الذي يؤدي إلى تقلص حجم هذا السوق، وزيادة تكلفة العمليات، وهذا ما قد يؤدي بدوره إلى تخفيض سيولة الأسهم، مما يؤثر سلبا على حركة الاستثمار، وبالتالي على التنمية الاقتصادية، ولهذا يعتبر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات أمرا ضروريا لزيادة كفاءة سوق رأس المال عن طريق تخفيض عدم تماثل المعلومات[4]. ويعد التدقيق الخارجي من أهم الوسائل التي تضمن جودة المعلومات المالية ومصداقية القوائم المالية لما تتميز به من استقلالية والحيادية، الأمر الذي ينتج عنه تخفيض تكاليف العمليات، وعدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف ذات العلاقة[5].

وتأخذ ظاهرة عدم تماثل المعلومات ثلاثة اتجاهات تحمل وجهات نظر مختلفة ومكمّلة لبعضها البعض وهي[6] :

أولا–هناك شكلين لعدم تماثل المعلومات يتضمن الشكل الأول، عدم التماثل أو عدم المساواة بين الإدارة و الأطراف الداخلية من جهة، والأطراف الخارجية من جهة أخرى، أما الشكل الثاني فيتضمن عدم التماثل، وعدم المساواة بين الأطراف الخارجية فيما بينها.

ثانيا–تعد عملية عدم تماثل المعلومات سلوك معتمد من قبل الأطراف التي تمتلك ميزة معلوماتية بهدف تحقيق عائد غير عادي فقد تلجأ الإدارة إلى ذلك بقصد تحقيق منافع شخصية مباشرة، أو غير مباشرة من خلال عدم الإضرار بمركز المؤسسة

---

[1] المرجع نفسه والصفحة السابقة.

[2] Beitone Alain Cazorla Antonie, "**Dollo christine et Drai anne – marydictionnaire des sciences économiques"**, 2e édition armand colin paris, 2007, p22.

[3] عرفات حمدي عبد النعيم، "**دور تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في سوق المال المصري**"، المؤتمر الدولي الأول حول تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، جامعة بني سويف، مصر، 6-7 أفريل، 2013، ص 7.

[4] كامل الدين الدهراوي وآخرون، "**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص14.

[5] Ali Mezghnai, Ahmed Ellouyze, " **gouvernement de l'entreprise et qualité de l'information financière"** .
http://www.iae.univ_poitiers.fr/afc07/programme/PDF/p185.PDF
dot de consultation 23/02/2015, p 9.

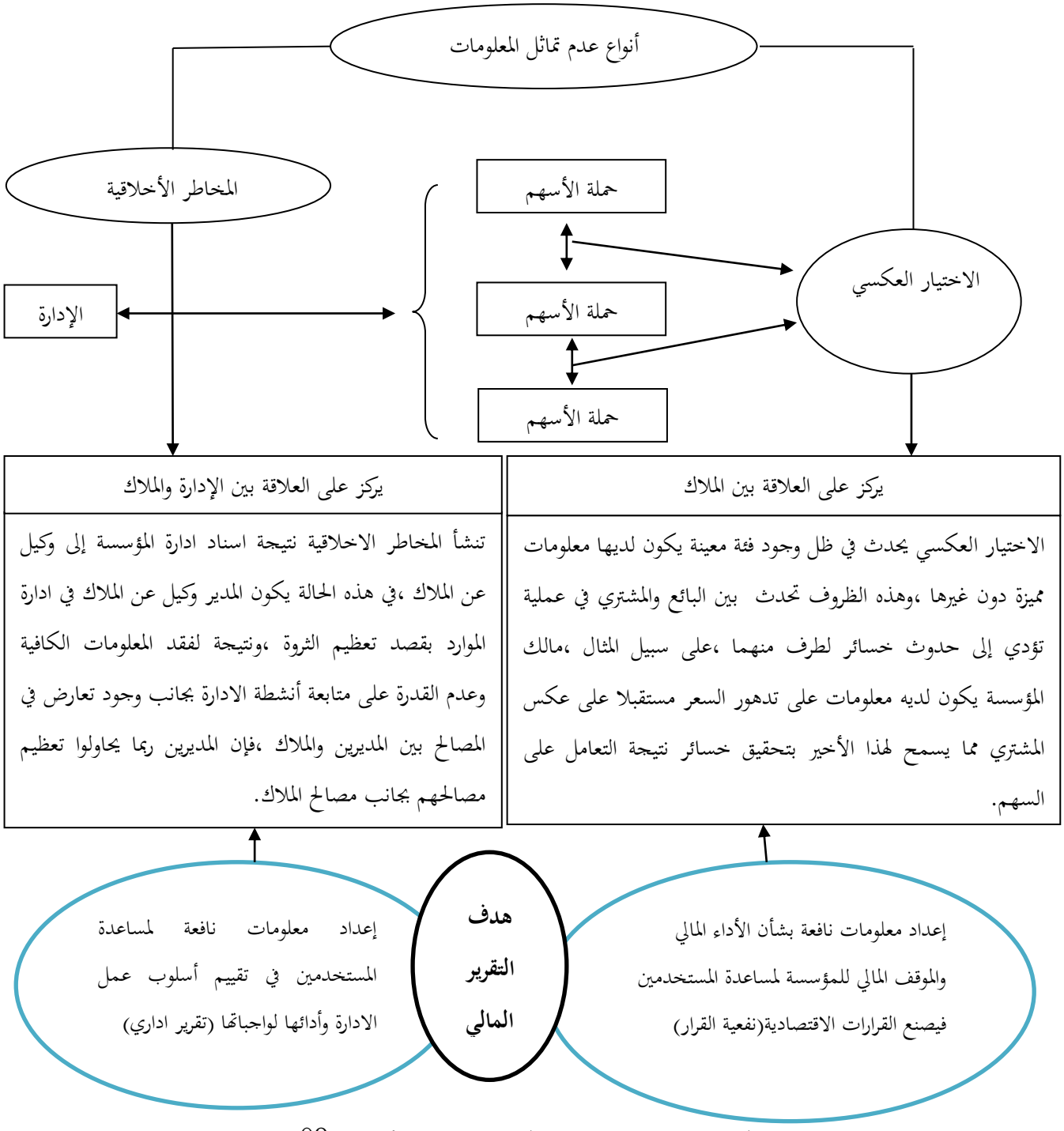
[6] محمود السيد صفا، "**التوسع في الإفصاح المحاسبي وعدم تماثل المعلومات بالبورصة المصرية**"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مصر العدد1، المجلد 19، 2005، ص8-9.

التنافسي، كما قد يلجأ إليها بعض المستثمرين الذين تتوفر لديهم معلومات خاصة على حساب مستثمرين لا تتوفر لديهم هذا النوع من المعلومات، وذلك بهدف تحقيق عائد غير عادي.

ثالثا–وجود عدم تماثل المعلومات مرتبط أساسا بالتقسيم الشائع للمعلومات، أي معلومات عامة وأخرى خاصة، فيمكن استفادة طرف على حساب طرف آخر، ويمكن حجب المعلومة عن إحدى الطرفين.

ويمكن توضيح مشاكل عدم تماثل المعلومات في الشكل التالي :

الشكل رقم : (5.3) مشاكل عدم تماثل المعلومات



المصدر : عرفات حمدي عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص09.

الفرع الثالث : الآثار المترتبة على عدم تماثل المعلومات

أولا–زيادة أعباء التمويل (تكلفة رأس المال) : عندما يكون مستوى عدم تماثل المعلومات بين المؤسسة والسوق عالي يكون من الصعب بالنسبة للسوق التقييم، أو التنبؤ بأداء المؤسسة، الأمر الذي ينتج عنه زيادة عدم التأكد بالنسبة للمؤسسة وتخفيض درجة مصداقية السوق، ومن هنا عندما يكون السوق لديه معلومات قليلة عن المؤسسة، فإن المستثمرين في السوق يفقدون الثقة خاصة عند الاستثمار في المشروعات الجديدة للمؤسسة، فإن تكلفة تمويل المشروعات تزداد، وذلك نتيجة اعتماد المؤسسة على مبيعات الأسهم بشكل أكبر من الاعتماد على القروض البنكية مما يؤدي إلى زيادة أعباء التمويل[1].

ثانيا–انخفاض كفاءة الأسواق المالية : يترتب على عدم تماثل المعلومات ظهور عدة مشاكل ينتج عنها انخفاض كفاءة الأسواق المالية والتي نذكر منها[2] :

أ–نتيجة لعدم تماثل المعلومات بين المستثمرين فإن ذلك سوف يؤدي إلى توجيه خاطئ للاستثمارات إما بالإحجام عن الاستثمار أو العمل على عرض أسعار خاطئة للأوراق المالية؛

ب–يؤدي عدم تماثل المعلومات لدى حملة الأسهم عن الطريقة أو الكيفية التي تقوم المؤسسة باستخدامها في استثمار أموالهم إلى جعل هؤلاء المستثمرين أكثر عرضة من غيرهم لعدم التخصيص السليم لأموالهم.

ثالثا–وجود فجوة بين القيمة السوقية للسهم وسعره : ترجع فجوة القيمة إلى الاختلاف أو الفرق الناتج بين قيمة المؤسسة في السوق، والتوقعات الإدارية للقيمة الطبيعية لأسهم المؤسسة ،وهذا نتيجة عدم تماثل المعلومات.

المطلب الثاني : دور التدقيق الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات

لقد أدى انفصال الملكية عن الإدارة إلى ما يعرف بعدم تماثل المعلومات بين المساهمين والمسيرين، حيث تتمثل قدرة المسيرين في الوصول مباشرة إلى المعلومات باعتبار أنهم يتمتعون بسلطة كبيرة، الأمر الذي ينعكس على زيادة حدة التعارض القائم بينهم وبين المساهمين، الأمر الذي يستوجب ضرورة توفير مجموعة من الآليات التي تساهم في الحد من السلطة التي يتمتع بها المسيرين على حساب المساهمين بمعنى أن الحوكمة الجيدة للمؤسسات هي التي تساهم في ضبط السلطة التقديرية التي يملكها المسيرين[3].

[1] عرفات حمدي عبد النعيم، مرجع سبق ذكره، ص 10-11.

[2] كريمة دينا عبد العليم، "**أثر تباين المعلومات بين المستثمرين على تكلفة رأس المال دراسة تطبيقية على قطاع البنوك في مصر**"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية كلية التجارة، جامعة حلوان، مصر، العدد 4، 2011، ص 201-203.

[3] Eustache Ebondo et all, op.cit, P 115.

الفرع الأول : النظريات المفسرة لعدم تماثل المعلومات

هناك العديد من الجهود والدراسات التي حاولت تفسير السلوك المالي للمؤسسة في ظل عدم تماثل المعلومات بينها وبين باقي المتعاملين الاقتصاديين بصفة عامة، والدائنين بصفة خاصة، وفيما يلي نحاول إبراز أهم الإسهامات المفسرة لعدم تماثل المعلومات.

أولا–نظرية الوكالة : تؤكد نظرية الوكالة أن مصالح الإدارة قد تتعارض مع مصالح المساهمين، حتى وإن كان ذلك بهدف تعظيم قيمة المؤسسة، على اعتبار أن هذا الهدف يتحقق ضمنيا من وجهة نظر نظرية الوكالة بتحقيق المصلحة الشخصية للإدارة، فعدم كفاءة المؤسسات ذات الأسهم يرجع لإدارتها من قبل عون غير مالك، ليس لديه محفز لإدارة أعمال لا يملكها، لأنه سوف يتحصل على أجره مهما كانت النتائج التي سوف يحققها، والتي يتحصل عليها المساهمين أو الملاك[1].

ثانيا–نظرية الإشارة : تعتمد نظرية الإشارة على قيام الإدارة بتبليغ المعلومات المهمة من وجهة نظر الدائنين والمساهمين مما يسمح بطبيعة الحال من تحقيق درجة عدم تماثل المعلومات. حيث يرجع السبب الرئيسي في ظهور نظرية الإشارة في معالجة عدم تماثل المعلومات لدى جميع الأطراف التي تجمعها علاقات مع المؤسسة من مسيرين، ومساهمين ومقرضين...أي أن المعلومة ليست مقسمة بشكل متماثل بين جميع الأطراف، فقد تكون المعلومات متوفرة أكثر لطرف (المسيرين) دون آخر وتعتمد نظرية الإشارة على فكرتين أساسيتين وهما [2] :

أ–عدم امتلاك نفس المعلومة بين كافة الأطراف، حيث يمكن أن يحوز المسيرين على معلومات غير متوفرة لدى المستثمرين.

ب–في حالة امتلاك نفس المعلومة لدى كل الأطراف، فإنها لا تستقبل بنفس الطريقة أو لا تحقق نفس المعنى.

ثالثا– نظرية التدرج في مصادر التمويل : يعد كلا من" **Majluf et Myers** " أول من قدما سياسة التمويل داخل المؤسسة عن طريق التدرج في مصادر التمويل المتاحة، وذلك انطلاقا من تطويرهما لنموذج(**DONALDSON**) 1961، وبّينا أن المؤسسة إذا قامت بإصدار أسهم جديدة لتمويل مشروع معين في ظل عدم تماثل المعلومات، قد تتأثر قيمة أسهمها بالانخفاض نتيجة عجز المساهمين الجدد في تقدير المردودية الفعلية للمشروع، وهو ما يؤدي بهم إلى تقدير الأسهم بقيمة أقل، ويقومون بشراء الأسهم الجديدة إلا في حالة حصولهم على تخفيضات في السعر.

انطلاقا من تأثير ظاهرة عدم تماثل المعلومات على قيمة المؤسسة، ترفض الإدارة الخوض في مشاريع حتى وإن كانت لها قيمة حالية صافية موجبة، وذلك بسبب حصول المساهمين الجدد على حصة كبيرة من قيمة المؤسسة على حساب المساهمين القدامى، كما يمكن إرجاع ذلك الرفض إلى افتراض أن الإدارة تعمل وفقا لما يتماشى وأهداف المساهمين القدامى، ولكي تحقق

[1] ياسين العايب،"**مخاطر تماثل المعلومات بين قصور صيغ التمويل التقليدية ،وحلول الصناعة المالية الإسلامية**"،مجلة الاقتصاد الاسلامي العالمية، الكويت، عدد مارس 2016، ص 4.

[2] شوقي بورقبة، "**دور نظرية الإشارة في الرفع من كفاءة الأسواق المالية**"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس بسطيف، العدد10، 2010 ص 144-145.

الإدارة المشروع دون المساس بشروتهم يجب عليها أن تتدرج في مصادر التمويل بدءا بالمصادر الداخلية، ثم المصادر الخارجية، وإذا لجأت إلى هذه الأخيرة يجب أن تبدأ بالديون بدلا من إصدار الأسهم[1].

الفرع الثاني : أشكال عدم تماثل المعلومات ودور التدقيق الخارجي في تخفيضها

يعتبر التدقيق الخارجي من الأدوات الفعّالة في التخفيض من عدم تماثل المعلومات، وفي هذا الإطار يرى كل من "Watts et Zimmerman" سنة 1979 بأن التدقيق الجيد هو ذلك التدقيق التي تكون نتائجه ترضي توقعات جميع الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة بالعمل على التخفيض من عدم تماثل المعلومات من خلال إصدار قوائم مالية تعكس القدرة المالية الحقيقية للمؤسسة[2]. وفي هذا الإطار ناقش "Benoit Pige" ثلاث مستويات لعدم تماثل المعلومات المرتبطة بحوكمة المؤسسات ودور التدقيق الخارجي في التخفيض من حدتها وهي[3] :

أولا–المستوى الأول : بين المسيرين وممثلي المساهمين(أعضاء مجلس الإدارة)، ويعتبر هذا المستوى أكثر المستويات دراسة ويظهر دور التدقيق الخارجي في هذا الإطار بقيامه بإعطاء تأكيدات لأعضاء مجلس الإدارة بأن المسيرين يقومون بعملهم في المؤسسة على أكمل وجه من خلال وضع الإجراءات التي تضمن حماية أصول المؤسسة، وتطبيق القرارات الاستراتيجية حيث يستطيع مجلس الإدارة من خلال لجنة التدقيق، أو التدخل مباشرة للحصول على المعلومات الخاصة بالتسيير والتي تعتبر الأساس في عملية تقييم واتخاذ القرارات الاستراتيجية، وهذه الرقابة كلها تدخل ضمن اختصاصات المدقق الخارجي.

ثانيا–المستوى الثاني : بين المساهمين وممثليهم (أعضاء مجلس الإدارة)، ويحدث هذا النوع من عدم تماثل المعلومات بين المساهمين وممثليهم في الإدارة، حيث يتمتع المدراء بميزة الاطلاع على المعلومات الداخلية الخاصة بالتسيير على عكس المساهمين الذين يقتصر اطلاعهم على الحسابات السنوية والمعلومات المالية المنشورة التي يستعملونها في عملية التقييم الملائم لاستراتيجيات وفعالية الرقابة المطبقة من قبل مجلس الإدارة، الأمر الذي يتوجب أن تكون المعلومات المقدمة لهم موثوقة ولا تتحقق هذه الموثوقية إلا من خلال المصادقة من قبل المدقق الخارجي بكل موضوعية على الحسابات السنوية للمؤسسة والرقابة عليها.

ثالثا–المستوى الثالث : بين المستثمرين المحتملين وبين المؤسسة يحدث هذا النوع من عدم تماثل المعلومات عند قيام المؤسسة بطرح أسهم جديدة في سوق رأس المال ،فغالبا ما يكون هناك بعض التخوف من قبل المساهمين المحتملين حول مدى مصداقية تلك المعلومات الخاصة بالمؤسسة ،وهنا يظهر دور المدقق الخارجي في طمأنتهم حول مصداقية المعلومات المقدمة إليهم من طرف المؤسسة.

[1] ياسين العايب، مرجع سبق ذكره، ص 07.

[2] Eustache Ebondo et all, op.cit, p 115-119.

[3] Pige Benoit, op.cit, p 96-97.

الفرع الثالث : تفسير الطلب على خدمات التدقيق الخارجي وفقا لنظرية أصحاب المصالح

يمكن تفسير الطلب على الزيادة في الحاجة لخدمات التدقيق الخارجي بسبب التعارض الذي ينشأ بين الإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح(مستخدمي القوائم المالية)، علاوة على القيمة المضافة التي يحققها التدقيق الخارجي نتيجة الزيادة في اعتماد مستخدمي القوائم المالية على هذه القوائم باعتبارها تمتاز بثقة المعلومات المحاسبية الواردة فيها، ولقد تعرضت العديد من الدراسات في مجال التدقيق لأهم الأسباب التي تزيد من عملية الطلب على التدقيق الخارجي في إطار حوكمة المؤسسات باعتبارها أداة تعمل على التخفيف من حدة التعارض في المصالح بين الإدارة والمساهمين، وكأداة للحد من عملية عدم تماثل المعلومات، ومن أهم هذه الأسباب ما يلي[1] :

أولا–يعتبر التدقيق الخارجي من أهم الأدوات التي تلعب دورا كبيرا في تخفيض مشاكل الوكالة؛

ثانيا–يعمل التدقيق الخارجي على توفير إطار هام في مجال حوكمة المؤسسات لمواجهة مشكلة التخلخل الخلقي؛

ثالثا–يبقى دور التدقيق الخارجي في إطار حوكمة المؤسسات محدود ما لم يكن هناك إضفاء مصداقية على المعلومات التي تنظمها القوائم المالية، من خلال قيام المدقق الخارجي بإبداء الرأي المحايد والموضوعي؛

رابعا–تعتبر وظيفة التصديق من بين المصادر الأساسية للطلب على وظيفة التدقيق، فمن خلالها يتحقق هدف إضفاء المصداقية على مضمون الرسالة المحاسبية ومحتواها وشكلها، ومن ثم فهي تعد بمثابة الوظيفية الرئيسية للتدقيق الخارجي في إطار حوكمة المؤسسات.

المطلب الثالث : التدقيق الخارجي ومشكل الاختيار العكسي

يبقى خطر الاختيار العكسي موضوع معقد في مجال التدقيق الخارجي، فإذا تمكنت الإدارة من اكتشاف وجود فارق بين جودة الخدمات المقدمة من قبل المدقق الخارجي لحظة إمضاء العقد ،والجودة المنتظرة منه فإنه يصعب في هذه الحالة مراقبة مدى احترام تنفيذ أعمال التدقيق من قبل هذا المدقق الخارجي[2].

الفرع الأول : دور التدقيق الخارجي في التقليل من آثار الاختيار العكسي

ينظر إلى مفهوم الاختيار العكسي* من خلال زاويتين أساسيتين وهما[3] :

الزاوية الأولى : تظهر لما يحاول المدقق الخارجي استغلال العقد المبرم بينه وبين المؤسسة لتحقيق أغراضه الشخصية من خلال الإخلال بأخلاقيات المهنة، ويكون ذلك نتيجة الضغط الممارس عليه من قبل الإدارة لأن هذه الأخيرة تمتلك سلطة تحديد عقده وتحديد أتعابه، الأمر الذي يشجعه على مخالفة المعايير المهنية.

[1] Niclas Hellman," **auditor-client international and client usefulness- aswedish case study**", international journal of auditing , vol 10 issue 2, 2005, p 104-114.

[2] Makram Chemangui et all,"**La qualité de l'audit analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisée** ", communication présentée au 25e congrès de l'association, Francophone de la comptabilité Orléans, Mars 2004 http://www.afcca.com/archives/docs_congres/congres2006/ressources/32.pdf date de consultation 28/04/2015 p06.

* الاختيار العكسي يظهر في حالة اكتشاف المدراء أو المستثمرين المحتملين لعدم وجود توافق في قدرات المدققين الحقيقيين مع التوقعات التي رسمتها المؤسسة أو المستثمر المحتمل.

[3] David Carassus, Nathalie. Gardes, " **audit légale et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations**", conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité , bordeaux 29-30 septembre , 2005, http:// web.univ=pau.fr/carassus/publications/audit/gouvernance.pdf. date de consultation 10/03/2015,p07.

الزاوية الثانية : ويظهر هذا النوع عندما تريد إحدى المؤسسات رفع رأسمالها، فإن المسيرين يملكون معلومات داخلية عن نوعية الأداء داخل المؤسسة، في حين أن المستثمرين المحتملين (الجدد)لا تتوفر لديهم هذا النوع من المعلومات، الأمر الذي يؤدي إلى عدم إمكانية التمييز بين المسيرين الجيدين من غيرهم، مما يؤدي إلى إخفاق سوق المكتتبين الجدد، وهنا تظهر ضرورة وجود المدقق الخارجي للتخفيض من عدم تماثل المعلومات بين الطرفين (المسيرين، والمستثمرين المحتملين) لتقديم معلومات عن أداء المؤسسة، هذا من وجهة نظر المستثمرين الجدد، أما وجهة نظر المسيرين الأكفاء، فتتمثل أهمية المدقق الخارجي في إعطاء معلومات صادقة للمستثمرين لجذب أكبر عدد منهم. وفيما يلي إسهامات بعض المفكرين في مجال دور التدقيق الخارجي في التقليل من آثار الاختيار العكسي[1] :

يرى "أكارلوف" (**Akerlof**) سنة 1990 أن مشكلة الاختيار العكسي تتمثل في عدم مقدرة المستثمر في الحصول على معلومات وافية عن المؤسسة ونوعية التسيير فيها ،باعتبار قدرة المسيرين على إخفاء بعض المعلومات المتوفرة لديهم عن باقي الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وخاصة المستثمرين.

يرى "مور ولومن" (**Moore et Lomen**) سنة1990 بأنه عندما تريد المؤسسة رفع رأس مالها في السوق المالي من خلال طرح أوراق مالية للاكتتاب، وجذب مستثمرين جدد فإنه سوف يكون نقص في المعلومات بالنسبة للمستثمرين الجدد نتيجة قيام المسيرين بإخفاء بعض المعلومات، وهنا تتوقف مهمة المدقق الخارجي على الحد من مشكل تماثل المعلومات بين الطرفين من خلال تقديم صورة صادقة عن أداء المسيرين والمؤسسة، كما يعتبر وسيلة لجذب المستثمرين الجدد نتيجة الأداء الجيد للمؤسسة.

يرى "نيلماد وتومرن" (Nelumad et Thomrn) 1990 أن دور المدقق الخارجي يمكن في العمل على تحقيق الخطر المحتمل من طرف المستثمر المحتمل. ويرى "كولات بروس" (**Collat-Paros**) سنة 1990 بأن دور المدقق الخارجي يكمن في إزالة الصراع بين المستثمر والمسير من جهة، والمسير والمساهم من جهة أخرى نتيجة التباين في المصالح من خلال العمل على تحسين المعلومات المقدمة للمساهمين.

الفرع الثاني : العلاقة بين الحوكمة وتحقيق تماثل المعلومات

تعتبر المعلومات محور نظام، وهذا لكون هذه الأخيرة تهتم بدعم ،ومتابعة المعلومات في المراحل المختلفة، وذلك من خلال ما يلي[2] :

أولا–مرحلة الرقابة على العمل المحاسبي، والتي تشمل الرقابة القبلية، والآخر الرقابة البعدية للعمل المحاسبي وتقويم مسؤولية مجلس الإدارة، والمستويات الإدارية المختلفة والمدققين؛

[1] David Carassus et all, Op cit , p 17.

[2] إلياس بن الساسي، خير الصغير كماسي، مرجع سبق ذكره، ص 640.

ثانيا–مرحلة الممارسة الفعلية للعمل المحاسبي بداية من الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية، وتوفير الخصائص النوعية للمعلومات وتقويم ومتابعة الأداء وإدارة الأرباح، انتهاء بالإفصاح عن نتيجة هذه الممارسة في شكل تقارير وقوائم مالية، وتوصيلها لمختلف المستخدمين لها سواء داخل أو خارج المؤسسة؛

ثالثا–مرحلة ما بعد الممارسة الفعلية، وتشمل أدوار كل من التدقيق الخارجي، ولجان التدقيق، وما تحققه من ثقة ومصداقية في المعلومات التي تم الإفصاح عنها.

من خلال ما سبق ذكره، فالحوكمة تقوم بأداء دورها للوصول إلى مستوى عال من الشفافية في توفير المعلومات، وهذا من خلال ما يلي[1] :

أ- **المساءلة والرقابة** : وقد أكدت على ضرورتها العديد من تقارير التنظيمات الدولية كلجنة" كادوبري" "**Cadubry**"1992 في العنصر الثاني أن يقوم المساهمين بمساءلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المساءلة. بالإضافة إلى ذلك تقرير بنك "**كريدي ليونيه**" 2002 الذي أشار في قسمه الخامس على ضرورة وضع آليات تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين، وأعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك. كما أن تقرير (OECD) 1999 يشير في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

ب–الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق : ويتم ذلك من خلال تطبيق المعايير الدولية الموحدة وذلك لتسهيل، وتوحيد قراءة القوائم المالية وضمان وصول معلومات مماثلة لكل الأفراد، حيث يعتبر السعي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية من أهم مظاهر تجسيد حوكمة المؤسسات.

جـ–دور التدقيق الداخلي : يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة المؤسسات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسة، وكذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة استقلاليتها وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة التدقيق[2].

د–دور المدقق الخارجي : يحتل دور المدقق الخارجي أهمية بالغة ضمن متطلبات حوكمة المؤسسات إضافة إلى كونه من أهم العناصر التي تعمل على الحد من عدم تماثل المعلومات، وذلك لما يضفيه من ثقة ومصداقية على المعلومات، كما أن رأيه المحايد يساعد على الحد من عملية التعارض في المصالح بين المسيرين والمساهمين، والحد من المخاطر الأخلاقية التي تنتج عن عدم تماثل المعلومات[3].

هـ–دور لجان التدقيق : أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة المؤسسات على ضرورة وجود لجان للتدقيق في المؤسسات الاقتصادية التي تسعى إلى تطبيق حوكمة المؤسسات، كما أشارت إلى أن وجود لجان التدقيق يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالمؤسسة، وتقوم لجان التدقيق بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية، وتحقق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة

[1] المرجع نفسه والصفحة السابقة.

[2] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، ص207-208.

[3] سمير كامل محمد عيسى، "**أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الرباح–دراسة تطبيقية**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية، العدد 2، المجلد 45، جوان 2008، ص 207.

على عملية التدقيق، ولا يمكن اعتبار وجود أو تعيين لجان التدقيق تكلفة أو معارضة لثقافات المؤسسات الحديثة، وهذا بالنظر لما توفره من رقابة، وجودة لمختلف التقارير المالية من خلال عملها الإشرافي والرقابي[1].

و–تحقيق الإفصاح والشفافية : يعتبر الإفصاح من أهم مبادئ حوكمة المؤسسات، إذ يعتبر الإفصاح حلقة وصل ما بين الحوكمة وجودة المعلومات المفصح عنها، حيث يعد التقيد بمعايير الإفصاح السليم عن المعلومات المالية وغير المالية مع توفر الشفافية في ذلك معيارا هاما عن تطبيق الحوكمة بغية حماية مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة.

ل–إدارة الأرباح : تمارس إدارة بعض الوحدات الاقتصادية سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الوصول إلى مستوى التوقعات التي سبق الإعلان عنها، أو تجنب الإعلان عن الأرباح أو الخسائر أو للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت والعمولات، وبالتالي فإن عملية إدارة الأرباح تعني قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف من ذلك، ونظرا للأثر الفعال لإدارة الربح على البيانات المحاسبية[2].

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 208.

[2] إلياس بن الساسي، خيرة الصغير كماسي، مرجع سبق ذكره، ص640.

المبحث الثالث : أثر جودة التدقيق والافصاح المحاسبي على حوكمة المؤسسات

هناك عدد كبير من الممارسات الخاطئة التي قام بها بعض المدققين الخارجيين إما لخطأ في تطبيق معايير التدقيق، أو لتواطؤ المدققين مع مسؤولي المؤسسة من خلال عدم الالتزام بحجم المعلومات الواجب الافصاح عنها والقياس المحاسبي المطلوب.

المطلب الأول : ماهية جودة التدقيق

لقد حظي مفهوم جودة التدقيق باهتمام كبير من قبل الجمعيات المهنية والباحثين، وبالرغم من ذلك لم يتبلور مفهوم واضح ومحدد له، سواء في المعايير التي أصدرتها المنظمات المهنية، أو في الدراسات التي أجراها الباحثون، ويرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر متعددة ومختلفة.

الفرع الأول : مفهوم جودة التدقيق

بنيت أغلب الدراسات التي قام بها الباحثون على العديد من المداخل لتعريف جودة التدقيق فمنهم من ربط بين جودة التدقيق، واحتمال اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء في القوائم المالية، ومنهم من ربط بين جودة التدقيق ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث بين جودة التدقيق وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية التدقيق.

ويعتبر (De Angelo) من الأوائل الذين قاموا بربط جودة التدقيق بمبدأ اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء في القوائم المالية، حيث تم تعريف جودة التدقيق بأنها : " احتمال قيام المدقق باكتشاف خرق في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذا الخرق "[1]، أي مدى زيادة قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء المحاسبية، والزيادة في درجة استقلاليته.

كما عرف (Palm rose) سنة 1988، جودة التدقيق بأنها : "درجة المصداقية التي يقوم بتقديمها المدقق الخارجي لمستخدمي القوائم المالية "[2]، وهذا هو الهدف من عملية التدقيق الخارجي، ولهذا فإن جودة التدقيق هي عملية احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء، والمخالفات التي تؤثر على مصداقية هذه القوائم.

كما عرفها (David Son and neu) سنة 1933 بأن جودة التدقيق هي : "قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والمخالفات الجوهرية في صافي الدخل الذي تفصح عنه القوائم المالية"[3].

وأكدت الدراسات بأن هناك علاقة بين فشل المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية وفشل عملية التدقيق. ومن خلال ما سبق يمكن إعطاء التعريف التالي لجودة التدقيق : " هو عبارة عن العملية التي تتم بكفاءة وفعالية من

[1] Alan kilgore, "**corporate governance professionnel régulation and audit qulity, Malisian accounting Review**" volume 6N 1 june, 2007, p 67.

[2] Mahdi salehi,"**Review of international comparative management**", volume 11, N=5, Nov 2010 , p 42.

[3] سمير محمد كامل عيسى، مرجع سبق ذكره، ص7.

خلال الالتزام بالإفصاح عن كافة المخالفات، والتحريفات التي تظهر في القوائم المالية وذلك بغية تحقيق رغبات وتطلعات مستخدمي هذه القوائم المالية".

الفرع الثاني : أهمية جودة التدقيق

لقد واجهت مهنة التدقيق أزمة ثقة خاصة بعد الانهيارات التي شهدتها أكبر الشركات العالمية بسبب حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية، وزيادة الدعاوى القضائية ضد المدققين الخارجيين الذين كانوا من أهم الأسباب التي أدت إلى عملية انهيار هذه الشركات بسبب إعطاء صورة غير حقيقية عن الوضع المالي للمؤسسات، وتأتي أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية :

أولا– تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية : يهدف الالتزام بالمعايير المهنية تقيد المدقق الخارجي بمعايير التدقيق ومستويات الأداء المهني الأمر الذي يؤدي إلى الارتقاء بجودة الأداء المهني[1]، وخصوصا معايير الرقابة على جودة الأداء المهني. وفي هذا الصدد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم (220) بأن أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في السياسات، والإجراءات المطبقة في مكتب التدقيق للتحقيق بأن أعمال التدقيق المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها[2]، أي أن الوصول إلى جودة عالية للتدقيق يجب أن يترتب عليه التزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية.

ثانيا– المساهمة في الحد من فجوة التوقعات في مهنة التدقيق : يعتبر (Liggio) 1974 أول من استخدم عبارة فجوة التوقعات في الدراسات الأدبية، حيث أرجع سبب تلك الفجوة إلى اختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للتدقيق عن ما يتوقع أن يحققه المدقق الخارجي[3]. أما لجنة كوهين في تقريرها عن مسؤوليات المدققين أوضحت أن فجوة التوقعات يمكن أن توجد بين ما يتوقعه الجمهور، وبين ما يمكن أن يقدمه المدققين الخارجيين[4]. ومما سبق يمكن القول بأن انخفاض جودة أداء عملية التدقيق يعتبر أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في مهنة التدقيق الخارجي، ولذلك تعتبر عملية تحسين جودة خدمات التدقيق أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات.

ثالثا– تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية : من الممكن أن تختلف جودة أداء التدقيق كوسيلة رقابية من حيث أنها تصف قدرة عملية التدقيق على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية والحد من عدم تماثل المعلومات بين المسيرين والمساهمين[5]، ويرجع ذلك لقدرة المدققين الخارجيين الذين يتمتعون بجودة عالية على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية أفضل من المدققين الخارجيين ذوي جودة منخفضة وهذا الأمر

[1] أحمد محمد نور وآخرون، "**دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**"، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2007، ص7.

[2] المرجع السابق، ص08.

[3] Mahdi Saheli al**" audit expection gap, auditor responsabilités between India and Iran, international of business and management**" vol 05, N 11, Novembre, 2008, p 135.

[4] Khalid slameny et all, " **reviewing the audit exploitation , gap, literature from 1974 to 2007, i p bj**", volm 01, N° 1, 2009, p 42.

[5] سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 07.

أكدته لجنة "**Treadway** " والتي أشارت إلى أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء ويحد من عملية التحريف في القوائم المالية[1]، الأمر الذي يؤدي إلى الحد من مشاكل الوكالة بين المساهمين و المسيرين.

رابعا–تخفيض صراعات الوكالة : لقد أدى كبر حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى تعارض المصالح بين الأطراف المختلفة، الأمر الذي نتج عنه ما يعرف بمشاكل الوكالة، حيث كلما زادت تكلفة الوكالة كلما زادت الحاجة إلى طرف خارجي مستقل لتدقيق القوائم المالية كوسيلة رقابية تعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات وتحمي مصالح الأصيل بالخصوص المساهمين والمساهمين المحتملين.

خامسا–المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة المؤسسات : يدور مفهوم حوكمة المؤسسات حول تحقيق الشفافية والعدالة للمؤسسة ومساءلتها، وينتج عن تحقيق جودة التدقيق آثار حوكمية إيجابية تبرر الالتزام بمعايير جودة التدقيق ،لزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والمتعاملين في سوق رأس المال بصفة خاصة في تقارير التدقيق، مما ينعكس إيجابا على تدعيم الدور الإيجابي للتدقيق الخارجي في حوكمة المؤسسات[2].

وبذلك يمكن القول بأن دور المدقق الخارجي أصبح فعال وجوهري في مجال حوكمة المؤسسات لأنه يحد من التعارض بين الملاك والإدارة ،من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسة.

سادسا–أداة تنافسية جيدة : تعد المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق الخارجي، وهذا لتأثيرها على مدى استقلالية المدققين الخارجيين، ونطاق إجراءات التدقيق، ومن ثم جودة التدقيق، وتعمل جودة التدقيق على زيادة الثقة في تقارير التدقيق، وزيادة درجة الاعتماد على القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى التوجيه الأفضل للاستثمار وتخصيصها في المجالات المختلفة في المجتمع، وبالتالي المساهمة في تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المجتمع، والارتقاء بجودة التدقيق[3]، ويترتب على زيادة حدة المنافسة انخفاض أتعاب التدقيق الأمر الذي يساهم في زيادة الطلب على جودة التدقيق، أي أن المنافسة تؤثر إيجابيا في مستوى جودة عملية التدقيق[4].

سابعا–زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية : تعتبر جودة التدقيق ذو أهمية كبيرة في إعطاء الثقة لمستخدمي القوائم المالية بأن هذه الأخيرة ذات مصداقية، الأمر الذي ينعكس على اتخاذ قراراتهم بشكل سليم، ولقد أوضحت إحدى الدراسات بأن صدق تقارير التدقيق يتمثل في زيادة محتواها بالنسبة للمستثمرين على نحو يترتب عليه جعل هذه التقارير أكثر فائدة في مجال الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق[5].

---

[2] رأفت حسين مطر، " **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية لحوكمة الشركات**"، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، متاح على الموقع www.iefpedia,com/arab/cat:1198p=2 تاريخ الاطلاع 2015/03/31.

[3] أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 38.

[4] إيمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، "**انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني**"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة المملكة العربية السعودية، العدد 01، المجلد 20، 2006، ص 112.

[5] أحمد نور وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

كما تلعب مهنة التدقيق دورا هاما في رفع كفاءة أسواق رأس المال، والتأثير على قرارات الاستثمار وذلك من خلال القوائم المالية، حيث توفر هذه القوائم المعلومات الصحيحة والكافية للمستثمرين في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية على أسس موضوعية بعيدا عن المضاربة والشائعات[1].

الفرع الثالث : العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

تتأثر جودة عملية التدقيق بمجموعة من العوامل منها عوامل تنظيمية تتعلق بمكتب التدقيق، ومنها عوامل تتعلق بالأفراد القائمين بعملية التدقيق.

أولا– العوامل التنظيمية المؤثرة على جودة عملية التدقيق والتي تتعلق بمكتب التدقيق : تتعلق هذه العوامل بنواحي تنظيمية داخل مكتب التدقيق من حيث التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية، والسياسات المتعلقة بقبول العملاء، وتعيين المدققين وتخصيصهم على المهام، والأساليب الحديثة المستخدمة في التدقيق، وقيود موازنة الوقت ،وسوف نتناول كل عامل من تلك العوامل على النحو التالي[2] :

أ– مدى التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية : تعبر معايير التدقيق شأنها شأن أية معايير عن مستويات الأداء المهني التي يتم بناءاً على الالتزام بها للحكم على جودة أداء عملية التدقيق، ولذلك فقد حرصت الهيئات المهنية على صياغة هيكل لمعايير التدقيق مع استمرارية تقييم مدى ملائمتها للاحتياجات المتجددة لمستخدمي القوائم المالية.

ب– درجة كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة لهم : يعد حصول مكتب التدقيق على عملاء جدد في ضل الالتزام بآداب سلوك المهنة أمرا صعبا، بخلاف الاستمرار في تقديم الخدمات للعملاء القدامى، ورغم ذلك يجب أن يحرص مكتب التدقيق على انتقاء العملاء الجدد و الاستمرار مع العملاء القدامى، حيث أن عدم الانتقاء قد يترتب عليه أثار سلبية على جودة عملية التدقيق وبالتالي قصور في الوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية.

جـ– مدى كفاءة إجراءات اختيار المدققين بشركة التدقيق : نظرا لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق التدقيق، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق يتحملها مكتب التدقيق، فان اختيار المدققين الخارجيين للعمل بشركة التدقيق يعتبر مطلبا حيويا لضمان جودة أداء عملية التدقيق، ولقد أشارت معايير التدقيق الأمريكية إلى أهمية الإجراءات التي تضمن اختيار مدققين أكفاء، و ذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المدققين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى إداري في شركة التدقيق.

---

[1] مصطفى حسن بسيوني السعدني، "**المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات وبذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية والدولية** "، المؤتمر العربي حول متطلبات حوكمة الشركات وأسواق رأس المال العربية، 2 –3 ماي 2007، مصر، ص 35.

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره ،ص 784–796.

د- مدى كفاءة تخصيص الأفراد على المهام : يعد تخصيص الأفراد بمكتب التدقيق من مهام عملية التدقيق شرطا ضروريا لجودة أداء التدقيق، وينقسم الأفراد في أغلب مكاتب التدقيق من مدققين ومدققين تحت التمرين، وبعض المؤهلين للقيام بخدمات استشارية لعملاء شركة التدقيق، ولكي يتم أداء عملية التدقيق بأفضل صورة يجب تخصيص عمل التدقيق على مجموعات الأفراد بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمي للمهمة، ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها، ويؤدي تخصيص الأفراد على المهام بالكيفية السابقة إلى ارتفاع جودة أداء التدقيق، وتدنية احتمالات فشلها.

هـ- درجة هيكلة عملية التدقيق : يرتكز مفهوم هيكلة عملية التدقيق على اعتبار أن التدقيق عملية يمكن صياغتها في شكل مراحل أو خطوات، وذلك بدل من الاعتماد الكامل على الأحكام، والتقديرات الشخصية للمدققين الخارجيين، وقد ساعد على تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة مكاتب من التدقيق في تنمية الممارسات العملية لكي تزداد ثقة المستخدمين في المهنة ككل، فمكاتب التدقيق التي تتميز بوجود هيكلة قوية للسلطات، ومسؤوليات أفراد الفريق ، ومن ناحية أخرى فإن هيكلة التدقيق قد تأثر بصورة سلبية على جودة التدقيق، وذلك في حالة عدم نمطية بيئة التدقيق أو بساطتها الشديدة، بحيث إذا كانت بيئة التدقيق معقدة فإن الإجراءات النمطية لهيكل التدقيق، قد لا تؤدي إلى إنجاز عملية التدقيق بكفاءة.

و- قيود الوقت : من أهم الضغوط التي يتعرض لها المدققين بمكاتب التدقيق ما يعرف بقيود الوقت وضرورة الانتهاء من عملية التدقيق في توقيت محدد، و لا شك أن هذه القيود قد تأثر على أداء المدقق الخارجي الذي يمثل حجر الزاوية في تحقيق جودة التدقيق، ولا شك أن هذه القيود تعد أمرا طبيعيا في مكاتب التدقيق الكبيرة نظرا لطبيعة الظروف المنافسة التي تواجهها تلك المكاتب، نتيجة لذلك فإنها تلجأ إلى وضع خطة زمنية تكفل كفاءة، وأداء عملية التدقيق و تساهم في تخفيض تكلفة التدقيق.

ل- التطوير المهني : تمثل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطوير المهني الذي يساعد على تمتع المدقق الخارجي بالكفاءة، والتعليم اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية التدقيق، وبصورة تحقق جودتها، ويرجع أهمية التعليم المستمر في مهنة التدقيق، وازدياد تعقد المؤسسات، وعلى مستوى إصدارات الهيئات المهنية، فقد ركزت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي(AICPA)، والاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) على أهمية التطوير المهني الذي يضمن لمكتب التدقيق توافر الخبرة والمعرفة المطلوبة في الأفراد لوفائهم بمسؤولياتهم[1].

ثانيا- العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق وتتعلق بطريقة التدقيق : هناك مجموعة من العوامل تؤثر في جودة التدقيق، ومرتبطة بخصائص العنصر البشري والأفراد المشاركين في عمليات التدقيق، وتتمثل في استقلال المدقق الخارجي، درجة خبرته ومدى متابعة المدققين العاملين بمكتب التدقيق، ومدى كفاءة أداء الأعمال الميدانية للمدققين العاملين بمكتب التدقيق، ومن بين هذه العوامل ما يلي :

أ- استقلال المدقق الخارجي : ترجع أهمية استقلال المدقق الخارجي لكونه أحد أهم معايير التدقيق فالاستقلال من أهم المعايير التي يهتم لها مستخدمو القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم ولذلك فانه يمكن القول بأن استقلال المدقق الخارجي يمثل حجر الزاوية لمهنة التدقيق ،وأهم المعايير العامة للتدقيق على الإطلاق[2].

[1]- عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص95-96.

[2]- محمود ناجي درويش وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص46.

ب- خبرة المدقق الخارجي : تعتبر خبرة المدققين من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة وذلك نتيجة ارتفاع عدد حالات فشل عملية التدقيق الناتجة عن عدم اكتشاف الغش في القوائم المالية وذلك بسبب قيام مدققين حديثي الخبرة بأعمال التدقيق، حيث تتمثل الخبرة عاملا هاما لكفاءة، وفاعلية أداء المدقق الخارجي، ويمكن القول بأن قدرة المدققين الذين تعاملوا مع عدد كبير متنوع من العملاء على اكتشاف مناطق حدوث التحريفات في القوائم المالية تكون أفضل من أولئك المدققين الذين ليس لديهم خبرة التعامل مع عملاء متنوعين[1].

جـ- مدى متابعة المدققين العاملين بمكاتب التدقيق و الإشراف عليهم : تعتبر متابعة عمل المساعدين أو أعضاء فريق التدقيق، والإشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية التدقيق ،حيث إن أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية التدقيق هي عدم المتابعة والإشراف على عمل المساعدين ويحدث ذلك عادة بسبب ضغوط العمل بما لا يمكن من مراجعة أوراق العمل لمتابعة عمل فريق التدقيق[2].

المطلب الثاني : الإفصاح المحاسبي وعلاقته بحوكمة المؤسسات

تزايدت أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بعد الانهيارات التي شهدتها بعض المؤسسات العالمية العملاقة، وتزايد الدور الاقتصادي لأسواق رأس المال، بعد أن أصبحت المعلومات المحاسبية المنشورة ذات قيمة ومصدرا هاما لاتخاذ القرارات.

الفرع الأول : مفهوم وأنوع الإفصاح المحاسبي

يعتبر مبدأ الإفصاح من بين المبادئ المهمة للمحاسبة ولحوكمة المؤسسات، إن لم نقل أهمها لكونه يعمل على اظهار وإشهار المعلومات المحاسبية طبقا لمراحلها المختلفة فضلا عن أن المحاسبة كنظام للمعلومات تعمل من خلال القياس والابلاغ لخدمة الجهات المستفيدة[3].

أولا–مفهوم الإفصاح المحاسبي : تعود الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح عن المعلومات المالية لسنة 1837 حيث نشرت مجلة " **Railway Magazine** "مقال عن الإفصاح، والتي أشارت إلى أثر الإبلاغ على أرباح المؤسسات على سلوك المستثمرين حيث ساد في الربع الأخير من القرن التاسع عشر اتجاه يحث على الزيادة في عملية الافصاحات المحاسبية فيما يخص الأرباح ورأس مال المؤسسة والاستهلاكات، والعمل على تدعيم التشريعات والقوانين الخاصة بزيادة عملية الإفصاح في القوائم المالية والحد

[1] مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص52.

[2] رأفت حسين مطير، مرجع سبق ذكره، ص 07.

[3] عبد الرزاق خليل، نعيمة عبدي، "**الافصاح المحاسبي بين متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد وتحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية** "، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبليدة، 13-14 ديسمبر 2011، ص54.

من البدائل في المعالجات المحاسبية[1] . ولهذا تعددت وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي، حيث أشارت بعضها إلى أن الإفصاح هو أحد الأركان الرئيسية للإعلام المحاسبي، ويعني تزويد المستخدمين الخارجيين بالمعلومات لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويرى فريق آخر من الباحثين أن الإفصاح هو نشر المعلومات الضرورية للفئات التي تحتاجها، وذلك لزيادة فاعلية العمليات التي يقوم بها السوق المالي حيث أن الفئات المختلفة تحتاج للمعلومات لتقييم درجة المخاطرة التي تتعرض لها المؤسسات للوصول إلى القرار الذي تستطيع من خلاله تحقيق أهدافها، والتي تتناسب مع درجة المخاطرة التي ترغب بها[2].

ويعرف الإفصاح المحاسبي بأنه : "**عرض المعلومات الهامة للمستثمرين والدائنين، وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في المستقبل، وسداد التزاماتها**"[3].

كما يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه "عملية إظهار المعلومات المالية، سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش، والملاحظات والجداول المكمّلة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر وسجلات المؤسسة "[4].

ومما سبق يتضح بأن مفهوم الإفصاح يعني عملية توصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، ويجب أن توضح هذه المعلومات الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، ونشاطها من أجل المساهمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة بهدف تحقيق استمرارية المؤسسة. ويرى مطر وآخرون بأن الإفصاح يستند إلى عدد من المتطلبات الرئيسية وهي على النحو التالي[5] :

أ-تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية؛

ب-تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية؛

جـ-تحديد نوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها؛

د-تحديد أساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وطرقها؛

هـ-توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

ثانيا-أنواع الإفصاح المحاسبي : لقد أدى التطور الكبير الذي عرفه الفكر المحاسبي إلى تطور في الإفصاح ملازما لهذا التطور بل ظهر اتجاه يدعو إلى التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته، وظهرت عدة أنواع للإفصاح، حيث يطمح المحاسبون بتسجيل

[1] أحمد مخلوف، "**الأزمة المالية العالمية ، واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي**" الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس بسطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص04.

[2] حنان رضوان حلوة وآخرون، "أسس المحاسبية المالية"، الطبعة 1، دار حامد، الأردن، 2004، ص61.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، "**نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي**"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2009، ص660.

[4] أحمد زغدار، محمد سفير، "**خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، العدد 07، 2009، ص84.

[5] مطر محمد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 336.

أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بالأرقام في سجلاتهم ويحاولون باستمرار تذليل العقبات التي تحول دون تحقيق هذا الهدف[1] ومن أهم أنواع الإفصاح ما يلي :

أ-الإفصاح الكامل : يتطلب الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة، بحيث تشتمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق، ولذلك فإن الإفصاح عن مثل هذه المعلومات يصبح ضروريا وتشتمل القوائم المالية المنشورة في الوقت الحاضر على الملاحظات، والمذكرات الإيضاحية التي تعتبر جزء أساسي من القوائم المالية، وينبغي أن تكون المعلومات الواردة في تلك المذكرات التوضيحية مكمّلة للمعلومات الواردة في صلب القوائم المالية، ولا ينبغي أن تستخدم كوسيلة لتصحيح بعض المعلومات الخاطئة في تلك القوائم المالية[2].

ب-الإفصاح الكافي : يشتمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، غير أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد[3].

جـ-الإفصاح الاختياري : يتوفر لدى المديرين معلومات عن الأداء المالي، والمستقبلي لمؤسساتهم أكثر من غيرهم من الخارج، ولقد أفادت عدة دراسات أنه تتوفر لدى هؤلاء المديرين الرغبة في الإفصاح الاختياري عن هذه المعلومات، ومن بين هذه الحوافز انخفاض تكلفة معاملات تبادل الأوراق المالية للمؤسسة، وزيادة اهتمام المحللين الماليين وزيادة السيولة، وانخفاض رأس المال[4].

د-الإفصاح التفاضلي : يقوم هذا النوع من الإفصاح على التركيز بصورة ملخصة ومختصرة في القوائم المالية على التفاصيل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح أهم التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام للتغيرات أو التفاصيل، ويعتمد مدخل الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا، ولكن الكثير منهم لا يحتاجون إلا لمعلومات مالية ملخصة وذات تحليل فني أقل[5].

هـ-الإفصاح العادل : يرتبط الإفصاح العادل بالنواحي الأخلاقية، والأدبية عند نشر المعلومات، ويكون الإفصاح عادلا عند معاملة كافة فئات مستخدمي البيانات المالية الخارجية بصورة متماثلة ومتساوية، مما يعني تزويدهم بنفس كمية المعلومات، وفي نفس الوقت[6].

---

[1] لطيف زيود وآخرون، "**دور الإفصاح في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، العدد 1، المجلد 29، 2007، ص85.

[2] أحمد محمد نور وآخرون، "**مبادئ المحاسبة المالية –المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبية الدولية المصرية** "، الدار الجامعية، الإسكندرية 2008، ص 80.

[3] سهام موسى، فراح خالدي، "**أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر ببسكرة، 6-7 ماي 2012، ص10.

[4] فردريك تشوي وآخرون، "**المحاسبية الدولية**"، ترجمة زايد محمد عصام الدين، مراجعة حجاج أحمد، دار المريخ، السعودية، 2004، ص 189.

[5] رضوان حلوة حنان، "**النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**"، الطبعة 2، دار وائل، عمان، 2006، 474-475.

[6] الدون هنديركسن، "**النظرية المحاسبية** " ،ترجمة كمال خليفة أبو زيد، الطبعة 1، الاسكندرية، مصر، 1990، ص 766-767.

و-الإفصاح الملائم : هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية، وكذلك الظروف المحيطة بالمؤسسة، وطبيعة نشاطها، لأن الإفصاح هنا شكلا أما المضمون فهو قيمة المعلومات المفصح عنها بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين[1].

ل-الإفصاح الوقائي : يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي من خلال توفير له قوائم مالية غير مضلّلة ومعلومات ذات مصداقية، ويسمى بالإفصاح الوقائي (التقليدي)، ويتطلب الكشف عن الأمور التالية[2] :

- السياسة المحاسبية؛
- التغير في السياسة المحاسبية؛
- تصحيح الأخطاء الموجودة في القوائم المالية؛
- الأرباح والخسائر المحتملة؛
- الارتباطات المالية؛
- الأحداث اللاحقة.

م-الإفصاح الإعلامي (التثقيفي) : أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض واتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية، وغير العادية في القوائم المالية ونلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطريقة غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى[3].

الفرع الأول : دور الإفصاح المحاسبي في التخفيض من عدم تماثل المعلومات

يعمل الإفصاح المحاسبي على التخفيض من عدم تماثل المعلومات بين جميع الأطراف، سواء الداخلية والخارجية، الأمر الذي ينتج عنه زيادة كفاءة السوق المالي من خلال تحقيق السعر الحقيقي والعادل للأسهم بهذه الأسواق.

وفي هذا الصدد ناقشت العديد من الدراسات والأبحاث طرق تحقيق كفاءة السوق عن طريق الإفصاح الذاتي عن المعلومات المحاسبية لكافة المتعاملين، من خلال إعطاء الثقة لهؤلاء بصدق المعلومات المفصح عنها المدعمة بتقرير المدقق الخارجي وهناك ثلاثة نظريات تفسر سلوك الإدارة بالنسبة للإفصاح تتمثل فيما يلي[4] :

[1] حسين علي خشارمة، "**مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن**"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، فلسطين، العدد 1، المجلد17، 2003، ص 96.

[2] المرجع نفسه والصفحة السابقة.

[3] لطيف زيود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص180.

[4] كمال الدين الدهراوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص33.

أولا–نظرية التعاقدات الكفؤة : وفقا لهذه النظرية، فإن كافة الأطراف تتصف بالرشد الاقتصادي، فيحاول كل منها تخفيض تكاليف الوكالة عن طريق التعاقد فيما بينها لمنع استغلال نفوذ طرف لطرف آخر، وقد أكدت عديد البحوث بأن درجة الإفصاح تزداد بزيادة حجم المؤسسة وارتفاع الديون الخارجية، وزيادة سيطرة المدراء على أمور المؤسسة.

ثانيا–نظرية السلوك الانتهازي : ترى هذه النظرية بأن عملية اختيار الطرق المحاسبية وشكل الإفصاح يتأثر بالسلوك الانتهازي للمدراء، فهدفهم الأسمى هو تعظيم ثروتهم المتمثلة في ملكية الأسهم، والمكافآت التي يحصلون عليها، ولتحقيق ذلك يقومون باختيار الطرق المحاسبية التي تحقق لهم ذلك ،والتي من شأنها أن تزيد من الأرباح المالية على حساب الفترات المستقبلية.

ثالثا–نظرية توفير المعلومات : تقوم هذه النظرية على مبدأ هام وهو قيام المدراء باختيار الطرق المحاسبية التي تعكس القيمة الاقتصادية للمؤسسة، الأمر الذي يساعد المستثمرين على تقدير التدفقات النقدية لاستثماراتهم ورغم حداثة هذه النظرية، إلا أنه توجد دراستان فقط اختبرت ظروفهما، الأولى كانت من طرف (Malmqnist) سنة 1990 أثبتت من خلالها أن المؤسسات البترولية تختار بين طريقتي الجهود الناجحة والتكاليف الشاملة، وهما تعكسان نشاط المؤسسة في البحث والتنقيب، وبالتالي تظهر القيمة الاقتصادية للمؤسسة. أما الدراسة الثانية قام بها (Main And Smith) سنة 1990 فقد أثبتت بأن المؤسسات القابضة تختار بين تجميع القوائم المحاسبية وبين فصلها، بناء على مدى اعتماد الشركتين القابضة والتابعة على بعضهما.

الفرع الثالث : علاقة الإفصاح المحاسبي بحوكمة المؤسسات

تبرز علاقة الإفصاح بحوكمة المؤسسات باعتباره من أهم مبادئها التي يجب على مجلس الإدارة أن يهتم بها من خلال القوائم والتقارير المالية التي يعدها المدقق الخارجي. حيث تتجلى علاقة حوكمة المؤسسات بالقوائم المالية في التطبيق السليم لمبادئها مما يساعدها على تحقيق معدلات من الأرباح المناسبة، الأمر الذي يساعد المؤسسات على تدعيم رأسمالها، وزيادة الاحتياطات وتراكمها بشكل مستمر، وهو ما يؤدي إلى توسع المؤسسات ونموها، كما أن القوائم المالية تعتبر من أهم المقومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية التي تقدم لأعضاء مجلس الإدارة لاتخاذ مثل هذه القرارات حيث تتوقف نجاعة القرارات على جودة المعلومات الموجودة في تلك القوائم المالية.

ولهذا يمكن اعتبار الإفصاح أساس أي نظام لحوكمة المؤسسات، وفي المقابل يحتاج نظام حوكمة المؤسسات إلى مستوى جيد من الإفصاح، ويعد الإفصاح أيضا واحدا من الأهداف الرئيسية لنظام التقرير المالي، حيث يرجح أن تعبر القوائم المالية عن نتيجة التعارض في الاهتمامات، وتوازن القوى بين أصحاب المصالح، وأن المعلومات المفصح عنها بواسطة التقارير المالية تصف ما تريده الأطراف الداخلية من خلال ما تفصح عن أنشطة وأداء المؤسسة[1] بالقوانين والتشريعات، فتطبيق قواعد الحوكمة من شأنه أن يؤثر على درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي، مما يؤكد على أن الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة المؤسسات وجهان لعملة واحدة، يؤثر كل منهما بالآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد وأهم مبادئ الحوكمة، فإن إطار الإجراءات الحاكمة

[1] عفيفي هلال عبد الفتاح، "**العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الاختياري في التقارير السنوية : دراسة اختيارية في البيئة المصرية**"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، العدد 1، المجلد 30، 2008، ص 429.

للمؤسسات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المالية والمحاسبية كذلك فإن الأثر المباشر من تطبيق قواعد الحوكمة هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهذه المعلومات باعتبار أن المعلومات التي تنتجها التقارير المالية هي من أهم الركائز التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة مثل : مخاطر السوق، ومخاطر السيولة ومعدل الفائدة، ومخاطر الأعمال، والإدارة وأسعار الصرف، فضلا عن دورها في عملية التنبؤ، فضلا عن اعتمادها كأساس لتحليل القرار الاستثماري في سوق الأوراق المالية، الذي يعتمد على فرض رئيسي هو أن كل ورقة مالية لها قيمة حقيقية يمكن الوصول إليها من خلال المعلومات المحاسبية بدراسة العائد المحاسبي، ومعدل التوزيعات، ومعدل النمو وبعض النسب المحاسبية كما أن التقارير المالية تؤثر في قرارات المستثمرين بإمدادهم بالمعلومات عن المؤسسات التي تطرح أسهمها في السوق المالي قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع بهدف دعم وترشيد ذلك القرار[1].

المطلب الثالث : قانون ساربنس أوكسلي و مهنة التدقيق الخارجي

يعتبر قانون "ساربنس أوكسلي" " **sarbanes – Oxely**" سنة 2002 أحد أكثر التشريعات في تلك الفترة أهمية وتركيزه على التحسينات الخمسة الحرجة الضرورية لحماية المستثمرين، وكيفية عرض المعلومات المالية لأصحاب المصالح، سواء الداخليين أو الخارجيين التي تهمهم تلك المعلومات حول المؤسسة.

الفرع الأول : أسباب تشريع قانون "ساربنس أوكسلي"

لقد كان لانهيارات الشركات الكبرى الأمريكية، وفي مقدمتها شركة "**انرون**" و "**ورلدكوم**" أثر سلبي على الاقتصاد الأمريكي، الأمر الذي دعا إلى ضرورة إيجاد قوانين خاصة بحقوق المساهمين وقانون التعاقدات، ووجوب متابعة الشركات المخالفة واتخاذ الإجراءات المناسبة من أجل محاسبتها، وإيقاع المسؤولية الشخصية على الرؤساء التنفيذيين للشركات بسبب تقديم حسابات مضلّلة لشركاتهم، وأن تكون هذه القوانين قادرة على إحداث تغيير إيجابي في مناخ الاستثمار، وفي تاريخ 31 جويلية 2002 صادق الكونجرس الأمريكي على قانون (ساربنس أوكسلي) نسبة لمدعي هذا القانون (أعضاء في الكونجرس) ولمناقشة أسباب تشريع القانون، سنتناول أولا أسباب انهيار شركتي "أنرون" و"ورلدركوم"[2].

أولا–شركة إنرون(Enron) : من بين أهم العوامل التي أدت إلى السقوط المدوي لهذه الشركة تمثلت فيما يلي :

أ–قيام مجلس الإدارة بإيكال مهمة تدقيق الصفقات إلى لجنة فرعية داخل الشركة في حين قام بتدقيق خاطف وسريع لهذه الصفقات، كما أضفى بعض المعلومات كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة في الوقت المناسب؛

ب–قيام إدارة الشركة بتضخيم أرباح الشركة في العام الذي سبق انهيارها؛

[1] عمار بن عيشي، سامي عمري، " **تطبيق قواعد الحوكمة ،وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية – دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية – حالة ولاية بسكرة** "، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع و رهانات وآفاق، جامعة 20 أوت 1955بسكيكدة، 2010، ص 10.

[2] علي حسين الدوغجي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 10–17 .

جـ-قيام مكتب "**آثر اندرسون**" الذي كان مكلفا بتدقيق حسابات الشركة بالتدقيق الداخلي أيضا لكونه يقدم خدمات استشارية هائلة، وهذا بتواطؤ مع مجلس الإدارة؛

د-تقاضي أعضاء لجنة التدقيق لمبالغ طائلة في سنة 2001 أثّر بشكل أو آخر على استقلالية وحياد لجنة التدقيق؛

هـ-مشكلة التعارض بين مصالح المساهمين، والميسرين أدى إلى تحكم وانفراد الإدارة بالمعلومات الصحيحة دون بقية الأطراف الأخرى؛

و-قيام مكتب "آرثر أندرسون" والذي كان أحد المكاتب الخمسة الكبرى آنذاك بتقاضي مبلغ 25 مليون دولار كأتعاب لقيامه بتدقيق حسابات شركة انرون في سنة 2000 في حين أنه تقاضى مبلغ 27 مليون دولار لقيامه بالأعمال الاستشارية لنفس الشركة وهذا في نفس السنة، وهو الأمر الذي يعد دليلا آخر على أن استقلال المدقق الخارجي وحياده يصبح مهددا إذا جمع بين هاتين المهمتين؛

ل-قيام ثلاثة من أعضاء لجنة التدقيق بالشركة ببيع 17.3 مليون سهم تبلغ قيمتها 1.1 مليار دولار هي التي تم اكتشافها ولا تشتمل على الرواتب والمكافآت الهائلة، وبقية الدفعات النقدية التي دفعت لهم أثناء فترة قيادتهم للشركة؛

م-قيام رئيس مجلس إدارة الشركة قبل انهيارها بأيام بالتصريح أن وضع الشركة قوي، وهذا يبين ما مدى تعمد إدارة الشركة في إعطاء صورة خادعة عن الوضع المالي للشركة؛

ن-قيام مدققي مكتب "آرثر أندرسون" بالتعامل مع شركة "إنرون" منذ أن كانت منتجا وموزعا للغاز واستمروا في تدقيقها حتى بعد أن أصبحت التاجر الرئيسي للسندات المالية، والمسؤولية عن المضاربات الجديدة في السوق، فضلا عن أن مكتب "آرثر أندرسون" لم يقم بتغيير هؤلاء المدققين رغم التطورات التي حصلت لشركة "إنرون"، أو لم يستعن بمدققين آخرين من ذوي الخبرة؛

ي-انجراف الكثير من أعضاء مجلس إدارة الشركة، وإدارتها وأعضاء لجان التدقيق والتعويضات والمكافآت وراء مطامعهم الشخصية.

ثانيا-شركة وورلدكوم (World Com) : تمثلت أهم العوامل التي ساهمت في انهيارها فيما يلي:

أ-الممارسات المحاسبية غير الصحيحة والتلاعب في حساباتها النقدية للتغطية على وضعها المالي المتدهور؛

ب-إعلان الشركة عن تحقيق تدفقات مالية ضخمة (وهمية) بقيمة أكثر من 9 مليارات دولار بدلا من الخسائر الفعلية التي تحققها الشركة؛

جـ-إنفاق مليارات الدولارات كنفقات تشغيلية في محاولة لإطفاء خسائرها، إذا اعترفت الشركة بأنها سجلت مبلغا يوازي 4 مليارات دولار في خانة النفقات لتعزيز سجلات أرباحها؛

د-تسريب بعض المعلومات والبيانات الخاصة عن الشركة بواسطة بعض الجهات التي لها سمعتها في السوق الأمريكي، والتي تتضمن معلومات إدارية خاصة إلى المستثمرين الخارجيين، أدت إلى عقد صفقات وهمية أدى إلى رفع أسعار أسهمها في السوق المالي؛

هـ-عقد اتفاقيات سرية مسبقة بين المدراء والرؤساء الكبار في الشركة مع مدققي مكتب "آرثر أندرسون"، والذي أوقف عن العمل، وتمت تصفيته على إثر الفضيحة مع الشركة، كما شارك بعض أعضاء لجنة مراقبة سوق نيويورك (SEC) للتغطية على هذه المخالفات، حيث بينت الوثائق والتحقيقات وعلى لسان (سوليفان) المدير المالي للشركة لهيئة محققين داخلية أن

المدير التنفيذي (**ايبرز**) الذي تنحى من منصبه كان على علم واضح بما يحدث للشركة، إذ قام ببيع أسهمه التي يملكها قبل يوم واحد من نزول أسعار الشركة في البورصة، وكذلك فعل المدير المالي أحد المساهمين الكبار (**جاك جروبمان**) إذ عمدوا على سحب أسهمهم قبل يوم واحد من إعلان اكتشاف الثغرات المالية، وانهيار أسعار الأسهم للشركة في السوق المالي؛

و-الدور الكبير للإدارة العليا في الإسهام في هذه المخالفات، حيث أن رؤساء الشركة قاموا بأعمال واختلاسات مالية كبيرة؛

ل-القيام بتقديم معلومات مضلّلة على لجنة الأوراق المالية[1].

الفرع الثاني : أهداف قانون " sarbanes – Oxely"

تتمثل أهم الأهداف التي جاء به التشريع في تلك التحسينات الخمسة والمتمثلة فيما يلي[2] :

أولا-الطلب على الحوكمة الجيدة للمؤسسات : لقد كان من أسباب فشل المؤسسات وانهيارها في تلك الفترة هو افتقارها إلى حوكمة جيدة للمؤسسات والذي تجلى ذلك في الإشراف المستقل على الإدارة من طرف مجلس الإدارة، إضافة للاستخدام الغير فعال لمهنة التدقيق من طرف مجلس الإدارة، ولهذا طالبت كل من لجنة تداول الأوراق المالية بسوق أسهم نيويورك (SEC) والمجمع القومي لمديري المؤسسات، ولجنة(NASDAQ) بضرورة إضفاء استقلالية أكبر لأعضاء مجلس الإدارة، كما طالبت أسواق الأسهم الرئيسية، كل مؤسسة مسجلة لديها تكوين لجنة تدقيق تتكون من مدراء مستقلين يتولون مهمة الإشراف على التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة، وعلى عملية سير كل من وظائف التدقيق الخارجي والداخلي، إضافة إلى ذلك فإن مجلس الإدارة من خلال لجنة التدقيق أصبح عميل مكتب التدقيق لدورها (لجنة التدقيق) في تعيين وعزل المدقق الخارجي.

ثانيا- تقرير ضوابط الرقابة الداخلية : بعد حدوث الانهيارات المالية للمؤسسات الأمريكية، لاحظ الكونجرس والمستخدمون عن وجود غش ببلايين الدولارات في مؤسسات مثل "**وورلدكوم**" و "**انرون**"، وأن الإدارة العليا لهذه المؤسسات تجاوزت النظام المحاسبي القائم، الأمر الذي يعني أن معظم هذه المؤسسات كانت تفتقر إلى ضوابط رقابية داخلية فعالة تم إخفاءها، أو عدم توضيحها في التقرير السنوي للمؤسسة، الأمر الذي دفع بقانون "**Sarbanes – oxley** " إلى ضرورة تبني المؤسسات المقيدة بالبورصة إلى ضوابط الرقابة الداخلية والإشارة إليها في تقاريرها السنوية.

ثالثا- استقلالية أكبر لمهنة التدقيق الخارجي : يجب أن تتمتع مهنة التدقيق باستقلالية وموضوعية كبيرين، وهذا حتى يتمكن أصحاب المصالح بالوثوق بالتقارير المالية التي يصدرها المدقق الخارجي، وحتى يمكن تقوية وتعزيز استقلالية المدققين الخارجيين يجب توافر النقاط التالية :

أ-يجب أن يتم تعيين وعزل المدققين الخارجيين من قبل لجنة التدقيق؛

ب-التدوير الإلزامي للمدقق الخارجي كل خمس سنوات كحد أقصى؛

[1] علي حسين الدوغجي، مرجع سبق ذكره، ص 10-17.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص717-718.

جـ-عدم قيام المدقق الخارجي بتقديم أي خدمات استشارية لعملاء التدقيق (عدم الجمع بين وظيفة التدقيق الخارجي وتقديم استشارات)؛

د-الاشراف المتزايد على تعارضات الاستقلالية المحتملة عن طريق لجنة التدقيق.

وعلى الرغم من أن قيام كثير من المؤسسات ومكاتب التدقيق الصغيرة باتباع هذه الإرشادات، إلا أنها غير مطالبة بذلك وذلك من منطق علمي، كون أن هذه المكاتب التدقيق الصغيرة قد لا يكون لها أكثر من عميل أو عميلين على أكثر تقدير علاوة على ذلك فإن مستخدمي القوائم المالية للمؤسسات الصغيرة يعرفون المدقق بشكل جيد.

رابعا- الإقرار بمسؤولية أكبر للتدقيق وخدمات التأكد : ينتظر الجمهور وعلى وجه الخصوص الكونجرس من المدققين الخارجيين اكتشاف الغش والالتزام بالمبادئ المحاسبية، وأن يكونوا مدافعين عن الحقائق الاقتصادية، أي الإقرار والتسليم بمسؤولية أكبر في عملية اكتشاف الغش، والتأكد من أن هذا الغش قد تم التقرير عنه إلى مجلس الإدارة، وهذا بغية اتخاذ الإجراءات المناسبة في الوقت المناسب. كما يتوقع الجمهور أن يقر و يعترف المدقق الخارجي بأن المستخدم الرئيسي لتأكيداته هو الطرف الثالث وليس الإدارة، ولذلك فقد أقر الكونجرس قانون "Sarbanes–oxley" الذي يأخذ في الحسبان توقعات الجمهور عن مسؤولية المدقق الخارجي، والحاجة إلى التوسع في خدماته لاستفاء احتياجات الجمهور بشكل أفضل.

خامسا- تشكيل مجلس الإشراف المحاسبي : نتيجة للأحداث الحديثة للغش التي عرفتها معظم المؤسسات، فقد الجمهور الثقة في مهنة التدقيق الخارجي، وفي المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين كجهة ذاتية للتنظيم، حيث كانت هناك مخاوف فيما إذا كانت هذه المنظمات ذاتية التنظيم يمكن أن تتحكم في نفسها بفعالية لخدمة مصلحة الجمهور، وقد كانت هناك مخاوف إضافية فيما إذا كان المدققين يحتاجون إلى أن يكون هناك شخص معين من خارج المهنة يساعد على وضع وعرض مطالب الجمهور الخاصة بالجودة المتزايدة لخدمات التأكد المقدمة عن طريق المدقق الخارجي، لذلك قام قانون"Sarbanes–oxley "بخلق ما يعرف بمجلس الإشراف المحاسبي على مؤسسات المساهمة (PCCAOB)، وأعطى لهذا المجلس كامل السلطة لتطوير معايير التدقيق الخاصة بشركات المساهمة المسجلة في البورصة، أو التي يجب أن تسجل نفسها في البورصة يتكون هذا المجلس من خمسة أعضاء عموميين اثنين منهما يجب أن يكونا من المدققين الخارجيين، يتم تعيين أعضائه والإشراف على تمويله من طرف البورصة ويشترط في هذا المجلس بأن يكون هيئة غير حكومية ومستقلة، وأما الشروط الواجب توفرها في أعضاء هذا المجلس فهي حصول عضو هذا المجلس على تأهيل علمي ملائم والالمام بطبيعة أعمال المؤسسة، وبالجوانب المالية والمحاسبية، وذلك بأن يكون حاصلا على[1] :

أ-درجة الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها، وخبرة علمية في مجال المحاسبة والتدقيق لا تقل عن أربع سنوات؛

ب-درجة الماجستير في المحاسبة أو ما يعادلها، وخبرة علمية في مجال المحاسبة والتدقيق لا تقل عن ثمانية سنوات.

[1] علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، " **دور قانون ساربينس أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**"، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 862011، ص18-19.

وفي الأخير يمكن القول أن الخاصية الرئيسية لقانون " Sarbanes–oxley " تتمثل في قوته الإلزامية، حيث يتعرض المسؤولين التنفيذيين بالمؤسسة الذين يعدون تقارير عن القوائم المالية بشكل احتيالي إلى عقوبات جنائية في حالة انتهاكهم للقانون. كما أن قانون " Sarbanes–oxley " ساهم بإعادة الهيكلة بما يتلاءم وقواعد الحوكمة، والإفصاح والشفافية.

الفرع الثالث : أسباب عدم الالتزام بقانون "Sarbanes–oxley "

لقد كان لظهور الأزمة المالية لسنة2008 العديد من التساؤلات تطال العديد من الفئات وفي مقدمتهم المدققين الخارجيين الذين أعطوا رأيا ايجابيا على صدق تلك التقارير المالية، وتبين بعد ذلك أن هؤلاء المدققين لم يلتزموا بتطبيق قانون "Sarbanes–oxley " وكانوا هم المسؤولون عن احداث هذه الأزمة المالية، وافلاس العديد من المؤسسات ومن بين أهم الأسباب التي أدت إلى اتهام المدققين الخارجيين تتمثل فيما يلي[1] :

أولا–قصور حياد بعض المدققين الخارجيين : مع بداية ظهور وانتشار مهنة التدقيق فإن المدققين كانوا من أكثر المهنيين حرصا على حيادهم و نزاهتهم، فقد يقبل المدقق بفقدان عميل أو أكثر على حساب فقدانه لنزاهته وحياده، أما الآن يقبل المدقق التضحية بنزاهته و حياده، و لا يقبل التضحية بأحد عملائه، وعليه يمكن القول بأن حياد المدقق الخارجي أصبح حيادا ناقصا خاصة وأنه يسعى دائما إلى تحسين علاقاته بإدارة المؤسسة، بالرغم من أنه رقيب عليهم على حساب علاقته بمساهمي المؤسسة وبالرغم من أنه وكيل عنهم ومن مؤشرات عدم حياد المدققين في الوقت الحالي يمكن ذكر :

أ–إصدار بعض المدققين لتقارير نظيفة عن القوائم المالية للمؤسسات التي يدققونها إلا أن مستخدمي تلك القوائم يفاجئون بعد ذلك بتعثر مالي وافلاس بعض المؤسسات ، الأمر الذي أدى إلى اضعاف ثقة هؤلاء المستخدمين في دور المدقق الخارجي ومهنة التدقيق ككل؛

ب–وجود علاقات مصلحة بين المدققين الخارجيين وادارات المؤسسات محل التدقيق، فعلى الرغم من أنه في معظم المؤسسات مازال المساهمون يصوتون على اختيار وتغيير المدقق إلا أن الإدارة هي التي تتخذ القرارات الخاصة بذلك، وعلى الرغم من أن تقارير التدقيق يتم توجيهها للمساهمين إلا أن الملاحظات التقنية يتم إرسالها للمدراء؛

جـ–ارتفاع عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد بعض المدققين الخارجيين في بعض الدول من طرف بعض مستخدمي القوائم المالية للمؤسسات التي تعرضت للخسارة بعد أن أظهرت نتائجها أن جميع قوائمها في حالة جيدة.

ثانيا–ضعف آليات الرقابة على عمل المدققين الخارجيين : على الرغم من وجود بعض آليات الرقابة على المدققين الخارجيين إلا أنها غير كافية، فهي قد تؤدي إلى تهيئة المناخ للتلاعب والفساد، ومن مؤشرات ضعف آليات الرقابة على المدققين قلة الجهات الاشرافية عليهم، ومن الآثار السلبية لضعف الرقابة على المدقق يوجد :

أ–جمع بعض المدققين الخارجيين بين التدقيق وبعض الخدمات الأخرى مثل التدقيق الداخلي والخدمات الاستشارية؛

ب–إمكانية التضحية بحيادهم ونزاهتهم مما يترتب عليه التلاعب في القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة للتدقيق.

[1] سعاد شدري معمر، مرجع سبق ذكره، ص144-146.

ثالثا–عدم بذل العناية المهنية اللازمة : يتوفر للمدقق الخارجي من الآليات ما يمكنه من الحصول على ما يحتاج إليه من معلومات وايضاحات من إدارة المؤسسة، أما إذا لم تتح له الإدارة المعلومات والإيضاحات التي يطلبها فلديه من الآليات ما يمكنه من اقرار ذلك، وفي حالة عدم اكتشاف المدقق لإمكانية حدوث الأزمات المالية تجعل ظهور احتمالين عن ذلك :

أ–كان المدقق الخارجي يعلم ذلك ولم يفصح عنه وهو بمثابة تواطؤ مع الإدارة؛

ب– لم يكن المدقق الخارجي يعلم بإمكانية انهيار المؤسسات التي يدققها كبداية لحدوث الأزمة؛

ج–بسبب أنه لم يؤدي عمله كما يجب علي، وبالتالي لم يبذل العناية المهنية الواجبة.

فقد أدى غياب دور المدققين في التنبؤ بالانهيارات المالية إلى تعرضهم للاتهام بالتسبب في حدوثها، فالمدققين من أكثر الفئات إلماما بالأوضاع المالية للمؤسسات التي يدققونها، فلم يصدر عنهم أي تحذير عن اقتراب حدوث الأزمة، فقد كانت التقارير الصادرة عن المدققين مطمئنة إلى حد إغراء المستثمرين بالدخول إلى سوق هذه المؤسسات، خاصة و أنها لم تشكل هذه الانهيارات مفاجئة لهم مما أدى إلى اتهامهم بتدني المستوى الأخلاقي لهم.

رابعا–عدم التزام بعض المدققين الخارجيين بقواعد وآداب السلوك المهني : على الرغم من وجود دليل أخلاقيات لمزاولة مهنة التدقيق الذي يتضمن قواعد بعض القضايا أهمها: الحياد والموضوعية والنزاهة إلا أنه لا يوجد ضمان كاف لتطبيقه، وبالتالي قد لا يلتزم بعض المدققين بتطبيق ما جاء في هذا الدليل.

خامسا–انتشار الفساد المالي داخل المؤسسات في ظل وجود المدقق الخارجي : يؤدي غياب الرقابة إلى انتشار الفساد والغش في المؤسسات، ففي بداية العقد الأول من القرن الحالي وبعد فضيحة التواطؤ ما بين شركة "انرون " للطاقة ومكتب "**آرثر اندرسون** " للتدقيق انتشر فكر جديد يؤكد على أهمية الدور الرقابي للمدققين في شركات المساهمة، ومع هذا ظهرت صورا مختلفة من الفساد في المؤسسات بسبب غياب أخلاقيات مهنة التدقيق.

المبحث الرابع : دور التدقيق الخارجي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة المؤسسات

يدعم كل طرف من أطراف حوكمة المؤسسات (المدققين الخارجيين، المدققين الداخليين، لجنة التدقيق ومجلس الإدارة...) غيره من الأطراف في علاقة تكاملية متبادلة، فتلزم معايير التدقيق الدولية المدققين الخارجيين بضرورة الاتصال بأطراف الحوكمة للعميل موضوع التدقيق، وذلك في الأمور التي تستدعي انتباههم عند أداء مهام التدقيق، ومن ثم فإن أطراف الحوكمة يحصلون على المعلومات اللازمة لأداء مهامهم في حوكمة المؤسسات من مجموعتين من المدققين[1].

ووفقا للإحصائيات الحديثة فإن أكثر من نصف المنشآت الكبيرة التي أفلست منذ سنة 1996 لم يقدم المدقق الخارجي في تقريره أي تحذيرات باحتمال فشل تلك المؤسسات، بل على العكس من ذلك أصدر بشأنها تقريرا نظيفا[2].

وتشير هذه الإحصائيات إلى أنه كلما كبر حجم المؤسسة، وازدادت درجة تعقيد نشاطها كلما كان من الصعب على المدققين الخارجيين، مجلس الإدارة واللجان تكوين صورة دقيقة للمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وإجراءات الرقابة عليها، وتطبيق الحوكمة عليها، وهنا يأتي دور المدقق الخارجي للقيام بمهامه من خلال علاقات تفاعلية بينه وبين باقي أطراف الحوكمة على النحو التالي.

المطلب الأول : ضوابط علاقة المدقق الخارجي بالفعالين الداخليين في حوكمة المؤسسات

يؤدي مفهوم حوكمة المؤسسات على تعزيز الرقابة بين الآليات الرقابية في المؤسسة، ويتجلى المفهوم الرقابي لحوكمة المؤسسات في وجود علاقة تكاملية وتعاونية بين مختلف الآليات الرقابية وفي مقدمتها علاقة التدقيق الخارجي بالآليات الرقابية الداخلية للمؤسسة (لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي، مجلس الإدارة، المساهمين).

الفرع الأول : العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

تعد العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي هي علاقة تقليدية قديمة، نظرا لأن المدقق الخارجي يعتمد على نظام الرقابة الداخلية، عند تحديد حجم العينة وحيث أن التدقيق الداخلي يعد جزءا من الرقابة الداخلية، فإن ذلك يعني ضرورة فهم عمل التدقيق الداخلي من جانب المدقق الخارجي يضاف إلى ذلك أن من الأهداف الأساسية لنشاط التدقيق الداخلي هي اكتشاف الأخطاء، والغش والتلاعب، وهذا الأمر يتطلب من المدقق الخارجي ضرورة التشاور مع المدقق الداخلي بشأن تقدير درجة الخطر المرتبطة بالغش والتلاعب، يضاف إلى ذلك ما أقرته معايير التدقيق الأمريكية رقم65، والتي طالبت المدقق الخارجي بالاستعانة بأنشطة التدقيق الداخلي عند تخطيط، وتنفيذ عملية التدقيق، ولاسيما إجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للاختبارات

[1] سمير كامل عيسى ، "**العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات**"، مجلة كلية التجارة للبحوث، الاسكندرية، العدد 1، المجلد 45 2008، ص 19-20.

[2] The institute of internal auditors (IIA)," **integral to good corporate governance**", USA, 2002, p 44.

التفصيلية[1]. تأتي أهمية العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي بالنسبة لحوكمة المؤسسات من خلال اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية، وبمعنى آخر كلما زادت نزاهة الإدارة كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي على عمل إدارة التدقيق الداخلي[2]، ويعتمد المدققين الخارجيين على عمل التدقيق الداخلي في كل من الاختبارات التفصيلية، بالإضافة إلى اعتمادهم عليها عند التخطيط للتدقيق الخارجي[3].

وتتلخص علاقة المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي من خلال التعاون بينهما في تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات، وزيادة فعاليتها في عدة نواحي أهمها[4] :

أولا–يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة تحافظ على الدقة والشفافية المسجلة بالدفاتر وانعكاسه على عدالة الإفصاح؛

ثانيا–توفر للمدقق الخارجي كافة المعلومات عن توزيع المهام والمسؤوليات بين أفراد المؤسسة؛

ثالثا–يساعد التدقيق الداخلي المدقق الخارجي في نهاية السنة المالية في الحصول على مصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وكشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية؛

رابعا–يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على أوراق العمل والتقارير التي يقدمها المدققين الداخليين من خلال قيامهم بأنشطة التدقيق؛

خامسا–اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي فيما يخص فحص عمليات الفروع، وعمليات الجرد التي تتم فيها في حالة منشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافيا؛

سادسا–اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي يقلل من التفاصيل، ويركز على الأمور الجوهرية؛

سابعا–اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في مجال اكتشاف التلاعب نظرا لتواجده الدائم في المؤسسة، واحتكاكه بكافة المستويات الإدارية؛

ثامنا–يجب أن يلتقي المدققين الداخليين والخارجيين دوريا من أجل مناقشة الاهتمامات المشتركة والانتفاع من مهاراتهم المتكاملة، وحصول كل منهم على فهم لنطاق عمل لآخر؛

تاسعا–اعتماد المدقق الخارجي على معايير أداء نشاط التدقيق الداخلي، وتشمل مدى جودة نشاط التدقيق الداخلي (جودة أداء العمل) ومدى القدرات المهنية للقائمين على نشاط التدقيق الداخلي (الأهلية) والمستوى التنظيمي الذي يرفع إليه تقرير المدقق الداخلي (الموضوعية)؛

عاشرا–مدى وطبيعة عمل التدقيق الداخلي الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي، حيث أن أداء نشاط التدقيق الداخلي بصورة دائمة مستقلة، ينجز بعض الإجراءات اللازمة لأداء عمل المدقق الخارجي؛

---

[1] عيد بن حامد الشمري، "**إطار مقترح للمراجعة الداخلية وأثرها على فاعلية حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، العدد10، 2010، ص10.

[2] Margheim L et all, " **External auditor reliance on internal, auditors when audit risk is hight : some empirical findings**", advances in accounting, vol 8, 1990, p 293.

[3] Brody R.G et all, " **reckers-an empirical investigation of the interface between internal and external auditors**", Accounting and business research (summer), 1998, p160.

[4] فاتن حنا كيرزان، "**مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العام والخاصة (دراسة مقارنة)**"، مجلة المنارة، سوريا، العدد 4، المجلد 19 2013 ص54.

إحدى عشر-جوانب التدقيق الأخرى التي تتأثر بالدور الذي يمكن أن يلعبه نشاط التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية حيث أن انغماس نشاط التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية سوف يكون له تأثير على خفض ساعات عمل التدقيق الخارجي وخفض الأتعاب[1].

كما حثت لجنة المنظمات الراعية (COSO) المدققين الداخليين في تقريرها على العمل بشكل وثيق مع الإدارة والمدقق الخارجي في النواحي التالية[2] :

- تحديد مفهوم ومكونات الرقابة الداخلية والأهداف المرتبطة بها؛
- تحديد أدوات القياس الملائمة لقياس كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- الرقابة الدورية والمستمرة على نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن الأهداف الموضوعة قد تم تحقيقها.

كما أن التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي له انعكاس إيجابي على حوكمة المؤسسات، حيث يمنع ازدواجية العمل، ويحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات الصادرة عنهما ويعمل على تقوية وظيفة الرقابة بالمؤسسة وتزيد من الثقة والمصداقية في التقارير والقوائم المالية التي يعتمد عليها المساهمون وأصحاب المصالح لاتخاذ قراراتهم وبالتالي حماية مصالحهم ودعم الحوكمة[3].

يتضح مما سبق أن التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي له انعكاس ايجابي على أداء المؤسسات، وهذا لما توفره من مزايا لأصحاب المصالح سواء داخل المؤسسة أو خارجها والتي يمكن ادراجها فيما يلي[4] :

-بالنسبة لأصحاب المصلحة داخل المؤسسة :

- توفير معلومات تفصيلية حقيقة للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين بالإضافة إلى بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الاداري؛
- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة، وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسة؛
- اعلام الادارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات، مسار المعالجة، وإلى غير ذلك مما يسمح لها بالقضاء على هذه المواطن؛
- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المدقق، تقارير وملف التدقيق؛
- خفض تكاليف التدقيق عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل.

[1] عيسى سمير كامل محمد، مرجع سبق ذكره، ص 52.

[2] محمد شريقي، "**التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ،ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة**"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة سطيف العدد 07، 2005، ص 128.

[3] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، "**واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها**"، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة ، واقع ورهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07-08 ديسمبر، 2010، ص13-14.

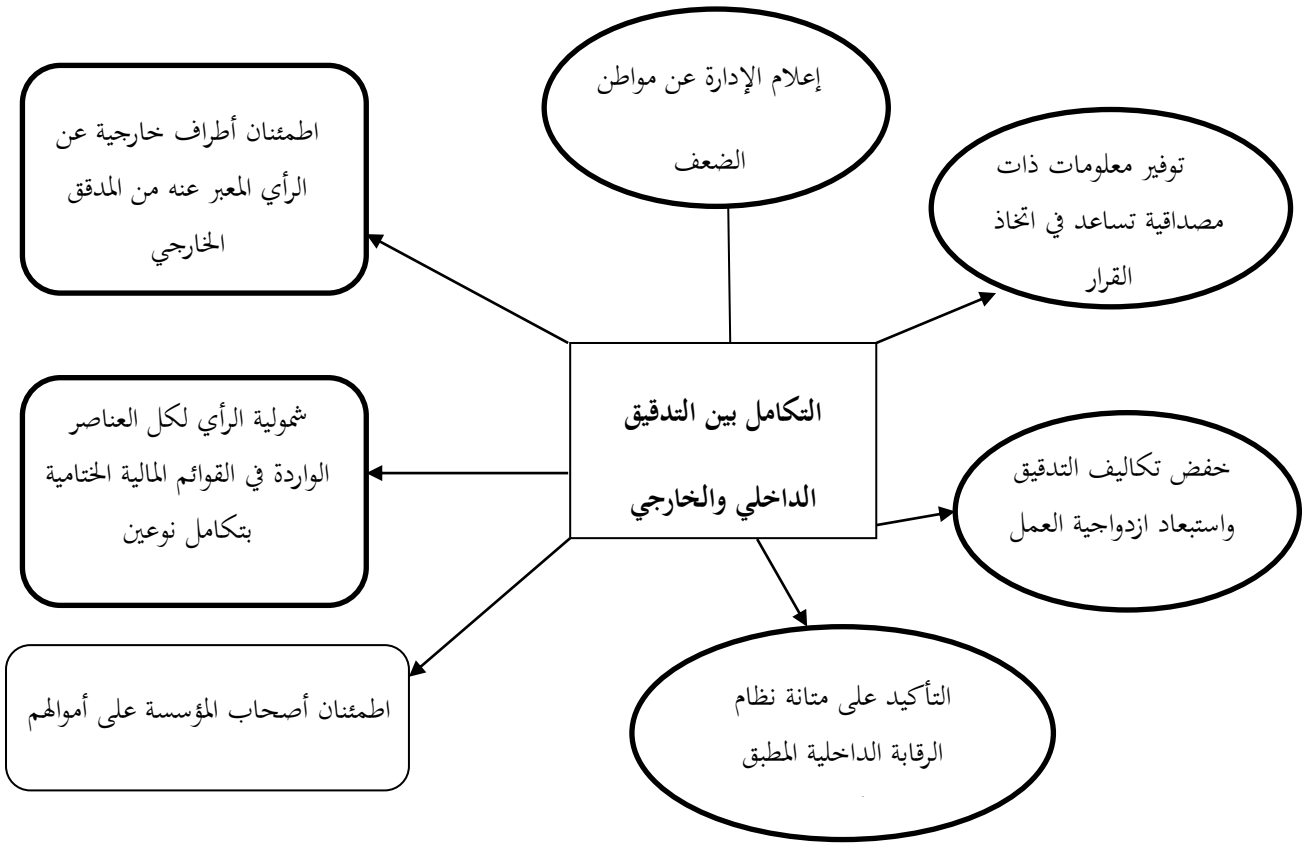
[4] صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص69.

-بالنسبة لأصحاب المصلحة خارج المؤسسة : تعتبر الأطراف الخارجة عن المؤسسة (المستثمرين الحاليين أو المحتملين، البنوك ادارة الضرائب البورصة الموردون...) أهم مستعملي رأي المدقق الخارجي، فإدراك هؤلاء الأطراف أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بين النوعين، ويمكن أن نحصي أهم الفوائد المترتبة عن التكامل للأطراف الخارجية عن المؤسسة فيما يلي :

- اطمئنان هؤلاء الأطراف على الرأي المعبر عنه من قبل المدقق الخارجي؛
- شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين؛
- اطمئنان أصحاب المؤسسة على أموالهم؛
- الضخ المتوازي للمعلومات المفحوصة والتي تعبر عن الواقع الفعلي للعناصر المحتواة في القوائم المالية ،مما يسمح للأطراف ذات العلاقة من اتخاذ القرارات المناسبة.

يمكن توضيح العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والداخلي في الشكل التالي :

الشكل رقم : (6.3) التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص68-69.

كما يعتمد التدقيق الخارجي إلى حد كبير على التدقيق الداخلي، حيث أنه أينما وجدت وظيفة التدقيق الداخلي ستوجد بشكل طبيعي وظيفة التدقيق الخارجي لتحديد مدى نظامية، وحذف الحسابات التي قدمها لها التدقيق الداخلي[1]. وفيما يلي جدول يوضح أهم أوجه المقارنة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي.

الجدول رقم : (1.3)المقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي

وجه المقارنة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الأهداف	– الإدارة الجيدة. – الرقابة على المخاطر.	– مدى عدالة القوائم المالية
نطاق العمل	– النظم العامة. – الغش. – الاتساق.	– القوائم المالية: قائمة الدخل، قائمة المركز المالية قائمة التدفقات النقدية النظم المالية، التقرير السنوي.
الاستقلال	– يرتبط بالعمليات والموقع في الهيكل التنظيمي.	– الاستقلال عن المؤسسة عن طريق حقوق قانونية.
التأهيل	– أفراد ذوي تأهيل علمي وعملي في مجال المؤسسة ككل.	– تأهيل في مجال المحاسبة والتدقيق.
المنهجية	– مراجعة قائمة على النظم والمخاطر. – أعمال تأكيد وتقديم المشورة.	– تقديم رأي محايد.
التقارير	– تقارير ذات هيكل شامل إلى الإدارة وإلى لجنة التدقيق.	– تقارير موحدة موجزة منشورة إلى المساهمين ومستخدمي القوائم المالية.
المعايير	– معايير معهد المراجعين الداخليين أو مراجع أخرى.	– معايير التدقيق.

المصدر : أشرف ميخائيل حنا، "أهمية دور معايير المراجعة وأطرافها لضمان فعالية حوكمة الشركات"، المؤتمر الخامس لحوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005، ص23.

تعد العلاقة بين التدقيق الخارجي والداخلي ترابطية، فالتدقيق الخارجي يقدم الضمان حول حالة الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث يرى بعض المختصين أن القيمة المضافة التي يقدمها المدققين الخارجيين، والتي يمكن أن يستفيد منها حملة الأسهم بشكل خاص بأن يضمن لهم الرقابة الداخلية قوية وفعالة.

[1] Jacques Renard, " **Théorie et pratique de l'audit interne**", édition d'organisation, paris, 2010, p83.

الفرع الثاني : العلاقة التكاملية بين لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي

لقد ظهرت فكرة تكوين لجنة التدقيق في المؤسسات، والبنوك في الخارج نتيجة وجود بعض الضغوطات التي مارستها إدارة تلك المؤسسات، والبنوك على المدقق الخارجي، مما أثر سلبا على استقلاليته وحياديته، خاصة أن الإدارة تملك سلطة تحديد أتعابه وعزله، إذا رأت ضرورة ذلك، وبالتالي فإن لجنة التدقيق ستساعد مجلس الإدارة على تأدية مسؤولياته القانونية، وذلك بالعمل كحلقة وصل بينه وكل من المدقق الخارجي والداخلي[1]، ومنه يمكن القول أن الأساس الذي أنشأت من أجله لجان التدقيق هو المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي، وتتكون هذه الجنة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمعيّنين خارج المؤسسة بصورة تؤدي إلى الزيادة من استقلالية المدقق الخارجي في إبداء رأي محايد حول مصداقية القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات[2]، كما يمثل وجود لجنة التدقيق حماية للمساهمين، وأصحاب المصالح من حالات التحريف التي يمكن أن تحدث في القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية عملية تدقيق القوائم المالية.

لقد أكدت العديد من الدراسات العلمية على أن التوضيح الدقيق لمهام لجنة التدقيق يؤدي إلى زيادة الوعي لدى أعضاء اللجنة بخصوص طبيعة مسؤولياتهم، وفي نفس الوقت إبراز هذه المسؤوليات إلى الأطراف الأخرى التي تتعامل معها اللجنة في مقدمتها المدقق الخارجي[3] :

أولا–ترشيح المدقق الخارجي، تقدير أتعابه وإعداد خطاب التكليف الصادر إليه؛

ثانيا–دراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة للموافقة عليها، بالإضافة إلى فحص ومراجعة الأسس التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية السنوية، وكذا القوائم والمعلومات المالية الفورية؛

ثالثا–متابعة نتائج الفحص التي يقوم بها المدقق الخارجي ودراسة، وتقييم الملاحظات التي يبديها واستلام تقرير التدقيق ودراسة التوصيات، والملاحظات الواردة به؛

رابعا–مساعدة المدققين الخارجيين في الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات التي يحتاجون إليها وحل أي مشاكل قد تواجههم، الأمر الذي يترتب عليه في النهاية تحسين جودة وفعالية عملية التدقيق الخارجي؛

خامسا–العمل كحلقة وصل بين المديرين التنفيذيين، ومجلس الإدارة، وبين المدققين الخارجيين، وبالتالي فهي تعمل على دعم وتحسين عملية الاتصال بالمدققين، وعلى دعم استقلالية المدقق الخارجي عن طريق التأكد أن الأتعاب التي تدفعها الإدارة للمدقق الخارجي عن خدمات أخرى بخلاف برنامج المتابعة لا تؤثر على استقلاليته؛

سادسا–متابعة ردود أفعال أصحاب المصالح في حالة عدم رضاهم عن الإفصاح المحاسبي والتقارير المالية المنشورة بالإضافة إلى أسباب تعديل المدقق الخارجي لرأيه في القوائم المالية؛

سابعا–مشاركة إدارة المؤسسة في صياغة خطاب التكليف للمدقق الخارجي، من خلال فحص إيضاحات الإدارة عن هيكل الرقابة التي يتم توصيلها من خلال كتيب مجلس الإدارة؛

[1] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، "**الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال**"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006، ص301.

[2] محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص315–316.

[3] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، "**دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص207–210.

ثامنا–العمل على مناقشة قضايا النزاع التي يمكن أن تنشأ بين المدققين الخارجيين والادارة خلال القيام بعملية التدقيق من خلال الاجتماع بانتظام مع المدققين وبدون حضور الادارة[1]؛

تاسعا–العمل على التأكد من صدق البيانات التي يقدمها المدققين الخارجيين واحكام اعداد القوائم المالية؛

عاشرا–العمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

إحدى عشر–التمييز بسوء التصرفات التي تنجم ما بعد اعداد البيانات الخارجية.

اضافة إلى مسؤولية أخرى تقع على عاتق لجنة التدقيق تجاه المدقق الخارجي تتمثل في العمل على توفير الاستقلالية لهذا الأخير ،حيث ترى لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) بالولايات المتحدة الأمريكية أن أحد أهم وظائف لجنة التدقيق تتمثل في العمل على صيانة استقلالية المدقق الخارجي من أجل التقليل من احتمال تأثير العوامل الخارجية على الأحكام التي يقدمها المدقق الخارجي حول القوائم المالية للمؤسسة[2]. وعليه يمكن القول أن من بين المسؤولية الاشرافية التي تضطلع بها لجنة التدقيق اتجاه المدقق الخارجي تنحصر في نقطتين أساسيتين وهما[3] :

أ–التقرير بمدى قابلية والتزام المدققين الخارجيين في تحديد الخطر الخاص بعملية اعداد التقارير المالية؛

ب–قدرة لجنة التدقيق من الاعتماد على المدققين الخارجيين من خلال الاعتماد على الصدق والصراحة في تقدير العمليات التنظيمية والمهارات ،والمواقف المتعلقة بإعداد التقارير المالية.

كما أن العلاقة بين لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي تكاملية، تتمثل في استفادة لجنة التدقيق من المعلومات والتقارير التي يقدمها المدققين الخارجيين في عملية تقييم ضوابط الرقابة الداخلية للمؤسسة هذا الأخير الذي يعمل على الحد من دور المدقق الخارجي في تحديد مخاطر الرقابة، وكذلك الحد من تأثير الادارة في الضغط عليه وتدعيم استقلاليته وموضوعيته، وكفاءته[4].

وفي هذا الإطار جاءت لجنة التدقيق كأحد أهم آليات حوكمة المؤسسات لما تتمتع به من استقلالية كبيرة تجعلها في جميع الحالات بالإشراف على جودة عملية التدقيق، كفاءة وملائمة الخدمات الاستشارية ومعايير اختيار المدقق الخارجي، حيث قدمت في هذا الإطار دراسة" Gabb et Blachiston" سنة 2004، تصورا يشمل معايير إلزامية وأخرى مكملة، فمعايير الاختيار الالزامية ينبغي على لجنة التدقيق أن تتحقق من قدرة المدققين الخارجيين على أداء عملية التدقيق بالجودة المطلوبة وبصورة مستقلة قدرة محافظة المدقق الخارجي على استقلاليته خلال فترة عملية التدقيق حيث تقوم اللجنة بإعداد قائمة تشمل المدققين الخارجيين الناجحين مرتبة بحسب وفائهم لمعايير الاختيار الالزامية، لتستخدم هذه القائمة فيما بعد في اطار سياسة تغيير المدقق دوريا، أما المعايير المكمّلة الأخرى فترتبط بمدى إدراكه لطبيعة نشاط المؤسسة، وخبرته بالصناعة التي تنتمي إليها[5]. وبالتالي فإن أي إطار مقترح لترشيد القرارات الثلاثة والمتعلقة باختيار وتغيير وتحديد أتعاب المدقق الخارجي ينبغي أن يستوفي عدة اعتبارات أهمها[6] :

---

[1] Yadong Luo,"**Corporate governance and accountability in multinational entreprises : concepts and agenda**",journal of international management, 2005, p11.

[2] Joseph v.Carcello et all, "**Audit committee characteristics and Auditor dismissals following New going concern reports**", the accounting review , vol78,n=01, january, 2003, p96.

[3] Louis braiotta et all,"**The Audit committee hand book**", published by john wiely &sons,Inc, hoboken,new jersey fifth edition, 2010, p82.

[4] عيد بن حامد الشمري، "**دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة المؤسسات المساهمة بالمملكة العربية السعودية**"، الندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010، ص12.

[5] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، مرجع سبق ذكره، 343.

[6] المرجع السابق، 346.

- أن يكون قرار اختياريا وتغيير وتحديد أتعاب المدقق الخارجي له آثار إيجابية على استقلاليته وسمعة وخبرة المدقق الخارجي ومن ثم على جودة عملية التدقيق؛
- كما يكون له الأثر الإيجابي أيضا على مدى التزام المدقق الخارجي بالوفاء بمسؤولياته المهنية والقانونية، ومن ثم جودة عملية التدقيق؛

وبالتالي يشكل هذا أثرا بالغا على مصداقية القوائم والتقارير المالية ،مما يساهم في إخفاء العديد من مشاكل علاقات الوكالة المتعارف عليها.

الفرع الثالث : العلاقة التكاملية بين مجلس الإدارة والتدقيق الخارجي

يمثل مجلس الإدارة مجموعة من الأفراد المنتخبين الذين تكون مسؤوليتهم الرئيسية هي العمل وفق مصالح المالكين من خلال الرقابة، والسيطرة على المديرين في المستوى التنفيذي الأعلى[1].

مجلس الإدارة هو عبارة عن مجموعة من الأعضاء يفوضهم المساهمون عن طريق الجمعية العمومية للمساهمين من أجل إدارة المؤسسة، وهم يدّينون بإخلاصهم وولائهم للمؤسسة، ويخضعون للمساءلة من جانب المساهمين، فوظيفة المجلس الأساسية هي التأكد من نزاهة العلاقة بين المدققين والإدارة التي يتم تدقيق قوائمها المالية، لذا يجب مراعاة عمل المدققين بالقرب من الإدارة فمثل هذا القرب يمكن أن ينتج عنه في بعض الأحيان علاقات بين الطرفين قد يكون من شأنه التأثير على نزاهة عملية التدقيق[2].

ولذلك يعتبر مجلس الإدارة من أكثر آليات الحوكمة أهمية، لأنه يمثل قمة إطار حوكمة المؤسسات فالوظيفة الأساسية له هي تقليل التكاليف الناشئة عن الفصل بين الملكية وسلطة اتخاذ القرار ويكون مجلس الإدارة مسؤولا بصفة جماعية عن مستوى النجاح في المؤسسة، و أن الجزء الأكبر من وجود المدقق الخارجي في المؤسسة هو المراقبة[3].

باعتبار مجلس الإدارة و الادارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة المؤسسات، والتي لها تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة تطلب ذلك وجود تفاعل بين التدقيق الخارجي والإدارة العليا ومجلس الإدارة، ولإبراز أهمية علاقة التدقيق الخارجي بمجلس الإدارة في حماية المؤسسة وأصحاب المصالح فيها، وبالتالي تحقيق الحوكمة نرجع لأهم أسباب فشل وانهيار الشركات العملاقة في الولايات المتحدة الأمريكية مثل (إنرون، وولدكوم)، والمتمثلة أساسا في سيطرة المدير العام على كل شؤون المؤسسة وعلى مجلس الإدارة وكذا عدم مصداقية المحللين الماليين للمؤسسة، حيث تقوم المؤسسة بدفع عمولات لرفع تقييم أسهمها، كما أن من أسبابها سلبية وضعف مجلس الإدارة في أداء دوره الرقابي، وكذا التلاعب وتزوير البيانات المالية، وحسابات المؤسسة، إضافة إلى التواطؤ الذي حصل ما بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، والمبالغة في رواتب المديرين، وعدم ربط الرواتب بالأداء المالي للمؤسسة، وبالتالي فإن معظم المشاكل التي سببت انهيار هذه الشركات، وغيرها تمثلت أساسا في قصور أداء أعضاء مجلس الادارة، وضعف التدقيق

[1] زكريا مطلك الدوري وآخرون، "**إدارة التمكين واقتصاديات الثقة في منظمات أعمال الألفية الثالثة**"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 378.

[2] محمد مصطفى سليمان، "**حوكمة الشركات، دور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 199.

[3] محمد توفيق سعودي، "**المسؤولية المدنية و الجنائية لأعضاء مجلس إدارة الشركات المساهمة من أعمال الشركة**"، الطبعة 01، دار الأمين مصر، 2002، ص31.

الخارجي وبالتالي ضعف العلاقة التعاقدية بينهما أو غياب معايير الحوكمة[1]. كما يتمثل دور مجلس الإدارة في أن يعتمد القوائم المالية السنوية للمؤسسة المدرجة، والتوقيع عليها من عضو مفوض من مجلس الإدارة، ومن الرئيس التنفيذي والمدير المالي، وذلك قبل نشرها وتوزيعها على المساهمين وغيرهم من أصحاب المصلحة.

وبالتالي تحظى علاقة المدقق الخارجي مع مجلس الإدارة بالأهمية البالغة ،وتحكم هذه العلاقة مجموعة من الضوابط أهمها[2] :

أولا– عدم تدخل المدقق الخارجي في أعمال مجلس الإدارة حتى يحافظ على استقلاليته؛

ثانيا– الحصول على تقرير التسيير من مجلس الإدارة مرفوقا بمعلومات كافية عن المؤسسة و أدائها المالي والمخاطر التي تتعرض لها؛

ثالثا– من حق المدقق الخارجي حضور اجتماعات مجلس الإدارة؛

رابعا– تمثيله للجهات الحكومية ضد مجلس الإدارة في حالة اكتشاف مخالفات قانونية؛

خامسا– متابعة كل ما يخص المساهمين بصفتهم الفردية أو الجماعية، والدفاع عنهم ضد مجلس الإدارة؛

سادسا– دوره في تطبيق وإرساء مبادئ الحوكمة، وهذا الأمر يعمل على تفعيل حوكمة المؤسسات[3].

الفرع الرابع : المساهمين (الملاك)

يكمن دور المساهمين في تفعيل آليات حوكمة المؤسسات ،من خلال ممارسة الجمعية العامة لضغوط على مجلس الإدارة ليكون عملهم أفضل، ونشاطهم أحسن لإيجاد مناخ ملائم من الطمأنينة والثقة لدى المستثمرين، وتأكدهم من تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم، فالجمعية العامة للمساهمين ومن خلال ما تمارسه من أدوار في تحديد واختيار الاستراتيجية العامة للمؤسسة وما يصدر عنها من توجيهات لمجلس الإدارة ، ومتابعة الأداء فإنها تحقق الحوكمة حيث يعتبر المدقق الخارجي بمثابة أداة لتقييم أداء مجلس الإدارة من خلال الملاحظات التي يبديها في تقاريره، حيث يمكن توضيح العلاقة بين المساهمين والمدقق الخارجي في أن هذا الأخير تقع على عاتقه مسؤولية حماية حقوقهم والدفاع عنهم، كما أن تقرير المدقق الخارجي له أهمية بالنسبة للمساهمين حيث نجدهم يحتاجون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم، والأداء المالي للمؤسسة ومن ثم القيمة السوقية للمؤسسة في البورصة، ومن الثابت أن تقرير المدقق الخارجي يمدهم بمعلومات إضافية خاصة اعتمادهم على ما تقدمه لهم القوائم المالية من المعلومات[4].

المطلب الثاني : ضوابط علاقة المدقق الخارجي بالفاعليين الخارجيين في حوكمة المؤسسات

تعتبر عملية التدقيق الخارجي داخل المؤسسات مهمة جدا ومفيدة لأنها تعزز الإفصاح، والشفافية للمعلومات فهذا يؤدي إلى تفعيل حوكمة المؤسسات، باعتبار أن الشفافية من آليات ومبادئ حوكمة المؤسسات وصدق وعدالة القوائم المالية التي

[1] أماني خالد بورسلي، "**آثار تطبيق معايير ومبادئ الحوكمة الحديثة وأسس التقييم**"، منشور في اتحاد الشركات الاستثمارية، حوكمة الشركات مكتبة آفاق، سبتمبر 2011، ص37-38.

http://www.unioninvest.org/publications/7corp orate governance.pdf 22 /11/2015.

[2] محسن أحمد الخضيري، "**حوكمة الشركات**"، الطبعة 01، مجموعة النيل العربية، مصر، 2005، ص85.

[3] أمين عبد الله خالد، "**التدقيق و الرقابة في البنوك**"، الطبعة 01، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 1998، ص103.

[4] عبد العالي محمدي، "**دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك من الفساد الاداري والمالي** "، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص12.

تصدرها المؤسسات للأطراف الخارجية، والذي يؤدي إلى زيادة الثقة لدى الأطراف الخارجية التي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها المؤسسات في هذه التقارير، لذا أصبح دور المدقق الخارجي جوهريا،وفعالا في مجال حوكمة المؤسسات.

الفرع الأول : المستثمرون المحتملون

يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم المؤسسة معلومات كثيرة، عن درجة المخاطر المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للمؤسسة، ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، ولذلك فان تقرير المدقق الخارجي عن تدقيق هذه القوائم المالية سوف يدعم ثقتهم فيها، ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قراراتهم في المؤسسة[1].

الفرع الثاني : هيئة سوق المال

تعتبر هيئة سوق المال مستخدم هام لتقرير المدقق الخارجي، لما لها من دور إشرافي على سوق الأوراق المالية، وبحكم القانون فان الشركات المقيدة بالبورصة، والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من قوائمها المالية، وتقرير المدقق الخارجي عليها لهيئة سوق المال.

الفرع الثالث : المؤسسات التمويلية و الاستثمارية

تعتمد المؤسسات التمويلية، خاصة البنوك، وكذلك المؤسسات الاستثمارية مثل صناديق، وشركات الاستثمار في الأوراق المالية على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية للمؤسسات المقترضة للمستثمر في أوراقها المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان، وتشكيل محافظ الاستثمارات في الأوراق المالية ومن المؤكد أن هذه المؤسسات تعتمد على المدقق الخارجي في تحديد مدى إمكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي توفرها قوائمها المالية[2].

الفرع الرابع : أصحاب المصالح

يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين، والموردين والدائنين والاتحادات النقابية، والمجتمع المحيط الذين لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح المؤسسة واستمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل وتدفع الضرائب وتقدم السلع والخدمات، فاستمرارية المؤسسة تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين والأطراف الأخرى (أصحاب المصالح) المرتبطة والمتأثرة بنشاطها، ولا تتوقف استمرارية المؤسسة فقط على مدى كفاءة وفعالية عملياتها، بل أيضا على التحسين المستمر لتلك العمليات وهنا يبرز دور التدقيق الخارجي في تقرير

[1] محسن أحمد الخضيري، مرجع سبق ذكره، ص 195.

[2] عبد العالي محمدي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة المؤسسة، والرفع من مستوى كفاءة وجود عمليات المؤسسة، وتعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح.[1]

وعليه يمكن القول أن التدقيق الخارجي يعتبر احدى أهم الآليات الرقابية لمفهوم حوكمة المؤسسات ولهذا لا بد من وجود تكامل بين التدقيق الخارجي وآليات الرقابية الأخرى لحوكمة المؤسسات ومما سبق نرى بأن كل هذا يأتي من خلال قيام التدقيق الخارجي بلعب عدة أدوار من عدة نواحي يمكن ذكر أهمها فيما يلي[2] :

- التدقيق الخارجي يعمل على تحسين العلاقة الموجودة بين المؤسسة والأسواق الخارجية، باعتبار أن هذه الأخيرة آلية من الآليات الرقابية لحوكمة المؤسسات، من خلال الزيادة في مصداقية المعلومات المنتجة من طرف المؤسسة والموجهة لهذه الأسواق؛
- قيام المدقق الخارجي في زيادة الثقة في التقارير المالية ومنعها من أي تلاعب قد يحدث لها؛
- يلعب المدقق الخارجي دورا حيويا من خلال ابداء رأيه حول التقرير المقدم من طرف الادارة بضمانه الصورة الواقعية والحقيقة فيما يخص اجراءات الرقابة الداخلية؛
- يعتبر رأي المدقق الخارجي حول نوعية تحضير الحسابات مهم، من خلاله يضمن بأن المعلومات المالية والمحاسبية عادلة ومنظمة وواضحة، مما يسمح للمساهمين بالتصويت بالموافقة وقبول تسيير الاداريين بشكل مضمون؛
- ✓ يعمل التدقيق الخارجي على تحديد سلطة المسيرين بما يوافق مصلحة الأطراف المختلفة ذات الصلة بالمؤسسة، باعتبارها آلية ملزمة للمسير في التسيير بما يطابق الأطراف أصحاب المصالح.

المطلب الثالث : الوظيفية الاجتماعية للتدقيق الخارجي ودورها في تفعيل حوكمة المؤسسات

بعد سلسلة الانهيارات التي مست أكبر المؤسسات والتي كان من مسبباتها هو الفساد المالي والإداري الذي يرجع بالدرجة الأولى إلى الفساد الأخلاقي لمهنة التدقيق الخارجي، الأمر الذي أدى إلى تغيير في دور التدقيق الخارجي من كونه أداة لزيادة وتوسع النشاط الاقتصادي، بل امتد هذا الدور ليصبح أداة رئيسية لقياس العلاقات الاقتصادية بين المجموعات المتنافسة داخل المجتمع (وهو ما يمثل جوهر عملية حوكمة المؤسسات).

ولقد اتسع دور المهنة ليصبح ممثلا في عملية تجميع وتفسير الحقائق المتعلقة بقياس المساهمات والمكافآت الممنوحة للمجموعات المختلفة التي تشكل المجتمع الحديث، ولهذا أصبح لزاما على المدقق الخارجي أن يوظف خبرته وكفاءته لإرضاء مستخدمي القوائم، ويتبلور الدور الاجتماعي للتدقيق في مجال حوكمة المؤسسات في كونها نوعا من الفحص الذي يجريه شخص مستقل عن باقي الأطراف ذات العلاقة والمصلحة، وبموجبه يتم مقارنة الأداء بالتوقعات مع إعداد التقرير بالنتيجة، وهكذا يصبح التدقيق في ظل حوكمة المؤسسات جزء من نظام الرقابة العام والخاص لأغراض الرقابة والمساءلة ونظرا لاهتمام حوكمة المؤسسات بحماية جميع مصالح الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة، لذا فقد بدا أهمية الحوكمة انطلاقا من حاجة كافة هذه الأطراف

[1] محمود يوسف الكاشف، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[2] David Carassus et all**, "Audit légale et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations"**, conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, bordeaux, 29-30 septembre 2005, p11-17.

إلى تحديد مدى التزام المؤسسة، وإدارتها في سلوكها وأدائها المتوقع منها في هذا الصدد، وعليه فإن قيام المدقق بتركيز اهتمامه على مصالح المساهمين وتجاهله لمصالح الأطراف الأخرى ذات المصلحة، يمثل عدم فهم المدقق للوظيفة الاجتماعية للتدقيق ودوره في مجال حوكمة المؤسسات[1].

وعليه فإن دور التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات يتوقف على قدرته في تحقيق محاسبة المسؤولية بالنسبة لكافة أطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.

[1] Saubal Ghoch, " **External Audit ing managerial Monitoring and firm valuation : an emperial analysis for India**", International journal of auditing, vol 11 issue 1, 2005, p 1-15

خلاصة :

حمل التوسع الذي حدث في مجال التدقيق في طياته توسعا في أدواره، فبعدما كان يقتصر على أدوار اقتصادية واجتماعية أصبح التدقيق اليوم في اطار حوكمة المؤسسات كأداة لحل مختلف التعارضات بين الملاك والإدارة، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف خاصة بين المساهمين والمسيرين، وذلك عن طريق الالتزام بالمعايير التي أوردتها الحوكمة فممارسة التدقيق الخارجي من طرف شخص خارج عن المؤسسة يتمتع بالاستقلالية، والحيادية يعتبر من أهم الوسائل التي تضمن الارتقاء بجودة عملية التدقيق.

ومن خلال ما تطرقنا اليه في هذا الفصل تم استخلاص النقاط التالية :

- ✓ ترجع أسباب أكبر الفضائح المالية التي شهدها النظام الرأسمالي إلى عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة؛
- ✓ العلاقة التكاملية التي تجمع بين التدقيق الخارجي، والأطراف الداخلية لها انعكاس ايجابي على حوكمة المؤسسات، وذلك لما توفره من مزايا لأصحاب المصالح سواء كانوا داخليين أو خارجيين؛
- ✓ التزام المدقق الخارجي في عمله بأخلاقيات المهنة يعزز المصداقية بالقوائم المالية، ويوفر الضمان والتأكيد بعدم ارتكاب التصرفات غير قانونية؛
- ✓ يهدف المدقق الخارجي من خلال عمله لفك الصراع بين أطراف الوكالة بمصادقته على مدى سلامة مخرجات النظام المحاسبي، والاشارة في تقريره إلى كل الممارسات التي تؤثر سلبا على تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للمؤسسة.

الدراسة الميدانية

تمهيد:

نظرا لحداثة تجربة الجزائر في مجال حوكمة المؤسسات، وكذلك التطورات الحديثة في تنظيم مهنة التدقيق الخارجي مقارنة بما وصلت إليه الدول المتقدمة، فالجزائر وكغيرها من دول العالم بحاجة ماسة إلى تبني أساسيات حوكمة المؤسسات بطريقة سليمة تتطلب البحث في كيفية ايجاد صيغة رقابية يتم تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولهذا ارتأينا في هذا الفصل اختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع عن طريق التقرب المباشر من المهنيين (المدققين الخارجيين)، واطارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (أعضاء مجلس الادارة، أعضاء لجان التدقيق، المدققين الداخليين...) بواسطة الاستبيان والمقابلة وهذا من خلال عرض ومناقشة الجوانب التطبيقية لهذه الدراسة من أجل التعرف على دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وعليه سنتناول في هذا الفصل المحاور التالية :

المبحث الأول : واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر؛
المبحث الثاني : واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛
المبحث الثالث : الاطار المنهجي للدراسة الميدانية؛
المبحث الرابع : التحليل الاحصائي ونتائج الدراسة الاحصائية.

المبحث الأول : واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر

تجابه الجزائر اليوم وأكثر من أي وقت مضى مشاكل متعددة (اقتصادية، تنظيمية، اجتماعية وسياسية) وهذا بالرغم من الامكانيات المادية، والبشرية التي تتوفر عليها البلاد، ورغم كل هذا تسعى الجزائر وكغيرها من الدول إلى وضع اطار فعال لحوكمة المؤسسات من خلال مجموعة من التشريعات والمبادرات وذلك في ظل التحديات التي تواجه المؤسسات الجزائرية لتطبيق الحوكمة.

المطلب الأول : تحديات ومعوقات الحوكمة في الجزائر ومراحل تطبيقها

في الحقيقة هناك مجموعة من المراحل التي تمر بها عملية ترجمة حوكمة المؤسسات على أرض الواقع ولتحقيق ذلك يجب أن تقوم الدولة بتبني مجموعة من الاجراءات التي تسمح بالتطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات والاستفادة أكثر من مزاياها، رغم التحديات والمعوقات التي تحول دون ذلك.

الفرع الأول : مراحل التطبيق الناجح لمبادئ حوكمة المؤسسات

لا يمكن تطبيق حوكمة المؤسسات دفعة واحدة بل يجب المرور بعدة مراحل للوصول للهدف المنشود وتتمثل هذه المراحل فيما يلي[1] :

أولا–رفع مستوى الوعي : من بين أحد أهم التحديات التي تواجه نجاح حوكمة المؤسسات تتمثل في كون هذا المفهوم حديث النشأة في اللغة العربية، ولهذا تتركز المناقشات في الفترة الأولى على تحديد معنى التعبير وعلى محاولة تطبيقه في السياق المحلي، وتتركز الجهود الأولية أيضا على جعل الأوساط التجارية والحكومات تدرك الفوائد التي يمكن جنيها من تطبيق حوكمة المؤسسات.

ثانيا–وضع القوانين الوطنية : ما إن يبرز الوعي في الأوساط التجارية في بلد ما حتى يصبح بالإمكان بدء عملية تحديد مبادئ السلوك المحلية التي تشكل قضية في ما يتعلق بالامتثال، وغالبا ما يبدأ وضع القوانين الوطنية بالاعتماد على مبادئ مؤسسة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة المؤسسات كقاعدة يتم الانطلاق منها، فالانطلاق من مثل هذه القاعدة تستطيع الدول تطوير مجموعات مبادئها وقوانينها الخاصة التي تعالج الواقع المحلي في ما يتعلق بالتعامل التجاري والالتزام بالمعايير الدولية.

ثالثا–مراقبة التطبيق : في حالة قيام الدولة بتبني قانون وطني ما للحوكمة فإنها مطالبة بتوضيح مدى تقيد المؤسسات به ففي الغرب كانت أسواق الأوراق المالية تقليديا ضامنة التقيد بحوكمة المؤسسات من خلال متطلبات الادراج فيها ولكن تبقى هذه الطريقة غير كافية خارج الدول الصناعية وفي الأماكن الأخرى.

[1] صديقي حضرة، "**التأصيل النظري لماهية حوكمة المؤسسات والعوائد المحققة من جراء تبنيها**"، المؤتمر الوطني الثاني حول متطلبات ارساء مبادئ الحوكمة في ادارة الميزانية العامة للدولة، جامعة البويرة، 30-31 أكتوبر2012، ص 11.

رابعا–التدريب على المسؤوليات الجديدة : بعد القيام بوضع اطار لحوكمة المؤسسات تقع مسؤوليات جديدة على عاتق المديرين التنفيذيين في المؤسسات التجارية، وأعضاء مجلس الإدارة، وأمناء أسرار المؤسسات وأمثالهم، ويتعين على قطاع المؤسسات التجارية بتعليم هؤلاء اللاعبين وكيفية أداء أدوارهم.

خامسا–إضفاء الطابع المؤسساتي على حوكمة المؤسسات : تأتي آخر مرحلة من مراحل تطور حوكمة المؤسسات في دولة ما عندما يتقبل الوسط التجاري تلك الحوكمة كجزء طبيعي، ومفيد من القيام بالأعمال التجارية، وعندما تكون المؤسسات التي تدعم التطبيق والامتثال لمبادئ الحوكمة قد أصبحت ثابتة في مكانها، وتشمل هذه المؤسسات مبادرات القطاع الخاص مثل المعاهد الوطنية للمديرين لتأمين التطور المهني المستمر.

الفرع الثاني : اجراءات تحسين الحوكمة في الجزائر وآثارها الايجابية

حتى يكون هناك تطبيق سليم لحوكمة المؤسسات لا بد من وجود مجموعة من الإجراءات يعتمد عليها نظام حوكمة المؤسسات لتحسين أدائها و الاستفادة أكثر من آثارها الايجابية.

أولا– اجراءات تحسين حوكمة المؤسسات في الجزائر : هناك مجموعتين من الإجراءات لتحسين حوكمة المؤسسات في الجزائر وتتمثل هذه الاجراءات فيما يلي[1] :

أ– اجراءات قصيرة الأجل : تقوم المؤسسة باتباع سياسة مكتوبة خاصة بحوكمة المؤسسات يتم الافصاح والإعلان عنها، هذه السياسة يجب أن توضح انشاء مجلس الإدارة ودور أعضائه والكفاءات الخاصة بهم وانشاء مجلس ادارة استشاري، كذلك لا بد أن توضح اتصالات مع مساهمي الاقلية ومعاملاتهم ونظم المحاسبة والإفصاح، ومعاملة المساهمين الآخرين، وكذا تعيين مدققين مستقلين ونشر جدول زمني بما سيحدث بالمؤسسة. وتتمثل أهم الإجراءات قصيرة الأجل لتحسين حوكمة المؤسسات في الجزائر فيما يلي :

– تنص سياسة حوكمة المؤسسات على انشاء مجلس ادارة استشاري مكون من ثلاثة أو أربعة أعضاء والغرض من انشاء مجلس اداري استشاري هو المساعدة في عملية اتخاذ القرار عن طريق تزويد الادارة ومجلس الادارة بآراء موضوعية ذات بعد مستقل، وكذا تزويد مساهمي المؤسسة بمرشحين محتملين للعمل كأعضاء مجلس ادارة مستقلين؛

– تقوم المؤسسة بتعيين عضو مجلس ادارة منتدب من بين الخبراء الموجودين في السوق؛

– تقوم المؤسسة باتباع سياسة بيئية اجتماعية للمؤسسة تجاه المواطنين ،ويتم الافصاح والاعلان عنها؛

– تؤكد الوثائق الأساسية للمؤسسة مع ضمان معاملة متساوية لمساهمي الأقلية.

ب–اجراءات متوسطة الأجل : تعمل سياسة حوكمة المؤسسات على تكوين مجلس الادارة الاستشاري خلال عام واحد، ويعقد هذا المجلس الاستشاري أربعة اجتماعات سنويا، وللمؤسسة جدول للاجتماعات والمستندات الاساسية للاجتماعات وتقدم الى أعضاء مجلس الإدارة الاستشاري قبل مواعيد الاجتماعات حيث تنص سياسة حوكمة المؤسسات على ما يلي :

[1] مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**حوكمة الشركات قضايا واتجاهات**"، نشرة دورية، العدد 13، 2009.

– تعيين عضو من مجلس الإدارة مستقلا، وغير موظف من خلال عامين، ويمكن أن يكون عضوا بمجلس الإدارة الإستشاري؛
– يجب أن تقوم المؤسسة بالإفصاح في تقريرها السنوي المقدم الى المساهمين عن محتوى ومدى تنفيذ سياسة المؤسسة المكتوبة الخاصة بحوكمة المؤسسات، والسياسة البيئية الاجتماعية للمؤسسة اتجاه المواطنين؛
– يجب أن تقوم المؤسسة بالإفصاح في تقريرها السنوي عن مدى التزامها بقواعد حوكمة المؤسسات.

ثانيا– الآثار الايجابية الناجمة عن تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات : يؤدي تجنب المعوقات التي تحول من تطبيق حوكمة المؤسسات إلى تحقيق مبادئ الحوكمة وما يرتبط بها من مزايا متعددة في مقدمتها الاستقرار المالي، ومن ثم الاقتصادي وتتمثل هذه الآثار فيما يلي :

- توفير الاطمئنان لدى المستثمرين، وحملة الأسهم نحو تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم، مع ضمان الحفاظ على حقوقهم؛
- مضاعفة القيمة السهمية للمؤسسات وزيادة قدرتها على المنافسة في أسواق المال العالمية، لا سيما في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة؛
- التحقق من كفاءة تطبيق برامج، ومشاريع الخوصصة، وحسن توجيهها إلى الاستخدام الأمثل وتجنب أي من حالات الفساد التي قد ترتبط بذلك؛
- توفير مصادر تمويل محلية أو عالمية للمؤسسات، سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال لاسيما في ظل تزايد سرعة انتقال تدفق رؤوس الأموال؛
- تجنب الإنزلاق في مشكلات محاسبية ومالية غير سليمة، وهذا من شأنه تعزيز أنشطة المؤسسات وزيادة استقراراها.

الفرع الثالث : تحديات ومعوقات تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر

يواجه تطبيق حوكمة المؤسسات على أرض الواقع مجموعة من التحديات والمعوقات التي تواجه المؤسسات الجزائرية التي تسعى لتطبيق الحوكمة يمكن تلخيص أهمها فيما يلي :

أولا– تحديات تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر : تعد أكبر مشكلة تواجه المؤسسات الجزائرية هي مشكلة التمويل فالأمر راجع لعدم كفاية رأس المال بالنسبة لهذه المؤسسات مما يصعب من تمويل أنشطتها وحصولها على قروض بنكية، فالبنوك في الجزائر دائما تشتكي من عدم تماثل المعلومات المقدمة من طرف المؤسسات، وواقعها الحقيقي، فالحوكمة ترتكز بشكل كبير على الشفافية، ودقة الحسابات مما يساهم بتحسين الثقة مع الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة كالبنوك المساهمين[1]...هذا ولقد حدد الميثاق الوطني مشاكل المؤسسات الجزائرية التي تسعى لتبني حوكمة المؤسسات كما يلي[2] :

أ–كيفية تحسين العلاقة مع البنوك : هناك مشكلة واسعة الانتشار في بيئة العمل الجزائرية تتمثل في صعوبة حصول هذه المؤسسات على القروض البنكية، وذلك في ضل الشكاوي المتكررة من طرف البنوك من نقص رأسمال هذه المؤسسات أو

[1] L'institut algérien de gouvernance d'entreprise, Avec le soutien de CIPE ;**Etude sur la compréhension et les pratiques de Gouvernance d'Entreprise** ;www.hawkama-eldjazair.org , p2-3.

[2] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية ، "**ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**"، 2009، ص24.

حساباتها السابقة، أو المتوقعة والتي لا تعكس الحقيقة الاقتصادية لهذه المؤسسات فالحوكمة تهتم أساسا بمصداقية الحسابات وزيادة الافصاح والشفافية في الجانب التاريخي والتوقعي.

ب-إمكانية جذب مستثمرين خارجيين للنواة الأولية للمؤسسة التي غالبا يغلب عليها الطابع العائلي : هذا غالبا ما يطرح مشكل يتعلق بالحذر المتبادل من الطرفين خاصة أصحاب الأقلية، وهذا خشية فقدان حقهم في المراقبة اللازمة لتسيير المؤسسة لصالح الأغلبية، وحل هذه المشكلة يتوقف على التطبيق الصارم لمبادئ الحوكمة المتعلقة بالعمل على حماية حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة فيما بينهم.

جـ-كيفية إقامة المؤسسة لعلاقة ثقة مع الإدارة الجبائية : مع مرور الوقت تطورت علاقة المؤسسات الجزائرية مع الإدارة الجبائية وتتوقف حسن هذه العلاقة من خلال اتباع الشفافية والنزاهة في الإفصاح عن حساباتها وهو ما يعد عنصرا أساسيا في بناء مستقبلها بطريقة أكثر شفافية.

د-كيفية توضيح العلاقة مع المساهمين : دائما ما تعرف المؤسسات الجزائرية نزاعات داخلية بين المساهمين والتي تعطي نظرة سلبية عن مفهوم الجمعية العامة، ويكمن الحل من وجهة نظر حوكمة المؤسسات هو العمل على حفظ حقوق المساهمين والمساواة بينهم وتحديد حقوقهم وواجباتهم.

هـ-كيفية توضيح العلاقة بين المساهمين والمسيرين : في الحقيقة يطرح وجود مسيرين غير مساهمين أو منتمين للعائلة المالكة للمؤسسة العديد من المشاكل منها الثقة، والامتياز والأجر، الأمر الذي يترتب عليه ضرورة توضيح العلاقات بين المساهمين والمسيرين وتحديد هيئات مجلس الإدارة، والمراقبة للجنة المديرين وغيرها.

و-كيفية توضيح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي : يسمح تبني قواعد الحكم الراشد بتحديد أفضل للمسؤوليات التنفيذية التي تعاني إما من تمييعها أو العمل على المبالغة في تركيزها، الأمر الذي يترتب عليه ظهور الأزمات الداخلية سواء لدى الفريق التنفيذي أو بينه وبين المساهمين.

أما بالنسبة للمشاكل التي تواجه رجال الأعمال في تطبيق الحوكمة في البيئة الجزائرية هي حسب مركز حوكمة الجزائر تتمثل فيما يلي[1] :

- نقص تمويل الأنشطة؛
- المنافسة غير المشروعة (الأنشطة الغير رسمية)؛
- الجباية،
- غياب للثقافة الادارية في المحيط الاقتصادي الجزائري.

[1] L'institut algérien de gouvernance d'entreprise, Avec le soutien de, op cit , p4.

ثانيا– معوقات تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر : لاشك في أن حوكمة المؤسسات في الجزائر تعتبر من بين الرهانات الكبرى التي يجب على الدولة أن تسعى إلى تحقيقها، إلا أن هذا ليس بالأمر الهين نظرا للمشاكل التي تعاني منها البيئة الجزائرية والتي تحول دون تحقيق سير آليات الحوكمة فيها، وبالتالي الوصول إلى التنمية. ولعل أهم الأسباب التي كانت بمثابة حجر العثرة أمام الجزائر نذكر ما يلي[1] :

أ– انتشار الفساد المالي والإداري ،وهذا ما توضحه التقارير التي تصدرها الهيئات الرسمية الدولية ،ففي تقرير أصدرته المنظمة الدولية للشفافية عن الفساد في العالم ،يشير فيما يتعلق بالجزائر إلى أنها احتلت المرتبة السابعة والتسعون عالميا في انتشار ظاهرة الفساد، وذلك حسب إحصائيات سنتي 2004 و2005 أي بمعدل شفافية لا يتجاوز : 2.5 %، أما في سنة 2007 فقد احتلت المرتبة التاسعة والتسعين عالميا، أما في سنة 2012 فقد احتلت المرتبة مئة وخمسة عالميا، هذا ما يدل على أن الجزائر لم تقم بأي إجراءات لمحاربة هذه الظاهرة أما بالنسبة للفساد في المؤسسات الوطنية، حتى : 75 % من المؤسسات التي شملها استطلاع المنظمة الدولية للشفافية، نجد : 6 % من رقم أعمال هذه المؤسسات يوجه للعمولات والرشاوى.

ب–الإفصاح والشفافية : لم يرقى موضوع الإفصاح والشفافية في الجزائر حتى إلى مستوى المشاكل التي تعاني منها أسواق المال العربية، حيث تبقى السوق المالية في الجزائر غائبة، ويقتصر نشاطها على السوق الأولي ولم تشهد عملية تداول لأسهم المؤسسات المدرجة فيها، والمقدرة حاليا بأربع مؤسسات فقط، وهو ما يعتبر عدد قليل وابتعادها عن التنويع رغم اتاحة المشرع الجزائري الفرصة أمام المؤسسات في تنويع الأوراق المالية، مما يعني أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية انما يستجيب في واقع الأمر للاحتياجات التي تعبر عنها الدولة باعتبارها صاحبة النسبة الكبيرة من رأس مال هذه المؤسسات ويظهر ذلك جليا من خلال غياب نصوص قانونية واضحة وصريحة منظمة لإشهار المعلومات المتعلقة بالمؤسسات، وسير أعمالها وكشف حقيقة مراكزها المالية، فالدولة تقتصر على توفير الحد الأدنى للإفصاح كنشر الميزانية السنوية التي يتأخر صدورها في كثير من الأحيان حيث ترتب على غياب هذه النصوص ضعف الرقابة على شركات المساهمة كما أن هذه النصوص لا تلزم المؤسسات المدرجة فيها بإصدار تقارير نصف، أو ربع سنوية مما يوحي بأن الإفصاح مازال لم يرقى للمستوى المطلوب.

جـ–حقوق المساهمين : لا تتحقق حماية حقوق المساهمين إلا من خلال مجموعة من النصوص القانونية التي تضمن لهم ممارسة حقوقهم بكل شفافية وموضوعية، ولقد بينت المادة 685 من المرسوم التشريعي رقم 93–08 المؤرخ في 25 أفريل 1993: "أنه يجوز أن يحدد القانون الأساسي عدد الأصوات التي يحوزها كل مساهم في الجمعيات العامة للمساهمين شريطة أن يفرض هذا التحديد على جميع الأسهم دون تمييز فئة عن فئة أخرى".

كما بينت المادة 684 من نفس المرسوم السابق : " أنه مع مراعاة الأحكام الواردة في المادتين 603 و685 يكون حق التصويت المرتبط بأسهم رأس المال أو الإنتفاع متناسبا مع حصة رأس المال التي تنوب عنها ولكل سهم صوت على الأقل".

[1] أبو حفص رواني، مهدي شرقي، "**الإصلاحات في مجال حوكمة الشركات كأداة لتحسين أخلاقيات الأعمال تجربة بعض الدول**"، ملتقى وطني حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار بعنابة، الجزائر، 18– 19 نوفمبر، 2009.

ومما سبق يمكن القول بأن المشرع الجزائري لم يتجاهل ضمان بعض الحقوق للمساهمين التي تحمي حقوقهم لكن في واقع الأمر تبقى مجموعة من النقائص التي تحول دون ممارسة هؤلاء لحقوقهم كاملة والتي من بينها :

- مازالت الدولة تسيطر على جل القطاعات الحساسة التي تمثل أغلبية المؤسسات الكبرى في الجزائر؛
- غياب كلي لبورصة الجزائر واحتوائها على عدد ضئيل من المؤسسات التي تتداول أسهمها؛
- تشتت وصغر حجم الأسهم التي يمتلكها المساهمين الصغار تحول دون ممارسة كافة حقوقهم.

وعليه نرى بأن القانون الجزائري يفوق بيئته في بعض الجوانب التي توجب مراعاة المناخ الذي تطبق فيه القوانين.

د-دور أصحاب المصالح : رغم وجود قوانين تضمن العلاقات المبرمة بين المؤسسة وبعض الأطراف ذات المصلحة، لكن في الحقيقة لم ترقى هذه القوانين إلى المستوى المطلوب الذي نادت به الحوكمة وبقيت هذه العلاقات في أطر ضيقة تمنع مشاركة هؤلاء الأطراف في تحقيق حوكمة جيدة للمؤسسات.

هـ-الاقتصاد الجزائري يفتقر إلى سوق مالي بالمفهوم المتعارف عليه، مما عرقل المضي في تجسيد الخوصصة وكذا في تطوير النظام المصرفي بالشكل المطلوب؛

و-نقص المعلومات الكافية والضرورية، مما قد يعطي صورة غير صادقة عن المؤسسات.

هذا ويواجه مجتمع الأعمال الجزائري تحديات ومعوقات عديدة منها ما يتعلق بالمؤسسة نفسها (معوقات داخلية) ومنها ما يتعلق بمناخ بيئة الأعمال (معوقات خارجية)، وتتمثل أهم هذه المعوقات فيما يلي :

- المعوقات الداخلية : هناك العديد من المعوقات التي تحد من تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات في الجزائر على أرض الواقع تنشأ من داخل المؤسسة نفسها وهي[1] :

-مشكل الفصل بين الملكية والتسيير : تشكل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ما نسبته : 94% من مجموع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث أن أغلبها مؤسسات عائلية أين يكون فيها المالك هو نفسه المسير في أغلب الأحيان، وهذا يتناقض مع ما نادت به الحوكمة (فصل الملكية عن التسيير)، وهذا ما يولد خلط بين الوضعين ليمتد حتى على مستوى العلاقات مع الأطراف الخارجية. ويندرج تحت هذا المعوق الرئيسي معوقات ثانوية أخرى من أهمها[2] :

- تشكيل مجلس الإدارة وعدم الفصل بين مهمة مجلس الإدارة، ومهمة الادارة التنفيذية ومسؤوليات ادارة المؤسسة ومستوى الرقابة، وعدد اجتماعات المجلس.
- أعضاء مجلس الإدارة : عدم توفر أعضاء مستقلين غير تنفيذيين في مجلس الادارة بعدد مناسب يكونون قادرين على تقديم الآراء واجتهادات مستقلة نابعة من احساسهم بالمسؤولية، ومن خبراتهم وتفهمهم لعمل المؤسسة.
- لجان مجلس الإدارة : وأهمها لجنة التدقيق، ولجنة المكافآت والترشيحات، ومدى فعالية واستقلاليتها وتوفر أعضاء غير تنفيذيين مستقلين فيهما.

[1] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سبق ذكره، ص23-25.

[2] نوال صبايحي، "**واقع الحوكمة في دول مختارة-مع التركيز على التجربة الجزائرية**"، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2013، ص 12.

-ضعف قواعد التسيير : تعاني معظم المؤسسات الجزائرية من ضعف قواعد التسيير ما يعني عدم وجود أرضية متينة لتطبيق حوكمة المؤسسات، أما في حالة توافرها في بعض المؤسسات فإن المشكل يبقى في مدى قدرتها على عكس نتائج المؤسسة بشكل صحيح.

-ضعف رأس مال المؤسسات : يتطلب تطبيق حوكمة المؤسسات تخصيص الاموال اللازمة لذلك وهو ما يعرف بتكاليف الحوكمة بغية فعالية عملية الرقابة، وهذا الأمر يعد صعبا بالنسبة للمؤسسات الجزائرية لضعف رأسمالها، الأمر الذي ينجر عنه صعوبة الحصول على القروض البنكية.

-عدم تقبل المسيرين غير مساهمين : يوجد في العديد من مؤسساتنا رفض لفكرة تواجد مسيرين تنفيذيين غير مساهمين في المؤسسة خاصة إذا لم يكونوا من نواة العائلة المالكة للمؤسسة، وفي حالة وجود هذه الفئة من المسيرين فإن علاقتهم مع المساهمين تبقى غامضة.

-مشكل تمييع أو تركيز المسؤوليات : لا يمكن توفير مناخ مناسب لممارسة الحوكمة في ظل وجود أزمات داخلية ومنازعات مردها في معظم الحالات إلى التمييع الشديد للمسؤوليات أو تركيز مفرط لها.

-المعوقات الخارجية : وهو المناخ الإستثماري العام في الدولة، ومدى توافر القوانين والتعليمات المنظمة للنشاط الاقتصادي التي تضمن تطبيق الحوكمة واعطائها صفة الالزام وعدم تعارضها مع هذه القوانين ،وتتمثل أهم المعوقات الخارجية فيما يلي[1] :

-ضعف وهشاشة الإطار القانوني والتنظيمي : تتسم الأطر التشريعية في الجزائر بالضعف العام وعدم ارتقائها للمستوى المطلوب وخاصة فيما يتعلق ببعض النقاط مثل حقوق الملكية، والذي يعتبر أحد التشريعات الأساسية والأكثر أهمية لإنشاء اقتصاد ديمقراطي قائم على أساس السوق، وأحد محركات عمل حوكمة المؤسسات، فتوفر نظام حقوق الملكية هو الذي ينشئ حقوق الملكية الخاصة، ويوضح كيفية تجميعها أو تبادلها.

-محدودية دور كل من الجمعيات والإتحادات، النقابات : يعتبر دور إتحادات العمال والغرف التجارية وممثلي القطاع الخاص في الجزائر محدود وأقرب للحياد في حين بإمكانهم تشجيع ممارسات الحوكمة عن طريق المساهمة في وضع ميثاق للممارسات الاخلاقية للأعمال، ومحاربة الفساد الاقتصادي ونشر الوعي بفوائد ومزايا الحوكمة، إلا أن ذلك لا ينفي وجود بعض المبادرات من جهتهم.

-عدم شفافية وعدالة إجراءات الخوصصة : لقد عانت التجربة الجزائرية في الخوصصة من ضغوط كبيرة لانعدام الكفاءة في عملية التقييم بسبب حداثة التجربة في هذا الميدان، كما أن تحدياتها تمثلت في الجوانب التشريعية والمحاسبية، وتحليل الأبعاد الاجتماعية وتحميل مسؤولياتها، وبما أن طريقة إجراء الخوصصة تؤثر في هيكل الملكية مما يصعب من تحديد حقوق أصحاب الملكية وهو أحد معوقات الحوكمة.

-النقص في إستقلالية وكفاءة النظام القضائي: من بين المعوقات التي تكبح تطبيق حوكمة المؤسسات عدم توفر نظام قضائي سليم ومستقل يحرص على تنفيذ القوانين بكفاءة وعدالة، ويعاني النظام القضائي في الجزائر من عدة مشاكل أهمها :

- تعرض القضاة للضغوط والتهديدات بسبب نقص الحماية؛
- عدم وجود تنسيق بين النصوص القانونية والتنظيمية ما يعمل على التقليل من الكفاءة؛

[1] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، "**واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها**"، الملتقى الدولي حول الابداع والتفكير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة سعد دحلب بالبليدة، 6-7 فيفري 2009، ص8-11.

- الإعتماد على الانتخابات الدورية لتثبيت الموظفين، واهمال معيار الأداء في ذلك؛
- مستويات الأجور غير مناسبة ما يزيد من عملية تقاضي الرشاوي.

-انتشار البيروقراطية في الادارات وفساد الاجهزة الحكومية : أصبحت تعاني الإدارة الجزائرية من تفشي ظاهرة البيروقراطية، وتعقد اجراءات العمل الداخلي بها وضعف المعايير المتبعة لتقييم أدائها، اضافة لعدم توفر الأجهزة الحكومية للكفاءة المطلوبة.

المطلب الثاني : جهود واصلاحات الجزائر لتطبيق حوكمة المؤسسات

الجزائر وبعد مرور 54 سنة على الإستقلال تعمل على تنظيم مؤسساتها الاقتصادية والإدارية والخدمية إضافة لمساعدتها على توفير العوامل الاقتصادية، والتنظيمية بشكل أساسي للوصول إلى مستوى معين من الرّقي والذي يصبو إليه كل مواطن جزائري، ولعل الاصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر خلال فترة الخمسينية أكبر دليل على رغبة الدولة في ارساء مبادئ فعالة تعمل على ترسيخ ثقافة الثقة والشفافية.

الفرع الأول : جهود الجزائر المبذولة لتطبيق حوكمة المؤسسات

لم تكن قضية الحوكمة مطروحة بشكل عام للنقاش في الجزائر، إلا أنه بعد الحاح المؤسسات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي، والبنك العالمي بات من الضروري ومن أي وقت مضى تبني مبادئ الحوكمة سواء على المستوى الكلي في إدارة الاقتصاد أو على المستوى الجزئي في ادارة المؤسسات ورغبة في زيادة التكامل الاقتصادي العالمي، بذلت الجزائر جهودا مكثفة لتحسين مناخ الأعمال بها وانفتاح اقتصادها[1] حيث يعتبر موضوع حوكمة المؤسسات من بين أهم المواضيع التي تجذب اهتمام الجزائر وصار أولوية واستراتيجية وطنية، ويعود ذلك للحاجة الماسة والمتنامية للمؤسسات الجزائرية قصد تعزيز قدراتها التنافسية الداخلية للفوز برهانات وتحديات سوق متطور ومفتوح. ولهذا قامت الجزائر في هذا المجال عدة جهود من أجل وضع اطار مناسب لممارسة الحوكمة ومن أبرز هذه الجهود ما يلي :

أولا–تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومقاومته : تم تأسيس هذه الهيئة سنة 2006 التي تتمحور مهامها حول اقتراح السياسات والتوجيهات، والتدابير اللازمة للوقاية من الفساد، واعداد برامج للتوعية من مخاطر الفساد، بالإضافة إلى جمع المعلومات التي يمكن أن تساهم في الكشف عن أعمال الفساد والوقاية منه، والتقييم الدوري للأدوات القانونية، والإجراءات الإدارية ذات الصلة، حيث انظمت هذه الهيئة فيما بعد إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد التي تأسست سنة 2008 لتضاف بذلك لإثنان وأربعون وزارة وهيئة أخرى في المنطقة العربية، التي تشكل آلية إقليمية تشاركية فريدة من نوعها لتنمية القدرات وتبادل المعلومات ومناقشة السياسات التي تدخل في اختصاصها[2].

[1] The center for international private, "**Enterprise ,corprate governance TRENDS**",special publication for the middle east and north africa, number13, cairo, summer, 2008, p02.http://www.hawkama.net/files/pdf/CGT_Summer_2008.pdf ,en 13-02-2015.

[2] الجزائر تنظم إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومحاربة الفساد، موقع الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومحاربة الفساد
http://www.undp- abic/resources/ac/news.aspx?nid=1128

ثانيا–الملتقى الدولي حول الحكم الراشد للمؤسسات 2007 : انعقد بالجزائر في جويلية 2007 أول ملتقى دولي حول "**الحكم الراشد للمؤسسات**" وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم الأعمال، وقد تمثل الهدف الأساسي لهذا الملتقى في تحسيس المشاركين قصد الفهم الموحد، والدقيق لمصطلح واشكالية حوكمة المؤسسة من زاوية الممارسة في الواقع والسبل الكفيلة بتطوير الاداء، بتطوير الوعي بمدى أهمية الحوكمة في تعزيز تنافسية المؤسسات في الجزائر، اضافة للاستفادة من التجارب الدولية.

كما تبلورت خلال هذا الملتقى فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسات كأول توصية وخطوة تتخذ، ولقد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة ومنتدى رؤساء المؤسسات مع الفكرة المقترحة، وذلك من خلال ترجمتها إلى مشروع وضمان تنفيذه بواسطة انشاء فريق عمل متجانس ومتعدد التمثيل كما عملت السلطات العمومية ممثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، ووزارة المالية ووزارة العدل[1] على دعمها للمشروع بقبول عملية رعايته، من خلال تكليف أحد اطاراتها السامية للمشاركة الفعلية في فوج العمل المكلف بتحرير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر وكذا تسخير الدعم المادي، كما شاركت في المبادرة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية المقيمة بالجزائر، كمؤسسة التمويل الدولية وبرنامج "MIDA" لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وكذا المنتدى الدولي للحكم الراشد للمؤسسة[2].

ثالثا–برنامج العمل الوطني في مجال الحوكمة 2008 : منذ انضمام الجزائر "**للآلية الافريقية للتقييم من قبل النظراء**"* سعت إلى تحسين نوعية الحوكمة فيها على المستويات السياسية، المؤسساتية، الاقتصادية والاجتماعية، وبالنسبة لحوكمة المؤسسات فقد خطت الجزائر خطوات في هذا المجال وهو الأمر الذي يوضحه تقريرها حول حالة تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحوكمة المنجزة في نوفمبر 2008، والذي تم عرضه على الآلية الافريقية في فيفري 2009 حيث يستعرض انجازات الجزائر المحققة في مجال حوكمة المؤسسات من خلال تحقيقها للأهداف التالية[3] :

أ–خلق بيئة مواتية واطار للتنظيم، والمراقبة فيما يخص الأنشطة الاقتصادية، ويكون ذلك من خلال العمل على تحسين مناخ الأعمال وعوامل جذب الاستثمار بالعمل على تحسين شروط تنظيم تسيير المؤسسة بالإضافة إلى تحسين وضعية الهياكل القاعدية والنقل البحري والجوي والبري؛

ب–الحرص على أن تلتزم المؤسسات بقواعد حقوق الانسان، والمسؤولية الاجتماعية من خلال الحفاظ على البيئة واستدامة المحيط؛

---

[1] Sabrina Bouheraoua, "**Algeria launches corporate governance code, the center for international private Enterprise corporate governance TRENDS",** special publication for the middle east and north africa", number16, 2009, p03. http://www.hawkama.net/files/pdf/CGT_16_EN.pdf,en 13-02-2015.

[2] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سبق ذكره، ص13.

* في اطار الشراكة الجديدة من أجل تنمية افريقيا **NPRM** المنشأة سنة 2000، تم استحداث الآلية الافريقية للتقييم من قبل النظراء **APRM** سنة 2002 وتعتبر من الاجهزة الاساسية للنيباد، فهي تسمح للدول الافريقية بتقييم التجارب المختلفة والاستفادة منها لتطوير مستوى الأداء السياسي والاقتصادي الاداري وترشيد الحكم والتعاون لحل المشاكل المختلفة التي تواجه بعضها، ويتم الانضمام لهذه الآلية بشكل طوعي، ويقاس التقدم وفقها على أساس أربعة معايير وهي : الديمقراطية والحكم الراشد، الادارة الاقتصادية، حوكمة المؤسسات، التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

[3] الآلية الافريقية للتقييم من قبل النظراء، "**تقرير حول تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة**"، الجزائر، 2008، ص175-237.

جـ-تشجيع تبني قانون لأخلاقيات المهنة في مجال الأعمال يضمن استمرار أهداف المؤسسة بالعمل على اصدار قانون لأخلاقيات المهنة؛

د-الزام المؤسسات على معاملة كل المتعاملين بطريقة عادلة بمكافحة الفساد، وحماية حقوق الملكية؛

هـ-السهر على دعم كفاية المعلومات الصادرة عن المؤسسة والواردة فيها.

رابعا-ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر 2009 : بادرت مؤسسة الفكر والعمل حول المشاريع الخاصة سنة 2008 بتكوين فريق عمل لحوكمة المؤسسات مشكل من ثمانية أعضاء من القطاع الخاص للنظر في وضع ميثاق لحوكمة المؤسسات وسرعان ما وجدت هذه الفكرة دعما من السلطات الحكومية واصداره بتاريخ 11مارس 2009، كما حضي الميثاق بدعم من هيئة التمويل الدولية، والمنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات، بينما يقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة بدعم التنفيذ[1] ، حيث عرف ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة على أنه : "**عبارة عن فلسفة تسيريه ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة، وتنافسية المؤسسة، بواسطة تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة فيها وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك**"[2] وارتكز هذا الميثاق على أربع مبادئ أساسية وهي[3] :

أ-العدالة في تقسيم الحقوق والواجبات بين الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة؛

ب-الشفافية في عملية الاتصال، وفي كافة المستويات؛

جـ- التحديد الواضح للمسؤوليات؛

د-العمل على رقابة تنفيذ السلطة والمسؤوليات لكل طرف مشارك في المؤسسة.

وتضمن هذا الميثاق جزئين هامين، يوضح الجزء الأول إشكالية المؤسسة الجزائرية، وأهم الدوافع التي كانت سببا في تبني الجزائر لحوكمة المؤسسات، أما الجزء الثاني فتناول المقاييس الأساسية التي تبنى عليها حوكمة المؤسسات فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة، ومن جهة أخرى علاقات المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك، المؤسسات المالية ...وتعتبر عملية الانضمام لميثاق الحكم الراشد للمؤسسة غير إلزامية، وإنما تكون عملية الانضمام حسب درجة الوعي بضرورة استغلال فرصة مثل هذه من قبل ملاك المؤسسات وعزمهم على ترسيخ مبادئ الحوكمة[4]. ومن أجل وضع ميثاق الحكم الراشد على أرض الواقع يتطلب انشاء معهد جزائري للحكم الراشد للمؤسسة حيث يتكفل هذا الجهاز بما يلي[5] :

- تسجيل المؤسسات المندرجة في هذا الميثاق، والتعديلات والإثراءات التي ترغب في إدراجها؛
- تشكيل مجموعات عمل وتفكير حول اقتراحات التعديل المحتملة حول ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في السياق الجزائري؛
- تنظيم لقاءات تحسيسية وتكوينية حول الحكم الراشد للمؤسسات، لا سيما اتجاه المديرين؛

[1] مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**انطلاق المدونة الجزائرية للحوكمة**"، نشرة دورية : حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، العدد 16، 2009، ص13.

[2] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سبق ذكره، ص16.

[3] حمادي نبيل، "**أثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة المراجعة المالية-دراسة ميدانية-**"، مجلة البحوث والدراسات العلمية، جامعة المدية، العدد06، 2012، ص29.

[4] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سبق ذكره، ص16-17.

[5] المرجع السابق، ص 17.

– تطوير العلاقات الدولية مع الهيئات المماثلة بهدف تبادل التجارب، والمشاركة في المنتديات والشبكات العالمية التي لها علاقة بالحكم الراشد للمؤسسات.

خامسا–اطلاق مركز حوكمة الجزائر : بناء على قوة الدفع التي خلقها دليل الحوكمة، قامت مجموعة عمل حوكمة المؤسسات الجزائرية بإطلاق مركز حوكمة الجزائر سنة 2010 بالجزائر العاصمة. تأسس مركز حوكمة المؤسسات ليكون بمثابة منبر لمساعدة المؤسسات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل، واعتماد أفضل ممارسات حوكمة المؤسسات الدولية ورفع الوعي الجماهيري اتجاه حوكمة المؤسسات ،ويعتبر اطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال الجزائري لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد والعمل على تحسين قيم الحوكمة الديمقراطية بما فيها الشفافية والمساءلة والمسؤولية[1].

سادسا–برنامج الإتحاد الأوروبي لتعزيز الحوكمة في الجزائر : تبنى الاتحاد الأوروبي برنامجا بمبلغ 10 ملايين يورو لدعم الحوكمة في الجزائر في اطار برنامج دعم الشراكة والاصلاح والنمو الشامل، ويرمي البرنامج الجديد إلى تعزيز مؤسسات الحكم في المجالين الاقتصادي والسياسي، ويهدف هذا البرنامج إلى تعزيز سيادة القانون بما في ذلك الوصول إلى العدالة وتعزيز مكافحة الفساد وتشجيع مشاركة جميع المواطنين في التنمية، وتحسين متابعة ادارة المالية العامة[2].

الفرع الثاني : اصلاحات الجزائر لتبني حوكمة المؤسسات

كان لابد على الجزائر القيام بمجموعة من إجراءات وإصلاحات سياسية واقتصادية واجتماعية بديلة تحت مضلة الحكم الراشد يوجزها الإتحاد الأوربي للفترة (2007–2010) في ثلاث عناصر ذات أولوية وهي[3] :

أولا–استكمال اجراءات المصالحة وتحقيق الأمن الوطني؛

ثانيا–العمل على تحقيق تنمية بشرية مستدامة؛

ثالثا–ارساء سياسة اقتصادية، واجتماعية تكون في مستوى طموحات المواطنين.

هذا ويمكن أن نستنتج بعض المؤشرات الدالة بإدخال مبادئ الحوكمة في ادارة المؤسسات الجزائرية والتي يمكن رصدها في ما يلي[4] :

أ–سعي الجزائر إلى الإندماج في الاقتصاد العالمي، والإنتقال إلى اقتصاد السوق، جعلها تخضع لإلتزامات الإنضمام للمنظمات الدولية، والتجمعات الاقليمية التي تقوم على الشفافية وتعزيز التنافسية، وزيادة تحرير الاقتصاد، من خلال تقليص حجم الدولة والشروع في خوصصة القطاع العام وازالة القيود أمام تكوين مؤسسات القطاع الخاص.

---

[1] علي العيادي، "**القطاع الخاص يدفع حوكمة الشركات في الجزائر ،حوكمة الشركات قضايا واتجاهات**"، نشرية دورية للشرق الأوسط وشمال افريقيا مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد21، 2011.

[2] EU neighbourhood info centre: http://www.enpi-info.eu/medportal/news/latest/34108/

[3] Instrument européen de vois inage et de partenarait ,document de stratégie pour la période 2007-2010 en Algérie, p04.

[4] عبد المجيد قدي، "**إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية، الجزائر نموذجا**"، ورقة بحثية.

ب-مراجعة المنظومة المصرفية وإصلاحها من جهة، والعمل على انشاء سوق مالية تمكن من طرح بدائل تمويلية مباشرة والتحكم في مؤشرات الاقتصاد الكلي من جهة أخرى.

جـ-اعتماد نظام محاسبي ومالي جديد وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، واعتماد تطبيقه على كافة المؤسسات ابتداءاً من جانفي 2010 إلا أن تطبيق هذا النظام يبقى محدود الفعالية في ظل وجود قطاع مواز ضخم.

د-العمل على تعزيز الشفافية من خلال إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة على اعتماد مدقق خارجي بعدما كان هذا الالزام خاصا بشركات المساهمة.

هـ-مراجعة القانون التجاري بطريقة يتم توضيح فيها كيفية اسناد وتوزيع المسؤوليات داخل المؤسسات.

و-الانضمام إلى النظام العام لنشر المعطيات لصندوق النقد الدولي (SGDD) : بإنظمامها إلى هذا النظام تجاوزت الجزائر المرحلة المسبقة للمعايير الخاصة لنشر المعلومات (NSDD) في هذا العدد تم تعيين بنك الجزائر كمنسق وطني يتم عن طريقه ارسال المعطيات إلى صندوق النقد الدولي ليتم ادراجها في لوحة بياناته.

ل-اصلاح النظام الضريبي وعصرنة ادارة الضرائب : حيث تم تخفيض الضغط الضريبي بواسطة إلغاء الدفع الجزافي، وتخفيض نسب الضرائب على أرباح الشركات (IBS)، وإصلاح ومراجعة الضريبة على النشاط المهني، وادخال الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) لدافعي الضرائب الصغار، أما فيما يتعلق بعصرنة الإدارة الجبائية فهي تتجلى من خلال انشاء إدارة للمؤسسات الكبيرة (دافعي الضرائب الكبار) وانجاز مراكز للضرائب(CDI) خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والمهن الحرة، بالإضافة إلى انشاء إدارة للإعلام والوثائق (DID) التي تعتبر حلقة مركزية في مكافحة التهرب والغش الضريبي وهروب رؤوس الأموال وتبييضها، وتتمثل هذه المهام التي اسندت إلى هذه الهيئة في وضع رقم لتحديد الهوية الضريبية (NIF)، وإعداد قائمة وطنية تظم جميع دافعي الضرائب على المستوى الوطني (RNPF).

م-المشاركة في جولات العمل المكلفة بعملية انضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية.

المطلب الثالث : اقتراحات ومبادئ تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر

في سبيل تحقيق الهدف المنشود من تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات هناك مجموعة من الاقتراحات المساعدة التي يجب اتباعها للوصول إلى حوكمة جيدة للمؤسسات الجزائرية، وهذا من خلال التزام كل طرف سواء كان داخلي أو خارجي عن المؤسسة بالقوانين الملزمة لذلك.

الفرع الأول : الإقتراحات المساعدة لتطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر

تعتمد الحوكمة على صياغة القرارات، وإيجاد أنظمة توافق سير الأعمال الناجمة للمؤسسات، وذلك من خلال تدعيم القطاعين العام والخاص، بغية الوصول إلى مرحلة تدفع بالحوكمة لصياغة قوانين تتماشى ومتطلبات سير الأعمال في المؤسسات.

ومن أجل الوصول إلى ترسيخ مفهوم حوكمة المؤسسات في المؤسسات الجزائرية يجب :

أولا-مواجهة مظاهر الفساد بمختلف أشكاله من خلال الرقابة الصارمة على كل أموال الدولة والعمل على تشديد العقوبات على كل متسبب في ذلك؛

ثانيا–نشر ثقافة النزاهة وتوعية المجتمع والمؤسسات بضرورة الإلتزام بمبادئ الحوكمة، من خلال تأسيس هيئات خاصة وجمعيات تعمل على نشر الوعي بأهمية الحوكمة ودورها في بناء مؤسسات الدولة؛

ثالثا–الاستفادة من خبرة البلدان الرائدة في هذا المجال واقامة مجال تعاون بينها بخصوص الحوكمة؛

رابعا–تفعيل الأدوات الرقابية المختلفة وفي مقدمتها التدقيق الخارجي بإعطائه أكثر استقلالية؛

خامسا–تفعيل وسائل الإعلام في إطار حوكمة المؤسسات خاصة في مجال تنشيط الأوراق المالية؛

سادسا–تأسيس نظام حوكمة المؤسسات يكون قائما على أساس القواعد لا على أساس العلاقات؛

سابعا–التأكيد على ضرورة الالتزام بأخلاقيات العمل في المؤسسات.

الفرع الثاني : المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسات في الجزائر

تقوم حوكمة المؤسسات في الجزائر حسب ميثاق الحكم الراشد 2009 على مجموعة من المبادئ الأساسية تتمثل فيما يلي[1] :

أولا–الإنصاف : ويقصد به كل الحقوق، والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم التي يجب أن توزع بصورة منصفة.

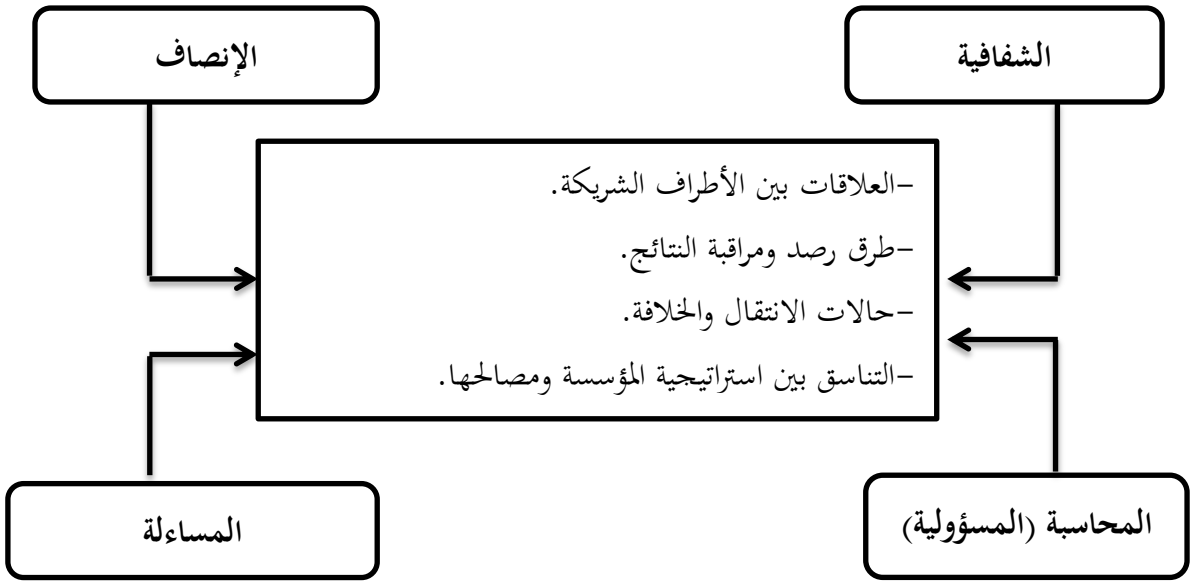
ثانيا–الشفافية : أن تكون كل الحقوق والواجبات، وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عنها واضحة وصريحة للجميع.

ثالثا–المساءلة : حيث تكون مسؤولية كل طرف محددة على حدى، بواسطة أهداف محددة وغير متقاسمة.

رابعا–المحاسبة : تعني أن كل طرف شريك يكون محاسبا أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسؤول عنه.

ويمكن توضيح هذه المبادئ في الشكل التالي :

الشكل رقم : (1.4) المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسات في الجزائر



المصدر : وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سبق ذكره، ص 67.

[1] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سبق ذكره، ص 17.

هذه المبادئ الأربعة تشكل مقاييس تخدم بعضها البعض، أي أنها تطبق مع بعضها وبترابط، فهي ليست اختيارية ولا يمكن عزلها عن بعضها البعض، فعملية توزيع المسؤوليات والرقابة (المحاسبة) يجب أن تتم بإنصاف وشفافية، كما أن قواعد الانصاف والشفافية تخضع لتوزيع المسؤوليات، والاشراف مما يعني أن مبادئ حوكمة المؤسسات هي كل متكامل.

الفرع الثالث : علاقة المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الداخليين والخارجيين وفق ميثاق الحكم الراشد

تغطي معايير الحكم الراشد للمؤسسات العلاقات التي تربط المؤسسة مع الاطراف الفاعلة الداخليين للمؤسسة من جهة ومع الأطراف الفاعلة الخارجيين من جهة أخرى، حيث تعتبر هذه العلاقات محددة ومضبوطة بقانون الاعمال والقوانين الأساسية للمؤسسة.

أولا–الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة وعلاقاتهم المتبادلة : تتمثل أهم الأطراف الفاعلة الداخليين وعلاقاتهم المتبادلة وفق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر فيما يلي[1] :

أ–الجمعية العامة للمساهمين : وتتحدد مهام الجمعية العامة للمساهمين حسب الميثاق في تقسيم الأرباح بشكل شفاف ونزيه وينبغي أن تكون أساليب تسجيل السندات بشكل فعّال، كما يجب أن لا تتم اجراءات التنازل وعملية نقل السندات بشكل غير عقلاني مما يؤثر على التفاوض حول السندات، كما ينبغي أن تصل المعلومات المتعلقة بجداول الأعمال، والقرارات التي يتعين اتخاذها في الجمعية العامة في الوقت المناسب وبالشكل الملائم.

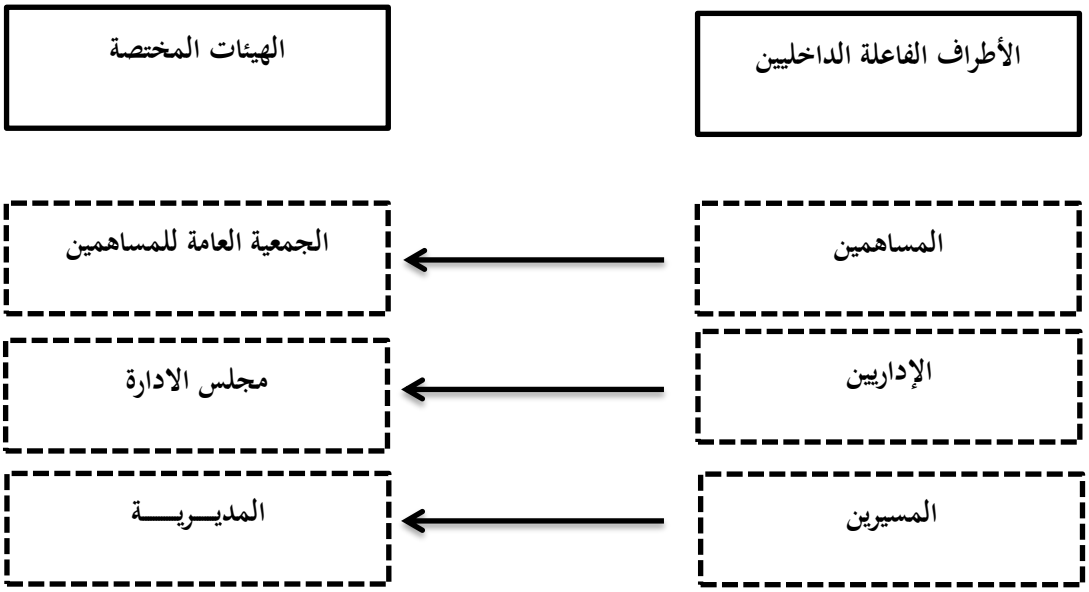
ب–مجلس الإدارة : وتتحدد مهامه حسب الميثاق في وضع استراتيجية تتناسب، ومصالح المؤسسة وبالنسبة لتنصيب الفريق التنفيذي، فيجب تحديد معايير انتقائهم ونظم تقييم ذات شفافية عالية، ويجب أن تتلاءم رواتب الفريق التنفيذي مع مصلحة المؤسسة ومساهميها على المدى الطويل، وكذا العمل على وضع اجراءات مكتوبة وشفافة لضمان التأكد من تعيين أو انتخاب الإداريين، كما حدد الميثاق توصيات تخص مهام مجلس الإدارة المرتبطة بمراقبة المؤسسة وكذا اللجان الواجب تشكيلها.

جـ–المديرية : يتم اختيار وتعيين المديرية من طرف مجلس الإدارة، كما يشرف هذا الأخير على مهامها بحيث يجب أن تكون الأجور والأهداف المقررة من طرف المديرية متناسقة مع مصالح المؤسسة والأهداف المراد تحقيقها، والموارد التي يجب توفيرها لذلك والقيم الواجب الدفاع عنها ولهذا يقع على عاتق مجلس الإدارة مهمة تحقيق تناسق هذه الأبعاد.

ويمكن توضيح الأطراف الفاعلة الداخليين في المؤسسة وفق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر في الشكل التالي :

[1] المرجع السابق، ص 30.

الشكل رقم : (2.4) الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة وعلاقاتهم المتبادلة وفق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر.



المصدر : وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سبق ذكره، ص 30.

ثانيا–علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الخارجيين : تشكل المؤسسة جهاز مفتوح على العديد من الأطراف الفاعلة الخارجيين وتكون على اتصال دائم معهم ،وعليه فهناك مجموعة من التوصيات الواجب تنفيذها قصد ملائمتها مع حالة كل مؤسسة لكي تتمكن من تحسين علاقاتها مع الأطراف الفاعلة الخارجيين، وتوسيع جاذبيتها اتجاههم وتتمثل أهم الأطراف الفاعلة الخارجيين فيما يلي[1] :

أ–السلطات العمومية : باعتبار الإدارات العمومية جزء لا يتجزأ من السلطة العمومية، فإنه من مصلحتها أن ترى ازدهار المؤسسات، وما يبرر هذا تلك الاجراءات العديدة للدعم، والمساعدات المالية الممنوحة من طرف الدولة، كما يجب عليها أن تتشدد في التعامل مع المؤسسات التي تكون مخالفة للقانون، وتمر عملية تحسين العلاقة مع الادارات العمومية بما يقتضيه من احترام القانون من طرف المؤسسة خاصة في المجالات الثلاثة قانون العمل، الضرائب وحماية البيئة.

ب–البنوك والهيئات المالية الأخرى : المؤسسة تكون ملزمة على ارسال المعلومات عن وضعيتها المالية السابقة والحالية والتقديرية في الوقت المناسب، وذلك لتأسيس علاقة دائمة مبنية على الثقة، والشفافية مع ممثلي الهيئات المالية، كما أنه من أجل تأسيس علاقة قائمة على الثقة مع المقرضين يجب المحافظة على عدم الخلط بين الاموال الخاصة للمؤسسة، والأملاك التابعة للمساهمين، وهذا الشرط ملزم للمؤسسات الصغيرة العائلية.

جـ–الموردين : تشكل نوعية العلاقة التي تربط بين المؤسسات، والموردين حجر الأساس بالنسبة للإنتاج الذي يضمن السير الحسن للمؤسسة.

[1] المرجع سابق، ص44-45.

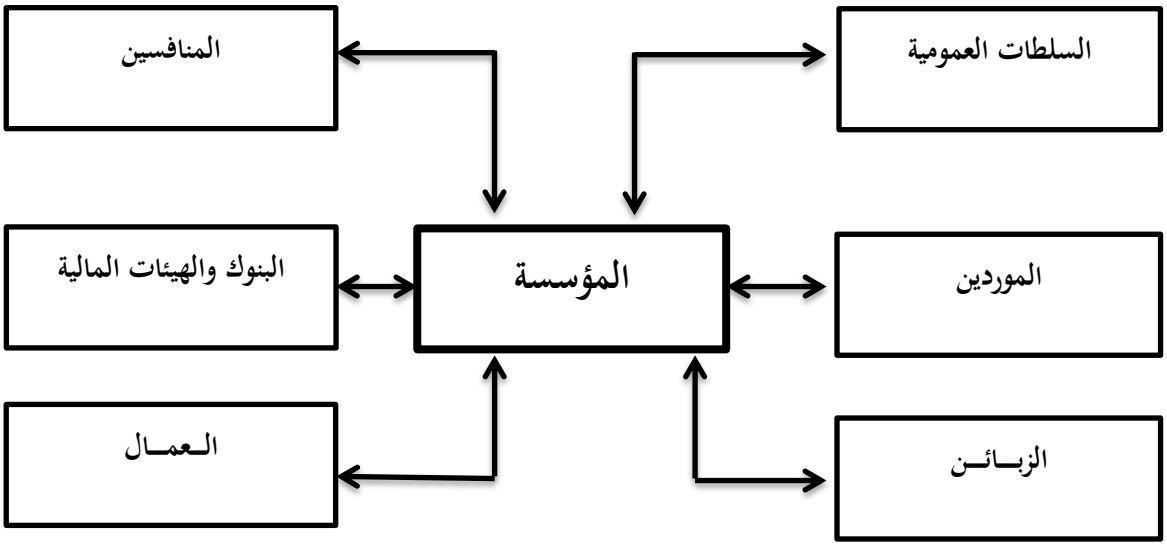
هـ–الزبائن : تبقى عملية ارضاء الزبائن من المهام التي يجب أن تكون من أولويات المؤسسة، وهذا في اطار الاحترام لمبدأ الربح للجميع واحترام القوانين، واللوائح حيز التنفيذ، وذلك في ظل مناخ اقتصادي تغلب عليه حدة المنافسة.

و–العمال : يعتبر العمال أول زبون بالنسبة للمؤسسة، الأمر الذي ينجر عنه السعي للعمل على كسب هاته الفئة لارتباطها بعملية تحقيق أهداف المؤسسة، كما يجب على المؤسسة أن تسهر على تكوين رأسمالها البشري وأن تؤدي التزاماتها الاجتماعية.

ل–المنافسين : لا تقتصر عملية المنافسة على التخاصم حول حصص السوق ،بل تتعداها إلى واجبات التعاون، والتشاور بين المنافسين حول الاهتمامات القطاعية الموحدة بينهم باعتبارهم أشقاء في المهنة.

ويمكن توضيح الأطراف الفاعلة الخارجيين في المؤسسة وفق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر في الشكل التالي :

الشكل رقم : (3.4) الأطراف الفاعلة خارج المؤسسة وعلاقاتهم المتبادلة وفق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر



المصدر : وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سبق ذكره، ص 44.

المبحث الثاني : واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

عرفت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عدة تطورات، بالموازاة مع التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر من خلال الانتقال من النظام الاقتصادي الاشتراكي الموجه في تلك الفترة، إلى اقتصاد السوق والإصلاحات الاقتصادية الناتجة عنه كالشراكة مع الاتحاد الأوربي ومساعي انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.

المطلب الأول : التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

يمكن القول بأن هذه المهنة مورست في الجزائر قبل الإستقلال، وكانت تنظمها القوانين الفرنسية والتي نذكرها منها القانون المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين، والمحاسبين المعتمدين، وقد بقيت القوانين الفرنسية المتعلقة بالمهنة معمول بها حتى بعد الاستقلال إلى غاية 1975، ليتم تنظيم هذه المهنة على مستوى المؤسسات العمومية في سنة 1969 بمقتضى الأمر 69-107 الموافق لـ 31ديسمبر1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، والمتعلق بمهام وواجبات محافظي الحسابات، لتتطور المهنة بعد ذلك تطورا ملحوظا تمخض عنها تقديم مفهومين مختلفين للمهنة وهما[1] :

المفهوم الأول : يتعلق بمحافظي الحسابات كموظفين لدى الدولة، يتم توظيفهم باتفاق غير محدد، ويكلفون بتقديم الرأي حول مصداقية الحسابات السنوية، بالإضافة إلى تقويم التسيير (المرسوم 70-173 المؤرخ في 16نوفمبر1970).

المفهوم الثاني : يتعلق بمحافظي الحسابات المكلفون بإجراء الرقابة القانونية المستقلة، عن طريق الإدلاء بالشهادة حول صحة ومصداقية الحسابات السنوية، وذلك بدون التدخل في عملية تسيير المؤسسة، وذلك باعتباره شخص مستقل وخارجي عن هذه المؤسسة (القانون 88-01 والقانون 88-04) الصادر في 12جانفي1988، وفيما يلي أهم المراحل التي مرت بها مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

الفرع الأول : الفترة من 1969 إلى غاية 1980

لقد بدأ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر سنة 1969 طبقا لأمر 69- 107 المؤرخ في 31ديسمبر 1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970[2] الذي نص في مادته الأولى على الإحتفاظ بمحافظ الحسابات كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية وشبه العمومية، على أن يكون من بين موظفين الدولة التابع للهيئات التالية[3] : مراقبون عامون للمالية، مراقبون ماليون مفتشو المالية، وبصفة إستثنائية الموظفون المعتمدون من قبل وزارة المالية.

كما نصت المادة 38 من قانون المالية 1970 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، ونصت هذه المادة على أنه : "يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين محافظي الحسابات

[1] أنظر قانون المالية 1970.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 107-69 المؤرخ في 31ديسمبر1969، يتضمن قانون المالية لسنة 1970، العدد 110، الجزائر، 1969.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم رقم 173-70المؤرخ في 16نوفمبر1970 يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية العدد 97،الجزائر، 1970.

للمؤسسات الوطنية، والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات، وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم "[1].

واستمر تطبيق هذا القانون المتعلق بمحافظي الحسابات إلى غاية إنشاء مجلس المحاسبة، والمفتشية العامة للمالية في سنة 1980، وتميزت هذه المرحلة بوجود خلل في ممارسة مهنة التدقيق، وهذا سبب عدم تكيفها مع التطورات الاقتصادية التي مرت بها هذه المرحلة، والتي عرفت تطبيق النظام الاشتراكي للمؤسسات الجزائرية ولعل من أبرز النقائص التي تميزت بها هذه المرحلة هو عملية غياب قانون خاص يقوم بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات وفقا للمعايير المهنية الدولية، وتتمثل أهم النقائص التي عرفتها هذه المرحلة فيما يلي [2] :

أولا-عدم وضوح شروط الإلتحاق بمهنة محافظ الحسابات (كانت شروط توضع من طرف الإدارة، وحسب أهداف تلك الفترة).

ثانيا-غياب المراقبين الدائمين للمحاسبات بسبب نقص الإمكانيات البشرية والمالية، وتعدد المؤسسات موضوع الرقابة.

ثالثا-الإمتداد المنتظر للمرسوم 173-70 والذي أدى إلى تعدد مجالات المراقبة التي يقوم بها محافظ الحسابات بالإضافة إلى تعدد المهام التي قد تتعارض أحيانا مع تلك المعايير العامة المقبولة دوليا ومحليا حيث أن مهامهم لا تقتصر على إبداء الرأي على صحة ومصداقية الحسابات، بل تمتد إلى تقييم قرارات التسيير وإصدار آراء مسبقة على كل قرارات التسيير بالمؤسسة التي تقتضي اعتماد وزير المالية.

رابعا-مدة الوكالة غير محدودة لمحافظ الحسابات.

الفرع الثاني : الفترة من 1980 إلى غاية 1988 (إعادة تنظيم المهنة)

بحلول الإصلاحات الهيكلية التي مست المؤسسات العمومية في الفترة ما بين 1980-1984*، الأمر الذي نتج عنه ارتفاع عدد المؤسسات العمومية، وزيادة تعقد القطاع العمومي، كان لزاما على المشرع الجزائري أن يسن آليات رقابية تحد من الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة[3]، وفي ظل هذه الظروف أعيد تنظيم المهنة بصدور القانون رقم 05-80 الصادر في 01مارس1980 والذي ألغى المادة 39من قانون المالية 1970، ويتعلق هذا القانون(05-80) بإنشاء هيئة مهنية لتنظيم هذه المهنة، ويتمثل في مجلس المحاسبة حيث نصت المادة رقم خمسة من هذا القانون على أن : "**مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها**".

[1] المرجع السابق.

[2] Nacer- Eddine Sadi et all, " **la pratique du commissariat aux comptes en Algérie**", tome 1, SNC Alger, 1993, p28.

* انطلقت عملية إعادة الهيكلة بعد صدور المرسوم المتعلق بها في 1980 ضمن المخطط الخماسي للتنمية (1980-1984) وهي أولى الإصلاحات، والتي سميت آنذاك بالشركات الوطنية، واستمرت هذه العملية حتى نهاية الثمانينات تقريبا، بعد ذلك تم إصدار القانون المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية.

[3] صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 246.

ويعتبر مجلس المحاسبة هيئة ذات صلاحيات قضائية وإدارية تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية وهو مكلف بالمراقبة والتحقيق في مالية الدولة والمؤسسات المنتخبة، والجماعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بكافة أنواعها، ويمكن لمجلس المحاسبة مراقبة جميع المؤسسات التي تحصل على إعانة مالية من طرف الدولة في شكل مساهمة في رأس مالها، أو منح قروض أو تسبيقات أو ضمانات[1].

وبقي حال التدقيق الخارجي كما هو إلى غاية 1985[2]، حيث نص قانون المالية لتلك السنة في مادته 196 على أنه يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية، والمؤسسات التي تمتلك فيها الدولة، أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي، ولكن لم تصدر النصوص المتعلقة بكيفية تطبيق تلك المادة ويمكن تفسير ذلك بمجموعة من العوامل أهمها[3] :

أولا–الظروف الاقتصادية السائدة في تلك الفترة، والتي استدعت بعض الإصلاحات كإعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات، مما ترتب عليها عدم الاهتمام بمشكل محافظ الحسابات؛

- نقص الإمكانيات البشرية في تلك الفترة، وخاصة المهنيين المختصين في الرقابة القانونية الذي كان أقل من عشرين، بينما قدر عدد المؤسسات في ذلك الوقت بحوالي 1600 مؤسسة؛
- غياب التنظيم المهني للمهنة ،الأمر الذي أدى إلى عدم اهتمام السلطات العمومية بالمهنة ،والدور الذي قد تلعبه في التحكم في إدارة وسياسة إعادة الهيكلة للقطاع العمومي.

الفرع الثالث : الفترة(1988–1991) مرحلة إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق القانوني في المؤسسات العمومية الاقتصادية

في هذه المرحلة تم إصدار القانون 01–88 المؤرخ في 12جانفي1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 04–88 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث بموجب هذين القانونين أصبحت هذه الأخيرة شركات تجارية تتمتع بالشخصية المعنوية، وبذلك تم تحرير المؤسسات العمومية من كل الضغوطات الإدارية والبيروقراطية، كما أكد على ضرورة إعادة تنظيم مهنة محافظي الحسابات لتفادي أي نقائص قد لا تتوافق مع الإصلاحات التي تقوم بها السلطات العمومية.

وبإعادة الاعتبار لمهنة محافظة الحسابات، ركز المشرع في هذه المرة على الاهتمام أكثر بفعالية ونوعية الرقابة باختلاق أشكالها، وذلك من خلال[4] :

أولا–ممارسة الرقابة القانونية من قبل مهنيين مستقلين؛

ثانيا–عدم التدخل في التسيير من خلال الفصل بين الرقابة الخارجية التي تعد من اختصاص محافظ الحسابات، وبين تقييم التسيير الذي يقع تحت مسؤولية الإدارة.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 05–80 المؤرخ في 01 مارس1980 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، المادة 03، العدد 10، الجزائر 1980.

[2] شريقي عمر، "**التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–**"، أطروحة غير منشورة ، جامعة سطيف 1، 2013، ص 177.

[3] Nacer Eddine Sadi, et all, op cit, p 31.

[4] Ibid, p 31.

وبعد صدور القانون 01-88 المتعلق بإستقلالية المؤسسات العمومية صدر القانون 32-90 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة التي شهدتها المؤسسات العمومية، حيث أصبحت مهمة مجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية، وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية، وأصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري ليست من اختصاص مجلس المحاسبة[1].

الفرع الرابع : مرحلة الإصلاحات وتنظيم المهنة (ما بعد 1991)

عرفت هذه المرحلة إعادة الاعتبار لمهنة محافظة الحسابات من خلال وضع مقاييس قانونية وتنظيمية وتأطيرية تنظم المهنة حيث صدر في هذه المرحلة القانون رقم 08-91، والذي أنشئت بموجبه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبذلك أوكلت مهمة تدقيق الهيئات والمؤسسات التي لا تدخل في مجال اختصاص مجلس المحاسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات المعتمدين.

تم صدور القانون رقم 20-95 الذي يعدل ويلغي بعض أحكام القانون 32-90 المتعلق بمجلس المحاسبة، وقد تم اعتبار هذا القانون أن مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية، والمرافق العمومية حيث يدقق في شروط استعمال الهيئات للأموال العامة التي تدخل في نطاقه واختصاصه، ويتأكد من مطابقة العمليات المالية والمحاسبية لهذه الهيئات للقوانين والتنظيمات المعمول بها، والهدف من هذه الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة هو تشجيع الاستعمال الفعّال والصارم للموارد والوسائل المادية، والأموال العمومية، وترقية إجبارية بتقديم الحسابات وتطوير شفافية تسير المالية العمومية[2].

ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 136-96 لسنة 1996، والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود قوانين تنظم آدابها وسلوك أعضائها، ثم صدر مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات، وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة، وقد عدل هذا المقرر سنة 2002 ثم 2006، وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تخول الحق في ممارسة المهنة[3].

وفي سنة 2010 صدر قانون جديد للمهنة تحت رقم 01-10 المؤرخ في 29جوان2010 في إطار إصلاح منظومة التدقيق بعد الإصلاح الذي مس منظومة المحاسبة بالجزائر (الذي يلغي أحكام القانون 08-91 المنظم للمهنة منذ 1991) بإصدارها القانون 07-11 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، وقد تضمن القانون 12 فصلا تندرج تحتهم 84 مادة، والتي يمكن تفصيلها كما يلي :

الفصل 01: أحكام عامة

تضمنت المواد من واحد إلى ستة تناولت هذه المواد الهدف من القانون والمجلس الوطني للمحاسبة ولجانه، وكذا عن اليمين المطلوبة من كل من الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

[1] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 118.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 20-95 المؤرخ في 17جويلية 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة ،المادة2، العدد 39، الجزائر، 1995.

[3] شريفي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 118.

الفصل 2 : أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد

يتضمن المواد من سبعة إلى 13، تناولت هذه المواد شروط منح الاعتماد للأطراف الثلاثة (الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد)، وآجال منح الاعتماد، وكذا شروط ممارسة المهنة.

الفصل 3 : المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

يتضمن المواد من 14 إلى 17 تطرقت إلى أهم المهام الخاصة بالهيئات الثلاثة.

الفصل 4 : ممارسة مهنة الخبير المحاسبي

يتضمن المواد من 18 إلى 21، تطرقت إلى مفهوم الخبير المحاسبي ومهامه وأتعابه.

الفصل 5 : ممارسة مهنة محافظ الحسابات

يتضمن المواد من 22 إلى 40 تطرقت إلى مفهوم محافظ الحسابات وأهم مهامه، والتقارير الواجب عليه إعدادها، وكذا عدد سنوات عهدته، وحقوقه في الاطلاع على الحسابات المطلوبة، تحديد أتعابه ومدة الاحتفاظ بملفات العميل.

الفصل 6 : ممارسة مهنة المحاسب المعتمد

يتضمن المواد من 41 إلى 45 والتي تطرقت إلى مفهوم المحاسب المعتمد ومهامه وأتعابه.

الفصل 7 : شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة

يتضمن المواد من 46 إلى 58، ويعد هذا الفصل من العناصر الجديدة التي جاء بها القانون 01-10 حيث تناول شروط تشكيل شركات الخبرة المحاسبية، شركات محافظة الحسابات والشركات المحاسبية وكذا شروط الحصول على الاعتماد لهذه الشركات.

الفصل 08 : مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين

يتضمن المواد من 59 إلى 63، تناولت المسؤولية المدنية والجنائية، والتأديبية للأطراف الثلاثة (الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين).

الفصل 09 : حالات التنافي والموانع

يتضمن المواد من 64 إلى 74، تناولت أهم الأنشطة المحظورة على الأطراف الثلاثة، إضافة إلى ما تعلق بالمحافظة على السر المهني، والعقوبات التي يتعرض لها الأطراف الثلاثة في حال ممارسة النشاط بطريقة غير شرعية.

الفصل 10 : أحكام مختلفة

يتضمن المواد من 75 إلى 79 تطرقت إلى عقد التأمين الواجب على الأطراف الثلاثة الاكتتاب فيه لضمان مسؤوليتهم المدنية، إضافة إلى الإجراءات المتبعة في حالة الوفاة أو الشطب أو الإيقاف عن ممارسة المهنة، كما تناولت الأطراف الثلاثة الذين هم في حالة تربص.

الفصل 11 : أحكام انتقالية

يتضمن المادتين 80 و 81 واللتين تناولتا حل المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وعن مدة سريان القانون 08-91.

الفصل 12 : أحكام نهائية

ويتضمن المواد الثلاثة 82 و 83 و 84، تكلم عن تلقائية اعتماد كل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين المسجلين في المصف بالهيئات الجديدة المستحدثة والمتمثلة في كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وكذا إلغاء القانون 08-91.

وبموجب هذا القانون تم إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر محاولة من وزارة المالية لإسترجاع الكثير من الصلاحيات، وهذا من خلال [1] :

أولا-أصبحت وزارة المالية هي المانح الوحيد للإعتماد لممارسة المهنة؛

ثانيا-مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من صلاحيات وزارة المالية؛

ثالثا-يتم التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية، بينما يتم التكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسة التابعة لوزارة التكوين المهني.

كما توالت في إطار الإصلاحات التي انتهجتها الدولة لإصلاح المهنة بإصدار لمجموعة من النصوص التشريعية والتنظيمية تمثلت أهمها فيما يلي :

أ-مرسوم تنفيذي رقم 25-11 المؤرخ في 27جانفي2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره من خلال 23 مادة شرحت مختلف المعلومات المتعلقة بالموضوع.

ب-مرسوم تنفيذي رقم 26-11 المؤرخ في 27جانفي2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته، وقواعد سيره من خلال 23 مادة في هذا الجانب.

ج-مرسوم تنفيذي رقم 27-11 المؤرخ في 27جانفي2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره من خلال 23 مادة.

د-مرسوم تنفيذي رقم 28-11 المؤرخ في 27جانفي2011 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها من خلال 23 مادة في هذا الموضوع.

هـ-مرسوم تنفيذي رقم 29-11 المؤرخ في 27جانفي2011 يهدف إلى تحديد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم من خلال خمسة مواد متعلقة بهذا الموضوع.

و-مرسوم تنفيذي رقم 30-11 المؤرخ في 27جانفي2011 يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتم بيان ذلك من خلال سبعة مواد متعلقة بهذا الموضوع.

ل-مرسوم تنفيذي رقم 31-11 المؤرخ في 27جانفي2011 يتعلق بالشروط العامة والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من خلال سبعة مواد متعلقة بالموضوع.

[11] المرجع السابق، ص 120.

م-مرسوم تنفيذي رقم 32-11 المؤرخ في 27جانفي2011 يهدف إلى كيفية تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط من خلال 16 مادة متعلقة بجوانب الموضوع.

يمكن القول بأن المراحل التي مرت بها مهنة محافظ الحسابات في الجزائر أدت في الأخير إلى سد الفراغ القانوني الذي عانت منه المهنة قبل ذلك، وهذا لا يمنع من أن هناك العديد من النقاط، والجوانب التي تحتاج إلى إعادة الرؤية فيها، وخاصة ما يتعلق بجودة العمل المهني الذي أصبح ضروري أكثر من أي وقت مضى خاصة في ظل اعتماد مستخدمي القوائم المالية على تقارير محافظ الحسابات التي تعطي مصداقية أكثر للمعلومات المالية التي تحويها القوائم المالية للمؤسسة، هذا ما دفع بالعديد من الدول المتطورة إلى توفير الوسائل اللازمة لضمان جودة التدقيق، وهذا من خلال تبني المبادئ التي نادت بها الحوكمة وهذا لإضفاء جودة أكثر على هذه المهنة.

ففي واقع الأمر نقول بأن المؤسسات الجزائرية لا تزال بعيدة عن المبادئ التي نادت بها الحوكمة فيما يتعلق بالجانب المهني للتدقيق الخارجي وفي مقدمتها غياب سوق مالي كفؤ.

المطلب الثاني : الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر

سنتناول في هذا المطلب الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر باعتبار هذا الأخير لا يمكن فصله عن التطور التاريخي للمهنة، ولا عن المحاسبة، لأنه لا يمكن تناول التدقيق ما لم يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة، وتتمثل أهم الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر

الفرع الأول : المجلس الأعلى للمحاسبة

نشأ المجلس الأعلى للمحاسبة (**CSC**) سنة 1971 بموجب المرسوم رقم 82-71 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وتتمثل المهمة الرئيسية لهذا المجلس في إصدار المعايير المحاسبية وإعداد المخططات المحاسبية القطاعية، بالإضافة إلى الاهتمام بحل المشاكل والصعوبات التي يواجهها المحاسبون والخبراء المحاسبون مثل [1] :

أولا-الرد على استفساراتهم المتعلقة بمشاريع النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة؛

ثانيا-تنظيم وتطبيق قواعد الانضباط للمهنة؛

ثالثا-تنظيم ندوات ومحاضرات، ولقاءات علمية تعالج مواضيع محاسبية والتي كانت قليلة جدا؛

رابعا-الإدلاء بآرائه حول جميع مشاريع النصوص المتعلقة بالمحاسبة المقترحة من طرف الإدارات والهيئات العمومية؛

خامسا-القيام بدراسات عامة تستهدف التسيير والتنظيم المحاسبي.

[1] المرجع السابق، ص 132.

ويجب الإشارة بأن مهنة محافظة الحسابات لم تكن مستقلة في أداء مهامها بالنسبة للمؤسسات العمومية الاقتصادية وكانت تحت إشراف وزارة المالية عكس المؤسسات الخاصة التي كانت مهمة تدقيق حساباتها موكلة للخبراء المحاسبين المرخص لهم من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة.

الفرع الثاني : المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

أنشئت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين بموجب القانون 08-91 المؤرخ في 27أفريل1991، حيث نصت المادة الخامسة منه : " **تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية، وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات، ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر العاصمة، ويحدد هذا المجلس تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم**".

وفضلا عن أحكام المادة الخامسة أعلاه تقوم المنظمة الوطنية للخبراء باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المواد 09-10-11 من نفس القانوني كما يلي[1] :

أولا-السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛

ثانيا-الدفاع على أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛

ثالثا-إعداد النظام الداخلي للمنظمة والذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل، والإيقاف والشطب من جدول المنظمة؛

رابعا-التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها؛

خامسا-تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة؛

سادسا-نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة وكيفيات تطبيقها عن طريق التنظيم.

الفرع الثالث : مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

أنشئ مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم : 20-92 المؤرخ في 13جانفي1992 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458-97 المؤرخ في 01ديسمبر1997، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائد عمله، وتتمثل أهم اختصاصات مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة فيما يلي[2] :

أولا-العمل على حماية المصالح المعنوية، والمادية لأعضاء النقابة؛

ثانيا-تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية واتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛

ثالثا-إعداد ومراجعة، ونشر قائمة الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين؛

رابعا-الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها؛

[1] علي معطى الله وآخرون، "**عن المهن الحرة (مهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد)**"، الطبعة1، دار هومة، الجزائر، 2006، ص43-44.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 03، الجزائر، 1992، ص82-83.

خامسا–تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة؛
سادسا–السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية، والتنظيمية المعمول بها، والنظام الداخلي؛
سابعا–تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة؛
ثامنا–إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة؛
تاسعا–المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة، ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنية، وكذا تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة؛
عاشرا–المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث،
إحدى عشر–القيام بتصميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

الفرع الرابع : المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318–96 المؤرخ في 25سبتمبر1996 ويعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك، ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث، وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية[1]. وقد خولت لهذا المجلس عدة صلاحيات تتمثل فيما يلي [2] :

أولا–يقوم بجمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
ثانيا–ينجز أو يكلف من ينجز نيابة عنه كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛
ثالثا–يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية، واستغلالها العقلاني؛
رابعا–يفصح ويبدي رأيه و توصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛
خامسا–يشارك في عملية تطوير أنظمة التكوين وبرامجه، وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛
سادسا–يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي؛
سابعا–يقوم بتنظيم كافة اللقاءات والمظاهرات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه؛
ثامنا–يقوم بنشر تقاريره، ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.

هذا ويعتبر المجلس الوطني للمحاسبة في التنظيم الجديد للمهنة تابعا لسلطة الوزير المكلف بالمالية ويرأسه هذا الأخير أو ممثليه، أما فيم يتعلق بأعضاء المجلس فقد تم تحديدهم في المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 24–11 كما يلي :

–الرئيس المزاول لمهمته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
–ممثل الوزير المكلف بالمالية؛
.–ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
–ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 318–96 مؤرخ في 25سبتمبر1996، المادة 02، العدد 56، الجزائر، 1996.
[2] الجريدة الرئيسية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 24–11 المؤرخ في 27جانفي2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المادة 02، العدد 07، الجزائر، 2011.

- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل الوزير المكلف التعليم العالي؛
- ممثل الوزير المكلف التكوين المهني؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية؛
- المدير العام للضرائب؛
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير (بالإدارة المركزية على الأقل) عن بنك الجزائر؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالس المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

الفرع الخامس : المصف الوطني للخبراء المحاسبين

أنشئ هذا المصف بموجب القانون 01-10 المؤرخ 29جوان2010، ويتمتع هذا المصف بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ويُسير هذا المصف من قبل مجلس وطني منتخب من طرف أصحاب المهنة، إضافة إلى وجود ممثل للوزير المكلف بالمالية لدى المجلس، يقوم بتعيينه هذا الأخير[1]. وتمثل أهم صلاحيات المصف الوطني للخبراء المحاسبين فيما يلي [2] :

أولا-إدارة الاملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها؛

ثانيا-تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصف؛

ثالثا-ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها؛

رابعا-تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

خامسا-تمثيل المصف لدى الهيئات والسلطات العمومية ،وتجاه المنظمات الدولية؛

سادسا-إعداد النظام الداخلي للمصف؛

[1] القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29-06-2010، المادة 14.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 25-11 المؤرخ في 27جانفي 2011 يحدد شكلية المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، المادة 04، العدد 07، الجزائر، 2011.

سابعا-إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية، والعمل على عرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة، ومشروع ميزانية السنة الموالية.

الفرع السادس : الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

أنشئ هذا المصف بموجب القانون 01-10 المؤرخ 29جوان2010، ويتمتع هذا المصف بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة محافظي الحسابات ويسير هذا المصف من قبل مجلس وطني منتخب من طرف أصحاب المهنة، إضافة إلى وجود ممثل للوزير المكلف بالمالية لدى المجلس، يقوم بتعيينه هذا الأخير[1]. وتمثل أهم مهام الغرفة حسب المادة 15 من القانون 01-10 فيما يلي :

أولا-السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها؛

ثانيا-الدفاع عن كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛

ثالثا-السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛

رابعا-إعداد الأنظمة الداخلية للمهنة بموافقة الوزير المكلف بالمالية، ويتم نشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعه؛

خامسا-إعداد المدونة الخاصة بأخلاقيات المهنة؛

سادسا-إبداء الرأي في كل المسائل المتعلقة بالمهنة وحسن تسييرها.

من خلال ما سبق نرى أن القانون 01-10 جعل الإشراف على مهنة التدقيق من قبل ثلاث هيئات جديدة (المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات) الأمر الذي جعلها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، مما جعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، وهذا في حقيقة الأمر يتنافى مع ما نادت به المعايير الدولية للمهنة، ويتمثل هذا التنافي في وضع مهنة حرة تحت وصاية الإدارة العمومية، حيث أوصى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بضرورة فصل مهنة المحاسبة عن الإدارة العمومية، وهو عكس ما جاء به القانون 01-10[2].

المطلب الثالث : مسؤوليات ومعايير المدقق الخارجي في الجزائر

تتوقف المسؤولية التي يتعرض لها المدقق الخارجي في الجزائر حسب الخطأ المرتكب من قبل هذا الأخير، وبإمكانه تجنب كل هذا من خلال التزامه بالقوانين والتشريعات التي تنظم ممارسة عمله.

[1] القانون رقم 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 15.

[2] Investir Magazine, " **l'indépendance de la profession est menacée** " interview de Mohamed lamine hamdi, février – mars 2007, p 12.

الفرع الأول : مسؤوليات المدقق الخارجي في الجزائر

يتحمل المدقق الخارجي في الجزائر ثلاث أنواع من المسؤوليات، وهي مسؤولية مدنية، جزائية وانضباطية أو تأديبية حيث نصت المادة 59 من القانون 01-10 "**يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته، ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج**".

أولا–المسؤولية المدنية : يعد المدقق الخارجي مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته، وأنه أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معينة مخالفة ،يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة[1].

وعليه فالمدقق الخارجي يكون مسؤول عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي قد تصدر منه عند أداء عمله سواء اتجاه المؤسسة أو اتجاه الغير، في حين لا يكون مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بتسيير المؤسسة (المديرين) إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة، أو لوكيل الجمهورية رغم علمه وإطلاعه عليها.

ثانيا–المسؤولية الجزائية : طبقا لأحكام المادة 62 من القانون 01-10 يتحمل الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني. حيث نصت المادة 73 من القانون 01-10، يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة تتراوح ما بين 000 500 إلى 000 000 2، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالسجن تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة (من 000 000 1 إلى 000 000 4).

والجدول الموالي يلخص لنا المخالفات التي يرتكبها المدقق الخارجي، ويترتب عليها مسؤولية جزائية :

[1] القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 61.

الجدول رقم : (4 .1) المسؤولية الجزائية للمدقق الخارجي في الجزائر

المخالفة المرتكبة من طرف المدقق الخارجي	النص القانوني	العقـوبة	
		السجن	الغرامة المالية دج
الممارسة بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات أو خبير محاسب.	المادة 73 من القانون 10-01	في حالة العودة من ستة أشهر إلى سنة واحدة.	من 000 500إلى 000 000 2 في حالة العود تضاعف الغرامة
المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.	المادة 825 من القانون التجاري	من شهرين إلى ستة أشهر	من 000 20 إلى 000 200
تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية.	المادة 830 من القانون التجاري	من سنة إلى خمسة سنوات	من 000 20 إلى 000 500
إفشاء السر المهني.	المادة 825 من القانون التجاري المادة 301 من قانون العقوبات	من شهر إلى ستة أشهر	من 500 إلى 000 5

المصدر : شريقي عمر، مرجع سبق ذكره ،ص 147.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن العقوبة تتناسب مع درجة خطورة وجسامة المخالفة، لكن تبقى العقوبة المقابلة للممارسة غير القانونية لمهنة محافظ الحسابات أو خبير المحاسبي كبيرة، وذلك لدرجة خطورة الفعل، وما يترتب عليه من آثار سلبية تنعكس على جميع الأطراف التي تستفيد من الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات.

ثالثا–المسؤولية الانضباطية : تنص المادة 63 من القانون 01-10 على أنه يتحمل الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني، أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في :

أ–الإنذار؛

ب–التوبيخ؛

جـ–التوقيف لمدة أقصاها ستة أشهر؛

د–الشطب من الجدول.

ويحق لمحافظ الحسابات تقديم طعنه ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها. وعليه نرى بأن العقوبات التأديبية تتناسب مع درجة خطورة الخطأ الذي قد يرتكبه المدقق ،إلى غاية الفصل النهائي من ممارسة المهنة.

الفرع الثاني : المعايير الشخصية للمدقق الخارجي في الجزائر

لا تعتبر الجزائر كباقي الدول المتطورة التي لها معايير تنظم المهنة، بل يوجد بالجزائر مجموعة من النصوص القانونية والتشريعية هي التي تحدد السلوك المهني للمدقق الخارجي، وكيفية أداء عمله. ولهذا سنتطرق لأهم الأحكام والنصوص القانونية التي تنظم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

أولا–استقلال وحياد المدقق : يقصد باستقلالية المدقق عدم خضوعه لتأثير وسلطة العميل الذي يقوم بتدقيق أعماله، سواء عند تنفيذه لأعمال التدقيق، أو عندما يترجم نتيجة أعماله في تقريره النهائي، والمدقق المستقل هو الذي يكون له رأي محايد غير متحيز لأي طرف في الأمور التي يتولى تدقيقها[1].

وتتوقف الثقة في رأي المدقق على حياده واستقلاليته حول ما يبديه من رأي على القوائم المالية، ولقد أوضحت لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجلس المحاسبين الأمريكي، بأنه لا توجد درجات أو مستويات في عدم الاستقلال، وعليه إما أن يكون مستقلا أو غير مستقل، وقد أثار استقلال المدقق وحياده الكثير من الجدل بين جمهور المحاسبين وغيرهم من المهتمين بمهنة التدقيق فقد فرق بعض الكتاب بين الاستقلال المهني واستقلال التدقيق، فالاستقلال المهني تحكمه المعايير الذاتية، ويعني التحرر من رقابة الغير ومن أي سلطة عليا، أما استقلال التدقيق فهو خاص بوظيفة إبداء الرأي على القوائم المالية، ويعني الموضوعية وعدم التحيز عند إبداء الرأي[2]. هذا ونوقش موضوع استقلال وحياد المدقق الخارجي في الجزائر من خلال عدة نصوص قانونية، حيث نصت المادة الثالثة من القانون 01-10 على أنه يجب على الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية، وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلاليه ونزاهة، وقد نصت المادة 16 من القانون 08-91 والمادة 36 من قانون أخلاقيات المهنة على الأنشطة التي يجب على المدقق الخارجي أن لا يمارسها وتتمثل فيما يلي :

أ–كل نشاط تجاري سواء كان تاجرا أو وسيط، أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛

ب–كل وظيفة يتلقى من خلالها على أجر ما عدا مهام التعليم والبحث في ميدان المحاسبة بشرط أن تكون بصفة تعاقدية؛

جـ–القيام بمهام أخرى، إضافة للمصادقة على الحسابات للمؤسسة المعنية؛

د–القيام بمهام تدقيق الحسابات في مؤسسات يكون فيها أزواجهم أو آباؤهم، أو أصهارهم في الدرجة الرابعة يملكون أسهم في نفس المؤسسة التي يقوم بالتصديق القانوني على حساباتها، وقد أضافت المواد (64، 65، 66، 67، 68) من القانون 01-10 بعض حالات التنافي التي لم ترد في القانون 91-08 ولا في القانون التجاري، وتتمثل فيما يلي[3] :

[1] أحمد نور وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 604.

[2] المرجع نفسه والصفحة السابقة.

[3] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 167.

- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري ما عدا تلك المنصوص عليها في القانون التجاري، ما عدا شركات الخبرة المحاسبية أو شركات محافظة الحسابات، أو شركات المحاسبة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- لا يمكن تعيين الأشخاص الذين تلقوا من شركة أو هيئة خلال ثلاث سنوات الأخيرة أجورا أو أتعابا أو امتيازات أخرى في شكل قروض، وتسبيقات أو ضمانات لمراجعي حسابات في نفس الشركة أو الهيئة؛
- القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة، أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير،
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو هيئة المراقبة، أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته؛
-

ومن خلال إستعراضنا لأهم النصوص القانونية التي بينت حالات التنافي التي تؤثر على استقلالية المدقق وحياده، وهي عبارة عن مجموعة من الأنشطة التي يجب على المدقق عدم ممارستها باعتبارها تؤثر على استقلاليته وحيادة أداء عمله، لكن يعاب على المشرع الجزائري أن النصوص القانونية المتعلقة بمجالات تنافي محافظ الحسابات لم تتطرق إلى ضرورة تأكد المدقق من استقلال مساعده أو الخبير الذي قد يستعين به في أداء مهامه، كما أن المشرع لم يترك لمحافظ الحسابات الحق في الدفاع عن نفسه ومناقشة عزله من مهامه إذا حدث ذلك[1].

ثانيا–كفاءة المدقق الخارجي : تتمثل كفاءة المدقق الخارجي في مجموعة الشهادات التي يجب على المدقق الخارجي أن يكون متحصل عليها، وهذا حسب القرار رقم واحد المؤرخ في 02 جويلية 2002 الصادر عن مجلس المنظمة الوطنية، فإن أي مترشح للتربص المهني لخبير محاسب يجب أن يكون حاصلا على إحدى الشهادات التالية :

أ–ليسانس علوم اقتصادية تخصص علوم مالية؛

ب–الجزءان الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية (نظام قديم)؛

جـ–دبلوم الدراسات العليا في المحاسبة (DESC) بعد معادلته بواسطة القرار المؤرخ في 31 مارس 1991 من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي؛

د–ليسانس علوم تجارية تخصص مالية ومحاسبة، وليسانس علوم التسيير تخصص محاسبة متخرج من الجامعات والمدرسة العليا للتجارة؛

[1] المرجع نفسه والصفحة السابقة.

هـ-كل شهادة أخرى تعطي الحق في التسجيل للتربص المهني لخبير محاسب بعد الاعتراف بمعادلتها من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

أما بالنسبة لمحافظ الحسابات، فقد حدد المقرر الصادر سنة 1999 عن اللجنة الخاصة المكلفة بتحديد المقاييس التي يجب أن تتوفر في محافظ الحسابات، وهي عبارة عن أربع فئات تتمثل فيما يلي[1] :

- الحائزون على شهادات التعليم العالي الآتية أو أي شهادة أجنبية أخرى معادلة لها : ليسانس في العلوم المالية أو شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع المالية والمحاسبة).
- الجزءان الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية، وزيادة على ذلك يجب عليهم : إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان يتوج بشهادة نهاية التدريب، أو إثبات خبرة قدرها عشرة سنوات في الميدانين المحاسبي والمالي، ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

أما التعديل الذي جاء به القانون 01-10 فإنه لممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو مهنة محافظ الحسابات المعتمد، أو مهنة المحاسب المعتمد يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية :

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز على شهادة جزائرية لممارسة المهنة؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة، إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

أما بالنسبة للتربص المهني فقد حدد المرسوم التنفيذي [2] لسنة 2011 شروط سير التربص المهني للخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات كل على حدى :

- بالنسبة للتربص المهني لخبير محاسبي، فأصبح لا يمكن إجراء هذا التربص، إلا بعد الحصول على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية الخاصة بالتكوين النظري المتخصص، ويدوم سنتين لدى خبير محاسب مستقل أو لدى شركة خبرة محاسبية مسجلين بجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين منذ سنتين على الأقل.
- بالنسبة للتربص المعني لمحافظ الحسابات، فإنه أصبح لا يمكن إجراء التربص إلا بعد الحصول على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة، والتدقيق الخاصة بالتكوين النظري المتخصص، ويدوم سنتين لدى محافظ حسابات مستقل، أو لدى

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مقرر مؤرخ في 24مارس1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 03، العدد 32، الجزائر، 1999.

[2] القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 08.

شركة محافظ حسابات مسجلين بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منذ سنتين على الأقل. وفي كلتا الحالتين فإن المجلس الوطني للمحاسبة هو الذي يقوم بتعيين المشرف على التربص.

ثالثا– العناية المهنية اللازمة : يعتبر محافظ الحسابات ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه حيث تتعلق العناية المهنية بما يقوم به المدقق الخارجي من أعمال، وبمستوى ودقة القيام بها، حيث تنص المادة 59 من القانون 01-10 على أن : "**محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته، ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج**"، كما نصت المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 136-96 المؤرخ في 15 أفريل 1996 على ما يلي :
" **يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة، وكذا القواعد الأخلاقية المهنية**".

رابعا– المحافظة على السر المهني : تناول المشرع الجزائري السر المهني من خلال بعض القواعد القانونية، حيث نصت المادة 71 من القانون 01-10 على : يتعين على الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات، كما يخضع لنفس الالتزامات كافة المستخدمين والمتربصين لدى هؤلاء المدققين، وكذا الشركاء في شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات، ولا يسمح للأشخاص المشار إليهم سابقا بإفشاء السر المهني إلا في الحالات المنصوص عليها صراحة في القانون من خلال المادة السادسة من قانون أخلاقيات المهنة، والحالات التي يتقيد فيها المدققون بسر المهنة هي :

أ–إلزامية إطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة؛

ب–في حالة رغبت موكليهم في ذلك؛

جـ–في حالة دعوتهم للإدلاء بشهادتهم أمام غرف المصالحة والتأديب والتحكيم؛

د–عند فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم؛

المبحث الثالث : منهجية الدراسة الميدانية

قبل التطرق للدراسة الميدانية وتحليل نتائج الاستمارة لا بد من التطرق أولا إلى الاطار المنهجي للدراسة الذي يعتبر أساس تنظيم الأفكار، والمعلومات من أجل البحث عن الحقائق والوصول إلى النتائج. تم استخراج متغيرات الدراسة من خلال تناولنا للجانب النظري، والتطرق لحيثيات الموضوع وما تناولته الدراسات السابقة بالتحليل، والتفصيل وفرضيات الموضوع التي تم وضعها في مقدمة الدراسة وتتمثل هذه المتغيرات في ما يلي :

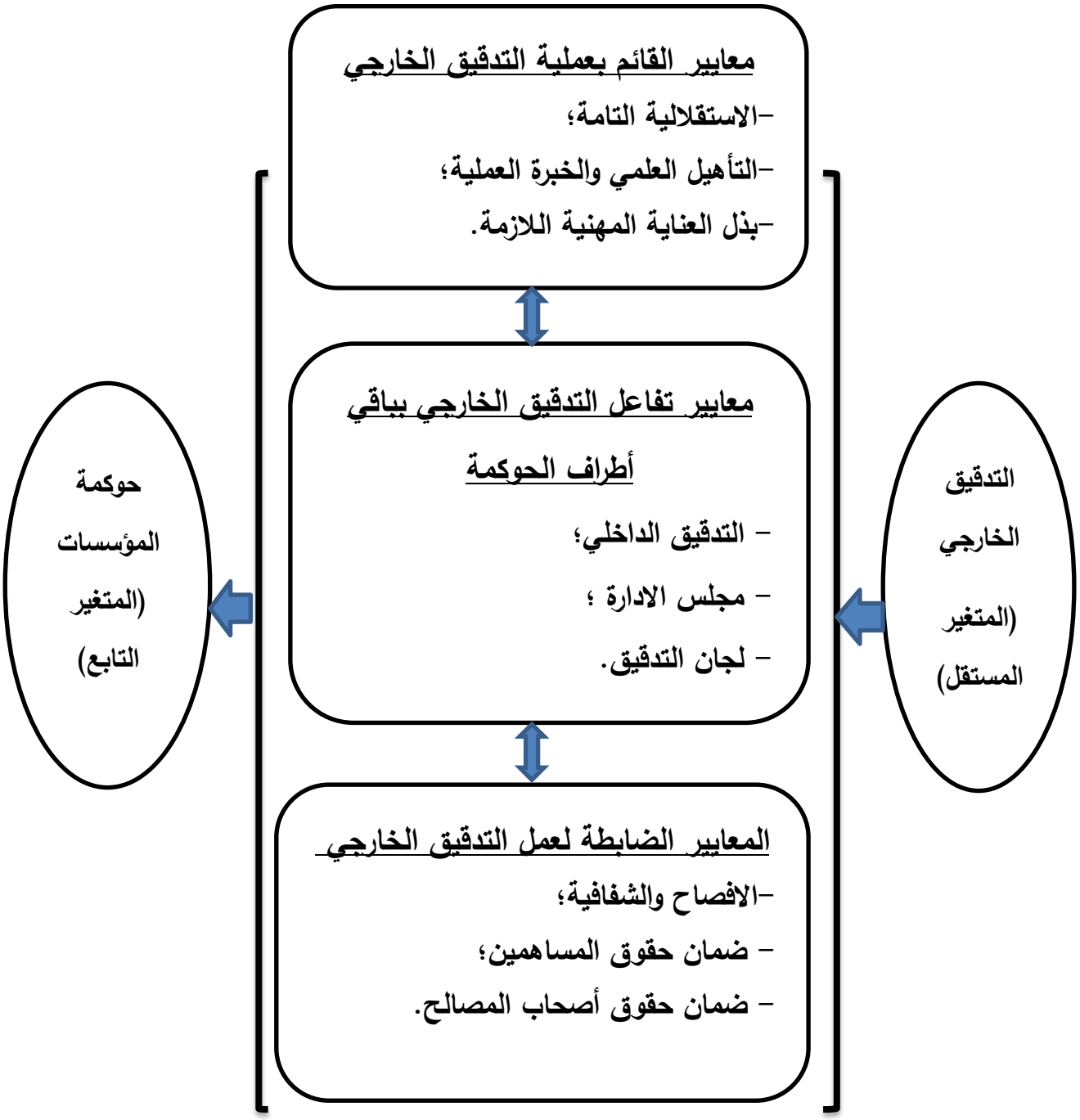
-المتغير التابع : يتمثل في حوكمة المؤسسات

-المتغير المستقل : يتمثل في التدقيق الخارجي ممثلا بمؤشرات قياسه وهي :

- معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي (الاستقلالية التامة، التأهيل العلمي والخبرة العملية، بذل العناية المهنية اللازمة)؛
- معايير تفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف حوكمة المؤسسات (التدقيق الداخلي، مجلس الادارة، لجان التدقيق)؛
- المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي (الافصاح والشفافية، ضمان حماية حقوق المساهمين و أصحاب المصالح).

ومن خلال ما سبق يمكن تصميم نموذج الدراسة الميدانية انطلاقا من الجانب النظري وذلك كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم : (4.4) نموذج مقترح لدور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات



المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على الجانب النظري

المطلب الأول : أدوات جمع البيانات وأساليب التحليل المستخدمة

الفرع الأول : أدوات جمع البيانات المستخدمة في الدراسة

يتطلب استخدام أي منهج علمي الاستعانة بمجموعة من الأدوات، والوسائل المناسبة التي تمكن الباحث من الوصول إلى البيانات اللازمة، حيث يستطيع من خلالها معرفة واقع أو ميدان الدراسة، وفي موضوعنا الذي يتناول "**دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات–دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، سوف نستعين بأداتين لجمع البيانات، والتي تتلاءم مع طبيعة الموضوع حيث تم الاعتماد على الاستمارة والمقابلة.

أولا–الاستمارة : تعتبر الاستمارة من أكثر الوسائل المستخدمة لجمع البيانات شيوعا وتعرف الاستمارة على أنها : " **ذلك النموذج الذي يضم مجموعة من الأسئلة التي تدور حول موضوع ما يتم تقديمه إلى المبحوثين (عينة الدراسة) بطريقة أو أخرى توجه للأفراد، أو المؤسسات محل الدراسة بهدف الوصول لنتائج عن الموضوع المدروس**"[1] .

لقد قمنا بإعداد هذه الاستمارة بناء على اشكالية موضوع الدراسة، وفرضياته فتضمنت مجموعة من الأسئلة البسيطة والمباشرة والمفهومة ومرت هذه الاستمارة بمرحلتين أساسيتين وهما :

أ–مرحلة الاعداد : بغرض الالمام أكثر بإشكالية الموضوع فقد أعددنا الاستمارة، والتي شملت 42 سؤالا وركزنا فيها على نوعية الأسئلة البسيطة والواضحة، والتي لا غموض فيها ولا تحتمل التأويل، بحيث يسهل على المبحوثين فهمها، وتتلاءم مع قدراتهم في الاجابة عليها.

ب–مرحل الاستشارة العلمية : بغية التأكد من صلاحية الاستمارة للدراسة تم اخضاعها قبل توزيعها لعملية التحكيم من خلال عرضها بصفة رسمية، وغير رسمية على أساتذة مختصين في هذا المجال، وكذا مسيرين في المؤسسات المدروسة في هذه الدراسة، اضافة إلى خبراء مهنة التدقيق (محافظي الحسابات) من أجل الاستفادة من ملاحظاتهم وتوصياتهم على الاستمارة الأولية، وهذا بغية تفادي الأخطاء التقنية والمنهجية وبناءاً على تلك الملاحظات، والتوجيهات المقدمة قمنا بتعديل بعض أسئلة هذه الاستمارة والغاء البعض منها تماما، وبالتالي تم تدارك مختلف تلك النقائص وتمت صياغة الاستبيان بشكله النهائي.

ثانيا–المقابلة : تعتبر المقابلة من أكثر الوسائل لجمع البيانات الميدانية استخداما، ومن أكثرها فعالية حيث أنها تكتشف آراء واتجاهات المبحوثين نحو موضوع ما من خلال استثارة صاحب المقابلة للشخص المبحوث حول مجموعة من المعلومات تخص اشكالية الموضوع المدروس.

[1] عبد الله محمد عبد الرحمان وآخرون، "**مناهج وطرق البحث العلمي**"، دار المعرفة الجامعية، بيروت، 1999م، ص369.

الفرع الثاني: أساليب التحليل المستخدمة

أولا– الأسلوب الكمي : اعتمدنا في تحليل نتائج هذه الدراسة على الأسلوب الكمي من خلال استخدام الدراسة الاحصائية بالاعتماد على برنامج **spss 20** بغية اختبار الفرضيات الدراسة.

ثانيا– الأسلوب الكيفي : يعتمد هذا الأسلوب على تحليل النتائج بالاعتماد على الجانب النظري من جهة، ومختلف تصريحات المبحوثين الذين أجريت معهم المقابلة من جهة أخرى.

الفرع الثالث : حدود الدراسة

أولا–الحدود المكانية : تمت هذه الدراسة على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتم أخذ عينة ممثلة في منطقة الجنوب الشرقي للوطن.
ثانيا–الحدود الزمانية : ترتبط الحدود الزمانية لهذه الدراسة من الفترة الممتدة من بداية العمل الميداني إلى غاية استكمال جمع البيانات، وتحليلها وتفسيرها للخروج بنتائج تؤكد أو تنفي الفرضيات المطروحة، ولقد انقسمت هذه الفترة إلى المراحل التالية :
أ–المرحلة الأولى : تم فيها إعداد الاستمارة منذ أن كانت أولية حتى أصبحت نهائية واستغرقت هذه الفترة قرابة 04 أشهر من أوت 2015 إلى غاية نوفمبر 2015.
ب–المرحلة الثانية : تم فيها توزيع الاستمارات واسترجاعها، كما تم فيها اجراء الزيارات الميدانية التي قادتنا لمختلف المؤسسات المدروسة مع رؤساء مجالس الادارة (PDG)، والاطارات المسيرة في المؤسسات، وكذا مع مكاتب التدقيق الخارجي(محافظي الحسابات)، واستغرقت هذه العملية ثلاثة أشهر : ديسمبر 2015 وجانفي وفيفري2016.
جـ–المرحلة الثالثة : في هذه المرحلة بدأنا في عملية تفريغ البيانات المستقاة من أجل الحكم على فرضيات الدراسة بالرفض أو القبول وذلك انطلاقا من شهر مارس 2016.

ثالثا–الحدود البشرية : تستند هذه الدراسة إلى آراء واجابات اطارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمدققين الخارجيين الحائزين على مؤهل علمي ليسانس فما فوق.

الفرع الرابع : مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ونأخذ كعينة ممثلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للجنوب الشرقي بمجموع 12 مؤسسة (مبينة في الملحق رقم 04)، و المدققين الخارجيين لنفس المنطقة تم اختيارها عشوائيا نظرا للإمكانيات المادية والبشرية المتاحة للدراسة من جهة ولدرجة تجاوب المؤسسات معنا من جهة أخرى.

الفرع الخامس : مشاكل الدراسة

رغم أهمية الاستبيان كوسيلة لتحقيق أهداف الدراسة فيما يتعلق بالمحاور المدروسة، إلا أن هذا الأخير لم يسلم من بعض المشاكل والقيود الموضوعية والشكلية من أهمها :

أولا–التجاوب السلبي لبعض مفردات العينة رغم الالحاح، والتساؤل المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم؛

ثالثا–عدم التجاوب من بعض مدراء المؤسسات مع الباحث بحجة عدم وجود الوقت لذلك.

المطلب الثاني : أداة الدراسة

الفرع الأول : تصميم أداة الدراسة

استخدمنا الاستبيان كأداة للدراسة الميدانية حيث بني من عدة زوايا تخدم موضوع الدراسة بشكل كبير بالاعتماد على الدراسة النظرية، ولهذا تم تصميمه إلى قسمين رئيسيين :

أولا–القسم الأول : يحتوي على مجموعة من الأسئلة الديمغرافية (الشخصية) لهيئة الدراسة، وقد تضمن هذا القسم خمسة أسئلة شملت :

أ–الفئة العمرية؛

ب–الشهادة العلمية؛

ج–التخصص العلمي؛

د–عدد سنوات الخبرة في الوظيفة الحالية؛

هـ–المستوى الوظيفي.

ثانيا–القسم الثاني : يحتوي محورين أساسيين يضمان 42 سؤالا وقد تم توظيفها لتتناسب وفرضيات الدراسة وتتمثل هذه المحاور كما يلي :

أ–التدقيق الخارجي (معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي، معايير تفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة، المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي).

ب–حوكمة المؤسسات.

وتم إعداد أسئلة الاستبيان على أساس مقياس ليكرت الخماسي الذي يقيس خمسة اجابات، وذلك لنتمكن من تحديد أراء أفراد العينة حول المحاور التي يتناولها الاستبيان، ويسهل علينا ترميز وتنميط الاجابات، وذلك حسب الجدول التالي :

الجدول رقم : (2.4) مقياس ليكرت الخماسي

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

المصدر : محمد عبد الفتاح الصيرفي، "البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين"، الطبعة 1، دار وائل للنشر، 2006 ص115.

الفرع الثاني : عرض أداة الدراسة

قمنا بتوزيع استمارات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ عددها الاجمالي 122 استمارة شملت 52 استمارة لفئة المدققين الخارجيين و70 استمارة بالنسبة لإطارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عن طريق التسليم المباشر، وتم استلام الاجابات كذلك بصورة مباشرة. وقد كانت نتيجة فرز الاجابات 101 استمارة صالحة من مجموع الاستمارات التي تم توزيعها، في حين لم يتم استلام 21 استمارة.

الجدول رقم : (3.4) الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	فئة إطارات المؤسسات الاقتصادية		فئة المدققين الخارجيين		إجمالي العينة	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	70	%100	52	%100	122	%100
عدد الاستمارات المستبعدة	00	%00	00	%00	00	%00
عدد الاستمارات غير المستلمة	11	%15.72	10	%19.24	21	%17.21
عدد الاستمارات الصالحة	59	%84.28	42	%80.76	101	%82.79

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

الفرع الثالث : اختبار ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان بأن يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف على نفس العينة، وقد تم التحقق من الثبات من خلال معامل آلفا كرونباخ (Alpha chronbak) لاختبار ثبات الاستبيان حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا، وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات. والجدول التالي يبين معاملات الثبات والصدق لمختلف محاور الدراسة.

الجدول رقم : (4.4) توزيع معامل آلفا كرونباخ (Alpha chronbak)

محاور الاستبيان	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات " آلفا كرونباخ "	معامل الصدق
المحور الأول	معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي	**12**	**0,694**	**0,833**
المحور الثاني	معايير تفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة	**12**	**0,850**	**0,921**
المحور الثالث	المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي	**12**	**0,913**	**0,955**
المحور الرابع	**حوكمة المؤسسات**	**06**	**0,743**	**0,861**
مجموع المحاور		**42**	**0,727**	**0,852**

المصدر: من إعداد الطالب الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يوضح الجدول رقم : (4.4) أن معاملات آلفا كرونباخ (Alpha chronbak) لجميع المحاور تراوحت بين 0,694 و0,913 وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور 0,727 وهو ما يعني أن الاستبيان يتميز بالثبات، كما تراوحت معاملات الصدق للمحاور بين 0,833 و0,955 وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور 0,852 مما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق.

ونخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو الصدق تقترب من الواحد الصحيح مما يعني أن الاستبيان يتميز بالثبات والصدق، وهو يعبر عن عينة الدراسة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

الفرع الرابع : أساليب المعالجة الاحصائية

للإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام الأساليب الاحصائية التالية لتحليل البيانات بالاعتماد على برنامج الرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS20 و برنامج Excel.

أولا– أساليب إحصائية وصفية : الإحصاء الوصفي هو علم استنباط الحقائق من الأرقام بطريقة علمية، حيث يتم تنظيم وتلخيص المعلومات لتسهيل فهمها ودراستها، وتم استخدام الأساليب التالية في دراستنا :

أ–النسب المئوية والتمثيل البياني : تم استخدامها لمعالجة البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة.

ب–المتوسط الحسابي : باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، فقد تم استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستبيان، ويستخدم لتمثيل مجموعة من البيانات بقيمة واحدة.

ج–الانحراف المعياري : يعتبر من مقاييس التشتت، وتم استخدامه للتعرف على مدى اختلاف اجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي، أي مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

ثانيا– أساليب احصائية استدلالية : الإحصاء الاستدلالي هو مجموعة من الطرق تستخدم للتعرف على خصائص المجتمع من خلال عينة احصائية عشوائية، ومجتمع ذو توزيع طبيعي، يتعامل هذا الإحصاء مع التعميم والتقدير والتنبؤ، وعليه سوف نستخدم الأساليب الاحصائية الاستدلالية التالية :

أ–اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف–سمرنوف One Sample K-S) : يستعمل لمعرفة فيما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

ب–اختبار (One-Sample T-Test) : يستخدم هذا الاختبار الاحصائي لفحص الفرضيات الفرعية للدراسة، وتم استخدامه في دراستنا لبيان أي الفروقات ذات دلالة احصائية بين متوسطات اجابة أفراد عينة الدراسة عن عبارات كل محور من محاور استمارة الاستبيان.

جـ–الانحدار المتعدد : بين المتغير المستقل والمتغير التابع لإختبار الفرضية الرئيسية.

المطلب الثالث : تحليل خصائص البيانات الديمغرافية للعينة

يتناول هذا المطلب عرضا ووصفا لبيانات الدراسة من خلال الجداول التكرارية لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل.

فبعد عملية تقديم فكرة مختصرة عن مجتمع وعينة الدراسة، وبغرض توضيح أهم خصائصها، يمكن تقديم توصيف للبيانات الديمغرافية لأفراد العينة، والبيانات التنظيمية للمؤسسات محل الدراسة، وذلك كما يلي :

الفرع الأول : توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

الشكل رقم : (5.4) نتائج توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية

الفئة العمرية	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	19	%18,8
من 31 إلى 50 سنة	72	%71,3
أكبر من 50 سنة	10	%9,9
المجموع	101	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يبين الجدول السابق توزيع نسب خاصية الفئة العمرية لأفراد عينة الدراسة حيث نجد أن الفئة العمرية من 31 سنة إلى 50 سنة تحتل المرتبة الأولى بنسبة كبيرة قدرها 71,3%، واحتلت الفئة العمرية أقل من 30 سنة المرتبة الثانية بنسبة 18,8% بينما أحتلت الفئة أكبر من 50 سنة المرتبة الأخيرة بنسبة 9,9% وهذا يدل على أن أغلب عينة الدراسة هم أكبر من 30 سنة وأقل من 50 سنة، وهذا ما يتناسب مع طبيعة الوظيفة سواء إطارات المؤسسات أو المدققين الخارجيين التي تستوجب وجود خبرة في هذا المجال.

الفرع الثاني : توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية

الشكل رقم : (6.4) نتائج توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية

الشهادة العلمية	التكرار	النسبة
ليسانس	**61**	**%60,4**
ماجستير– ماستر	**29**	**%28,7**
مهندس دولة	**07**	**%6,9**
دكتوراه	**04**	**%04**
المجموع	**101**	**%100**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يبين الجدول السابق توزيع نسب خاصية الشهادة العلمية لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد أن شهادة الليسانس تحتل المرتبة الأولى بنسبة 60,4%، واحتلت شهادة الماجستير والماستر المرتبة الثانية بنسبة 28,7%، بينما أحتلت شهادة مهندس دولة المرتبة الثالثة بنسبة 6,9%، واحتلت شهادة الدكتوراه المرتبة الأخيرة بنسبة 04%، وعليه نلاحظ أن نسبة الليسانس هي النسبة الغالبة بينما هناك نسبة ضعيفة لشهادة مهندس دولة و شهادة دكتوراه الذين يتوجه أغلبهم إلى ميدان التدريس بالجامعة بالنسبة لشهادة الدكتوراه وإلى العمل في الشركات البترولية الأجنبية بالنسبة لمهندس دولة.

الفرع الثالث : توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

الشكل : رقم (7.4) نتائج توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
مالية ومحاسبة	**74**	**%73,3**
إدارة أعمال	**08**	**%07,9**
علوم قانونية	**08**	**%07,9**
أخرى	**11**	**%10,9**
المجموع	**101**	**%100**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يبين الجدول السابق توزيع نسب خاصية التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد أن تخصص مالية ومحاسبة يحتل المرتبة الأولى بنسبة 73,3%، و أحتل تخصص أخرى المرتبة الثانية بنسبة 10,9% بينما أحتل تخصص ادارة أعمال وعلوم قانونية المرتبة الثالثة بنسبة 07,9%، وعليه نلاحظ أن نسبة مالية ومحاسبة هي النسبة الغالبة، وهذا نتيجة منطقية بحكم طبيعة

المهنة فالمدققين الخارجيين يغلب على عملهم الطابع المحاسبي، بينما اطارات المؤسسات والتي مثلت بدوائر المحاسبة والتدقيق يغلب على عملهم الطابع المالي أي أن الفئتين يغلب عليهم الطابع المالي والمحاسبي.

الفرع الرابع : توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة في الوظيفة الحالية

الشكل رقم : (8.4) نتائج توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في الوظيفة الحالية

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	22	%21,8
من 5 إلى 10 سنوات	39	%38,6
من 10 إلى 25 سنة	24	%23,8
أكبر من 26 سنة	16	%15,8
المجموع	101	%100

المصدر : من إعداد الطالب الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يبين الجدول السابق توزيع نسب خاصية الخبرة في الوظيفة الحالية لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد أن الفئة المسيطرة لأصحاب الخبرة ما بين 05 و10 سنوات تحتل المرتبة الأولى بنسبة 38,6%، بينما جاءت الفئات الثلاثة المتبقية بنسب متفاوتة ومتقاربة فيما بينها، حيث كانت نسبة سنوات الخبرة ما بين 10 و 25سنة ، وأقل من 5 سنوات بنسبة 21,8% وأكبر من 26 سنة بنسبة 15,8% وهذا إن دل فإنه يدل على أن أفراد عينة الدراسة هي مزيج ما بين أصحاب الخبرة و مبتدئين في هذه المهنة.

الفرع الخامس : توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

الشكل رقم : (9.4) نتائج توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة
رئيس مصلحة	18	%17,8
عضو مجلس إدارة	15	%14,9
عضو لجنة تدقيق	13	%12,9
مدقق داخلي	13	%12,9
مدقق خارجي	42	%41,6
المجموع	101	%100

المصدر : من إعداد الطالب الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يبين الجدول السابق توزيع نسب خاصية المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد أن تخصص المدققين الخارجيين يحتلون المرتبة الأولى بنسبة 41,6%، و أحتل رؤساء المصالح المرتبة الثانية بنسبة 17,8%، وجاءت المسميات الوظيفية الأخرى متفاوتة النسب ومتقاربة، حيث كانت نسبة عضو مجلس الادارة 14,9%، و كانت نسبة مدقق داخلي وعضو لجنة تدقيق بنسبة متساوية 12,9%، وعليه فالملاحظ للوهلة الأولى يتبين له بأن النسبة الغالبة كانت للمدققين الخارجين لكن في الحقيقة كانت النسبة متقاربة ما بين المدققين الخارجيين بنسبة 41,6%، واطارات المؤسسات الاقتصادية بنسبة 58,4%، أي أن هناك تجانس بين أفراد العينة.

ومما سبق وكخلاصة لتحليل عينة الدراسة من ناحية الخصائص الديمغرافية، فقد كانت النسبة الأكبر بالنسبة للفئة العمرية ما بين 31 و50 سنة، بينما كانت النسبة الغالبة في الشهادة العلمية شهادة الليسانس وهذا طبيعي إذا ما قورنت مع الفئة العمرية الغالبة، بينما كانت النسبة الأكبر على التخصص العلمي هي مالية ومحاسبة وذلك لطبيعة العمل المالي والمحاسبي لأفراد عينة الدراسة، بينما كانت النسبة الغالبة لسنوات الخبرة في الوظيفة الحالية ما بين 5 و10 سنوات وهي نسبة لا بأس بها من الخبرة للاستفادة منها في هذه الدراسة في حين كانت النسبة متقاربة ما بين المستوى الوظيفي للعينة (المدققين الخارجيين اطارات المؤسسات الاقتصادية).

المبحث الرابع : التحليل الاحصائي ونتائج الدراسة الميدانية

يهدف هذا المبحث لتحليل نتائج الدراسة الميدانية، وذلك عن طريق التحليل الاحصائي لمحاور الدراسة وفرضياتها وذلك بالاعتماد على استخدام النسب المئوية والتكرارات والوسط الحسابي، والانحراف المعياري، و اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف –سمرنوف 1-Samplek-S)، إضافة إلى اختبار T لعينة واحدة (One Sample T-test) والانحدار المتعدد، وبغية تحقيق هذا الغرض استخدمنا مقياس ليكرت الخماسي بتحديد اتجاه الاجابات من خلال الاعتماد على مقياس متدرج، موافق بشدة (خمسة) إلى غير موافق بشدة (واحد) أي أن عدد البدائل هو 5-1= 4. وبالتالي يصبح طول الفئة هو أربع أخماس أي = 0,8 ومنه تصبح الفئات المقابلة لاتجاه اجابتها كالتالي :

الجدول رقم : (10.4) أطوال الفئات حسب مقياس ليكرت الخماسي

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 إلى 1,8	غير موافق بشدة
من 1,9 إلى 2,6	غير موافق
من 2,7 إلى 3,4	محايد
من 3,5 إلى 4,2	موافق
من 4,3 إلى 5	موافق بشدة

المصدر : من إعداد الباحث

اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف –سمرنوف 1-Samplek-S) يقيس ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ويعد اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات توزيعا طبيعيا، ويوضح الجدول رقم (11.4) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0,05 (sig>0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي مما يعني وجوب استخدام الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم : (11.4) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف –سمرنوف 1-Samplek-S)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى الدلالة
الأول	معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي	12	0,724	0,671
الثاني	معايير تفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة	12	1,109	0,171
الثالث	المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي	12	0,882	0,417
الرابع	حوكمة المؤسسات	06	1,127	0,158
جميع المحاور		42	1,078	0,195

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

المطلب الأول : التحليل الاحصائي لمحاور الاستبيان

الفرع الأول : تحليل نتائج المحور الأول

يوضح الجدول رقم : (12.4) اتجاهات اجابات أفراد عينة الدراسة حول محور معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي.

الجدول رقم : (12.4) نتيجة التحليل الاحصائي لمحور معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي

الفقرات		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه والرتبة
تمتع المدقق الخارجي بالنزاهة والحياد في أداء عمله يساهم في استقلاليته وموضوعيته.	التكرار	54	42	1	4	-	4.44	0.71	موافق بشدة (03)
	النسبة	%53.5	%41.6	%01	%04	-			
قيام المدقق الخارجي بتقديم استشارات فنية وادارية لنفس المؤسسة محل التدقيق يؤثر سلبا على استقلاليته.	التكرار	16	27	17	36	05	3,12	1,20	محايد (11)
	النسبة	%15.8	%26.7	%16.8	%35.6	%5			

قيام المدقق الخارجي بالتدقيق في نفس المؤسسة لعهدتين متتاليتين يؤثر سلبا على استقلاليته.	التكرار	03	34	14	40	10	2.80	1.10	محايد (12)
	النسبة	%03	%33.7	%13.9	%39.6	%09.9			
يساهم تدني أتعاب المدقق الخارجي وبحثه عن مصادر دخل أخرى إلى اضعاف استقلاليته وموضوعيته.	التكرار	14	53	16	11	7	3.55	1.08	موافق (07)
	النسبة	%13.9	%52.5	%15.8	%10.9	%6.9			
يتطلب في المدقق الخارجي توفر الكفاءة المهنية والخبرة العملية اللازمتين.	التكرار	68	30	2	-	1	4.62	0.63	موافق بشدة (01)
	النسبة	%67.3	%29.7	%2	-	%1			
تساهم الكفاءة المهنية و الخبرة العملية للمدقق الخارجي في اكتشافه للأخطاء والغش الوارد في القوائم المالية.	التكرار	57	40	2	1	1	4.49	0.68	موافق بشدة (02)
	النسبة	%56.4	%39.6	%2	%1	%1			
تؤثر طريقة تقاضي أتعاب المدقق الخارجي في الجزائر (الأقل تكلفة) على كفاءة مهنة التدقيق.	التكرار	16	39	23	17	06	3.41	1.12	موافق (10)
	النسبة	%15.8	%38.6	%22.8	%16.8	%5.9			
تساهم الكفاءة العلمية والخبرة العملية للمدقق الخارجي في التخطيط السليم لعملية التدقيق وتقدير مخاطرها.	التكرار	43	52	06	-	-	4.36	0.59	موافق بشدة (05)
	النسبة	%42.6	%51.5	%5.9	-	-			

قيام المدقق الخارجي بجمع ملفات التدقيق (ملف الدورة ،الملف الدائم) يعتبر كافيا لإثبات بذل العناية المهنية اللازمة.	التكرار	06	34	32	25	04	3.52	0.98	موافق (08)
	النسبة	%5.9	%33.7	%31.7	%24.8	%04			
تمتع المدقق الخارجي بالعناية المهنية اللازمة يساهم على تحديد مواطن الغش والتلاعب بالقوائم المالية.	التكرار	25	66	06	03	01	4.09	0.71	موافق (04)
	النسبة	%24.8	%65.3	%5.9	%03	%01			
يعتبر إخفاق المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية هو عدم بذله للعناية المهنية اللازمة.	التكرار	15	47	14	21	04	3.47	1.10	موافق (09)
	النسبة	%14.9	%46.5	%13.9	%20.8	%04			
يقوم المدقق الخارجي بتدقيق أعمال المؤسسة وفقا لمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليهما محليا.	التكرار	21	64	06	08	02	3.93	0.87	موافق (06)
	النسبة	%20.8	%63.4	%5.9	%7.9	%02			
الدرجة الكلية للمحور							3.78	0.33	موافق

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الاحصائية قد جاءت كما يلي :

أولا-لقد تحصلت العبارة "يتطلب في المدقق الخارجي توفر الكفاءة المهنية والخبرة العملية اللازمتين" على أعلى متوسط حسابي قدره 4.62، وبانحراف معياري قدر بـ0.63 وبذلك تحصلت على المرتبة الاولى من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة تماما من قبل أفراد عينة الدراسة يبقى هذا العامل من العوامل المهمة لنجاح عملية التدقيق

بحيث يساهم ارتفاع المستوى التعليمي للمدقق الخارجي وخبرته الواسعة في هذا المجال إلى تحسين جودة التدقيق وبالتالي مخرجاته التي تنعكس بالإيجاب على كافة الأطراف المستفيدة من هذه العملية.

ثانيا- لقد تحصلت العبارة "تساهم الكفاءة المهنية والخبرة العملية للمدقق الخارجي في اكتشافه للأخطاء والغش الوارد في القوائم المالية" على متوسط حسابي قدره 4.49 وبانحراف معياري قدر بـ0.68 وبذلك تحصلت على المرتبة الثانية من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة تماما من قبل أفراد عينة الدراسة، هذا وإن دل فإنه يدل على أن الكفاءة والخبرة لازمتين في اكتشاف الغش والاخطاء في القوائم المالية، حيث تساهم خبرة المدقق الخارجي وكفاءته بدرايته بأمور المؤسسة من جميع الجوانب الأمر الذي ينعكس على جودة أدائه، أي جودة الخدمات التي يقدمها، وبالتالي اكتشافه لعملية الغش حيث يرون بأن الخبرة تساهم في معرفة المدقق لأهم نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة ليركز عليها عمله وهذا ما يطلق عليه بالتخصص في نشاط المؤسسة.

ثالثا- لقد تحصلت العبارة "تمتع المدقق الخارجي بالنزاهة والحياد في أداء عمله يساهم في استقلاليته وموضوعيته" على متوسط حسابي قدره 4.44 وبانحراف معياري قدر بـ0.71 وبذلك تحصلت على المرتبة الثالثة من مجمل عبارات المحور، وبالنظر لمقياس ليكرت الخماسي فإن العبارة تحصلت هذه على الموافقة تماما من قبل أفراد العينة، وهذا باعتبار أن استقلالية المدقق الخارجي لها أهمية كبيرة في مصداقية التقارير المالية التي يصادق عليها للأطراف المستفيدة من هذه التقارير (أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين) وتعتبر الاستقلالية جوهر عملية التدقيق، وهذا ما أكدته المادة الثالثة من القانون 01-10.

رابعا- لقد تحصلت العبارة "تساهم الكفاءة العلمية والخبرة العملية للمدقق الخارجي في التخطيط السليم لعملية التدقيق وتقدير مخاطرها" على متوسط حسابي قدرـ 4.36، وبانحراف معياري قدر بـ0.59 وبذلك تحصلت على المرتبة الرابعة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة تماما من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تسهم خبرة المدقق الخارجي وكفاءته في التأثير ايجابيا على أدائه وبإمكانه تقدير المخاطر المحتملة من عملية التدقيق، والتخطيط لها مسبقا بشكل جيد فالمدقق الخارجي يعرف هذا النوع من المؤسسات وقام بإجراء عملية التدقيق أكثر من مرة (روتينية العمل).

خامسا- لقد تحصلت العبارة "تمتع المدقق الخارجي بالعناية المهنية اللازمة يساهم على تحديد مواطن الغش والتلاعب بالقوائم المالية" على متوسط حسابي قدره 4.09، وبانحراف معياري قدر بـ0.71 وبذلك تحصلت على المرتبة الخامسة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، أي أن قيام المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بأداء عمله يساهم في كشف الغش والتلاعب في القوائم المالية إن وجد، لأن بذل العناية المهنية اللازمة تبقى من بين أهم المقومات الأساسية التي يجب أن يتمتع بها المدقق الخارجي خاصة في ظل أساليب الاحتيال المتطورة في هذا العصر مما يفرض عليه التعامل مع عملية التدقيق بكل جهد ودقة، والتفرغ لها للخروج بنتائج تخدم في نهاية المطاف المؤسسة وأصحاب المصالح.

سادسا- لقد تحصلت العبارة "يقوم المدقق الخارجي بتدقيق القوائم المالية المؤسسة وفقا لمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليهما دوليا " على متوسط حسابي قدره 3.93، وبانحراف معياري قدر بـ0.87 وبذلك تحصلت على المرتبة السادسة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة ،فاعتماد المدقق الخارجي على المعايير الدولية في عملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسة يساهم في عملية تحسين جودة المعلومات المالية، وترفع من مردودية المدقق الخارجي كما تساهم معايير التدقيق الدولية في عملية تقريب ممارسات المدققين بين دول العالم في الانفتاح الاقتصادي.

سابعا- لقد تحصلت العبارة "يساهم تدني أتعاب المدقق الخارجي وبحثه عن مصادر دخل أخرى إلى اضعاف استقلاليته وموضوعيته" على متوسط حسابي قدره 3.55 وبانحراف معياري قدر بـ1.08 وبذلك تحصلت على المرتبة السابعة من جمل عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، وهذا يدل على أن ممارسة المدقق الخارجي لأعمال أخرى بخلاف مهنة التدقيق يؤثر سلبا على استقلاليته وموضوعيته، الأمر الذي ينعكس على أدائه، وبالتالي على مخرجات عملية التدقيق، فالقوانين والتشريعات تلزم المدقق الخارجي أن يكون مستقلا أيضا ظاهريا أي أن لا يبادر بأعمال ينظر لها من قبل الآخرين بأنها تضر باستقلاليته، ولهذا وجب على المدقق الخارجي ممارسة عمله فقط في اطار القوانين والتشريعات التي تحدد ذلك وهذا ما أكدته المادة 36 من القانون 08-91 التي تمنع المدقق الخارجي من ممارسة أي عمل بخلاف مهنة التدقيق الخارجي واستثنت في ذلك التدريس بشكل تعاقدي.

ثامنا- لقد تحصلت العبارة "قيام المدقق الخارجي بجمع ملفات التدقيق (ملف الدورة ،الملف الدائم) يعتبر كافيا لإثبات بذل العناية المهنية اللازمة" على متوسط حسابي قدره 3.52 وبانحراف معياري قدر بـ0.98 وبذلك تحصلت على المرتبة الثامنة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فهذه العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، فعملية جمع ملفات التدقيق يعتبر في حد ذاته دليل على بذل العناية المهنية اللازمة من حيث إلمام المدقق الخارجي بكل ما يتعلق بالمؤسسة محل التدقيق، مما يساعد المدقق على التحكم في عملية التدقيق بشكل جيد.

تاسعا- لقد تحصلت العبارة "يعتبر اخفاق المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية هو عدم بذله للعناية المهنية اللازمة" على متوسط حسابي قدره 3.47، وبانحراف معياري قدر بـ1.10، وبذلك تحصلت على المرتبة التاسعة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، فالتطورات الأخيرة التي حدثت من خلال الأزمات المالية، والتي اتجهت فيها أصابع الاتهام إلى مهنة التدقيق الخارجي وقام الكل بتحميل المدققين الخارجيين مسؤولية أكبر في اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية من خلال عدم بذلهم للعناية المهنية اللازمة، أو اكتشافهم لهذه المخالفات وعدم اعطاء تحذيرات بذلك، وفي كلتا الحالتين يعتبر تقصيرا منهم في أداء مهامهم على أكمل وجه، ولهذا تعتبر بذل العناية المهنية اللازمة من أهم أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي، وهذاما أشارت إليه المادة 59 من القانون 01-10 فالمدقق الخارجي مطالب بتوفير الوسائل دون النتائج.

عاشرا- لقد تحصلت العبارة " تؤثر طريقة أتعاب المدقق الخارجي في الجزائر (الأقل تكلفة)على كفاءة مهنة التدقيق" على متوسط حسابي قدره 3.41 وبانحراف معياري قدر بـ1.12 وبذلك تحصلت على المرتبة العاشرة من مجمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، لأنه كما هو معروف تتم عملية اختيار المدققين الخارجيين في الجزائر بطريقة عرض مناقصة في الجرائد ويقوم المدققين بعرض خدماتهم، وتحديد أتعابهم الاجمالية للقيام بعملية التدقيق، وتقوم المؤسسة باختيار أقل عرض مالي، وهذا دون مراعاة خبرة وكفاءة المدقق الخارجي (وجودها يعتبر شكليا)، وعليه هذه الطريقة تؤثر على أداء جودة التدقيق الخارجي مما ينعكس بالسلب على جودة التقارير المالية للمؤسسة.

إحدى عشر- لقد تحصلت العبارة "قيام المدقق الخارجي بتقديم استشارت فنية وادارية لنفس المؤسسة محل التدقيق يؤثر سلبا على استقلاليته" على متوسط حسابي قدربـ 3.12 وبانحراف معياري قدره 1.20 وبذلك تحصلت على المرتبة ما قبل الأخيرة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الحياد من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل عدم إعطاء رأي واضح من قبل أفراد العينة، وذلك لكون استقلالية المدقق الخارجي تتوقف في حالة تقديمه لاستشارات فنية وادارية لنفس المؤسسة محل التدقيق على شخصية وموضوعية كل مدقق خارجي، فالقيام بتقديم استشارات يمكن أن ينشأ عنه علاقات مع مسيري

المؤسسة بإمكانها أن تفقده موضوعيته، ولهذا وجب عليه تجنب هذا النوع من العلاقات، وهذا ما أكدته المادة 64 من القانون 01-10 المنظم للمهنة "**بأنه لا يجوز للمدقق الخارجي الجمع بين مهنة تدقيق الحسابات وتقديم استشارات لنفس المؤسسة محل التدقيق**".

إثنا عشر- لقد تحصلت العبارة "قيام المدقق الخارجي بالتدقيق في نفس المؤسسة لعهدتين متتاليتين يؤثر سلبا على استقلاليته" على متوسط حسابي قدره 2.80، وبانحراف معياري قدر بـ1.10 وبذلك تحصلت على المرتبة الأخيرة من جمل عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الحياد من قبل أفراد عينة الدراسة لأن القانون 01-10 المنظم لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر حدد عهدة المدقق الخارجي في المؤسسة لعهدة واحدة قابلة للتجديد مرة واحدة، أي أن أفراد العينة يرون أن القانون حدد ذلك، لكن يمكن القول أن ذلك لا يمنع من التأثير في استقلالية المدقق الخارجي لطول تعامله مع المؤسسة مما قد يكسبه علاقات وهيمنة أطراف أخرى عليه، في حين لو نظرنا إلى القانون المنظم لمهنة التدقيق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية فإنه يلزم المدقق الخارجي بالقيام بعهدة واحد في المؤسسة غير قابلة للتجديد.

وعليه فقد بينت النتائج الاحصائية لأفراد عينة الدراسة حول المحور الأول على متوسط حسابي قدره 3,78 وبانحراف معياري يقدر بـ0.33، وحسب مقياس ليكرت فإن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذا المحور باعتبار أن معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي (المدقق الخارجي) تعتبر مهمة جدا فاستقلالية المدقق وخبرته وبذله للعناية المهنية اللازمة تمكنه من أداء عمله بكل كفاءة ومهنية وتساعده في اكتشاف الأخطاء والتضليلات التي يمكن أن تحتوي عليها القوائم المالية، كما يعطي ذلك اطمئنان لأصحاب المصالح ومستخدمي القوائم بأن هذه التقارير تعكس بصدق المركز المالي للمؤسسة.

الفرع الثاني : تحليل نتائج المحور الثاني

يوضح الجدول رقم : (13.4) اتجاهات اجابات أفراد عينة الدراسة حول محور معايير تفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة

الجدول رقم : (13.4) نتيجة التحليل الاحصائي لمحور تفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة

الفـقـرات		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه والرتبة
يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الخارجي والداخلي حول مناقشة التطورات وحل المشاكل ذات الاهتمام المتبادل.	التكرار	17	55	18	09	02	3,75	0.91	موافق (05)
	النسبة	%16.8	%54.5	%17.8	%8.9	%02			
يقوم المدقق الخارجي بطلب تنفيذ بعض الأعمال المكملة لأعماله من المدقق الداخلي.	التكرار	09	42	28	17	05	3.32	1.02	محايد (07)
	النسبة	%8.9	%41.6	%27.7	%16.8	%05			
يقوم المدقق الخارجي بالاعتماد في أداء عمله على اختبارات الرقابة الداخلية التي يقوم بها المدقق الداخلي.	التكرار	08	38	16	36	03	3.11	1.07	محايد (11)
	النسبة	%7.9	%37.6	%15.8	%35.6	%03			
يؤثر التدقيق الداخلي على عمل المدقق الخارجي المتعلق بإجراءات تقدير الخطر وتجميع الأدلة.	التكرار	08	37	26	26	04	3.18	1.03	محايد (10)
	النسبة	%7.9	%36.6	%25.7	%25.7	%04			

تقوم لجنة التدقيق بالمؤسسة بتعيين المدققين الخارجيين وعزلهم و تحديد اتعابهم والتأكد من تمتعهم بالاستقلالية التامة.	التكرار	01	14	29	38	19	2.40	0,98	غير موافق (12)
	النسبة	%01	%13.9	%28.7	%37.6	%18.8			
تقوم لجنة التدقيق بالمؤسسة بمتابعة أعمال المدققين الخارجيين التي يكلّفون بها في أثناء قيامهم بأعمال التدقيق.	التكرار	07	42	28	16	08	3.23	1.05	محايد (09)
	النسبة	%6.9	%41.6	%27.7	%15.8	%7.9			
تقوم لجنة التدقيق بالمؤسسة بدراسة ملاحظات المدقق الخارجي على القوائم المالية وابداء الرأي فيها قبل عرضها على مجلس الادارة.	التكرار	13	53	19	10	06	3,39	1,03	موافق (06)
	النسبة	%12.9	%52.5	%18.8	%9.9	%5.9			
يشير المدقق الخارجي في تقريره المقدم إلى مجلس الادارة ولجنة التدقيق عن درجة التزام المؤسسة بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.	التكرار	25	58	12	05	01	4.00	0,81	موافق (03)
	النسبة	%24.8	%57.4	%11.9	%05	%01			
يقوم المدقق الخارجي بمساعدة مجلس الادارة على توجيه استراتيجية المؤسسة نحو تعظيم قيمة المساهمين وحماية مصالحهم.	التكرار	19	54	17	10	01	3.79	0.89	موافق (04)
	النسبة	%18.8	%53.5	%16.8	%9.9	%01			
يقوم المدقق الخارجي بمساعدة مجلس الادارة على التقييم الموضوعي لمصالح المؤسسة بضمان سلامة ونزاهة التقارير المالية للمؤسسة على نحو مستقل عن الادارة التنفيذية.	التكرار	25	60	10	06	-	4.02	0.76	موافق (01)
	النسبة	%24.8	%59.4	%9.9	%5.9	-			

يقوم المدقق الخارجي بمساعدة مجلس الادارة على مراجعة الهيكل الخاص بالتعويضات والحوافز الممنوحة للعمال وكبار المسؤولين.	التكرار	08	44	23	20	06	3.27	1.05	محايد (08)
	النسبة	%7.9	%43.6	%22.8	%19.8	%5.9			
يقوم المدقق الخارجي بالكشف لمجلس الادارة عن المخاطر التي تعترض المؤسسة وأهم الحلول لمواجهتها.	التكرار	27	57	08	08	01	4.00	0.87	موافق (02)
	النسبة	%26.7	%56.4	%7.9	%7.9	%01			
الدرجة الكلية للمحور							3.47	0.41	موافق

المصدر: من إعداد الطالب الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الاحصائية قد جاءت كما يلي :

أولا–لقد تحصلت العبارة "يقوم المدقق الخارجي بمساعدة مجلس الادارة على التقييم الموضوعي لمصالح المؤسسة بضمان سلامة ونزاهة التقارير المالية على نحو مستقل عن الادارة التنفيذية" على أعلى متوسط حسابي قدره 4.02 وبانحراف معياري قدر بـ0.76 وبذلك تحصلت على المرتبة الاولى من جمل عبارات المحور ،وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، وذلك لما يضفيه المدقق الخارجي على موثوقية أكبر للتقارير المالية للمؤسسة، فمجلس الادارة يعتمد بشكل كبير على هذه التقارير في عملية تقييم أداء المؤسسة، وذلك على نحو مستقل عن الادارة التنفيذية التي تحتكر المعلومات لصالحها.

ثانيا– لقد تحصلت العبارة "يقوم المدقق الخارجي بالكشف لمجلس الادارة عن المخاطر التي تعترض المؤسسة وأهم الحلول لمواجهتها" على متوسط حسابي قدره 4.00، وبانحراف معياري قدر بـ0.87 وبذلك تحصلت على المرتبة الثانية من جمل عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، فالهدف الأساسي من عملية التدقيق هو التأكد من مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية في المستقبل، وذلك بتحديد نقاط الضعف والمخاطر التي تعاني منها المؤسسة من أجل العمل على تداركها في الوقت المناسب وذلك قبل فوات الأوان، وهذا الذي لم يحدث في انهيار أكبر الشركات العالمية الكبرى فتواطأ مكتب آرثر أندرسون للتدقيق الخارجي مع مجالس ادارة هاته الشركات أدى به إلى عدم إعطاء تحذيرات لذلك في الوقت المناسب، وقام بإعطاء صورة مضللة عن المؤسسة.

ثالثا– لقد تحصلت العبارة "يشير المدقق الخارجي في تقريره المقدم إلى مجلس الادارة ولجنة التدقيق عن درجة التزام المؤسسة بتطبيق حوكمة المؤسسات" على متوسط حسابي قدره 4.00، وبانحراف معياري قدر بـ0.81 وبذلك تحصلت على المرتبة الثالثة من جمل عبارات المحور ،وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وهذا باعتبار أن حوكمة المؤسسات من الآليات المهمة التي يعمل تطبيقها على رفع أداء المؤسسة، فكل مؤسسة تسعى لرفع أدائها لاحتلال مكانة هامة في السوق بغية تحقيق الربح لضمان استمراريتها، ولهذا من المهم أن تستفيد المؤسسة محل التدقيق من تقرير المدقق الخارجي حول درجة

التزامها بمعايير الحوكمة، وذلك بهدف تدارك أي نقص في ذلك، لأن المؤسسة التي تمتثل لمبادئ الحوكمة يكون لها أولوية في الحصول على مساهمين.

رابعا- لقد تحصلت العبارة "يقوم المدقق الخارجي بمساعدة مجلس الادارة على توجيه استراتيجية المؤسسة نحو تعظيم قيمة المساهمين وحماية مصالحهم" على متوسط حسابي قدر بـ 3.79، وبانحراف معياري قدره 0.89 وبذلك تحصلت على المرتبة الرابعة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن على أفراد العينة أعطوا الموافقة على هذه العبارة، فحماية مصالح وحقوق المساهمين يعتبر مبدأ من مبادئ الحوكمة فمجلس الادارة مطالب بحماية مصالحهم باعتبار هذا الأخير ممثلهم في المؤسسة، ولهذا وجب عليه الحرص على تعظيم ثروة الملاك لضمان بقاء المؤسسة، ولا يتم حفظ حقوقهم إلا من خلال الاستفادة من تقرير المدقق الخارجي عن المؤسسة.

خامسا- لقد تحصلت العبارة "يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الخارجي والداخلي حول مناقشة التطورات وحل المشاكل ذات الاهتمام المتبادل" على متوسط حسابي قدره 3.75 وبانحراف معياري قدر بـ0.91 وبذلك تحصلت على المرتبة الخامسة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت هذه العبارة على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، فوجود اتصال ثنائي بين المدقق الخارجي والداخلي، وتبادل الآراء والأفكار فيما يخص المهنة هو بمثابة عملية تطوير لهذه الأخيرة، الأمر الذي ينعكس على جودة الأداء المهني، كما أن الاتصال بينهما يخدم عملية التدقيق في المؤسسة، فالمدقق الداخلي باعتباره طرف من المؤسسة ومن منطلق مسايرته اليومية لأعمال المؤسسة يكون له دور ايجابي في خدمة عملية التدقيق من خلال تقديم كافة المعلومات والاجابات التي يمكن أن يحتاجها المدقق الخارجي في أداء عمله داخل المؤسسة.

سادسا- لقد تحصلت العبارة "تقوم لجنة التدقيق بالمؤسسة بدراسة ملاحظات المدقق الخارجي على القوائم المالية وابداء الرأي فيها قبل عرضها على مجلس الادارة" على متوسط حسابي قدره 3,39 وبانحراف معياري قدر بـ1,03 وبذلك تحصلت على المرتبة السادسة من مجمل عبارات المحور ،وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا حيادهم على هذه العبارة من منطلق عدم وجود لجان للتدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهذا يعتبر معاكس لما جاءت به الحوكمة، بالرغم من أهميتها، فلجنة التدقيق تلعب دور المنسق ما بين مجلس الادارة، والمدقق الخارجي ،وهو ما يزيد من احتمالية استقلالية المدقق الخارجي ومصداقية آراءه حول القوائم المالية للمؤسسة لأن لجنة التدقيق ستعمل على مراجعة القوائم المالية التي دققها المدقق الخارجي قبل عرضها على مجلس الادارة، وعليه من منطلق هذه الفكرة فإن المدقق الخارجي لا يمكنه بأي حال من الأحوال التلاعب في هذه القوائم المالية لأنه يعرف مسبقا بأن عمله سيتم مراقبته من طرف لجنة مستقلة وهذا هو الدور الجديد للجنة التدقيق الذي جاءت به حوكمة المؤسسات بغية اضفاء أكثر استقلالية على الدور الذي يمكن أن يلعبه المدقق الخارجي.

سابعا- لقد تحصلت العبارة "يقوم المدقق الخارجي بطلب تنفيذ بعض الأعمال المكملة لأعماله من المدقق الداخلي" على متوسط حسابي قدره 3.32 وبانحراف معياري قدر بـ1.02وبذلك تحصلت على المرتبة السابعة من جمل عبارات المحور ،وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا حيادهم على هذه العبارة، وبذلك لم يعطوا الرأي الحاسم في ذلك، فمنهم من رأى أن قيام المدقق الخارجي بالطلب من المدقق الداخلي في تنفيذ بعض الأعمال المكملة لعمله هو تدخل في صلاحيات عمل المدقق الداخلي من قبل جهة خارجية عن المؤسسة ولا تنص عليه القوانين، والرأي الآخر رأى بأن ذلك يدخل في صلاحيات المؤسسة من خلال توفير كافة المعلومات، والوثائق اللازمة لإنجاز عملية التدقيق، وعليه يجب أن توضح التشريعات والقوانين طبيعة العلاقة بينهما، كما نصت عليها عدة تشريعات وقوانين دولية خدمة لتفعيل حوكمة المؤسسات.

ثامنا- لقد تحصلت العبارة "يقوم المدقق الخارجي بمساعدة مجلس الادارة على مراجعة الهيكل الخاص بالتعويضات والحوافز الممنوحة للعمال وكبار المسؤولين في المؤسسة" على متوسط حسابي قدره 3.27 وبانحراف معياري قدر بـ1.05 وبذلك تحصلت هذه العبارة على المرتبة الثامنة من جملة عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد أبدى أفراد عينة الدراسة الحياد اتجاه هذه العبارة، وهذا راجع لكون التعويضات والحوافز للعمال وكبار المساهمين يحددها القانون، فالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية يعتبر أكبر مساهميها الدولة، أي أن جميع المسؤولين والعمال فيها هم موظفون يتقاضون أجورا شهرية مقابل عملهم ولهذا ليس للمدقق الخارجي أي تدخل في هذا بأي شكل من الأشكال، ويعتبر هذا منافيا مع ما جاءت به حوكمة المؤسسات كون المؤسسات الاقتصادية الجزائرية غير مستقلة وتخضع لتسيير وسيطرة الدولة ،ولذلك وجب أن يكون أعضاء من مجلس الادارة مالكين لأسهم في المؤسسة.

تاسعا- لقد تحصلت العبارة "تقوم لجنة التدقيق بالمؤسسة بمتابعة أعمال المدققين الخارجيين التي يكلفون بها في أثناء قيامهم بأعمال التدقيق" على متوسط حسابي قدر بـ 3.23 وبانحراف معياري قدره 1.05 وبذلك تحصلت هذه العبارة على المرتبة التاسعة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد العينة أبدوا حيادهم اتجاه هذه العبارة والسبب راجع في ذلك لعدم توفر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على لجان التدقيق التي تقوم بعملها المنوط إليها، وعليه تفتقر المؤسسات الجزائرية لأهم طرف من أطراف حوكمة المؤسسات، وهذا ما أشرنا إليه سابقا.

عاشرا- لقد تحصلت العبارة "يؤثر التدقيق الداخلي على عمل المدقق الخارجي المتعلق بإجراءات تقدير الخطر وتجميع الأدلة" على متوسط حسابي قدره 3.18 وبانحراف معياري قدر بـ1.03 وبذلك تحصلت على المرتبة العاشرة من جمل عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت هذه العبارة على الحياد من طرف أفراد عينة الدراسة، فهم يرون بأن ذلك يتوقف على مدى كفاءة، وموضوعية المدقق الداخلي من جهة وطبيعة العلاقة التي تربطه بالمدقق الخارجي من جهة أخرى.

إحدى عشر- لقد تحصلت العبارة "يقوم المدقق الخارجي بالاعتماد في أداء عمله على اختبارات الرقابة الداخلية التي يقوم بها المدقق الداخلي" على متوسط حسابي قدره 3.11، وبانحراف معياري قدر بـ1.07 وبذلك تحصلت على المرتبة ما قبل الأخيرة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد العينة أبدوا حيادهم اتجاه هذه العبارة، مما يدل على أن أفراد العينة لم يعطوا الرأي الحاسم في ذلك، فنظام الرقابة الداخلية يعد من أبرز عوامل نجاح المؤسسة، وبما أن المدقق الداخلي يقع في قمة هذا النظام، فدور هذا الأخير أساسي و لا بد أن يكون متحكم جيدا في كيفية عمل هذا النظام بما يمكنه من متابعة تنفيذ عملية التدقيق بشكل سليم وجيد ولهذا التزم أفراد عينة الدراسة الحياد، فتبقى قوة هذا النظام متوقف على مدى كفاءة المدقق الداخلي.

إثنا عشر- لقد تحصلت العبارة "تقوم لجنة التدقيق بالمؤسسة بتعيين المدققين الخارجيين وعزلهم وتحديد أتعابهم والتأكد من استقلاليتهم" على متوسط حسابي قدره 2.40 وبانحراف معياري قدر بـ0.98 وبذلك تحصلت على المرتبة الأخيرة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على عدم الموافقة من طرف أفراد عينة الدراسة، ويرجع ذلك كما أشرنا سابقا لغياب لجان التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، في حين يبقى وجود هذه اللجنة مهم لإعطائها أكثر مصداقية لاستقلالية المدقق الخارجي باعتبارها همزة وصل ما بين المدقق الخارجي ومجلس الادارة، حيث أدت العلاقة المباشرة بين المدقق الخارجي ومجلس الادارة في السابق إلى حدوث الانهيارات المالية ،وبسبب ذلك تم استحداث لجنة التدقيق كلجنة مستقلة عن مجلس الادارة.

وعليه فقد بينت النتائج الاحصائية لأفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني على متوسط حسابي قدره 3.47 وبانحراف معياري يقدر بـ0.41، وحسب مقياس ليكرت فإن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذا المحور باعتبار أن تفاعل التدقيق الخارجي وتكامله مع الأطراف الداخلية للحوكمة (التدقيق الداخلي، لجان التدقيق التدقيق، مجلس الادارة) من أهم العوامل التي تساهم في تطبيق وترسيخ مبادئ الحوكمة في المؤسسة بما ينعكس ايجابا على أداء المؤسسة وتحقيق أهداف المساهمين وأصحاب المصالح.

الفرع الثالث : تحليل نتائج المحور الثالث

يوضح الجدول رقم : (14.4) اتجاهات اجابات أفراد عينة الدراسة حول محور المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي.

الجدول رقم : (14.4) نتيجة التحليل الاحصائي لمحور المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي.

الفـقـرات		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه والرتبة
تستخدم المؤسسة موقعها الالكتروني على شبكة الانترنيت لنشر قوائمها المالية للأطراف المستفيدة منها.	التكرار	02	25	18	33	23	2.50	1.15	غير موافق (12)
	النسبة	%02	%24.8	%17.8	%32.7	%22.8			
يساهم تدقيق المدقق الخارجي للقوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة التدقيق في تحقيق الشفافية في التقارير المالية.	التكرار	33	65	01	02	-	4.27	0.58	موافق بشدة (01)
	النسبة	%32.7	%64.4	%01	%02	-			
يساعد تقرير المدقق الخارجي في الحكم على مدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية ومستوى الافصاح للمعلومات.	التكرار	22	73	02	04	-	4.11	0,62	موافق (03)
	النسبة	%21.8	%72.3	%02	%04	-			

يساهم المدقق الخارجي بتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية بزيادة درجة الشفافية والثقة والوضوح في التقارير المالية للمؤسسة.	التكرار	27	60	12	01	01	4.09	0.71	موافق (04)
	النسبة	%26.7	%59.4	%11.9	%01	%01			
يقوم المساهمين بمساءلة ومحاسبة المدققين الخارجيين ومناقشة تقريرهم خلال جلسات الجمعية العامة.	التكرار	15	46	24	15	01	3.58	0,95	موافق (08)
	النسبة	%14.9	%45.5	%23.8	%14.9	%01			
يقوم المدقق الخارجي بضمان متابعة كل ما يخص المساهمين والدفاع عن حقوقهم أمام مجلس الادارة.	التكرار	06	31	39	19	06	3.11	0,98	محايد (10)
	النسبة	%5.9	%30.7	%38.6	%18.8	%5.9			
يقوم المدقق الخارجي في ضمان المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية للمؤسسة كالتصويت بصفة شخصية أو الانابة.	التكرار	04	29	38	24	06	3.00	0,96	محايد (11)
	النسبة	%04	%28.7	%37.6	%23.8	%5.9			
يساهم المدقق الخارجي في ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين بالاطلاع على التقارير المالية للمؤسسة حال صدورها.	التكرار	07	45	33	14	02	3.40	0.88	موافق (09)
	النسبة	%6.9	%44.6	%32.7	%13.9	%02			
يساهم المدقق الخارجي في استفادة جميع الأطراف ذات المصلحة من مختلف المعلومات الملائمة والهامة التي تحتويها القوائم المالية.	التكرار	17	58	16	09	01	3.80	0,86	موافق (06)
	النسبة	%16.8	%57.4	%15.8	%8.9	%01			

تساهم تأشيرة المدقق الخارجي في القوائم المالية من اطمئنان أصحاب المصالح بأن المعلومات صادقة و حقوقهم محترمة.	التكرار	35	59	05	01	01	4.24	0.68	موافق بشدة (02)
	النسبة	%34.7	%58.4	%05	%01	%01			
يساهم المدقق الخارجي في العمل على تأكيد و احترام حقوق أصحاب المصالح كما يحددها القانون.	التكرار	29	55	11	05	01	4.04	0,82	موافق (05)
	النسبة	%28.7	%54.5	%10.9	%05	%01			
يقوم المدقق الخارجي بالعمل على ايجاد آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين أداء المؤسسة بتزويدهم بالمعلومات المتعلقة بذلك.	التكرار	13	62	17	06	03	3.75	0.86	موافق (07)
	النسبة	%12.9	%61.4	%16.8	%5.9	%03			
الدرجة الكلية للمحور							3.66	0.39	موافق بشدة

المصدر : من إعداد الطالب الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الاحصائية قد جاءت كما يلي :

أولا–لقد تحصلت العبارة "يساهم تدقيق المدقق الخارجي للقوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة والتدقيق في تحقيق الشفافية في التقارير المالية" على أعلى متوسط حسابي قدره 4.27، وبانحراف معياري قدر بـ0.58 وبذلك تحصلت على المرتبة الاولى من بين عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا الموافقة التامة على هذه العبارة، فعملية تدقيق القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية يعمل على التقليل من التباين بين مخرجات التدقيق في الدول المختلفة، وتعمل على مساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات صائبة في ظل جودة المعلومات التي يتحصلون عليها.

ثانيا–لقد تحصلت العبارة " تساهم تأشيرة المدقق الخارجي في القوائم المالية من اطمئنان أصحاب المصالح بأن المعلومات صادقة وحقوقهم محترمة" على متوسط حسابي قدره 4.24، وبانحراف معياري قدر بـ0.68 وبذلك تحصلت على المرتبة الثانية من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت هذه العبارة على الموافقة التامة من قبل أفراد عينة الدراسة، أي أن تأشيرة المدقق الخارجي تقدم تأكيدات خارجية وموضوعية بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي للمؤسسة وأدائها، وبالتالي فإن حقوقهم محترمة من حيث الاطلاع على هذه التقارير المالية في الوقت المناسب ولكافة الأطراف دون استثناء.

ثالثا–لقد تحصلت العبارة "يساعد تقرير المدقق الخارجي في الحكم على مدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية ومستوى الافصاح للمعلومات" على متوسط حسابي قدره 4.11، وبانحراف معياري قدر بـ0.62 وبذلك تحصلت على المرتبة الثالثة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا الموافقة على هذه العبارة، فمن أهم وأول أهداف المدقق الخارجي في عملية التدقيق هو العمل على فحص نظام الرقابة الداخلية باعتباره أساس نظام المؤسسة في عملية الافصاح عن المعلومات، وذلك من خلال فحص النظام لعمليات تقييم دورية بغية تحديد المشاكل التي يحتويها هذا النظام والعمل على تصحيحها وتقديم أهم الحلول الممكنة لذلك، وبالتالي فعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق الخارجي تعتبر أكثر من مهمة بالنسبة لكل مؤسسة.

رابعا–لقد تحصلت العبارة "يساهم المدقق الخارجي بتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية بزيادة درجة الشفافية والثقة والوضوح في التقارير المالية للمؤسسة" على متوسط حسابي قدر بـ 4.09، وبانحراف معياري قدره 0.71 وبذلك تحصلت على المرتبة الرابعة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد نالت هذه العبارة الموافقة من طرف أفراد عينة الدراسة بحيث يساهم المدقق الخارجي في تحقيق مستوى كافي من المصداقية في القوائم المالية (باعتباره طرف مستقل عن إدارة المؤسسة) التي يقوم بتأشيرها وذلك بتزويد أصحاب المصالح والمساهمين بضمان الثقة، والوضوح في التقارير المالية بما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المستقبلية بالشكل الصحيح.

خامسا–لقد تحصلت العبارة "يساهم المدقق الخارجي في العمل على تأكيد واحترام حقوق أصحاب المصالح كما يحددها القانون" على متوسط حسابي قدره 4.04 وبانحراف معياري قدر بـ0.82 وبذلك تحصلت على المرتبة الخامسة من جمل عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة، ينبغي في اطار حوكمة المؤسسات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشأها القانون أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، كالحصول على تعويض فعال في حالة انتهاك حقوقهم وبالحصول والاطلاع على التقارير المالية للمؤسسة حال صدورها.

سادسا–لقد تحصلت العبارة "يساهم المدقق الخارجي في استفادة جميع الأفراد ذات المصلحة من مختلف المعلومات الملائمة والهامة التي تحتويها القوائم المالية" على متوسط حسابي قدره 3.80، وبانحراف معياري قدر بـ0.86 وبذلك تحصلت على المرتبة السادسة من جمل عبارات المحور ،وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد عينة الدراسة أي أن للمدقق الخارجي دور مهم وفعّال في عملية ايصال كافة المعلومات الهامة التي يحتاجها أصحاب المصالح من أجل استخدامها في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

سابعا–لقد تحصلت العبارة "يقوم المدقق الخارجي بالعمل على ايجاد آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين أداء المؤسسة بتزويدهم بالمعلومات المتعلقة بذلك" على متوسط حسابي قدره 3.75، وبانحراف معياري قدر بـ0.86 وبذلك تحصلت على المرتبة السابعة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا الموافقة على هذه العبارة فعملية خلق الثروة واستمرار المؤسسة هو هدف أي مؤسسة في الوجود، ويتوقف ذلك أساسا على طبيعة العلاقة بين المؤسسة وأصحاب المصالح من خلال إمدادهم بالمعلومات المتعلقة بذلك.

ثامنا–لقد تحصلت العبارة "يقوم المساهمين بمساءلة ومحاسبة المدققين الخارجيين ومناقشة تقريرهم خلال جلسات الجمعية العامة" على متوسط حسابي قدر بـ 3.58 وبانحراف معياري قدره 0.95 وبذلك تحصلت على المرتبة الثامنة من جمل عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، بحيث ينبغي أن تتاح الفرصة للمساهمين

وأعضاء الجمعية العامة لتوجيه الأسئلة والمتعلقة بالتدقيق الخارجي وعرض القوائم المالية السنوية، وتقديم استفساراتهم عن الأمور الغير واضحة والمبهمة، وامكانية اقتراح قرارات في نطاق حدود معقولة.

تاسعا-لقد تحصلت العبارة "يساهم المدقق الخارجي في ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين بالاطلاع على التقارير المالية حال صدورها" على متوسط حسابي قدره 3.40 وبانحراف معياري قدر بـ0.88 وبذلك تحصلت على المرتبة التاسعة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد أبدى أفراد عينة الدراسة الحياد اتجاه هذه العبارة، مما يدل على أن أفراد العينة قد انقسموا بين مؤيد ومعارض لهذه الفكرة فمنهم من يرى بأن ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين بالاطلاع على التقارير المالية حال صدورها هو من اختصاصات مجلس الادارة وحده لأن مجلس الادارة هو معين من قبل المساهمين من جهة، والمساهم الأساسي هو الدولة من جهة أخرى.

عاشرا-لقد تحصلت العبارة "يقوم المدقق الخارجي بضمان متابعة كل ما يخص المساهمين والدفاع عن حقوقهم أمام مجلس الادارة" على متوسط حسابي قدره 3.11، وبانحراف معياري قدر بـ0.98 وبذلك تحصلت على المرتبة العاشرة من جمل عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت هذه العبارة على الحياد من قبل أفراد عينة الدراسة، وهذا راجع لكونهم أنهم يرون أن عمل المدقق الخارجي يتوقف أو ينتهي عند الحكم على التقارير المالية للمؤسسة، ومناقشتها خلال الجمعية العمومية، ولا يمكنه التدخل بأي حال من الأحوال في المؤسسة، ويرى البعض في هذا الاطار بأن حقوق المساهمين مضمونة من قبل مجلس الادارة لأن هذا الأخير ليس له مصلحة، ويتقاضى أجره مهما كانت الظروف ومسؤول أمام المساهم الأساسي وهو الدولة.

إحدى عشر-لقد تحصلت العبارة "يقوم المدقق الخارجي في ضمان المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية للمؤسسة كالتصويت بصفة شخصية أو الانابة" على متوسط حسابي قدره 3.00، وبانحراف معياري قدر بـ0.96 وبذلك تحصلت على المرتبة ما قبل الأخيرة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد أبدى أفراد عينة الدراسة الحياد اتجاه هذه العبارة من منطلق أن هذا ليس من عمل المدقق الخارجي كما أشرنا إليه سابقا، ومنهم من يرى بأن ذلك راجع أن الدولة هي المساهم الأساسي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وبالتالي حقوقها محفوظة، كما أن التشريعات المنظمة للمهنة لم تشر إلى ذلك وحددت عمل المدقق في تدقيق الحسابات فقط، وهو أمر يكبح مسايرة التطورات التي شهدتها المهنة في دول أخرى تسعى لتطبيق حوكمة جيدة.

إثنا عشر-لقد تحصلت العبارة " تستخدم المؤسسة موقعها الالكتروني على شبكة الانترنيت لنشر قوائمها المالية للأطراف المستفيدة منها" على متوسط حسابي قدره 2.50، وبانحراف معياري قدر بـ1.15 وبذلك تحصلت على المرتبة الأخيرة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد عينة الدراسة قد أعطوا عدم الموافقة على هذه العبارة باعتبار أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لم ترقى إلى المستوى المطلوب من الافصاح، وهذا ما يؤكد على عدم نشرها للقوائم على بريدها الالكتروني كما أكد البعض على أن أغلب هذه المؤسسات لا تمتلك حتى بريدا الكترونيا، ويرجع هذا بالدرجة الأولى إلى غياب السوق المالية على طول الخط وهو ما يترتب عليه عدم وجود مستثمرين محتملين.

وعليه فقد بينت النتائج الاحصائية لأفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث على متوسط حسابي قدره 3.66 وبانحراف معياري يقدر بـ0.39، وحسب مقياس ليكرت فإن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذا المحور فالفساد المالي والاداري للشركات الكبرى كان من مسبباته عدم وجود الافصاح والشفافية في المعلومات المقدمة، وبالتالي هضم حقوق المساهمين وأصحاب المصالح

ولهذا يبقى الدور الأساسي للمدقق الخارجي في اطار حوكمة المؤسسات حماية حقوق المساهمين، وأصحاب المصالح من خلال الالتزام بالشفافية في أداء عمله.

الفرع الرابع : تحليل نتائج المحور الرابع

يوضح الجدول رقم : (15.4) اتجاهات اجابات أفراد عينة الدراسة حول محور مبادئ حوكمة المؤسسات

الجدول رقم : (15.4) نتيجة التحليل الاحصائي لمحور مبادئ حوكمة المؤسسات

الفـقـرات		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه والرتبة
يقوم مجلس الادارة بممارسة مهامه ومسؤولياته كما حددها القانون.	التكرار	06	19	31	39	06	3.11	0.98	محايد (05)
	النسبة	%5.9	%18.8	%30.7	%38,6	%5.9			
هناك معاملة متساوية بين المساهمين في المؤسسة في ممارسة كافة حقوقهم.	التكرار	04	06	29	38	24	3.00	0.96	محايد (06)
	النسبة	%04	%5.9	%28.7	%37.6	%23.8			
هناك مستوى عالي من الافصاح والشفافية وتوفير فرص متساوية لمستخدمي المعلومات.	التكرار	06	45	33	14	03	3,41	0.88	موافق (04)
	النسبة	%5.9	%44.6	%32.7	%13.8	%03			
هناك اطار فعال لتطبيق حوكمة المؤسسات في مؤسستكم.	التكرار	17	53	16	12	03	3.80	0,86	موافق (03)
	النسبة	%16.8	%52.8	%15.8	%11.6	%03			

وجود اطار قانوني لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.	التكرار	35	50	14	02	-	4.24	0.68	موافق بشدة (01)
	النسبة	%34.7	%49.5	%13.8	%02	-			
هناك دور لأصحاب المصالح في تحسين أداء المؤسسة.	التكرار	27	50	12	10	02	4.04	0.82	موافق (02)
	النسبة	%26.7	%49.6	%11.8	%9.9	%02			
الدرجة الكلية للمحور							3.60	0.54	موافق بشدة

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الاحصائية قد جاءت كما يلي:

أولا-لقد تحصلت العبارة " وجود اطار قانوني لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح " على أعلى متوسط حسابي قدره 4.24 وبانحراف معياري قدر بـ0.68 وبذلك تحصلت على المرتبة الاولى من بين عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا الموافقة التامة على هذه العبارة وهذا راجع لكون المؤسسات الاقتصادية الجزائرية هي ملك للدولة باعتبارها المساهم الأكبر في هذه المؤسسات وعليه فإن سياستها في التسيير تترجمها القوانين والتشريعات التي تصدرها لتنظيم هذه المؤسسات وبالتالي فمن المنطقي وجود قوانين تحمي المساهم باعتبار أن المساهم هو نفسه المشرع القانوني.

ثانيا- لقد تحصلت العبارة " هناك دور لأصحاب المصالح في تحسين أداء المؤسسة" على متوسط حسابي قدره 4.04 وبانحراف معياري قدر بـ0.82 وبذلك تحصلت على المرتبة الثانية من بين عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا الموافقة على هذه العبارة، كما أشرنا سابقا فإن الدولة تمثل المساهم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وأغلب أصحاب المصالح (البنوك، إدارة الظرائب...) هي هيئات تابعة للدولة فمن البديهي أن يكون لهذه الهيئات دور في تحسين أداء المؤسسات.

ثالثا- لقد تحصلت العبارة " هناك اطار فعال لتطبيق حوكمة المؤسسات في مؤسستكم " على متوسط حسابي قدره 3.80 وبانحراف معياري قدر بـ0.86 وبذلك تحصلت على المرتبة الثالثة من بين عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا الموافقة على هذه العبارة، ويظهر ذلك جليا في الجهود التي بذلتها الدولة لمسايرة الدول المتطورة من خلال العمل على تبني مفهوم حوكمة المؤسسات في مؤسساتها وتجسد ذلك من خلال مشروع (**Gool**) والذي ترك فيه حرية اختيار تطبيقه للمؤسسات.

رابعا- لقد تحصلت العبارة " هناك مستوى عالي من الافصاح والشفافية وتوفير فرص متساوية لمستخدمي المعلومات" على متوسط حسابي قدره 3.41 وبانحراف معياري قدر بـ0.88 وبذلك تحصلت على المرتبة الرابعة من بين عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا الموافقة على هذه العبارة، أي أن المؤسسات الجزائرية لديها قدر من الافصاح

والشفافية وتوفير فرص لجميع المتعاملين للحصول على المعلومة بدون جهد، وعليه هذا سيعمل على زيادة فرص المؤسسة في الحصول على مستثمرين محتملين مما يولد للمؤسسة تمويل اضافي يساعدها في تسيير استثماراتها وأعمالها.

خامسا- لقد تحصلت العبارة " يقوم مجلس الادارة بممارسة مهامه ومسؤولياته كما حددها القانون" على متوسط حسابي قدره 3.11 وبانحراف معياري قدر بـ0.98 وبذلك تحصلت هذه العبارة على المرتبة ما قبل الأخيرة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد أبدى أفراد عينة الدراسة الحياد اتجاه هذه العبارة .

سادسا- لقد تحصلت العبارة " هناك معاملة متساوية بين المساهمين في المؤسسة في ممارسة كافة حقوقهم " على متوسط حسابي قدره 3.00 وبانحراف معياري قدر بـ0.96 وبذلك تحصلت هذه العبارة على المرتبة الأخيرة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد أبدى أفراد عينة الدراسة الحياد اتجاه هذه العبارة وهذا من منطلق أنه لا وجود لتعدد المساهمين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وإنما وجود مقرضين فالمالك(صاحب السهم) ليس كالمقرض (صاحب السند)، وهذا ما يعاب على المؤسسات الجزائرية بفقدانها لأهم طرف من أطراف الحوكمة وهو المساهمين ناهيك عن غياب السوق المالية بالجزائر.

الفرع الخامس : تحليل النتائج الاحصائية لجميع المحاور

يوضح الجدول رقم : (4 .16) تلخيصا للنتائج الاحصائية لجميع المحاور

الشكل رقم : (16.4) النتائج الاحصائية لجميع المحاور

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى المعنوية	الاتجاه	الرتبة
معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي	3.78	0.33	23.56	0.000	موافق	01
معايير تفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة	3.47	0.41	11.41	0.000	موافق	04
المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي	3.66	0.39	16.79	0.000	موافق	02
حوكمة المؤسسات	3.60	0.54	11.07	0.000	موافق	03
جميع المحاور	3.63	0.32	19.58	0.000	موافق	

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يتبين من الجدول رقم : (16.4) بأن جميع المحاور تحصلت على متوسطات حسابية تفوق أدنى متوسط حسابي للموافقة والمقدر حسب مقياس ليكرت الخماسي بـ 3.40 ، كما بلغ متوسط المتوسطات لجميع المحاور 3.63 والذي يتوافق مع اتجاه الموافقة من طرف أفراد عينة الدراسة على محتوى هذه المحاور، وقد احتل محور معايير القائم بعملية التدقيق (الاستقلالية التامة، الكفاءة العلمية والخبرة العملية بذل العناية المهنية اللازمة) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 3.78 وهذا يدل على وجوب توفر هذه المميزات في المدقق الخارجي لما لها من أهمية كبيرة في نجاح عملية التدقيق، بينما احتل محور المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي (الافصاح والشفافية، حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح) المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 3.66 باعتبارها من

مبادئ حوكمة المؤسسات، أما محور حوكمة المؤسسات فقد تحصل على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 3,60 ، بينما احتل محور تفاعل التدقيق الخارجي بأطراف الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية (مجلس الادارة، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي) المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره 3,47 وهذا دليل على أهمية تفاعل التدقيق الخارجي مع أطراف الحوكمة خدمة لهذه الأخيرة. وعليه يمكن القول أنه هناك غياب للأطراف الفاعلة في الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حتى وإن وجد بعضها إلا أنها لا تؤدي دورها كما رسمته حوكمة المؤسسات.

المطلب الثاني : اختبار وتحليل الفرضيات ونتائج الدراسة الاحصائية

الفرع الأول : اختبار وتحليل الفرضيات

سنقوم في هذه المرحلة باختبار الفرضيات الفرعية باستخدام اختبار T لعينة واحدة (One Sample t-test) والذي يستعمل لاكتشاف وجود اختلاف ذو دلالة احصائية لمتوسط المجتمع الذي سحبت منه عينة الدراسة ومقارنتها بقيمة ثابتة وتكون الفرضية محققة بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها أي وجود تأثير لتلك الفرضية، بمعنى مدى مساهمتها في تفعيل حوكمة المؤسسات عندما تكون T المحسوبة أكبر من T الجدولية، أو مستوى معنوية أقل من 5% (Sig<0.05) ويكون التأثير سلبي عندما تكون (Sig>0.05).

أولا– اختبار الفرضية الفرعية الأولى

الفرضية الصفرية : لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لمعايير القائم بعملية التدقيق الخارجي وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

الفرضية البديلة : يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لمعايير القائم بعملية التدقيق الخارجي وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

يبين الجدول رقم (17.4) نتائج التحليل الاحصائي واختبار T لعينة واحدة (One Sample t-test) للعلاقة بين معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي وتفعيل حوكمة المؤسسات.

الجدول رقم : (17.4) نتائج اختبار T للفرضية الفرعية الأولى

الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى المعنوية
الفرضية الفرعية الأولى	3.78	0.33	23,56	0.000

المصدر : من إعداد الطالب الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يتضح من الجدول رقم (17.4) بأن المتوسط الحسابي والمقدر بـ378 أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي المقدر بـ 3 كما أن قيمة T المحسوبة والمقدرة بـ 23.56 أكبر من قيمة T الجدولية والمقدرة بـ 1.984، وقيمة الدلالة المعنوية والمقدرة بـ 0.000 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي 0.05 وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على

وجود تأثير ذو دلالة احصائية لمعايير القائم بعملية التدقيق الخارجي وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

ثانيا–اختبار الفرضية الفرعية الثانية

الفرضية الصفرية : لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لتفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

الفرضية البديلة : يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لتفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

يبين الجدول رقم (18.4) نتائج التحليل الاحصائي واختبار T لعينة واحدة (One Sample t-test) للعلاقة بين تفاعل التدقيق الخارجي مع أطراف الحوكمة وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الجدول رقم : (18.4) نتائج اختبار T للفرضية الفرعية الثانية

الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى المعنوية
الفرضية الفرعية الثانية	3.47	0.41	11.41	0.000

المصدر: من إعداد الطالب الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يتضح من الجدول رقم (18 .4) بأن المتوسط الحسابي والمقدر بـ3.47 أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي المقدر بـ 3 كما أن قيمة T المحسوبة والمقدرة بـ 11,41 أكبر من قيمة T الجدولية والمقدرة بـ 1.984، وقيمة الدلالة المعنوية والمقدرة بـ 0.000 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي 0.05 وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على وجود تأثير ذو دلالة احصائية لتفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

ثالثا– اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية الصفرية : لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

الفرضية البديلة : يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

يبين الجدول رقم (19.4) نتائج التحليل الاحصائي واختبار T لعينة واحدة (One Sample t-test) للعلاقة بين المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي وتفعيل حوكمة المؤسسات.

الجدول رقم : (19.4) نتائج اختبار T للفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى المعنوية
الفرضية الفرعية الثالثة	3.66	0.39	16.79	0.000

المصدر : من إعداد الطالب الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يتضح من الجدول رقم (18.4) بأن المتوسط الحسابي والمقدر بـ3.66 أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي المقدر بـ 3 كما أن قيمة T المحسوبة والمقدرة بـ 16.79 أكبر من قيمة T الجدولية والمقدرة بـ 1.984، وقيمة الدلالة المعنوية والمقدرة بـ 0.000 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي 0.05 وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على وجود تأثير ذو دلالة احصائية للمعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

رابعا– اختبار الفرضية الرئيسية

الفرضية الصفرية : لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للتدقيق الخارجي على تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

الفرضية البديلة : يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للتدقيق الخارجي على تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

ولاختبار الفرضية الرئيسية قمنا باستعمال الانحدار الخطي المتعدد، والذي يقيس أثر التدقيق الخارجي على تفعيل حوكمة المؤسسات وهذا حسب المعادلة التالية: $Y=a+b1x1+b2X2+b3X3+\mathcal{L}$

(Xi) المتغيرات المستقلة المرتبطة بالتدقيق الخارجي والتي تتمثل في المتغيرات الفرعية الثلاثة التالية :

حيث يمثل (X1) معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي

(X2) معايير تفاعل التدقيق الخارجي مع باقي مع أطراف حوكمة المؤسسات

(X3) المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي

(Y) حوكمة المؤسسات وهو المتغير التابع

والنتائج مبينة في الشكل التالي :

الشكل رقم : (20.4) نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لأثر التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المتغيرات المستقلة	مقطع خط الانحدار	R الارتباط	R2 التحديد	قيمة F	قيمة T	درجة تأثير ß	(sig)
معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي	0.001	0.888	0.788	31.123	4.466	0.420	0.000
معايير تفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة					5.456	0.442	
المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي					2.047	0.178	

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يبين الجدول رقم (20.4) أن معامل الارتباط بين التدقيق الخارجي وحوكمة المؤسسات قد بلغ 0.888 وأن قيمة معامل التحديد فسر ما نسبته (78.8%)، وتدل هذه النسبة على درجة تأثير قدرها (ß0.420=) لدور معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات، و درجة تأثير قدرها (ß0.442=) لدور معايير تفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة في تفعيل حوكمة المؤسسات، و درجة تأثير قدرها (ß0.178=) لدور المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات، كما كانت قيمة F والتي بلغت 31.123 وهي قيمة دالة احصائيا عند مستوى المعنوية Sig= 0.000 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي 0.05 وكذلك قيمة T المحسوبة 4.466 و 5.456 و 2.047 أكبر من القيمة المجدولة 1.984 وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على وجود تأثير ذو دلالة احصائية للتدقيق الخارجي على تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 05%.

ومنه تصبح معادلة الانحدار الخطي المتعدد كالتالي :

$$Y=0.001+0.420X1+0.442X2+0.178X3$$

بحيث: (X1) معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي

(X2) معايير التفاعل مع باقي مع أطراف حوكمة المؤسسات

(X3) المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي

(Y) حوكمة المؤسسات

الفرع الثاني : نتائج الدراسة الاحصائية

بناء على ما تم عرضه وخاصة من خلال مناقشة الفرضيات ومتغيرات الدراسة يمكن تلخيص نتائج الدراسة الاحصائية فيما يلي :

أولا–تمتع لمدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة مع توفره على الخبرة، والتأهيل العلمي المناسب يعتبر أساسيا في تفعيل حوكمة المؤسسات ورفع تنافسية المؤسسة؛

ثانيا–تدقيق القوائم المالية من طرف المدقق الخارجي وفقا لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية يعمل على إزالة الفوارق ما بين الدول، والتوجه نحو التوحيد المحاسبي، والقضاء على صراعات الوكالة؛

ثالثا–تؤثر المنافسة غير الشريفة بين مكاتب التدقيق بسبب تدني أتعاب التدقيق على استقلالية وكفاءة مهنة التدقيق الخارجي؛

رابعا–ترى عينة الدراسة بأن قيام المدقق الخارجي بالتدقيق في نفس المؤسسة لعهدتين متتاليتين لا يؤثر على استقلاليته رقم طول فترة تعامله مع مسيري المؤسسة محل التدقيق؛

خامسا–يعتبر تقرير المدقق الخارجي عن مدى التزام المؤسسة بتطبيق حوكمة المؤسسات مهم بالنسبة لمجلس الادارة لتدارك النقائص التي تشوب عملية تطبيق هذا المفهوم؛

سادسا–افتقار المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأهم أطراف حوكمة المؤسسات وهم المساهمين بدليل أن هذه المؤسسات تسير وتدار من طرف مالك واحد ألا وهو الدولة؛

سابعا–التعويضات والحوافز الممنوحة للعمال وكبار المساهمين محددة سلفا بنصوص قانونية، باعتبار هذه الأطراف هم موظفون يتقاضون أجورهم مقابل عملهم، والمالك ليس كالموظف، فالمالك يحرص على ماله بينما الموظف سيتقاضى أجره في كل الأحوال؛

ثامنا–تبقى حقوق أصحاب المصالح مضمونة في المؤسسات الجزائرية بنصوص قانونية باعتبارهم جزء من مؤسسات الدولة؛

تاسعا–تفتقر المؤسسات الجزائرية لمبدأ من مبادئ حوكمة المؤسسات، وهو المعاملة المتكافئة بين المساهمين لأنها لا تحتوي على تعدد المساهمين بينما هناك مساهم أساسي وهو الدولة؛

عاشرا–يبقى دور المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية ضيقا مقارنة بالأهمية التي يشغلها في حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح فيبقى دوره في المؤسسات الجزائرية منحصر على تقديم التقرير حول القوائم المالية، ولا يحق له التدخل في أي شيء آخر في المؤسسة في أي حال من الأحوال؛

إحدى عشر–أشارت أفراد عينة الدراسة بأنه هناك أثر ذو دلالة احصائية على دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال المحاور الثلاثة.

المطلب الثالث : ملخص المقابلة

أجرى الباحث مجموعة من المقابلات مع العديد من رؤساء مجالس إدارة المؤسسات المدروسة ، والمدققين الخارجيين هذا إضافة للدراسة الاحصائية. وتمت هذه المقابلات في نفس الوقت مع الدراسة الاحصائية.

الفرع الأول : الأسئلة الموجهة لرؤساء مجالس ادارة المؤسسات

أولا–على أي أساس يتم تعيين المدقق الخارجي؟ ومن له سلطة التعيين؟

يتم تعيين المدقق الخارجي عادة من طرف رئيس مجلس الادارة وأعضائه من خلال عقد يتم فيه تحديد المدة، وكذا أتعاب المدقق الخارجي، أما بالنسبة للأساس الذي عليه يتم اختيار المدقق الخارجي فهناك مرحلتين في عملية اختياره بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية :

المرحلة الأولى : معايير تقنية تتعلق بالمدقق الخارجي (الخبرة المهنية، عدد ونوع المؤسسات التي قام بتدقيقها عدد العمال في المكتب عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، والتي لا تعتبر هذه الأخيرة سلبية بالنسبة للمدقق الخارجي، فيمكن أن تكون نقطة ايجابية إذا كانت القضايا المرفوعة ضده في صالحه)؛

المرحلة الثانية : المعايير المالية، وهنا نقصد قيمة أتعاب المدقق الخارجي، فمجلس الادارة مطالب باختيار أحسن عرض أو أقل عرض، وغالبا ما يتم اختيار أقل عرض (حفاضا على أموال المؤسسة)، أما إذا تم اختيار أحسن عرض فمجلس الادارة مطالب بتقديم التبريرات التي أدت إلى هذا الاختيار، ومن بين هذه التبريرات (ليس له مشاكل، يقدم عمله في الوقت المتفق عليه، ليس له التزامات مع مؤسسات أخرى في نفس وقت تدقيق المؤسسة...).

لكن يرى المدققين الخارجيين عكس ذلك بأن اختيار أقل عرض انما هو في الحقيقة ظاهريا فقط بينما في الحقيقة غير ذلك، حيث يتم اختيار شخص بعينه، وهو الذي يتناسب مع أعضاء مجلس الادارة كعدم اشارته لبعض التحفظات ....

وعليه نرى بأن عملية تعيين المدققين الخارجيين من طرف مجلس ادارة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يؤثر على استقلالية المدقق الخارجي، وهو منافي لما جاءت به حوكمة المؤسسات، فعملية تعيين وعزل وتحديد اتعاب المدققين الخارجيين يجب أن تتم من طرف لجان التدقيق، من خلال المفاضلة بين أكثر من عرض مما يساهم في زيادة فاعلية التدقيق الخارجي، وتأثيره في تفعيل حوكمة المؤسسات وللإشارة تبقى لجان التدقيق غائبة على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهذا ما أكدته الدراسة الاحصائية للاستبيان.

ثانيا–هل ترى بأنه هناك مصالح مشتركة ما بين المدقق الخارجي ومجلس ادارة المؤسسة خدمة للمؤسسة؟

غالبا ما يكون عمل المدقق الخارجي مع رئيس مجلس الادارة وأعضائه، وباعتبار أن المساهم الأساسي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية هو الدولة، وهي التي تقوم بتعيين رئيس مجلس الادارة وأعضائه (قد يكون أعضاء مجلس الادارة أعضاء في مجالس ادارة مؤسسات أخرى في نفس الوقت)، ولهذا يرى أعضاء مجلس الادارة بأنه لا مجال لوجود تفاهم، أو وجود مصالح مشتركة بينهم وبين المدقق الخارجي خدمة للمؤسسة ، فالمدقق الخارجي له سلطة تراقبه، وقوانين تحدد عمله، بالإضافة إلى تقاضي أتعابه في كافة الأحوال كما حددها العقد المبرم بينه وبين المؤسسة، ولهذا يرون أنه نادرا ما يكون هناك مصالح مشتركة فيما بينهم. وهذا ما يقودنا للقول بأن عدم وجود مصالح مشتركة بين الطرفين ما هو إلا دليل على أن مجلس الادارة ، وأعضائه هم موظفين وليسوا مالكين وتختلف طريقة تفكيرهم فالمالك يحرص على أمواله على عكس الموظف الذي أجره مضمون، وبالتالي لا يتولد لديهم حافز ايجابي للعمل على تحقيق مصالح المؤسسة ،والمحافظة على استمراريتها.

ولهذا يرى الباحث ضرورة وجود لجان مستقلة متفرعة عن مجلس الادارة كما حددتها حوكمة المؤسسات ويجب أن يكون أعضاء مجلس الادارة يمتلكون جزءا من أسهم المؤسسة لتفعيل أكثر لأداء المؤسسة في اطار حوكمة المؤسسات.

ثالثا–هل قامت المؤسسة بإلغاء العقد المبرم مع المدقق الخارجي؟ أو رفع دعوى قضائية ضده؟

هناك بعض الحالات التي تم فيها إلغاء العقد المبرم مع المدقق الخارجي، وذلك في حالة القوة القاهرة كإخلاله بأخلاقيات المهنة، أو تقصير في عمله، كعدم اتمام عملية التدقيق وتقديم تقريره في الوقت المتفق عليه في العقد، أو عدم متابعته لعمله والتقدم فيه، حيث يقوم مجلس الادارة بالاجتماع مع المدقق الخارجي في منتصف عملية التدقيق، ويقومون بالنظر هل هو في تواصل وتقدم في عمله أم لا، وفي حالة عدم اتمام عمله والتقدم فيه يتم فسخ عقده، ويجب أن يقدم مجلس الادارة مبرر أو حجة قوية بواسطة وثائق اثباتية، كما تصل عقوبة الاخلال بأخلاقيات المهنة إلى حد سحب الاعتماد منه، لكن من ناحية رفع الدعاوي القضائية ضد المدققين الخارجيين هو أمر نادر الوجود لم نسمع به يوما.

و عليه يمكن القول بأن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مازالت تعاني الكثير على عكس ما هو موجود في الدول المتطورة، وهو ما يعطي تصورا حول الواقع الذي تتخبط فيه المهنة في الجزائر.

رابعا–هل هناك مساءلة للمدقق الخارجي من طرف المساهمين؟

يقوم المدقق الخارجي بتقديم تقريره النهائي لمجلس الادارة حول مدى مصداقية القوائم المالية، ويقوم يوم الجمعية العامة بشرح أهم ما جاء في تقريره، كما أنه بإمكان أعضاء الجمعية العامة والمساهمين الاستفسار من المدقق الخارجي حول بعض الامور الغامضة أو الغير مفهومة لديهم، كما يقوم هذا الأخير بالإشارة في تقريره إلى التحفظات إن وجدت، ويطلب من مجلس الادارة القيام بالعمل على رفع هذه التحفظات، فيمكن أن تكون هذه التحفظات :

أ–التحفظات الشكلية : يقوم بالمصادقة بدون أي اشكال لأن هذه التحفظات لا تؤثر على جوهر القوائم مالية وانما هي أخطاء حسابية فقط.

ب–التحفظات النهائية : في هذا النوع من التحفظات هناك حالتين، المصادقة المشروطة أي مشروطة برفع تلك التحفظات، وعدم المصادقة إذا كانت التحفظات كبيرة، ومؤثرة جدا كتجاوزات كبيرة مثل تضخيم مبالغ بعض الحسابات، عدم وجود المحاسبة أو عدم اقفالها، وهنا يقوم مجلس الادارة بالبحث عن الطرف المسؤول عن تلك التحفظات الظاهرة لمعاقبته، وقد يصل الأمر إلى حد خسارة رئيس مجلس الادارة لمنصبه.

وعليه نقول بأن هناك مساءلة للمدقق الخارجي من طرف أعضاء الجمعية العامة بما فيهم المساهمين، وهذا ما يقودنا للقول بأن هناك تفاعل ما بين المدقق الخارجي وأحد أطراف الحوكمة، بينما قيام المدقق الخارجي بتقديم تقريره لمجلس الادارة هو تجاهل لما جاءت به حوكمة المؤسسات التي تلزم المدقق الخارجي بتقديم تقريره للجان التدقيق لدراسته، وتقديم أهم الملاحظات عليه قبل تقديمه لمجلس الادارة، فلجان التدقيق تعتبر همزة الوصل ما بين المدقق الخارجي ومجلس الادارة، حيث يمكن القول بأنه لا توجد جدوى رقابية من طرف رئيس مجلس الادارة وهو نفسه المدير العام.

خامسا–ما هو عدد زيارات المدقق الخارجي للمؤسسة؟

يرى رؤساء مجالس الادارة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأن زيارة المدقق الخارجي عادة ما تكون حسب ظروف العمل، واحتياجاته للوثائق اللازمة لعملية التدقيق، وطلبه للقيام بتصحيح بعض الأخطاء الصغيرة قبل إعداد التقرير النهائي وعقد الجمعية العامة، أي أنه ليس هناك عدد معين للزيارات، ويتم في العقد تحديد الحضور الشخصي للمدقق الخارجي من عدمه وتكون عملية تدقيق الحسابات في المؤسسة ومكتب المدقق الخارجي من خلال جلبه للمعلومات والوثائق اللازمة من المؤسسة محل التدقيق، ويقوم بتدقيقها في مكتبه ويرى رؤساء مجالس الادارة بأن أهم المشاكل التي يتلقونها في هذا الصدد هو قيام بعض المدققين بالحضور إلا في يوم انعقاد الجمعية العامة، ويقوم عمال مكتبه بعملية تدقيق الحسابات كلها، وهو يقوم بالتأشير على القوائم النهائية فقط، وفي الحقيقة هذا يتنافى مع مسؤوليات المدقق الخارجي المحددة في القوانين المنظمة للمهنة والمتمثلة في التزامه بالإشراف

على المساعدين في عملية التدقيق، إضافة إلى فقدان المدقق الخارجي لأهم معيار وهو العمل بموضوعية، فالتدقيق الخارجي يعتبر جرس الانذار المبكر للمؤسسات، كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الادارية، والتحقق من موجوداتها.

سادسا–هل ترى بأنه يمكن أن يكون هناك تواطؤ بين مجلس الادارة والمدقق الخارجي (كما حدث في فضيحة إنرون)؟

لقد قام مكتب آرثر اندرسون بفضيحة القرن من خلال اختراقه أو عدم احترامه للمعايير الأخلاقية للمهنة حيث قام بإعطاء صورة جيدة على ميزانية مؤسسة انرون مقابل حصوله على أتعاب، وفي الحقيقة كان تواطؤه مع أعضاء مجلس الادارة لتغيير صورة المؤسسة الحقيقية.

ولهذا يرون بأن ما حدث بين شركة "إنرون" ومكتب "آرثر اندرسون" في الولايات المتحدة الأمريكية لا يمكن أن يحدث في المؤسسات الجزائرية لأن هناك فرق شاسع، وليس هناك مجال للمقارنة بين الولايات المتحدة الأمريكية والجزائر، فهناك اقتصاد سوق وحرية المنافسة، والمؤسسات لها آلاف المساهمين يقومون بشراء الأسهم على أساس النتائج المحققة من تلك المؤسسات اضافة إلى وجود سوق للأوراق المالية وذات نشاط واسع. وهذا عكس ما نجده في الجزائر التي لا يوجد بها سوق للأوراق المالية (غياب النشاط) وتحتوي على عدد محدود من المؤسسات، كما أن هذه المؤسسات تقوم بطرح سندات للشراء وبالتالي فصاحب السند ليس مالك بعكس صاحب السهم الذي يعتبر مالكا في رأس مال المؤسسة، والسبب الرئيسي في ذلك يرجع أساسا لغياب حرية المنافسة وعدم امتلاك اقتصاد السوق، اضافة إلى أنه في الولايات المتحدة الأمريكية قيمة الأسهم تحددها السوق المالية مما سهل من عملية تضخيم أسعارها بينما قيمتها في الجزائر معروفة، ولا تتحدد في السوق المالي وتتغير بتغير طفيف ولهذا يصعب التلاعب بها.

الفرع الثاني : الأسئلة الموجهة للمدققين الخارجيين

أولا–ماهي المعايير التي على أساسها تقوم بتحديد أتعابك للقيام بعملية التدقيق؟

يرى المدققين الخارجيين بأنهم قبل توقيع العقد يجب القيام بزيارة للمؤسسة محل التدقيق بهدف تحديد نقاط ضعف المؤسسة من أجل تركيز العمل عليها، ولكي يحدد عدد العمال الواجب لهذه العملية (التدقيق) وتحديد نوعية التدقيق الذي سوف يعمل على تطبيقه، وبعد كل هذا يقوم المدقق بتحديد أتعابه التي يأخذ فيها بعين الاعتبار أهمية المؤسسة محل التدقيق (هل هي مؤسسة كبيرة أم لا، طبيعة الهيكل الاداري، مكانتها في الاقتصاد، عدد الوحدات التابعة لها، ليس لها مشاكل أو اختلاسات سابقة...)، لكن يبقى المشكل في ارتفاع المنافسة بين المدققين الخارجيين الأمر الذي يؤدي إلى المنافسة في تقدير أتعاب المدققين ومنه التنازل على بعض الأمور مما يؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

ثانيا–على ترى بأن طريقة تقاضي أتعاب المدقق الخارجي في الجزائر (على الأقل تكلفة) يؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق؟

يرى المدققين الخارجيين بأن المنافسة غير الشريفة بين المدققين، وعدم استقلالية مهنة التدقيق أثرت بشكل كبير على جودة الخدمات المقدمة من طرف أصحاب المهنة، مما دفع البعض منهم التنازل على بعض الأمور، والتعرض للمساومة بين الطرفين، ولهذا يمكن القول بأن طريقة تقاضي أتعاب على الأقل تكلفة أثرت بشكل سلبي على استقلالية وجودة التدقيق.

وعليه نرى بأنه أصبح من الضروري إعادة النظر في طريقة تقاضي الأتعاب، والعمل على ايجاد أسس محددة لتحديد الأتعاب تكون متناسبة مع جهودهم ومسؤولياتهم.

ثالثا–هل ترى بأن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مستقلة؟

يرى المدققين الخارجيين بأن القانون السابق الذي ينظم مهنة التدقيق كان يضمن للمدقق الخارجي أكبر قدر من الاستقلالية، لأن الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات هي التي تقوم بعملية تعيين المدققين الخارجيين لتدقيق المؤسسات لأنها هي الأدرى بخبرتهم وعدد عمال كل مكتب تدقيق، ومن هو الأصلح لكل مؤسسة، أما بعد صدور القانون 01-10 فتم تغيير طريقة اختيار المدقق الخارجي وتحديد أتعابه حيث صارت عبارة عن مناقصة، ويتم اختيار أقل عرض في أغلب الاحيان، ولهذا يرى المدققين الخارجيين بأن هذا القانون أثر على استقلالية المدققين الخارجيين، ولا يتماشى مع ما جاءت به حوكمة المؤسسات، لأنه يرى بأن المدقق الخارجي هو من يطلب الخدمة من المؤسسة ولهذا سينقاد لكل ما تريده هذه الأخيرة.

كما يرون أنه من النادر جدا السماع بمناقصة خاصة بتدقيق مؤسسة في الجرائد رغم أن القانون يلزم ذلك، وحسب المدققين الخارجيين فإنه يلزمك أن تكون لك علاقات قوية وكبيرة لتفوز بتدقيق المؤسسات الكبرى التي يفسح مجال تدقيقها لمدققين معنيين بحد ذاتهم، وهذا ما يؤثر على أهم معيار ألا وهو استقلالية المدقق الخارجي، ولهذا تعتبر مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر غير مستقلة 100% لأن المدققين الخارجيين تابعين للمجلس الوطني للمحاسبة، وهو مكتب من مكاتب وزارة المالية بينما الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات هي عبارة عن مجرد نقابات فقط، ولكون هذه المهنة تحتاج للاستقلالية لا يمكن بأي حال من الأحوال جعلها تحت سلطة الدولة.

ولهذا يقترح المدققين الخارجيين بأن يلزم القانون قيام المؤسسات بتقديم طلب للغرفة بتعيين لها مدقق خارجي لإعطاء أكثر استقلالية للمهنة(إلغاء المناقصة).

رابعا–ماهي المؤشرات التي تشير الشك في نزاهة الادارة؟

هناك العديد من المؤشرات حسب المدققين الخارجيين التي تثير الشك في نزاهة الادارة ومدى صدق قوائمها المالية، والتي من بينها :

أ–عملية التفاهم الكبير ما بين رئيس مجلس الادارة والمحاسب، فحسبهم من النادر أن يكونا متفقين في اطار العمل؛

ب–المخزونات الميتة (Stock Mort) : حيث تقوم المؤسسة بتضخيم هذا الحساب بما فيه الكفاية، لكن يقول المدقق الخارجي بأن الواقع يشير عكس ذلك، فهذه المخزونات لم تعد تفي بغرضها مثل آلات قديمة استهلكت نهائيا، وصارت عبارة عن حجم من الحديد وليس آلة.

جـ–حسابات الحقوق : تقوم المؤسسة بتضخيم هذا الحساب بالملايير، ولهذا يتبادر للوهلة الأولى بأن المؤسسة لها حقوق كبيرة يمكنها تغطية أي عجز ولا خوف عليها، لكن في حقيقة الأمر أغلب المبالغ لحساب الحقوق لم يتم تحصيلها باعتبار أن بعض المبالغ تعود لمؤسسات تم تصفيتها وحلها وبعضها لأشخاص قد ماتوا، أي بالمعنى المحاسبي هي حقوق معدومة وبالتالي المبلغ الحقيقي لتلك الحقوق أقل بكثير من ما هو مشار إليه.

د–تضخيم رقم أعمال المؤسسة : يكون الغرض من تضخيم رقم أعمالها لعدة أسباب من بينها جلب أكثر للمستثمرين الجدد، ويرى المدقق الخارجي بأنه يتم كشف هذه الحالة من خلال فحص حسابات التحصيل التي تشير لوجود عجز، أي أن المؤسسة ليست لها مداخيل محصلة بقدر ما هو منتج الذي يظهر في رقم اعمالها.

خامسا–هل تعرضتم خلال أداء عملكم للتهديد من طرف أصحاب المؤسسة محل التدقيق؟

يرى المدققين الخارجيين بأن مزاولة مهنة التدقيق أصبحت أكثر خطورة من السابق نظرا للمسؤولية الكبيرة التي صار يتحملها المدقق الخارجي في اطار القانون الجديد 01-10، فهو يرى أنه في السابق لم تكن له ضغوط يتعرض لها، بينما في الوقت الراهن أصبح يتعامل مع مؤسسات تمارس الضغط عليه، فهم يرون أنه من غير الممكن الابلاغ عن عمليات اختلاس أو فساد اداري، ومالي لعدم وجود حماية لهم من أي جهة، ولا يستطيع في نفس الوقت المصادقة على قوائم مالية غير حقيقية، أي أنه في موقف محرج، ولهذا يقولون بأن الحل الأمثل في نظرهم هو الابتعاد، والتخلي عن القيام بعمل التدقيق القانوني والاكتفاء بالتدقيق التعاقدي.

لكن يرى الباحث بأن ذلك يعود إلى العوائد المالية التي تجنيها مكاتب التدقيق دون تحمل المسؤولية من التدقيق التعاقدي مقارنة بخدمات التدقيق القانوني، إضافة إلى الحالات الكثيرة لإفلاس شركات المساهمة جعل أغلب مكاتب التدقيق تتجه نحو التدقيق التعاقدي بدل القانوني.

سادسا–ما هي أهم المشاكل التي تعترض المدقق الخارجي أثناء أداء عمله؟

من بين أهم المشاكل التي تكون عائقا في اتمام عملية التدقيق هو عدم تنظيم أرشيف المؤسسة، مما يُصَّعِبْ من عملية الحصول على الوثائق اللازمة التي يحتاجها المدقق الخارجي من المؤسسة، وهو ما يترتب عليه طول وقت انجاز عملية التدقيق (عدم الالتزام بالمدة المحددة في العقد)، اضافة إلى تدني كفاءة محاسبي المؤسسة المسؤولين عن عملية اعداد محاسبة المؤسسة، ويبقى المشكل الأكبر حسب المدققين الخارجيين هو وجود صراع مصالح ما بين أعضاء مجلس الادارة يمتد إلى رغبة كل طرف في تعيين المدقق الخارجي الذي تربطه معه مصالح، وهذه من بين أهم المشاكل التي تؤدي بالمدقق الخارجي إلى فسخ العقد المبرم مع الادارة.

ولهذا نرى بأن المدقق الخارجي تتأثر استقلاليته بشكل كبير بأطراف النفوذ في المؤسسة وخصوصا قيام مجلس الادارة بتعيينه وتحديد اتعابه.

سابعا–في حالة ثبوت فساد مالي وإداري في المؤسسة محل التدقيق كيف يتم التعامل مع ذلك؟

المدقق الخارجي له مسؤولية وظيفية تتمثل في الرقابة على نظام العمل المحاسبي، والحسابات الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق هل هي متطابقة مع القانون أم هي مخالفة لذلك، وفي حالة وجود فساد مالي وإداري أو استعمال أموال المؤسسة لأغراض شخصية تظهر هنا المسؤولية الثانية للمدقق الخارجي المتمثلة في اخلاء مسؤوليته من هذه التجاوزات على الأقل بإخبار مجلس الادارة بذلك من خلال تقرير مفصل يخلي مسؤوليته من ذلك، وفي حالة عدم استجابة مجلس الادارة فهو مطالب حسب القانون الجزائي والتشريعات المنظمة للمهنة بإبلاغ النائب العام الاقليمي بوجود اختلاسات، كما أنه في حالة عدم الابلاغ يتعرض هو نفسه للمعاقبة ويصبح متواطأ.

ثامنا–هل يتم تزويدك بكافة المعلومات عن المؤسسة؟

في الحقيقة يجب أن ينص العقد بصورة واضحة عن أسماء المسؤولين الذين سيتعاملون مع المدقق الخارجي مع ذكر طبيعة عملهم، وتقع على عاتقهم مسؤولية توفير الجو المناسب لعمل المدقق الخارجي وأعوانه من خلال جلب وتوفير كافة الوثائق اللازمة التي يطلبها المدقق الخارجي، وهذا الأمر في الحقيقة لا يمنع من وجود بعض العراقيل من طرف هؤلاء بعدم توفير بعض الوثائق وهنا يتوجب على المدقق الخارجي الاتصال بمجلس الادارة وتنبيههم بذلك كالإشارة لوجود وثائق ناقصة، وفي حالة عدم الاستجابة من طرف مجلس الادارة للمدقق الخارجي يشير لها في تقريره النهائي كتحفظات ويقول بصريح العبارة "لا أستطيع الكلام على هذه الوضعية" لأنه ليس لدي مبررات لها.

تاسعا–هل ترى بأن هناك فراغ في التشريعات القانونية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

يرى المدققين الخارجيين بأن القانون لا يلزم المؤسسات الخاصة بالقيام بالتدقيق القانوني (Légal) على عكس المؤسسات العمومية الاقتصادية التي تكون ملزمة بتعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها ويرون من خلال هذا بأن التدقيق الخارجي

عملية شكلية باعتبار أن المؤسسات العمومية تابعة للدولة، والمؤسسات الخاصة يكون فيها المالك هو صاحب الكل في الكل (عدم الفصل بين شخص طبيعي واعتباري) لأن المؤسسة الخاصة ليست بمفهومها أو معناها الصحيح كما هو الحال في الدول المتقدمة، ولهذا يكمن المشكل في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، وإنما الاشكال في عدم وجود بيئة تتلاءم مع هذه التشريعات وفي مقدمتها عدم وجود سوق مالي باعتبار هذا الأخير يعتبر دينامو أو محرار أداء المؤسسات، ولهذا تقوم الدول الاوربية والولايات المتحدة الأمريكية بإلزام المؤسسات المتعاملة في سوق الأوراق المالية على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بينما أغلب المؤسسات الجزائرية سواء العمومية أو الخاصة لا تقوم بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي يعد من أهم مؤشرات تطبيق حوكمة المؤسسات.

نستنتج من هذه المقابلات أن أفراد العينة يقرون بأن لدور التدقيق الخارجي أهمية كبرى في تفعيل حوكمة المؤسسات وهذا في الحقيقة يتفق مع ما جاء في الدراسة الاحصائية. وهذا بالرغم من المشاكل والصعوبات التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفي مقدمتها افتقادها لأطراف الحوكمة، اضافة إلى عدم استقلالية مهنة التدقيق، ومعاناتها من مجموعة من المشاكل والصعوبات التي تحول دون أداء دورها المطلوب منها في ارساء مبادئ حوكمة المؤسسات.

الخلاصة :

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات من وجهة نظر المهنيين، واطارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكذا كيفية تفعيلها في الجزائر وهذا من خلال التحليل لهذه الآراء، ولهذا يمكن القول بأن البيئة التي تعيش فيها المؤسسات الجزائرية مازالت بعيدة كل البعد على تبني مفهوم حوكمة المؤسسات، فالبرغم من قيام الدولة بتنفيذ اصلاحات هيكلية من خلال إصدار الحكم الراشد سنة 2009 كمسعى يهدف لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، إلا أن هذا لا يُعَدُ كافيا في ظل قزمية دور السوق المالية الجزائرية، وانعدام معايير للتدقيق والمحاسبة تتلاءم مع المعايير الدولية، كما أن واقع مهنة التدقيق مازال يعاني من مشاكل وصعوبات كبيرة كانت حاجزا منيعا أمام تطور هذه المهنة ومسايرة نظراءها في الدول المتقدمة. وعليه يمكن القول بأنه تبقى فعالية أي أداة متوقفة على مدى خصوبة البيئة التي تمارس فيها، ولهذا كان لزاما على الدولة توفير المناخ والبيئة المناسبة لتحقيق النقلة النوعية في هذا المجال.

ومن خلال ما تطرقنا اليه في هذا الفصل تم استخلاص النقاط التالية :

- ✓ يعتبر تقرير المدقق الخارجي تقيمي ارشادي وليس رقابي انتقادي لدى المؤسسة محل التدقيق؛
- ✓ تتوقف فعالية آلية التدقيق الخارجي بشكل كبير على البيئة المحيطة بها؛
- ✓ التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لا تساير التطورات التي جاءت بها حوكمة المؤسسات؛
- ✓ توفر المدققين الخارجيين على خبرة مهنية ،ودراية كافية بالعمليات والاجراءات تمكنهم من التكيف مع متطلبات تطبيق حوكمة المؤسسات؛
- ✓ التدقيق الخارجي من الآليات التي تساهم في تطبيق حوكمة المؤسسات، لزيادة الافصاح والشفافية في التقارير والقوائم المالية ،وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح؛
- ✓ لا تزال هناك مجموعة من المعوقات في المؤسسات الجزائرية تحول دون التطبيق السليم والشامل لحوكمة المؤسسات وفي مقدمتها عدم وجود لجان التدقيق و تعدد المساهمين.

الخـــاتـــمـــة

الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات–دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية– معالجة إشكالية الدراسة التي تدور حول دور آلية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات من خلال الفصول الأربعة لهذه الدراسة، والتي حاولت الاجابة على الفرضية الأساسية للدراسة باستخدام الأدوات السابق ذكرها.

اعتمدت الجزائر على غرار العديد من الدول إستراتيجية لتبني مفهوم حوكمة المؤسسات من خلال تهيئة الأرضية المناسبة لذلك، وتمثلت في مجموعة الاصلاحات الداخلية والخارجية التي باشرت بها الجزائر كتكلفة للمرور إلى اقتصاد السوق، والانسلاخ من مخلفات التوجه الاشتراكي الذي كلّف الدولة تكاليف باهظة على مرور السنوات، فالتوجه الاشتراكي الذي ينخر أجساد المؤسسات الجزائرية مازالت آثاره ممتدة لحد الآن، فالحوكمة كنظام تحتاج لتكييف مجموعة من المتغيرات وتظافر العديد من الأطراف وفي مقدمتها تكييف المحاسبة والتدقيق مع المعايير الدولية، إلى أن المدقق في التشريعات والقوانين التي تنظم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يرى بأنها مازالت بعيدة كل البعد عن مسايرة التطورات التي طرحها مفهوم الحوكمة، وفي مقدمتها عدم إعطاء استقلالية أكثر للمهنة باعتبارها مازالت تحت مضلة الحكومة، أي تحت وصاية وزارة المالية، اضافة إلى أن المؤسسات الجزائرية مازالت غير مستعدة لتبني مفهوم الحوكمة لكونها مازالت غير منفتحة على العالم الخارجي بدليل أنها تبقى تابعة للدولة هي التي تسيطر على عملية تسييرها ورأس مالها.

وعليه يمكن القول بأن تبني مفهوم جديد كحوكمة المؤسسات في مؤسساتنا الجزائرية لا يتوقف فقط على التشريعات والقوانين بل يتجاوز ذلك إلى وجود تفاعل ما بين مجالس إدارة المؤسسات ولجان التدقيق والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين أي جهود كافة الأطراف.

1–نتائج اختبار الفرضيات :

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدها الباحث والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى توصل الباحث أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية :

بخصوص الفرض الفرعي الأول، والمتعلق بوجود تأثير ذو دلالة احصائية بين معايير القائم بعملية التدقيق وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فقد أظهرت الدراسة أنه هناك أثر لتمتع المدقق الخارجي بمقومات المهنة وهي الاستقلالية التامة والكفاءة العلمية والخبرة العملية، وبذله للعناية المهنية اللازمة في تفعيل حوكمة المؤسسات فهذه الصفات تعتبر مهمة لنجاح عملية التدقيق، فالحوكمة هي مسألة أخلاقية قبل أن تكون مجموعة من المبادئ، فقد أظهرت الأزمات المالية التي مست أكبر المؤسسات العالمية بأن من أهم أسبابها هو السقوط الأخلاقي، وعليه يجب أن يتحلى المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة، والتي تنعكس على مختلف مجالات عمله مما يحقق مزيدا من الافصاح والشفافية والمساءلة، وبالتالي تحقيق رقابة أكبر على المؤسسات الأمر الذي يضمن حقوق المساهمين، وأصحاب المصالح وبالتالي تفعيل حوكمة المؤسسات، وعليه يجب أن يكون الإلتزام بأخلاقيات المهنة منبعه وعي وضمير داخلي، وليس إلزام من قبل جهة أو أخرى.

بخصوص الفرض الفرعي الثاني والمتعلق بوجود تأثير ذو دلالة احصائية بين تفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة وتفعيل هذه الأخيرة، فقد أظهرت الدراسة أنه هناك أثر لتكامل أو تفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة (التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، مجلس الادارة)، فالمدقق الخارجي يعتبر من أهم الآليات الرقابية للمؤسسة لما يوفره من افصاح وشفافية تمكن المؤسسة من اتخاذ القرارات الصائبة من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا، فانهيار المؤسسات العالمية التي كانت تتبنى حوكمة جيدة هو غياب عنصر فعال في التدقيق الخارجي وهو الاستقلالية، اضافة إلى التجاوزات التي مارستها مجالس إدارتها وتواطأها مع المدققين الخارجيين على حساب الملاك، ولهذا تم تبني لجنة التدقيق كآلية لتدعيم استقلالية المدقق الخارجي والإشراف المستقل على العمليات التي تقوم بها المؤسسة لتوفير البيانات المالية ونظم الرقابة الداخلية.

بخصوص الفرض الفرعي الثالث والمتعلق بوجود تأثير ذو دلالة احصائية بين المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فقد أظهرت الدراسة أنه هناك أثر للمعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي (الإفصاح والشفافية، حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح) في تفعيل حوكمة المؤسسات، فقيام المدقق الخارجي بحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح من خلال ضمان جود الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي ممثلا في الإفصاح والشفافية عن كل المعلومات التي تخص المؤسسة وفي الوقت المناسب فالمساهمين يهدفون من وجود المدقق الخارجي في المؤسسة لحماية حقوقهم من المسيرين وعدم هضم حقوق أصحاب المصالح باعتبارهم طرف مهم في تطور واستمرار المؤسسة.

بخصوص الفرض الرئيسي والمتعلق بوجود تأثير ذو دلالة احصائية للتدقيق الخارجي على تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فقد أظهرت الدراسة أنه هناك أثر للتدقيق الخارجي في على تفعيل الحوكمة باعتباره من أهم الآليات التي تضفي مصداقية واستقلالية أكبر على القوائم المالية للمؤسسة مما يتيح شفافية أكبر بين المساهمين وأصحاب المصالح وهو من بين أهم الأهداف التي نادت بها مبادئ الحوكمة.

2-عرض نتائج الدراسة :

من خلال نتائج الدراسة يمكن الاشارة إلى ما يلي :

- تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات تحقق قدرا ملائما من الثقة، والطمأنينة لدى المستثمرين ومتخذي القرار بالاعتماد على التقارير المالية التي أعدتها الادارة وقام المدقق الخارجي بالتأشير عليها؛
- ظهور مفهوم حوكمة المؤسسات في الجزائر من خلال ميثاق الحكم الراشد الذي ركز على أربعة مبادئ أساسية متمثلة في الانفاق، الشفافية والمسؤولية إضافة إلى المحاسبة؛
- قيام الدولة بترك حرية تبني ميثاق الحكم الراشد في المؤسسات الجزائرية كان له أثر سلبي على هذه المؤسسات باعتبار أن أغلبها لم يتجه نحو تطبيق هذا الميثاق؛
- التدقيق الخارجي هو أحد الآليات الضرورية لقيام بيئة الأعمال الأكثر تنافسية إذا ما تحلى بالاستقلالية، فهناك علاقة طردية ما بين استقلالية المدقق الخارجي وجودة الخدمات التي يقدمها؛

- يعد كل من استقلالية المدقق الخارجي وحصوله على التأهيل العلمي، والخبرة العملية من بين الأطر الهامة في الرفع من أداء عمله، وإعطاءه مصداقية وجودة أكثر؛
- تؤدي طريقة اختيار المدقق الخارجي في الجزائر على الأقل تكلفة (اختيار أقل عرض مالي) إلى الإضرار بكفاءة مهنة التدقيق الخارجي، كما أنه يعتبر من أهم الطرق التي تؤدي إلى عدم المنافسة غير الشريفة بين مكاتب التدقيق؛
- عدم مسايرة المؤسسات الجزائرية للتطور الحاصل الذي جاءت به حوكمة المؤسسات بافتقارها للجان التدقيق التي يتمثل دورها الأساسي في إعطاء استقلالية أكثر للمدقق الخارجي؛
- بقاء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تابعة للدولة وعدم تعدد المساهمين فيها تعتبر من الأسباب التي تكبح تطور هاته المؤسسات، ورفع أدائها ولهذا تبقى بعيدة كل البعد عن تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات من منطلق عدم وجود أرضية مناسبة لذاك؛
- يبقى القانون 01-10 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر لا يساير التطورات، والتشريعات التي جاء بها مفهوم حوكمة المؤسسات، بحيث لم يعطي هذا القانون استقلالية أكثر للمهنة باعتبارها مازالت تحت سلطة الدولة ممثلة في وزارة المالية، كما أنه لم يعطي صلاحيات أكبر للمهنة وبقاءها مقيدة لأن جميع الأحكام، والمعايير الصادرة عنه يغلب عليها الطابع الحكومي؛
- عدم وجود فصل ما بين رئيس مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية في المؤسسات الجزائرية يتنافى مع ما نادت به حوكمة المؤسسات، فعدم الفصل بين الدورين يظهر الحالة التي تعيشها المؤسسات الجزائرية، أي أنه ليس هناك نية لتبني مفهوم حوكمة المؤسسات؛
- عدم وجود تكامل وتفاعل ما بين التدقيق الخارجي وبعض أطراف الحوكمة في المؤسسة بالمستوى المطلوب خدمة لأهدافها، بحيث ينظر إليه بأنه طرف خارجي مهمته المصادقة على القوائم المالية للمؤسسة مقابل تقاضي أتعابه التي حددت في العقد المبرم بينه وبين المؤسسة؛
- غياب لجان التدقيق في المؤسسات الجزائرية يعطي الحق لمجلس الادارة في تعيين المدقق الخارجي وهذا لا يخدم بتاتا عملية تطبيق الحوكمة، فهذه العلاقة المباشرة بين المدقق الخارجي ومجلس إدارة المؤسسة كانت إحدى الأسباب الرئيسية في انهيار الشركات العالمية؛
- يتطلب عملية تحسين جودة التدقيق الخارجي في وجود أنظمة رقابية على أداء مكاتب التدقيق لدورها في المحافظة على سمعة المهنة، فأغلب مكاتب التدقيق التي قام الباحث بزيارتها لإجراء المقابلة يفتقرون إلى عمال ذو كفاءات اضافة إلى أن مكاتبهم لا ترقى إلى مكتب تدقيق لا من حيث المكان، ولا الامكانيات والوسائل؛
- عدم وجود ملائمة بين الأتعاب التي يتقاضها المدقق الخارجي وحجم العمل ،وثقل المسؤولية الملقاة على عاتقه اضافة إلى الصعوبات التي أصبحت تواجه المهنة بعد سلسلة الانهيارات المالية التي هزت أركان هذه المؤسسات.

3-التوصيات :

استنادا للدراسة النظرية وبناء على نتائج الدراسة الميدانية فقد تمت التوصية بما يلي :

- التأكيد على إستقلالية الأطراف المختلفة لحوكمة المؤسسات ولا سيما (التدقيق الداخلي، لجان التدقيق مجلس الادارة)، وربط ذلك بالأثر الايجابي على زيادة جودة حوكمة المؤسسات؛
- العمل على الزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق ميثاق الحكم الراشد كأول خطوة صادقة لتبني هذا المفهوم، بما يضمن لهذه المؤسسات الفعالية والجودة وذلك من خلال تهيئة البيئة المناسبة لذلك؛
- إعادة النظر في كثير من النصوص التي جاء بها القانون 01-10 المنظم للمهنة، والعمل على تحيينه مع أهم الأفكار التي تبنتها حوكمة المؤسسات وفي مقدمتها الاستقلالية؛
- ضرورة الزام مجالس ادارة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على انشاء لجان التدقيق وتفعيل دورها كأحد أطراف حوكمة المؤسسات؛
- العمل على تفعيل وتنشيط السوق المالية الجزائرية التي تبقى غائبة، وهي التي تعتبر العمود الفقري لتبني حوكمة المؤسسات، فلا يمكن تطبيق مفهوم الحوكمة في دولة لا تتوفر على سوق مالي نشيط لأنه إذا غابت السوق المالي غابت معها الأطراف الأساسية للحوكمة وفي مقدمتها المساهمين؛
- إعطاء استقلالية أكثر لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال العمل على جعلها مهنة حرة وعدم ابقاءها تابعة لمجلس المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية؛
- العمل على ايجاد آلية تعمل على تحديد أتعاب المدققين الخارجيين وفقا لأطر منهجية تعتمد بالضرورة على الجهد المبذول من طرف المدقق الخارجي، ومدى قيمة المؤسسة كمحاولة للحد من المنافسة غير المهنية التي تنشأ بين المدققين لجلب المزيد من العملاء لمكتب التدقيق، لأن هذه الأساليب من شأنها أن تؤدي إلى انتهاك مفهوم جودة الأداء المهني؛
- ضرورة العمل بجدية لتوفير البيئة المناسبة لتبني مثل هذه المفاهيم الجديدة كحوكمة المؤسسات فمن دون تهيئة الأرضية المناسبة لذلك لا يمكن لهذه المفاهيم أن تجد طريقها للتطبيق وتحقيق الأهداف المتوخاة منها؛
- ضرورة اعتماد معايير مهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، بالنظر إلى الصعوبات التي تعاني منها المهنة فأداؤها ما زال عند أدنى مستوياته خاصة في ظل غياب المستويات المثلى للأداء التي تحددها المعايير الوطنية والدولية؛
- العمل على تنمية الجانب التكويني (العلمي والمهني) للمدققين الخارجيين في الجزائر على مستوى معاهد متخصصة وتدعيمه من خلال اجراء الملتقيات الأكاديمية، والمهنية المشتركة لمواكبة المستجدات التي تطرأ على المهنة؛
- ضرورة قيام الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة بالعمل على تدعيم مبادئ استقلال المدققين الخارجيين من خلال تفعيل دور لجان التدقيق في الاشراف على تعيين المدققين الخارجيين، والموافقة على أتعابهم ولا يتم ذلك من طرف مجالس ادارة المؤسسات كما هو عليه الحال اليوم.

4-آفاق البحث في الموضوع :

تناولت الدراسة موضوع دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات –دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- وبالرغم من حداثة مفهوم حوكمة المؤسسات من حيث التطبيق لا من حيث التشريع إلا أننا حاولنا القيام بدراسة ميدانية عن طريق إجراء استبانة ومقابلة على عينة من الجنوب الشرقي للوطن، وبذلك اقتصرت دراستنا على أهم آلية من آليات الحوكمة وهي التدقيق الخارجي ومدى مساهمتها في تفعيل حوكمة المؤسسات وبذلك يمكن أن تكون هذه الدراسة امتداد لأبحاث أخرى بدراسة دور الآليات الأخرى للحوكمة(مجلس الادارة، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي) في تفعيل هذه الأخيرة من خلال دراسة الدور الذي من الممكن أن تساهم به كل آلية من هذه الآليات في فعالية أكثر لحوكمة المؤسسات.

قائمة المراجع المعتمدة

المراجع المعتمدة

أولاً– المراجع باللغة العربية :

1. الكتب :

- ابراهيم السيد المليجي شحاتة، "**دراسة واختبار آليات حوكمة المؤسسات على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في مصر**"، جامعة الاسكندرية، 2008.
- أحمد حلمي جمعة، "**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- أحمد حلمي جمعة، "**تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقاعدة أخلاقيات المهنة** "، الكتاب الخامس، الطبعة1 دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- أحمد صلاح عطية، "**أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- أحمد محمد نور وآخرون، "**دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**"، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية 2007.
- أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، "**مبادئ المحاسبة المالية –المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبية الدولية المصرية** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- ألفين أريتر، جيمس لوبك، "**المراجعة : مدخل متكامل**"، ترجمة ومراجعة محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج ، الطبعة 7، دار المريخ، الرياض، 2009.
- أمين السيد أحمد لطفي، "**التطورات الحديثة في المراجعة** "، الطبعة 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- أمين السيد أحمد لطفي، "**المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
- أمين السيد أحمد لطفي، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- أمين السيد أحمد لطفي، "**نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي**"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية 2009.
- أمين عبد الله خالد، "**التدقيق و الرقابة في البنوك**"، الطبعة 1، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 1998.
- التهامي طواهر، صديقي مسعود، "**المراجعة وتدقيق الحسابات**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- حاتم محمد الشيشيني، "**أساسيات المراجعة : مدخل معاصر**"، الطبعة 1، المكتبة العصرية للنشر، مصر، 2007.
- حازم هاشم الآلوسي، "**الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول : المراجعة نظريا**"، الجامعة المفتوحة طرابلس، ليبيا، 2002.
- حسين يوسف القاضي، دحدوح حسين، "**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** "، مؤسسة الوراق عمان ، 1999.
- حنان رضوان حلوة، أسامة أبوجاموس فوز الدين، "**أسس المحاسبة المالية**"، الطبعة 1، دار حامد، الأردن، 2004.
- حيدر محمد علي بني عطا، "**مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**"، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان 2007.
- خالد أمين، "**علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية** "، الطبعة 3، دار وائل للنشر، عمان، 2003.

المراجع المعتمدة

- خالد سعد الحربي، عبيد الله محمد حمزة عبد الغني، "**الحوكمة في المصارف الاسلامية**"، مركز أبحاث الاقتصاد الاسلامي مركز النشر العلمي، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، 2009-2010.
- خلف عبد الله الوردات، "**التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**"، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- داود يوسف صبيح، "**تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية**"، الجزء 2، الطبعة 1، مكتبة صادر ناشرون، لبنان، 2002.
- الدون هنديركسن، "**النظرية المحاسبية** "، تعريب كمال خليفة أبو زيد، الطبعة 1، الاسكندرية، 1990 .
- رجب السيد وآخرون، "**أصول المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- رضوان حلوة حنان، "**النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**"، الطبعة2، دار وائل، عمان، 2006.
- زاهر توفيق سواد، " **مراجعة الحسابات والتدقيق**"، الطبعة1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- زكريا مطلك الدوري، أحمد علي صالح، "**إدارة التمكين واقتصاديات الثقة في منظمات أعمال الألفية الثالثة**"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- زهير عبد الكريم الكايد، "**الحكمانية قضايا وتطبيقات** "، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 2003.
- سيد عطاء الله السيد، "**النظريات المحاسبية**"، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- شحاتة السيد شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، "**مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**"، الدار الجامعية مصر، 2006 -2007 .
- طارق عبد العال حماد، "**موسوعة معايير المراجعة ،شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية العربية**"، الدار الجامعية مصر، 2004.
- طارق عبد العال حماد، "**حوكمة الشركات**"، الطبعة 2، الدار الجامعية، القاهرة، 2007.
- عباس مهدي الشيرازي، "**نظرية المحاسبة**"، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.
- عبد الحميد الشواربي، محمد الشواربي، "**ادارة مخاطر التعقد المصرفي من وجهتي النظر المصرفية والقانونية منظور اصلاح مصرفي بين النظرية والتطبيق من خلال رؤية فلسفية ومنهجية وتنويرية**"، المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية، 2007.
- عبد الرحمان توفيق، "**منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي**"، الطبعة 4 مركز الخبرات المهنية للإدارة (بميك)، القاهرة، 2006.
- عبد الرحمن باينات، ناصر دادي عدون، "**التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**" دار المحمدي العام، الجزائر، 2008.
- عبد الرؤوف جابر، "**الرقابة المالية والمراقب المالي، الناحية النظرية** "، دار النهضة العربية، بيروت، 2004.
- عبد السلام إشتيوي، "**المراجعة معايير وإجراءات** "، الطبعة 4، دار النهضة العربية، بيروت، 1996.
- عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، "**الرقابة والمراجعة الداخلية**"، الدار الجامعية،الإسكندرية، 2004.
- عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، محمود ناجي درويش، "**المراجعة الخارجية – موضوعات متخصصة**"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001.

المراجع المعتمدة

- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، "**أسس المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية 2004.
- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "**أصول المراجعة** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- عبد الله محمد عبد الرحمان، محمد علي البدوي، "**مناهج وطرق البحث العلمي**"، دار المعرفة الجامعية، بيروت 1999م.
- عبد الوهاب نصر علي، "**المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية الأمريكية**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009.
- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، "**الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006 .
- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، "**دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات**" الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، "**مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
- عبيد بن سعد المطيري، "**مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة ،تحديات وقضايا معاصرة–تقنية المعلومات–تعزيز الثقة والشفافية**"، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2004.
- عبيد حامد، معيوف الشمري، "**معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**"، الطبعة 1، معهد إدارة عامة، الرياض، 2006.
- عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، "**أصول مراجعة الحسابات**"، طبعة منقحة، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء 2007 .
- عدنان بن حيدر بن درويش، "**حوكمة الشركات ودور مجلس الادارة**"، اتحاد المصارف العربية، 2007.
- عطاء الله سويلم الحسبان، "**الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**"، دار الراية للنشر والتوزيع عمان، 2009.
- عطاءالله وارد خليل، محمد عبد الفتاح عشماوي، "**الحوكمة المؤسسية**"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
- علي معطى الله، حسينة شريخ، "**عن المهن الحرة (مهنة الخبير المحاسب ،ومحافظ الحسابات ،والمحاسب المعتمد**)"، الطبعة1، دار هومة، الجزائر، 2006.
- عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، "**أصول المراجعة الحديثة** "، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003.
- غسان فلاح المطارنة، "**تدقيق الحسابات المعاصرة**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006.
- فردريك تشوي، آن فروست، كارول ميك جاري، "**المحاسبية الدولية**"، ترجمة زايد محمد عصام الدين، مراجعة حجاج أحمد، دار المريخ ، السعودية، 2004.
- كامل الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، "**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية 2006.

المراجع المعتمدة

- كمال خليفة أبو زيد، منصور أحمد البديوي، شريفة علي حسن، "**دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية**"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006.
- لطفي أمين السيد أحمد، "**المراجعة وحوكمة الشركات**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2010.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "**المبادئ الأساسية للتدقيق**"، مطابع الشمس، عمان، 2001.
- محسن أحمد الخضيري، "**حوكمة الشركات**"، الطبعة 01، مجموعة النيل العربية، مصر، 2005.
- محمد السيد سرايا، "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق : الاطار النظري ،المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي**"، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2007.
- محمد الفيومي محمد، علاء الدين محمد الدميري، أيمن أحمد شتيوي، "**دراسات متقدمة في المراجعة**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.
- محمد أمين، "**المراقبة الداخلية ومراجعة الحسابات**"، مركز الخبرات الادارة والمحاسبة، عمان، 2001.
- محمد بوتين، "**المحاسبة العامة للمؤسسة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- محمد بوتين، "**المراجعة ومراقبة الحسابات**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- محمد توفيق سعودي، "**المسؤولية المدنية و الجنائية لأعضاء مجلس إدارة الشركات المساهمة من أعمال الشركة**"، الطبعة 01، دار الأمين، مصر، 2002.
- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، "**المراجعة الخارجية – المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، "**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**"، الدار الجامعية الاسكندرية، 2005.
- محمد عبد الفتاح الصيرفي، "**البحث العلمي : الدليل التطبيقي للباحثين**"، الطبعة 1، دار وائل للنشر، مصر 2006.
- محمد مصطفى سليمان، "**حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديريين التنفيذيين**"، الطبعة01، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- محمد مصطفى سليمان، "**دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري (دراسة مقارنة)**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009.
- محمد مطر، "**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض الافصاح**"، دار وائل للنشر، عمان، 2004 .
- منير ابراهيم هندي، "**الفكر الحديث في هيكل تمويل الشركات**"، الطبعة2، منشأة المصارف الاسكندرية، 2005.
- نادر شعبان، إبراهيم السواح، "**المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**"، الدار الجامعية الإسكندرية 2006.
- ناصر عبيد الناصر، "**ظاهرة الفساد –مقاربة سوسيولوجية–اقتصادية**"، دار المدى للثقافة والنشر، دمشق، 2002.
- نصر صالح محمد، "**نحو إطار نظري عام للمراجعة– أثره على معاييرها**"، الطبعة 1، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، 2004.

- هادي التميمي، "**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** "، الطبعة 2، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- وليم قوماس، إمرسون هنكي، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، ترجمة أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض ، 2006.
- يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، "**أصول المراجعة : الأبعاد العلمية ومعايير التطبيق**"، الطبعة 1، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 2001.
- يوسف محمد جربوع، "**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**"، الطبعة 1، دار الوراق للنشر، الأردن، 2007.

2.البحوث :

- أشرف عبد الحليم محمود كراجة، "**مدى تقييد مدقق الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا الأردن، 2004.
- بشرى فاقل الطائي، "**الافصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة المؤسسات وآلياتها الداخلية**" أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة بغداد، العراق، 2009.
- بشرى نجم عبدالله المشهداني، "**الاطار المقترح لحوكمة شركات المساهمة–دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية** "، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة بغداد، 2007.
- زاهر الرمحي، "**تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية الأردن، 2004.
- سعاد شدري معمر، "**التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية –حالة تقرير المراجع حول سونلغاز**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015.
- شاهر يوسف القشي ظاهر، "**مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسة العليا، الأردن 2003.
- صلاح حواس، "**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي** "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر 2007-2008.
- عباس حميد التميمي، "**أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة –دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية**"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة بغداد العراق، 2008.
- عبد القادر بريش، "**التحرير المصرفي ومتطلبات الخدمات المصرفية وزيادة القدرة التنافسية للبنوك الجزائرية**" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2005-2006.

- عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجة، "**أثر فعالية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تمويل جامعة عمان العربية للدراسات العليا الأردن، 2008.
- علي أحمد زين، "**اطار مقترح لتطبيق مفهوم السيطرة ،والتحكم لزيادة فعالية المراجعة الداخلية في قطاع البنوك التجارية في مصر**"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة حلوان، مصر، 2007.
- عمر شريقي، "**التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف1، 2013.
- مسعود صديقي، "**نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.
- مصطفى عقاري، "**مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004.

3.المقال :

- أحمد حلمي جمعة، "تطور مسؤولية الإدارة ومدققي الحسابات بشأن تقييم واستمرارية المنشأة" **مجلة المدقق**، عمان العدد 65-66، 2006.
- أحمد زغدار، محمد سفير، "خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)" **مجلة الباحث**، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 07، 2009.
- أحمد سعيد قطب حسانين، "التكامل بين الآليات المحاسبية والغير محاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمؤسسة–دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الاسكندرية، العدد1، المجلد 46، 2009.
- إلياس بن ساسي، خيرة الصغيرة كماسي، "آليات الحوكمة ودورها في الحد من التأثيرات السلبية لعدم تماثل المعلومات" **مجلة الباحث**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد5، 2010.
- إيمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني" **مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة**، المملكة العربية السعودية، العدد01، المجلد20، 2006.
- جميلة الجوري، مفيد عبد اللاوي، "الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية"، **مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية**، جامعة الوادي، العدد 5، 2012.
- جودة عبد الرؤوف محمد زغلول، "تعزيز آليات حوكمة الشركات باستخدام نظام ادارة الأداء الاستراتيجي للجيل الثالث لقياس الأداء المتوازن"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، جامعة طنطا، مصر، العدد2، 2006.
- حسين علي خشارمة، "مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن"، **مجلة جامعة النجاح للأبحاث**، فلسطين، العدد 1، المجلد17، 2003.

- حمادي نبيل، "أثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة المراجعة المالية-دراسة ميدانية-"، **مجلة البحوث والدراسات العلمية**،جامعة المدية، العدد06، 2012.
- خليل محمد، "دور المحاسب الاداري في اطار حوكمة المؤسسات"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة جامعة بنها، مصر ،العدد2، 2003.
- رقية عيران، "المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات : بين الواجب الوطني الاجتماعي، والمبادرات الطوعية" **مجلة سوق فلسطين للأوراق المالية**، رام الله، 2006.
- سعد المطيري، "دعوة لتأسيس هيئة سعودية لإعداد وتطبيق حوكمة المؤسسات"، **مجلة المحاسبة**، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض، العدد35، 2002.
- سمير أبو الفتوح، "نظرية الوكالة : مدخل لتخفيض التكاليف العامة"، **المجلة العربية للإدارة**، المملكة العربية السعودية العدد 4، المجلد 12، 1998.
- سمير كامل عيسى، "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات"، **مجلة كلية التجارة للبحوث**، الاسكندرية، العدد 1، مجلد رقم 45، 2008.
- سمير كامل محمد عيسى، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الرباح-دراسة تطبيقية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، الإسكندرية، العدد 2، المجلد رقم 45، 2008.
- شوقي بورقبة، "دور نظرية الإشارة في الرفع من كفاءة الأسواق المالية"، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير** جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 10، 2010.
- عبد القادر بريش، "قواعد تطبيق مبادئ الحوكمة في المنظومة المصرفية مع الاشارة إلى حالة الجزائر" **مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي**، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، العدد1، 2006.
- عفيفي هلال عبد الفتاح، "العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الاختياري في التقارير السنوية : دراسة اختيارية في البيئة المصرية"، **مجلة البحوث التجارية**، جامعة الزقازيق، مصر، العدد 1، المجلد 30، 2008.
- علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، " دور قانون ساربينس أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي"، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، جامعة بغداد، العدد 86، 2011.
- عوض بن سلامة الرحيلي، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات-حالة السعودية" **مجلة جامعة الملك عبد العزيز**، كلية الاقتصاد والادارة، جدة، السعودية، 2008.
- عيد بن حامد الشمري، "إطار مقترح للمراجعة الداخلية وأثرها على فاعلية حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية" **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، دمشق، 2010.
- فاتن حنا كيرزان، "مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العام والخاصة (دراسة مقارنة)" **مجلة المنارة**، دمشق، العدد 4، المجلد 19، 2013.
- فريد محرم فريد، ابراهيم الجارحي، "أثر تطبيق حوكمة الشركات على أداء الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، عدد خاص، 2010.
- كريمة دينا عبد العليم، "أثر تباين المعلومات بين المستثمرين على تكلفة رأس المال دراسة تطبيقية على قطاع البنوك في مصر"، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، جامعة حلوان، مصر، العدد 4، 2011.

- لطيف زيود وآخرون، "دور الإفصاح في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"، **مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية**، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، العدد 1، المجلد 29، 2007.
- محمد شريقي، "التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة، ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة" **مجلة أداء المؤسسات الجزائرية**، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد07، 2005.
- محمود السيد صفا، "التوسع في الإفصاح المحاسبي وعدم تماثل المعلومات بالبورصة المصرية"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مصر، العدد 1، المجلد 19، 2005.
- مسعود صديقي، "دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، **مجلة الباحث** جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد01، 2002.
- مها محمود، رمزي ريحاوي، "شركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات "، **مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية**، جامعة دمشق، العدد1، المجلد 24، 2008.
- ندى كنان، "مبادئ حوكمة الشركات في سوريا–دراسة مقارنة مصر والأردن "، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، دمشق، العدد2، المجلد 26، 2010.
- نصار محمد البطوش، "طبيعة التزام مدقق الحسابات والأساس القانوني لمسؤوليته المدنية "، **مجلة المدقق**، عمان العدد49–50، 2002.
- نعيم الخوري، "الإخفاق وعودة الروح إلى مهنة التدقيق"، **مجلة المدقق**، عمان، العدد 65–66 ، 2006.
- هيثم السعافين، "التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية"، **مجلة المدقق**، عمان العدد 63–64، 2005.
- ياسين العايب، "مخاطر تماثل المعلومات بين قصور صيغ التمويل التقليدية ،وحلول الصناعة المالية الإسلامية"، **مجلة الاقتصاد الاسلامي العالمية**، الكويت، جوان 2014.
- يحي سعيدي، لخضر أوصيف، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات"، **مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية**، جامعة الوادي، العدد 5 ،2012.
- يوسف القشي ظاهر، "أخلاقيات المهنة بين الأمس واليوم"، **مجلة المدقق**، عمان، العدد 48،2001.
- يوسف القشي ظاهر، حازم الخطيب، "الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وامكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية "، **مجلة إربد للبحوث العلمية**، الأردن، العدد1، المجلد 10، 2006.
- يوسف محمد جربوع، "مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن معالجة الآراء المتحفظة في تقارير المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية"، **مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين**، الأردن، العدد 24، 2004.

4.التظاهرة العلمية :

- أبو حفص رواني، مهدي شرقي، "الإصلاحات في مجال حوكمة الشركات كأداة لتحسين أخلاقيات الأعمال تجربة بعض الدول"، **ملتقى وطني حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات**، كلية علوم الاقتصاد والتسيير، جامعة باجي مختار بعنابة، الجزائر، 18- 19 نوفمبر، 2009.
- أحمد مخلوف، "الأزمة المالية العالمية، واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي"، **الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية**، جامعة فرحات عباس بسطيف، 20-21 أكتوبر 2009.
- أحمد نقاز، عادل نقموش، "المسؤولية الاجتماعية لمدقق الحسابات – حالة الجزائر "، **الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية، والمشاكل المالية المعاصرة للمؤسسات**، جامعة عمار ثليجي الأغواط، 20-21 نوفمبر، 2013.
- أشرف ميخائيل حنا، "أهمية دور معايير المراجعة وأطرافها لضمان فعالية حوكمة الشركات"، **المؤتمر الخامس لحوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005.
- أشرف ميخائيل حنا، "تدقيق الحسابات وأطرافه في اطار منظومة حوكمة الشركات"، **المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة المؤسسات (تدقيق المؤسسات ،تدقيق المصارف والمؤسسات المالية – تدقيق المؤسسات الصناعية)**، مركز المشروعات الدولية، القاهرة، 24-26 سبتمبر، 2005.
- حسين مصطفى هلالي، "من أجل استراتيجية وطنية للحوكمة من منظور ادارة الدولة والمجتمع والحكم الراشد"، **مؤتمر متطلبات حوكمة المؤسسات وأسواق رأس المال العربية**، المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر، 2007.
- حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، "واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها"، **الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق**، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي،07-08 ديسمبر 2010.
- حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، "واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها"، **الملتقى الدولي حول الابداع والتفكير التنظيمي في المنظمات الحديثة**، جامعة سعد دحلب، البليدة، 6-7 فيفري، 2009.
- حيدر علوان، كاظم الشمري، "دور المعلومات في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات"، **ملتقى دولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية**، جامعة محمد بوضياف، المسلية، 14-15 أفريل، 2009.
- سندية مروان، سلطان الحيالي، ليث محمد سعيد، محمد الجعفر، "دور الحوكمة في دعم قرار الاستثمار دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات في سوق العراق للأوراق المالية"، **المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل اداء المؤسسات والاقتصاديات**، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 19-20 نوفمبر، 2013.
- سهام موسى، فراح خالدي، "أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية"، **الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية من الفساد المالي والإداري**، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 6-7 ماي ، 2012.

- صبري مقيمح، نور الدين بوعنان، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل محاسبة المواد بالمؤسسة الاقتصادية"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر– الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة**، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر، 2010.
- صديقي خضرة، "التأصيل النظري لماهية حوكمة المؤسسات والعوائد المحققة من جراء تبنيها"، **المؤتمر الوطني الثاني حول متطلبات ارساء مبادئ الحوكمة في ادارة الميزانية العامة للدولة**، جامعة البويرة، 30-31 أكتوبر، 2012.
- عادل رزق، "الحوكمة والاصلاح المالي والاداري مع عرض للتجربة المصرية"، **ملتقى الحوكمة والاصلاح الاداري في المؤسسات الحكومية**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية وأعمال المؤتمرات، مصر، سبتمبر،2009.
- عبد الرزاق خليل، نعيمة عبدي، "الافصاح المحاسبي بين متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، وتحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية "، **الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، 13-14 ديسمبر، 2011.
- عبد العالي محمدي، "دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك من الفساد الاداري والمالي "، **الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري**، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
- عبد المجيد الصلاحين، "الحوكمة في المؤسسات المالية الاسلامية"، **مؤتمر الخدمات المالية الاسلامية الثاني**، طرابلس ليبيا، 2010.
- عبد الوهاب دادان، ياسين ضيف، سليم عماري، "أثر حوكمة المؤسسات على مستوى الافصاح المحاسبي في البيانات المالية"، **الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة**، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 25-26 نوفمبر، 2013.
- عرفات حمدي عبد النعيم، "دور تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في سوق المال المصري" **المؤتمر الدولي الأول حول تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري**، جامعة بني سويف، مصر، 6-7 أفريل، 2013.
- عز الدين فكري تهامي، "حوكمة المؤسسات الوقفية"، **الندوة الدولية الأولى في التمويل الإسلامي، الوقف الخيري والتعليم الجامعي**، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 23،24 أفريل، 2012.
- عمار بن عيشي، سامي عمري، "تطبيق قواعد الحوكمة ،وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية – دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية - حالة ولاية بسكرة "، **الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع**، رهانات وآفاق، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2010.
- عمر ديلمي، سمير عماري، "دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية"، **الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المالية المعاصرة للمؤسسات**، جامعة عمار ثليجي الأغواط، 20-21 نوفمبر، 2013.
- عيد بن حامد الشمري، "دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة المؤسسات المساهمة بالمملكة العربية السعودية"، **الندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية**، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010.

- قوشيح بوجمعة قويدري، مريم موح صغير، "الحوكمة المحلية ركب التنمية ومحاربة الفساد"، **المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات**، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 19-20 نوفمبر 2013.
- كمال بوعظم، عبد السلام زايدي، "حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات"، **الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسة**، جامعة باجي مختار، عنابة 18-19 نوفمبر، 2009.
- لخضر عزي، حسان بوبعاية، "الحكم الرشيد وخصخصة المؤسسات لأجل تسيير فعال"، **الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسات الاقتصادية**، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 3-4 ماي، 2005.
- ليلى ريمة هيدوب، باهية زعيم، "التكامل بين مهنة التدقيق وآليات الحوكمة لمواجهة الفساد المالي والاداري في ضل معايير المراجعة الدولية "، **الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة**، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 25-26 نوفمبر، 2013.
- محمد البشير، "التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات"، **جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المؤسسة**، عمان، 2003.
- محمد نوري بتول، سلمان علي خلف، "حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة"، **الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 12-13 ماي، 2010.
- محمد ياسين غادر، "محددات الحوكمة ومعاييرها"، **المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الادارة في عصر المعرفة** جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 15-17 ديسمبر، 2012.
- مسعود صديقي، محمد براق، "انعكاسات تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي"، **المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات**، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 8- 9مارس، 2005.
- مصطفى حسن بسيوني السعدني، "المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات وبذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية والدولية "، **المؤتمر العربي حول متطلبات حوكمة الشركات وأسواق رأس المال العربية**، مصر 2- 3 ماي، 2007.
- مصطفى حسن بسيوني السعدي، "الشفافية والافصاح في اطار حوكمة الشركات"، **المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات بالتعاون مع الاتحاد العربي للخبراء المحاسبين القانونيين**، وزارة الاستثمار، مركز المديرين القاهرة، سبتمبر2005.
- مصطفى نجم البشاري، "أهمية تطبيق معايير الحوكمة لتفعيل نظم المراجعة الداخلية للمؤسسات العامة للسودان"، **مؤتمر المراجعة الداخلية الأول**، السودان، 20-21 جانفي، 2008 .
- نبيل أبو دياب، "آفاق تطوير لائحة الحوكمة في فلسطين"، **الملتقى السنوي لسوق رأس المال الفلسطيني**، رام الله سبتمبر، 2007.

- نبيل حمادي، ابراهيم براهيمية، عاشور ديون كتوش، "التدقيق القانوني كأداة لتسير علاقة الوكالة في الشركة"، **الملتقى العلمي الدولي حول حوكمة المؤسسات أخلاقيات العمل والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة**، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 5-6 ديسمبر،2007.
- نبيل حمادي، عمر علي عبد الصمد، "النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات –دراسة مقارنة بين الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا"، **الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة** جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 25-26 نوفمبر، 2013.
- نجاة شملال، "التطبيق الأمثل لمبادئ الحوكمة في المصارف درع واقي من الأزمات المالية" **المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات**، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 19-20 نوفمبر 2013.
- نعيم حنا، "نحو حوكمة النظام الضريبي المصري –نموذج مقترح"، **المؤتمر الخامس لحوكمة الشركات وابعادها المحاسبية الادارية والاقتصادية، الجزء الثالث**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2005.
- نوال صبايحي، "واقع الحوكمة في دول مختارة-مع التركيز على التجربة الجزائرية"، **المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 19-20 نوفمبر، 2013.
- هوام جمعة، نوال لعشوري، " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، **الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، (واقع، رهانات و آفاق)**، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر 7-8 ديسمبر، 2010 .

5. التقرير :

- ابراهيم آدم ،"**منظمات المجتمع المدني والتحول الوطني**"، ورقة عمل مقدمة إلى مركز دراسات الشرق الأوسط وافريقيا ورشة دور منظمات المجتمع المدني في البناء الوطني، جامعة جوبا، السودان، 27 فبراير 2006.
- أحمد منير النجار، أسعد المصري، "**حوكمة الشركات**"، اتحاد المصارف الكويتية، العدد40، مارس2007.
- أشرف جمال الدين، "**حوكمة الشركات في مصر: خطوات نحو التطبيق** "، منشورات مركز المديرين مصر ،2005 .
- الآلية الافريقية للتقييم من قبل النظراء، "**تقرير حول تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة**"، الجزائر 2008.
- البنك الأهلي المصري، "**أسلوب ممارسة سلطات الادارة الرشيدة في الشركات**"، النشرة الاقتصادية، العدد2 المجلد 55، القاهرة، 2003.
- بهاء الدين سمير علام، "**أثر الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات على الأداء المالي للشركات المصرية–دراسة تطبيقية**"، وزارة الاستثمار، مركز المديرين المصري، القاهرة، 2009.
- جون سوليفان وآخرون، "**حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرون**"، ترجمة سمير كرم، غرفة التجارة الأمريكية مركز المشروعات الدولية، واشنطن، 2003.

- سليفان جون، سمبونارس جورجيا، "**خلق بيئة مستدامة للشركات**"، البنك الدولي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2006.
- سميحة فوزي، "**تقييم مبادئ حوكمة المؤسسات في جمهورية مصر العربية**"، ورقة عمل رقم 82، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، 2003.
- شهيرة عبد الشهيد، "**قواعد ادارة الشركات تصبح سعيا دوليا :ماذا يمكن عمله في مصر؟**"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، سبتمبر 2001.
- عبد المجيد قدي، "**إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية، الجزائر نموذجا**"، ورقة بحثية.
- كمال فتحي عبد اللطيف، "**مصطلحات تهم مراجع الحسابات**"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين العدد 10، 2002.
- مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**انطلاق المدونة الجزائرية للحوكمة**"، نشرة دورية :حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، العدد 16، 2009.
- مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**حوكمة الشركات قضايا واتجاهات**"، نشرة دورية، العدد 13، 2009.
- مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات**"، القاهرة، 2003.
- مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة المؤسسات**" القاهرة، 2004.
- نرمين أبو العطا، "**حوكمة الشركات سبيل التقدم ..مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية**" مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003.
- وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية ، "**ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**"، 2009.

6. القوانين والجرائد الرسمية :

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **الأمر رقم : 69-107 المؤرخ في 31ديسمبر1969** يتضمن قانون المالية لسنة 1970، العدد 110، الجزائر، 1969.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون رقم : 05-80 المؤرخ في 01مارس1980** يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، العدد 10، الجزائر، 1980.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون رقم : 20-95 المؤرخ في 17جويلية1995** يتعلق بمجلس المحاسبة، العدد 39، الجزائر، 1995.
- الجريدة الرئيسية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم : 24-11 المؤرخ في 27جانفي2011** يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد 07، الجزائر ،2011.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 25-11 المؤرخ في 27جانفي2011** يحدد شكلية المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، العدد07، الجزائر ،2011.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المؤرخ في 25سبتمبر1996** العدد 56، الجزائر، 1996.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم رقم 173-70 المؤرخ في 16نوفمبر1970** يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية، العدد 97، الجزائر، 1970.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **مقرر مؤرخ في 24مارس1999** يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، العدد 32، الجزائر، 1999.

7.الانترنيت :

- أماني خالد بورسلي، "آثار تطبيق معايير ومبادئ الحوكمة الحديثة وأسس التقييم"، **منشور في اتحاد الشركات الاستثمارية** حوكمة الشركات مكتبة آفاق، سبتمبر 2011، تاريخ التصفح 2015/11/22 http://www.unioninvest.org/publications/7corp orate governance.pdf
- رأفت حسين مطر، " آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية لحوكمة الشركات"، **موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي** تاريخ التصفح 2015/03/31، متاح على الموقع www.iefpedia,com/arab/cat:1198p=2
- فالح بن سالم السحمة، " نظرية الوكالة والمساهمين" ، تاريخ التصفح 2015/02/10. www.alriyadthraing.com/show_content_sub.php?cuv=82&model=M&submodel=2&ID=2894&showA//=on
- محمد حسين يوسف، "محددات الحوكمة ومعاييرها"، **بنك الاستثمار القومي**،جون 2007، تاريخ التصفح 2015/02/01 متاح على الموقع http://www.saaid.net/doat)nasan hawkama .doc
- محمد ياسين غادر، "دور أجهزة الرقابة في مجال تحقيق أهداف عملية المراجعة بشكل عام"، نشرة إلكترونية شهرية **المجمع العربي للمحاسبين القانونيين**، 2003،تاريخ التصفح2014/02/03متاح على الموقع www.ascascoiety.org
- مجمع المحاسبين العرب http://www.acc4arab.com/acc/showthreadconsultation le 08/02/2015

ثانيا– المراجع باللغة الأجنبية :

1. الكتب :

- A.C Fernando,"**corporate governance : principles** ", policies and practices, Pearson éducation, USA, 2010.
- A.C Fernando, "**Busines ethics and corporate governance** ", Pearson ,éducation India, India, 2010.
- Aimble Quintart, Richard Zisswiller, "**Théorie de la finance**", 2e édition, Mise à jour Juillet 1990, France.
- Akoum Ibrahim, "**the governance cycle and it's implication for the middle east**" union of arab banks magazine no : 303, Bierut,2006.

- Alan kilgore, "**corporate governance professionnel régulation and audit qulity Malisian accounting Review**", volume 6, N 1, june 2007.
- André locussol, "**comprendre la crise et l'actualité économique : 2000 définitions sous forme de mini-cours**", éditions le manuscrit, France, 2010.
- Antoine Mercier, Philippe Merle, Claudine Flahaut-Jasson, Sandrine Bensard, " **Audit et commissariat aux comptes 2009- 2010 : Guide de l'audit**", Edition Francis le Febvre, France, 2008.
- Beitone Alain, Cazorla Antonie, "**Dollo christine et Drai anne – marydictionnaire des sciences économiques**", 2e édition armand colin, paris, 2007.
- Benoit Pige, " **Audit et contrôle interne**", 2e édition, EMS, Paris, 2004.
- Bertrand Richard, Dominique Miellet ,"**La dynamique du gouvernement d'entreprise**" ,édition d'organisation ,2003, paris.
- Bethoux. R, Ael, " **l'audit donne le secteur public, centre de librairie et d'éditions techniques**", Paris, 1986.
- Brody R.G, golen P.M.J, " **reckers-an empirical investigation of the interface between internal and external auditors**", Accounting and business research (summer), 1998.
- Caplan, Robert, Atkinson, " **advenced management accounting** ", 2nd édition prentice – Hill international inc, USA , 1989.
- Carlos Santions, "**Good governance and aid effectiveness ,the world bank and conditionality ,the georgetown public**", policy review, volume 7 number1 fall2001.
- Charreaux.G, "**La théorie positive de l'agence**", positionnement et apports, revue d'économie industrielle n=92éd, 2000.
- Ebondo Eustache, Mandzila wa," **La gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne** ", harmattan, paris ,2005.
- Eusta Ebondo, wa Mandzila, "**La gouvernance d'entreprise-une proche par l'audite et le contrôle interne la harmattan**", paris, 2005.
- Fatima ta I.B, "**structure Financière de l'entreprise**", économica, Paris, 2002.
- Frank bancel, "**La gouvernance des entreprises**", paris : économica, 1997.
- Gérard Charreaux, "**Le gouvernement des entreprise**", économica, 2édition ,paris 1997.
- Gérard valin, Jean-Francois Gavanou ,Catherine Guttmann ,Joelle le vourch "**Contrôler &Audit**", édition Dunod, paris,2006.
- Hamini Allel," **le contrôle interne et l'élaboration du bilan, comptable**", OPU Alger, 2003.
- Howard-F Stettler, "**Audit :principes et Méthodes Générale**", édition publi-union paris, 1976.
- J.C Becour, H Bouquin, " **Audit Opérationnel, entre prônerait, Gouvernance et performance**", 3eme édition, économica, Paris, 2008.
- Jacques Renard, " **Théorie et pratique de l'audit interne**", édition d'organisation paris, 2010.
- James rosenan, enrnest czempiel, "**Governance without government**", cambridage cambridage université press, 1992.
- Jaques Renard, "**théorie et pratiques de l'audit interne**", édition d'organisation 6eme édition, paris, 2007.
- Jean-pierre allegret, pascal le merrer, "**économie de la mondialisation : opportunités et fractures, de boeck**", 1er édition, Belgique, 2007.

- John G, Helkamp, Leroy F . Indiek , Ralphe. smith, " **principles of accounting**" 2end edition, johnwiley , New york, 1986.
- José Bouaniche," **éthique de l'auditeur , revue de l'institut française d'audit interne IFAI** ", N° 82, mars 2006.
- Joseph v.Carcello, terry L, "**Audit committee characteristics and Auditor dismissals following New going concern reports**", the accounting review vol78,n=01, january, 2003.
- Khalid slameny, solamaljaaidi, " **reviewing the audit exploitation, gap , literature from 1974 to 2007 , i p bj**", volm 01, N° 1, 2009.
- Lawrence .B, sawyer, " **La pratique de l'audit interne**", 2eme édition, Paris, 2000.
- Louis braiotta et all,"**The Audit committee hand book**", published by john wiely &sons,Inc, hoboken, new jersey fifth, edition, 2010.
- Mahdi Saheli et all, " **audit expection gap, auditor responsabilités between India and Iran, international of business and management**", vol 05, N 11, Novembre 2008.
- Mahdi Salehi, "**Review of international comparative management**", volume11 N=5 Nov2010.
- Makram Hhemangui, " **proposition d'une métrique de la qualité de l'audit** : **expérimentation dans le cadre des relations d'agence interne**", la revue de l'association, Francophone de comptabilité, tome 15, volume 1, Paris, Juin 2009.
- Margheim L, Label .w, " **External auditor reliance on internal, auditors when audit risk is hight : some empirical findings**", advances in accounting, vol 8 1990.
- Michel Joras, "**les fondamentaux de l'audit**", 2eme édition, préveentique, Bordeaux 2000.
- Micheline Friédérich, Georges Langlois, alain burlavd, René bonnavlt, DSC G4 " **comptabilité et audit : manuel applications 2008-2009**", éditions foucher, France 2007.
- Mohamed Hamzaoui, "**Audit ,gestion des risque d'entreprise et contrôle interne** " village mondiale, France, 2005.
- Mokhtar Belaiboud, " **pratique de l'audit : apports de l'entreprise, guide synthètique organisation de la fonction présentation des normes IAS/ IFRS**" berti éditions, Alger, 2005.
- Nacer- Eddine Sadi, Ali mazouz," **la pratique du commissariat aux comptes en Algérie**", tome 1, SNC Alger, 1993.
- Olivier Meier, Guillaume Schier, "**Entreprises multinationales (stratégie restructuration gouvernance)**", DUNOD, paris, oct 2005.
- Parent, M. Orange, "**Le gouvernement d'entreprise dan les économie Anglo-Saxonnes**", paris :les cahiers francais, N=277.
- Pierre vernimmen, " **finance d'entreprise**", 5eme édition, dalloz, paris, 2002.
- Ploix Héléne, "**Le dirigeant et le gouvernement d'entreprise**", village mondial paris, 2003.
- Robert Obert, Descf, " **Manuel & Applications , synthèse droit et comptabilité : Audit et commissariat aux comptes aspects internationaux**", 3 édition Dunod Pais, 2002.
- Robert obert, Marie, Pierre Maires, " **comptabilité et audit**", Dunod, Paris, 2007.
- Sardi Antoine, " **audit interne et contrôle bancaire**", édition AFGES, 2002.
- Thierry Wiedemann-Goiran, "**Développement durable et gouvernement d'entreprise :un dialogue prometteur** ", édition d'organisation, paris, 2002.

2 .البحوث :

- Ayadi.N, "**Contrat, confiance et gouvernance :le cas des entreprises publiques agroalimentaires en Algérie**", thèse docteur, option science économique, université montpellier1, France, 2003.
- Herrbach, "**le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approc he par le contrat psychologique**", thèse de doctorat toulouse, 2000.

3.المقال :

- Connelly J ,Limpaphayom p, nagarajan N, "form versus substance : the effect of ownership structure and corporate governance on firm value in Thaïland", **journal of banking and finance**, vol .36, issue, 6 june 2012.
- Ljubojevic c, Ljubojevic G, "building corporate réputation th rough corporate governance " ,**management journal of faculty of management koper** university of primorska, vol 3iss3, 2008.
- Niclas Hellman, " auditor-client international and client usefulness- aswedish case study", **international journal of auditing**, vol 10 issue 2, 2005.
- Saubal Ghoch, " External Audit ing managerial Monitoring and firm valuation : an emperial analysis for India", **International journal of auditing** vol 11 issue 1 2005.
- Shivdasani A, Board composition, "ownership structure and hostile takeovers" , **journal of accounting and économics**, 16, N° 2, 1993.
- Yadong Luo,"Corporate governance and accountability in multinational entreprises : concepts and agenda", **journal of international management,** 2005.

4 .التقرير:

1. Basel committée on banking supervision," **en hancing corporate governance for banking organizations**" ,bank for international settements , july2005.
2. Charles Oman, steven fries, wilkem Buiter, " **La gouvernance d'entreprise dans les pays en développement, entransition et les économies émergentes**", centre de développement de l'OCDE, cahier de politique économique n=23, 2003.
3. Free land C, basel committée, "**guid ance on corporate governance for bank"** 2001.
4. Instrument européen de vois inage et de partenarait, " **document de stratégie pour la période 2007-2010 en Algérie"**.
5. International finance corporation (IFC) the russia, "**corporate governance manual international finance corporation"**, washington, DC، 2004.
6. Investir Magazine, " **l'indépendance de la profession est menacé**e ", interview de Mohamed lamine hamdi, février – mars 2007.
7. The institute of internal auditors (IIA), " **integral to good corporate governance**" 2002.
8. The Institute of international auditors, "**the lessons that lie beneath** ", toneat the top USA, pebrauary2002.

9. United nations dévelopment programme(UNDP), "**governance for sustainable human dévelopment :AUNDP policy document** , N, Y, 1997.

5.التظاهرة العلمية :

1 Alarngir M, "corporate governance-A risk perspective", **paper presented to : corporate governance and re form : paving the way to financial stability and development, a conference organized by the egypt ian banking institute** 7-8may, 2007.
2 Helbling c, j sullivan," Introduction :Instituting corporate governance in developing ,emerging and transitional économies", **in searh for good directors ,a guide to building corporate governance in the 21century center for international private enter prise**, washin gton, 2003.
3 M. Joras, " l'histoire du mot audit , contrôle interne et audit interne", **séminaire association, des auditeurs consultants internes Algérienne, Sheraton club despins** work school, 18-19 juillet ,2000.

6.الانترنيت :

1. Ali Mezghnai, Ahmed Ellouyze, " gouvernement de l'entreprise et qualité de l'information financière", dat de consultation 23/02/2015 http://www.iae.univ_poitiers.fr/afc07/programme/PDF/p185.PDF .
2. David Carassus, Nathalie. Gardes, " audit légale et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations", **conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité**, bordeaux 29-30 septembre 2005, date de consultation10/03/2015. .http:// web.univ=pau.fr/carassus/publications/audit/gouvernance.pdf.
3. EU neighbourhood info centre: dat de consultation 23/02/2015 http://www.enpi-info.eu/medportal/news/latest/34108/
4. IFAC, "Handbook of international auditing, Assurance and ethics pronouncements" part 1, New York, 2008. **Available from** dat de consultation 03/02/2015: http//www.ifac.org
5. L'institut algérien de gouvernance d'entreprise, **Avec le soutien de CIPE ; Etude sur la compréhension et les pratiques de Gouvernance** d'Entreprise ; dat de consultation 19/04/2015 www.hawkama-eldjazair.org ,p2-3.
6. Makram Chemangui, Benoit, Pige," La qualité de l'audit analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisée ", **communication présentée au 25e congrès de l'association Francophone de la comptabilité Orléans** , Mars 2004, date de consultation 28/04/2015 http://www.afcca.com/archives/docs_congres/congres2006/ressources/32.pdf.
7. Michael Jensen, Clifford Smith, "Stockholder, Manager, And Creditor Interests :Applications Of Agency Theory", **Harvard Business School, [on line]**, 1985, date de consultation 04/04/2015 <Available at:http://www.jgxysx.net/wlkc/cwglx_second/admin/webedit /2010929145417855.PDF>p:02.

8. Michael Jensen, W. Mekling, "Theory of the Firm : Managérial Behavior Agency Costs and Ownership Structur", **Journal of Financial Economics, [on line]** Octobre 1976, date de consultation 04/04/2015 <Available at: http://www.sfu.ca/~wainwrig/Econ400/jensen-meckling.pdf >, p05.
9. N.ALOULOU, " L'utilité du rapport d'audit ", 2001, **Université de Sfax**, Tunisia date de consultation 02/05/2015. www.procomptablecom
10. Sabrina Bouheraou ,"Algeria launches corporate governance code, the center for international private Enterprise corporate governance TRENDS", **special publication for the middle east and north africa**, number16 ,2009 ,p03, date de consultation 13/02/2015 http://www.hawkama.net/files/pdf/CGT_16_EN.pdf
11. OCDE (2015), Principes de gouvernement d'entreprise du G20 et de l'OCDE, Éditions OCDE, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264236905-f date de consultation 22/08/2016.
12. The center for international private "Enterprise ,corprate governance TRENDS" ,**special publication for the middle east and north africa**, number13 cairo, summer,2008 ,p02, date de consultation13/02/2015 11/05/2015 http://www.hawkama.net/files/pdf/CGT_Summer_2008.pdf
13. http://www.undp- abic/resources/ac/news.aspx?nid=1128 .
14. OCDE (2015), Principes de gouvernement d'entreprise du G20 et de l'OCDE, Éditions OCDE, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264236905-f date de consultation 22/08/2016.

الملاحق

الملحق رقم : (01) الاستبيان باللغة العربية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة د.مولاي الطاهر –سعيدة–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

استبيان حول دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته
تحية طيبة وبعد...

يقوم الباحث الحالي بإعداد رسالة علمية(دكتوراه) حول موضوع " **دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات** "، ونظرا لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال، وقع اختيارنا عليكم، لذا نرجو من سيادتكم المحترمة الاجابة على جميع عبارات الاستبيان وذلك بوضع علامة(X) في الخانة المناسبة لآرائكم علما بأن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

شكرا على تعاونكم معنا

الباحث : بوفاتح بلقاسم

حوكمة المؤسسات : تعني مجموعة الإجراءات والقوانين والآليات التي تطبق داخل المؤسسة الاقتصادية بهدف تحسين أداء المؤسسة ماليا واداريا، وضمان وحماية جميع الحقوق ذات المصلحة في المؤسسة.
أصحاب المصلحة هم المساهمين، المستثمرين، العمال، الزبائن والموردين، المجتمع ...

القسم الأول : المعلومات الشخصية

نرجوا منكم وضع العلامة (×) في المربع المناسب:

1-الفئة العمرية : أقل من 31 سنة ☐ من31إلى50 سنة ☐

أكبر من 50 سنة ☐

2-الشهادة العلمية : ليسانس ☐ ماجستير- ماستر ☐

مهندس دولة ☐ دكتوراه ☐

أخرى.....

3-التخصص العلمي : مالية ومحاسبة ☐ إدارة أعمال ☐

علوم قانونية ☐

أخرى.....

4-سنوات الخبرة في الوظيفة الحالية : أقل من 5سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

من11إلى25سنة ☐ أكثر من 26سنة ☐

5-المستوى الوظيفي : رئيس مصلحة ☐ عضو مجلس الادارة ☐

مدقق داخلي ☐ عضو لجنة التدقيق ☐

مدقق خارجي ☐

القسم الثاني : محاور الاستبيان

المحور الأول : التدقيق الخارجي

البعد الأول : معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي (الاستقلالية التامة ،الكفاءة العلمية والخبرة العملية بذل العناية المهنية اللازمة)

رقم السؤال	الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	تمتع المدقق الخارجي بالنزاهة والحياد في أداء عمله يساهم في استقلاليته وموضوعيته.					
02	قيام المدقق الخارجي بتقديم استشارات فنية وادارية لنفس المؤسسة محل التدقيق يؤثر سلبا على استقلاليته.					
03	قيام المدقق الخارجي بالتدقيق في نفس المؤسسة لعهدتين متتاليتين يؤثر سلبا على استقلاليته.					
04	يساهم تدني أتعاب المدقق الخارجي وبحثه عن مصادر دخل أخرى إلى إضعاف استقلاليته وموضوعيته.					
05	يتطلب في المدقق الخارجي توفر الكفاءة المهنية والخبرة العملية اللازمتين.					
06	تساهم الكفاءة المهنية و الخبرة العملية للمدقق الخارجي في اكتشافه للأخطاء والغش الوارد في القوائم المالية.					
07	تؤثر طريقة تقاضي أتعاب المدقق الخارجي في الجزائر (الأقل تكلفة) على كفاءة مهنة التدقيق .					
08	تساهم الكفاءة العلمية والخبرة العملية للمدقق الخارجي في التخطيط السليم لعملية التدقيق وتقدير مخاطرها.					
09	قيام المدقق الخارجي بجمع ملفات التدقيق (ملف الدورة ،الملف الدائم) يعتبر كافيا لإثبات بذل العناية المهنية اللازمة.					
10	تمتع المدقق الخارجي بالعناية المهنية اللازمة يساهم على تحديد مواطن الغش والتلاعب بالقوائم المالية.					
11	يعتبر إخفاق المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية هو عدم بذله للعناية المهنية اللازمة.					
12	يقوم المدقق الخارجي بتدقيق أعمال المؤسسة وفقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليهما دوليا.					

البعد الثاني : معايير تفاعل التدقيق الخارجي مع باقي أطراف الحوكمة(مجلس الادارة ،لجان التدقيق التدقيق الداخلي)

رقم السؤال	الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
13	يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الخارجي والداخلي حول مناقشة التطورات وحل المشاكل ذات الاهتمام المتبادل.					
14	يقوم المدقق الخارجي بطلب تنفيذ بعض الأعمال المكملة لأعماله من المدقق الداخلي.					
15	يقوم المدقق الخارجي بالاعتماد في أداء عمله على اختبارات الرقابة الداخلية التي يقوم بها المدقق الداخلي.					
16	يؤثر التدقيق الداخلي على عمل المدقق الخارجي المتعلق بإجراءات تقدير الخطر وتجميع الأدلة.					
17	تقوم لجنة التدقيق بالمؤسسة بتعيين المدققين الخارجيين وعزلهم وتحديد اتعابهم والتأكد من تمتعهم بالاستقلالية التامة.					
18	تقوم لجنة التدقيق بالمؤسسة بمتابعة أعمال المدققين الخارجيين التي يكلّفون بها في أثناء قيامهم بأعمال التدقيق.					
19	تقوم لجنة التدقيق بالمؤسسة بدراسة ملاحظات المدقق الخارجي على القوائم المالية وابداء الرأي فيها قبل عرضها على مجلس الادارة.					
20	يشير المدقق الخارجي في تقريره المقدم إلى مجلس الادارة ولجنة التدقيق عن درجة التزام المؤسسة بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.					
21	يقوم المدقق الخارجي بمساعدة مجلس الادارة على توجيه استراتيجية المؤسسة نحو تعظيم قيمة المساهمين وحماية مصالحهم.					
22	يقوم المدقق الخارجي بمساعدة مجلس الادارة على التقييم الموضوعي لمصالح المؤسسة بضمان سلامة ونزاهة التقارير المالية للمؤسسة على نحو مستقل عن الادارة التنفيذية.					
23	يقوم المدقق الخارجي بمساعدة مجلس الادارة على مراجعة الهيكل الخاص بالتعويضات والحوافز الممنوحة للعمال وكبار المسؤولين.					
24	يقوم المدقق الخارجي بالكشف لمجلس الادارة عن المخاطر التي تعترض المؤسسة وأهم الحلول لمواجهتها.					

البعد الثالث : المعايير الضابطة لعمل التدقيق الخارجي (الافصاح والشفافية ،حماية حقوق المساهمين حماية حقوق أصحاب المصالح)

رقم السؤال	الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
25	تستخدم المؤسسة موقعها الالكتروني على شبكة الانترنيت لنشر قوائمها المالية للأطراف المستفيدة منها.					
26	يساهم تدقيق المدقق الخارجي للقوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة والتدقيق في تحقيق الشفافية في التقارير المالية.					
27	يساعد تقرير المدقق الخارجي في الحكم على مدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية ومستوى الافصاح للمعلومات.					
28	يساهم المدقق الخارجي بتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية بزيادة درجة الشفافية والثقة والوضوح في التقارير المالية للمؤسسة.					
29	يقوم المساهمين بمساءلة ومحاسبة المدققين الخارجيين ومناقشة تقريرهم خلال جلسات الجمعية العامة.					
30	يقوم المدقق الخارجي بضمان متابعة كل ما يخص المساهمين والدفاع عن حقوقهم أمام مجلس الادارة.					
31	يقوم المدقق الخارجي في ضمان المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية للمؤسسة كالتصويت بصفة شخصية أو الانابة					
32	يساهم المدقق الخارجي في ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين بالاطلاع على التقارير المالية للمؤسسة حال صدورها.					
33	يساهم المدقق الخارجي في استفادة جميع الأطراف ذات المصلحة من مختلف المعلومات الملائمة والهامة التي تحتويها القوائم المالية.					
34	تساهم تأشيرة المدقق الخارجي في القوائم المالية من اطمئنان أصحاب المصالح بأن المعلومات صادقة و حقوقهم محترمة.					
35	يساهم المدقق الخارجي في العمل على تأكيد و احترام حقوق أصحاب المصالح كما يحددها القانون.					
36	يقوم المدقق الخارجي بالعمل على ايجاد آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين أداء المؤسسة بتزويدهم بالمعلومات المتعلقة بذلك.					

المحور الثاني : حوكمة المؤسسات

رقم السؤال	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
37	يقوم مجلس الادارة بممارسة مهامه ومسؤولياته كما حددها القانون.					
38	هناك معاملة متساوية بين المساهمين في المؤسسة في ممارسة كافة حقوقهم.					
39	هناك مستوى عالي من الافصاح والشفافية وتوفير فرص متساوية لمستخدمي المعلومات.					
40	هناك اطار فعال لتطبيق حوكمة المؤسسات في مؤسستكم.					
41	يوجد اطار قانوني لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.					
42	هناك دور لأصحاب المصالح في تحسين أداء المؤسسة.					

الملحق رقم(02) : الاستبيان باللغة الفرنسية

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Dr : Tahar Moulay –Saida-
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des sciences économiques

Questionnaire sur le rôle d'audit externe dans l'activation

de gouvernance d'entreprise

Le chercheur en train de préparer la thèse de doctorat sur le sujet « le rôle de l'audit externe dans l'activation de la gouvernance d'entreprise».
En raison de votre expérience scientifique et pratique dans ce domaine, nous vous avons choisi.
Nous espérons que vous répondez à toutes les phrases du questionnaire en cochant (x) la case appropriée par vos opinions en sachant que les informations obtenues vont être utilisées uniquement pour la recherche scientifique.

Merci pour votre aide.

Chercheur : **BOUFATAH Belkacem**

Gouvernance d'entreprise : Désigne un ensemble d'actions des lois et des mécanismes qui sont appliquées aux seins des entreprises économiques afin d'améliorer la performance de l'entreprise financièrement et administrative, et d'assurer la protection de tous les droits et intérêts des parties prenantes de l'entreprise.

Les parties prenantes sont les actionnaires, les investisseurs, les travailleurs, les clients et les fournisseurs, la communauté,…

Section1 : Information Personnelles

J'espère que vous mettez la marque (X) dans la case Appropriée :

1- Groupe d'Age : Moins de 31 ☐ De 31 à 50 ☐

Plus de 50 ☐

2- Diplôme Licence ☐ Master-Magister ☐

Ingénieur d'état ☐ Doctorat ☐

Autres ☐

3- Spécialisation scientifique : Finances et comptabilité ☐ Droit des affaires ☐

Sciences juridiques ☐ Autre ☐

4- Années d'expérience dans le poste actuel: Moins de 5 ☐ De 5 à 10 ☐

De 11 à 25 ☐ Plus de 26 ☐

5-Niveau de carrière :

Chef Service ☐ Membre de conseil d'administration ☐

Audit interne ☐ Membre comité d'Audit ☐

Audit Externe ☐

Section 02 :Les axes du questionnaire

le premier axe : Audit externe

La 1ère dimension : les normes se basent sur les processus d'audit externes (l'indépendance complète, la compétence scientifique, l'expérience pratique plutôt que la prise en charge professionnelle requise).

N	Questions	Entièrement d'accord	D'accord	Sans avis	En désaccord	Tout à fait en désaccord
01	L'auditeur externe jouit de l'intégrité et de l'impartialité dans l'exercice de son travail et contribue à son indépendance et à son objectivité.					
02	L'auditeur externe qui fournit des conseils techniques et administratifs à la même entreprise qui est auditée peut nuire à son indépendance.					
03	L'auditeur externe vérifie la même entreprise pour deux (02) périodes consécutives peut nuire à son indépendance.					
04	La faiblesse des honoraires de l'auditeur externe contribue à la recherche d'autres sources de revenus peut conduire à l'affaiblissement de son indépendance et de son objectivité.					
05	L'auditeur externe doit être, impérativement, en possession des compétences professionnelles et des expériences pratiques nécessaires.					
06	Le Professionnalisme ainsi que l'expérience pratique de l'auditeur externe contribues à la détection des erreurs de et des fraudes contenues dans les états financiers.					
07	Les honoraires en Algérie (les moins coûteuses) de l'auditeur externe influent sur l'efficacité de la profession d'audit.					
08	La compétence scientifique et l'expérience pratique du l'auditeur externe contribuent dans la planification de l'audit et l'évaluation des risques.					
09	Le regroupement des dossiers à contrôler (fichier en cours et fichier permanent) par l'auditeur externe est suffisant pour juger de l'intérêt accordé et du professionnalisme nécessaire à leur prise en charge.					

10	Le professionnalisme ainsi que l'intérêt accordé à la prise en charge des dossiers par l'auditeur externe contribuent à l'identification des fraudes et des manipulations des états financiers.					
11	L'échec de l'auditeur externe pour détecter la fraude et la manipulation dans les états financiers sont tributaires de l'absence de professionnalisme nécessaire et d'intérêt accordé à la prise en charge des dossiers.					
12	L'auditeur externe auditionne les travaux des diverses institutions conformément aux normes comptables reconnues et acceptées au niveau international.					

La 2ème dimension : les **normes** est **l'interaction** entre l'audit externe et les autres parties de la gouvernance d'entreprise (conseil d'administration, comités d'audit, audit interne).

N	Questions	Entièrement d'accord	D'accord	Sans avis	En désaccord	Tout à fait en désaccord
13	Il existe une complémentarité entre l'auditeur interne et l'auditeur externe en ce qui concerne les traitements, les développements et les résolutions des situations à intérêt commun.					
14	Pour ces propres travaux, l'auditeur externe demande à l'auditeur interne de réaliser certaines actions complémentaires.					
15	En application de certains tests de contrôle interne réalisés par l'auditeur interne, l'auditeur externe exécute ainsi tous ces travaux.					
16	l'Audit interne affecte le travail de l'auditeur externe relativement aux procédures d'évaluation des risques et la compilation de preuves.					
17	La commission d'audit de l'entreprise désigne les deux (02) auditeurs externes séparément, fixe leurs honoraires et s'assure qu'ils jouissent de la plus large indépendance.					
18	La commission d'audit de l'entreprise se charge du suivi des travaux confiés aux deux (02) auditeurs externes.					

19	La commission d'audit de l'entreprise étudie les observations et remarques formulées par l'auditeur externe sur les états financiers et y exprime leur avis avant de les exposer au Conseil d'Administration (CA).					
20	L'auditeur externe, dans un rapport détaillé présenté aux membres du Conseil d'Administration (CA) et à la commission d'audit, exprime le degré d'implication de l'Entreprise dans l'application des principes de gouvernances des institutions.					
21	L'auditeur externe contribue et signifie au Conseil d'Administration (CA) les orientations stratégiques applicables à l'Entreprise dans le sens de maximiser les valeurs des actionnaires tout protégeant leurs intérêts.					
22	L'auditeur externe aide le conseil d'administration sur l'évaluation objective des services de l'Entreprise en garantissant l'authenticité des rapports financiers de la société indépendamment de l'administration exécutive.					
23	l'auditeur externe assisté par un conseil d'administration à revoir sa structure de rémunération et d'incitation pour les travailleurs et les hauts fonctionnaires.					
24	l'auditeur externe et de communiquer au conseil d'administration sur les risques pour l'entreprise et les solutions les plus importantes pour les satisfaire.					

La 03ème dimension : les normes le contrôle du travail d'audit externe (divulgation et transparence La protection des droits des actionnaires, Protéger les droits des intervenants).

N	Questions	Entièrement d'accord	D'accord	Sans avis	En désaccord	Tout à fait en désaccord
25	Il y a une communication bidirectionnelle entre l'interne et l'auditeur externe au sujet de discuter des développements et la résolution de problèmes d'intérêt commun.					
26	La demande du l'auditeur externe pour la mise en œuvre de certains travaux et la complété par son auditeur interne.					

27	l’auditeur externe sur la base de la performance de son travail sur les tests de contrôle interne effectués par l'auditeur interne.					
28	l’Audit interne affecte sur le travail de l’auditeur externe sur les procédures d'évaluation des risques et la compilation de preuves.					
29	La Fondation du comité de vérification de l’entreprise nomme les auditeurs externes et les isoler et de déterminer leurs honoraires et la confirmation de la pleine jouissance de l'indépendance.					
30	la fondation du comité de vérification de l’entreprise pour assurer le suivi du travail des auditeurs externes qui leur sont confiées dans le cadre de l'exécution des actes de vérification.					
31	la Fondation du Comité de vérification de l’entreprise et d’étudier les notes de l’auditeur externe des états financiers et d'exprimer une opinion avant la présentation au Conseil d'administration.					
32	l’auditeur externe souligne dans un rapport présenté au Conseil d'administration et du comité de vérification du degré d'engagement de l'organisation à appliquer les principes des institutions gouvernementales.					
33	l’auditeur externe aide le conseil d'administration et d’orienter la stratégie de l’entreprise visant à modifier la valeur actionnariale et de protéger leurs intérêts.					
34	l’auditeur externe aide le conseil d'administration sur l'évaluation objective pour le souci d'assurer la sécurité de l'intégrité de l'information financière de la Société vers une administration indépendante.					
35	l’auditeur externe assisté par un conseil d'administration à revoir sa structure de rémunération et d'incitation pour les travailleurs et les hauts fonctionnaires.					
36	l’auditeur externe et de communiquer au conseil d'administration sur les risques pour l’entreprise et les solutions les plus importantes pour les satisfaire.					

le deuxième axe : gouvernance d'entreprise

N	Questions	Entièrement d'accord	D'accord	Sans avis	En désaccord	Tout à fait en désaccord
37	Le conseil d'administration exerce ses missions et ses responsabilités selon la réglementation en vigueur.					
38	Les actionnaires sont traités d'une façon équitable en matière des droits.					
39	On constate un niveau élevé en matière de divulgation, transparence et égalité en ce qui concerne les utilisateurs d'informations.					
40	Il existe un cadre efficace quand à l'application de la gouvernance au niveau de votre entreprise.					
41	Il existe un cadre juridique quand à la protection des droits des actionnaires et les parties prenantes.					
42	lLes parties prenantes ont un rôle dans l'amélioration de la performance de l'entreprise.					

الملحق رقم : (03) قائمة محكمي الاستبيان

إسم المحكم	مكان العمل
أ.د سعيدي يحي	كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير –جامعة المسيلة–
أ.د رزيق كمال	كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير –جامعة البليدة2–
أ.د عبيرات مقدم	كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير –جامعة الأغواط–
أ.د فرحي محمد	كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير –جامعة الأغواط–
د. بن سعيد محمد	كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير –جامعة سيدي بلعباس–
د. فلاق محمد	كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير –جامعة الشلف–
د. بن ثابت علال	كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير –جامعة الأغواط–
د. شلبي عمار	كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير –جامعة سكيكدة–
د. مزياني نورالدين	كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير –جامعة سكيكدة–
د. مقيمح صبري	كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير –جامعة سكيكدة–
د. عدالة لعجال	جامعة طيبة–المدينة المنورة–المملكة العربية السعودية
د. قربة معمر	كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير –جامعة الأغواط– –محافظ حسابات وخبير محاسبي معتمد–
د. جقيدل يحي	كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير –جامعة الأغواط– –محافظ حسابات وخبير محاسبي معتمد–
بيتر بشير	–نائب رئيس المديرية الجهوية للمفتشية العامة للمالية بالأغواط– –محافظ حسابات وخبير محاسبي معتمد–

الملحق رقم : (04) المؤسسات المدروسة

أسماء المؤسسات المدروسة
-سوناطراك مديرية الصيانة.
-المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز (SONALGAZ).
-المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية(ENIE).
-المؤسسة الوطنية في الأشغال في الآبار (ENTP).
-المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات البترولية (NAFTAL).
-مطاحن الأغواط ،تحويل القمح (الصلب واللين) وتوزيعه.
-SOTHIL SPA أعمال التسطيح.
-Construction Bâtiments SPA بناء العمارات.
-اتصالات الجزائر (Télécom).
-المؤسسة الوطنية للنقل (N TV SPA).

الملحق رقم : (05) مخرجات برنامج spss20.0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,694	12

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,850	12

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,913	12

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,743	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,727	36

l'Age

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	-30	19	18,8	18,8	18,8
	31-50	72	71,3	71,3	90,1
	+50	10	9,9	9,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Diplôme

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Licence	61	60,4	60,4	60,4
	Master et magister	29	28,7	28,7	89,1
	Ingénieur	7	6,9	6,9	96,0
	Doctorat	4	4,0	4,0	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Spécialité

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Finance et Comptabilité	74	73,3	73,3	73,3
	Mangement	8	7,9	7,9	81,2
	Droits	8	7,9	7,9	89,1
	Outre	11	10,9	10,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Expérience

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	-05	22	21,8	21,8	21,8
	5-10	39	38,6	38,6	60,4
	11-25	24	23,8	23,8	84,2
	+26	16	15,8	15,8	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Poste

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	C.servise	18	17,8	17,8	17,8
	N.consai état	15	14,9	14,9	32,7
	N.commité d'audit	13	12,9	12,9	45,5
	Auditour enterne	13	12,9	12,9	58,4
	C.compte	42	41,6	41,6	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		t1	t2	t3	t4	TG
N		101	101	101	101	101
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	3,789	3,4744	3,6642	3,6056	3,6333
	Ecart-type	,3364	,41779	,39747	,54961	,32501
Différences les plus extrêmes	Absolue	,072	,110	,088	,112	,107
	Positive	,072	,086	,088	,091	,079
	Négative	-,067	-,110	-,084	-,112	-,107
Z de Kolmogorov-Smirnov		,724	1,109	,882	1,127	1,078
Signification asymptotique (bilatérale)		,671	,171	,417	,158	,195

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
Q1	101	4,4455	,71380
Q2	101	3,1287	1,20552
Q3	101	2,8020	1,10472
Q4	101	3,5545	1,08144
Q5	101	4,6238	,63010
Q6	101	4,4950	,68737
Q7	101	3,4158	1,12488
Q8	101	4,3663	,59536
Q9	101	3,5287	,98654
Q10	101	4,0990	,71421
Q11	101	3,4752	1,10085
Q12	101	3,9307	,87473
t1	101	3,789	,3364
N valide (listwise)	101		

	N	Moyenne	Ecart type
Q13	101	3,7525	,91001
Q14	101	3,3267	1,02087
Q15	101	3,1188	1,07970
Q16	101	3,1881	1,03646
Q17	101	2,4059	,98161
Q18	101	3,2376	1,05970
Q19	101	3,3944	1,03359
Q20	101	4,0000	,81240
Q21	101	3,9621	,89796
Q22	101	4,0297	,76753
Q23	101	3,2772	1,05942
Q24	101	4,0000	,87178
t2	101	3,4744	,41779
N valide (listwise)	101		

	N	Moyenne	Ecart type
Q25	101	2,5050	1,15433
Q26	101	4,2772	,58513
Q27	101	4,1188	,62108
Q28	101	4,0990	,71421
Q29	101	3,5842	,95150
Q30	101	3,1188	,98272
Q31	101	3,0099	,96431
Q32	101	3,4059	,88519
Q33	101	3,8020	,86046
Q34	101	4,2475	,68419
Q35	101	4,0495	,82917
Q36	101	3,7525	,86494
t3	101	3,6642	,39747
N valide (listwise)	101		

	N	Moyenne	Ecart type
Q37	101	3,1188	,98272
Q38	101	3,0099	,96431
Q39	101	3,4100	,88519
Q40	101	3,8020	,86046
Q41	101	4,2475	,68419
Q42	101	4,0495	,82917
t4	101	3,6056	,54961
N valide (listwise)	101		

Q1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	4	4,0	4,0	4,0
	3,00	1	1,0	1,0	5,0
	4,00	42	41,6	41,6	46,5
	5,00	54	53,5	53,5	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	5	5,0	5,0	5,0
	2,00	36	35,6	35,6	40,6
	3,00	17	16,8	16,8	57,4
	4,00	27	26,7	26,7	84,2
	5,00	16	15,8	15,8	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	10	9,9	9,9	9,9
	2,00	40	39,6	39,6	49,5
	3,00	14	13,9	13,9	63,4
	4,00	34	33,7	33,7	97,0
	5,00	3	3,0	3,0	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	7	6,9	6,9	6,9
	2,00	11	10,9	10,9	17,8
	3,00	16	15,8	15,8	33,7
	4,00	53	52,5	52,5	86,1
	5,00	14	13,9	13,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	1,0	1,0	1,0
	3,00	2	2,0	2,0	3,0
	4,00	30	29,7	29,7	32,7
	5,00	68	67,3	67,3	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	1,0	1,0	1,0
	2,00	1	1,0	1,0	2,0
	3,00	2	2,0	2,0	4,0
	4,00	40	39,6	39,6	43,6
	5,00	57	56,4	56,4	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	6	5,9	5,9	5,9
	2,00	17	16,8	16,8	22,8
	3,00	23	22,8	22,8	45,5
	4,00	39	38,6	38,6	84,2
	5,00	16	15,8	15,8	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3,00	6	5,9	5,9	5,9
	4,00	52	51,5	51,5	57,4
	5,00	43	42,6	42,6	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	4	4,0	4,0	4,0
	2,00	25	24,8	24,8	28,7
	3,00	32	31,7	31,7	60,4
	4,00	34	33,7	33,7	94,1
	5,00	6	5,9	5,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	1,0	1,0	1,0
	2,00	3	3,0	3,0	4,0
	3,00	6	5,9	5,9	9,9
	4,00	66	65,3	65,3	75,2
	5,00	25	24,8	24,8	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	4	4,0	4,0	4,0
	2,00	21	20,8	20,8	24,8
	3,00	14	13,9	13,9	38,6
	4,00	47	46,5	46,5	85,1
	5,00	15	14,9	14,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	2	2,0	2,0	2,0
	2,00	8	7,9	7,9	9,9
	3,00	6	5,9	5,9	15,8
	4,00	64	63,4	63,4	79,2
	5,00	21	20,8	20,8	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	2	2,0	2,0	2,0
	2,00	9	8,9	8,9	10,9
	3,00	18	17,8	17,8	28,7
	4,00	55	54,5	54,5	83,2
	5,00	17	16,8	16,8	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	5	5,0	5,0	5,0
	2,00	17	16,8	16,8	21,8
	3,00	28	27,7	27,7	49,5
	4,00	42	41,6	41,6	91,1
	5,00	9	8,9	8,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q15

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	3	3,0	3,0	3,0
	2,00	36	35,6	35,6	38,6
	3,00	16	15,8	15,8	54,5
	4,00	38	37,6	37,6	92,1
	5,00	8	7,9	7,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q16

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	4	4,0	4,0	4,0
	2,00	26	25,7	25,7	29,7
	3,00	26	25,7	25,7	55,4
	4,00	37	36,6	36,6	92,1
	5,00	8	7,9	7,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	19	18,8	18,8	18,8
	2,00	38	37,6	37,6	56,4
	3,00	29	28,7	28,7	85,1
	4,00	14	13,9	13,9	99,0
	5,00	1	1,0	1,0	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q18

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	8	7,9	7,9	7,9
	2,00	16	15,8	15,8	23,8
	3,00	28	27,7	27,7	51,5
	4,00	42	41,6	41,6	93,1
	5,00	7	6,9	6,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q19

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	6	5,9	5,9	5,9
	2,00	10	9,9	9,9	15,8
	3,00	19	18,8	18,8	34,7
	4,00	53	52,5	52,5	87,1
	5,00	13	12,9	12,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q20

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	1,0	1,0	1,0
	2,00	5	5,0	5,0	5,9
	3,00	12	11,9	11,9	17,8
	4,00	58	57,4	57,4	75,2
	5,00	25	24,8	24,8	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	1,0	1,0	1,0
	2,00	10	9,9	9,9	10,9
	3,00	17	16,8	16,8	27,7
	4,00	54	53,5	53,5	81,2
	5,00	19	18,8	18,8	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q22

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	6	5,9	5,9	5,9
	3,00	10	9,9	9,9	15,8
	4,00	60	59,4	59,4	75,2
	5,00	25	24,8	24,8	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q23

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	6	5,9	5,9	5,9
	2,00	20	19,8	19,8	25,7
	3,00	23	22,8	22,8	48,5
	4,00	44	43,6	43,6	92,1
	5,00	8	7,9	7,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q24

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	1,0	1,0	1,0
	2,00	8	7,9	7,9	8,9
	3,00	8	7,9	7,9	16,8
	4,00	57	56,4	56,4	73,3
	5,00	27	26,7	26,7	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	23	22,8	22,8	22,8
	2,00	33	32,7	32,7	55,4
	3,00	18	17,8	17,8	73,3
	4,00	25	24,8	24,8	98,0
	5,00	2	2,0	2,0	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q26

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	2	2,0	2,0	2,0
	3,00	1	1,0	1,0	3,0
	4,00	65	64,4	64,4	67,3
	5,00	33	32,7	32,7	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q27

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	4	4,0	4,0	4,0
	3,00	2	2,0	2,0	5,9
	4,00	73	72,3	72,3	78,2
	5,00	22	21,8	21,8	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q28

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	1,0	1,0	1,0
	2,00	1	1,0	1,0	2,0
	3,00	12	11,9	11,9	13,9
	4,00	60	59,4	59,4	73,3
	5,00	27	26,7	26,7	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	1,0	1,0	1,0
	2,00	15	14,9	14,9	15,8
	3,00	24	23,8	23,8	39,6
	4,00	46	45,5	45,5	85,1
	5,00	15	14,9	14,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q30

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	6	5,9	5,9	5,9
	2,00	19	18,8	18,8	24,8
	3,00	39	38,6	38,6	63,4
	4,00	31	30,7	30,7	94,1
	5,00	6	5,9	5,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q31

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	6	5,9	5,9	5,9
	2,00	24	23,8	23,8	29,7
	3,00	38	37,6	37,6	67,3
	4,00	29	28,7	28,7	96,0
	5,00	4	4,0	4,0	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q32

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	2	2,0	2,0	2,0
	2,00	14	13,9	13,9	15,8
	3,00	33	32,7	32,7	48,5
	4,00	45	44,6	44,6	93,1
	5,00	7	6,9	6,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	1,0	1,0	1,0
	2,00	9	8,9	8,9	9,9
	3,00	16	15,8	15,8	25,7
	4,00	58	57,4	57,4	83,2
	5,00	17	16,8	16,8	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q34

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	1,0	1,0	1,0
	2,00	1	1,0	1,0	2,0
	3,00	5	5,0	5,0	6,9
	4,00	59	58,4	58,4	65,3
	5,00	35	34,7	34,7	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q35

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	1,0	1,0	1,0
	2,00	5	5,0	5,0	5,9
	3,00	11	10,9	10,9	16,8
	4,00	55	54,5	54,5	71,3
	5,00	29	28,7	28,7	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q36

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	3	3,0	3,0	3,0
	2,00	6	5,9	5,9	8,9
	3,00	17	16,8	16,8	25,7
	4,00	62	61,4	61,4	87,1
	5,00	13	12,9	12,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Q37

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide
Valide	1,00	6	5,9	5,
	2,00	39	38,6	38,
	3,00	31	30,7	30,
	4,00	19	18,8	18,
	5,00	6	5,9	5,
	Total	101	100,0	100,

Q38

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide
Valide	1,00	24	23,8	37,
	2,00	38	37,6	23,
	3,00	29	28,7	28,
	4,00	06	5,9	5,
	5,00	4	4,0	4,
	Total	101	100,0	100,

Q39

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide
Valide	1,00	3	3,0	3,
	2,00	14	13,8	13,
	3,00	33	32,7	32,
	4,00	45	44,6	44,
	5,00	6	5,9	5,
	Total	101	100,0	100,

Q40

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide
Valide	1,00	3	3,0	3,
	2,00	12	11,6	11,
	3,00	16	15,8	15,
	4,00	53	52,8	52,
	5,00	17	16,8	16,
	Total	101	100,0	100,

Q41

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide
Valide	2,00	2	2,0	2,
	3,00	14	13,8	13,
	4,00	50	49,5	49,
	5,00	35	34,7	34,
	Total	101	100,0	100,

Q42

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide
Valide	1,00	2	2,0	2,
	2,00	10	9,9	9,
	3,00	12	11,8	11,
	4,00	50	49,6	49,
	5,00	27	26,7	26,
	Total	101	100,0	100,

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
t1	23,568	100	,000	,7888	,722	,855
t2	11,412	100	,000	,47442	,3919	,5569
t3	16,794	100	,000	,66419	,5857	,7427
t4	11,074	100	,000	,60561	,4971	,7141
TG	19,581	100	,000	,63325	,5691	,6974

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,888[a]	,788	,782	,23822

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	8,603	3	2,868	31,123	,000[b]
	Résidu	8,938	97	,092		
	Total	17,541	100			

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,001	,413		,003	,997
	t1	,420	,094	,338	4,466	,000
	t2	,442	,081	,441	5,456	,000
	t3	,178	,087	,169	2,047	,043

ملخص:

تحاول هذه الأطروحة معالجة دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باعتباره آلية من آليات الرقابة، خاصة في ضل الجهود المبذولة من طرف الدولة لتطوير، وتحسين الأداء التسييري لمؤسساتها، ولهذا تم التركيز على البعد الجديد الذي أصبح يتمتع به التدقيق الخارجي في اطار حوكمة المؤسسات، وعليه جاءت الدراسة الميدانية كمحاولة لتقييم واقع وخصوصيات تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر، اضافة للاطار القانوني المنظم لمهنة التدقيق الخارجي، من خلال عقد سلسلة لقاءات وحوارات واستقصاء باستخدام الاستبانة والمقابلة شمل المهنيين (المدققين الخارجيين، وإطارات المحاسبة والتدقيق بالمؤسسات الاقتصادية)، وأظهرت النتائج بأن هناك ادراك قوي، واجماع كبير على أن توفر المدقق الخارجي على المقومات الشخصية، وتكامله مع باقي أطراف الحوكمة خدمة لحماية المساهمين، وأصحاب المصالح من شأنه العمل على تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الكلمات المفتاحية : التدقيق الخارجي، حوكمة المؤسسات، مجلس الادارة، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي، الافصاح والشفافية، المساهمين، أصحاب المصالح

Résumé :

Cette thèse essaye de traiter le rôle de l'audit externe dans l'activation de la gouvernance des entreprises économiques algériennes étant donné qu'il est considéré comme un des outils de contrôle c'est pour cela qu'on s'est focaliser sur la nouvelle dimension dont jouit l'audit externe dans le cadre de la gouvernance des entreprises. En outre du cadre juridique qui organise la profession de l'auditeur externe, on a pu arriver à travers une série de rencontres et dialogues en utilisant le questionnaire et l'interview avec les professionnels (les auditeurs externes, cadres de la comptabilité dans les entreprises économiques) a des résultats qui font apparaître une forte conscience et consensus que la disponibilité des éléments de la personnalité quand à l'auditeur externe et sa complémentarité avec les différentes parties de la gouvernance sont considérées comme une protection pour les actionnaires et les parties prenantes, ce qui peut activer la gouvernances des entreprises économiques algériennes.
Les mots clés : Audit externe, gouvernances des entreprises, conseil d'administration, comités d'audit, audit interne, divulgation et transparence, les actionnaires, les parties prenantes.

Abstract :

This thesis is trying to address the role of the external audit in the activation of the Algerian economic institutions governance as a mechanism of control mechanisms, especially in the lost of efforts by the state to develop, improve to institutions performance, and that the focus was on the new dimension that has become enjoyed by external audit within the framework of corporate governance and it was the field study in an attempt to assess the reality and the specifics of the application of corporate governance in Algeria, in addition to the legal framework regulating the profession of external audit, through meetings and dialogues chain survey using questionnaire and interview included professionals (external auditors, and the frames of accounting and auditing economic institutions), the results showed that there a strong perception, a large consensus that the availability of the external auditor on personal ingredient, and its integration with the rest of the parties to the service of governance to protect shareholders and stakeholders will work on activating the Algerian economic governance institutions .
Key words: external audit, corporate governance, the board of directors, audit committees, internal audit disclosure and transparency, shareholders, stakeholders