



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: تدقيق محاسبي

آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص
فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية
دراسة ميدانية لعينة من الممارسين المهنيين والأساتذة
الجامعيين

تحت إشراف:

أ. بن موسى البشير

د. نصير أحمد

من إعداد الطالبات:

✓ نقودي مريم

✓ سالم سارة

✓ غربي ايمان

لجنة المناقشة

د. عابي خليدة أستاذة محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي رئيسا

أ. بن موسى البشير - د. نصير أحمد أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

أ. دريدي البشير أستاذة محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2017



الشكر والتقدير

نتوجه بالشكر لله عز وجل على تيسيره وتوفيقه لنا لإنجاز هذا العمل المتواضع عملاً

بقوله تعالى "لأن شكرتم لأزيدنكم"

انطلاقاً من العرفان بالجميل فإنه ليسرني أن أتقدم بالشكر الامتتان إلى استاذنا ومشرفنا بن موسى البشير على مساعدته لنا دون أن يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة وتشجيعه لنا وحمدًا لله بأن يسره في دربنا ويسر به أمرنا وعسى يطيل عمره ليبقى نبراساً في نور العلم والعلماء.

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم بمناقشة هذه المذكرة وإغنائهم

بمقترحاتهم القيمة.

كما نتقدم بجزيل الشكر واسمنا بعبارات التقدير إلى كل أساتذة الجامعة بالوادي على كل المساعدات والتوجيهات التي قدموها لنا من أجل إنجاز وإتمام هذا العمل دون أن ننسوا جميع الأساتذة في كل مراحل الدراسة.

كما نتقدموا بتشكراتنا إلى كافة طلبة ماستر محاسبة وتدقيق 2018 وكل حاملي راية العمل.

وفي النهاية يسرنا أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من مد يد العون لنا في مسيرتنا العلمية.



قال الله تعالى: (وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

الحمد لله الذي علم الانسان أن وسيلته الكفاح وغايته النجاح.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة نبي الرحمة، ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من إجتهدت وحرصت على نشأتي وتربيتي، إلى من غمرتني بحبها وعطفها وحنانها، إلّمن يعجز اللسان على الثناء عليها والقلم عن وصف فضلها، إلى من حملتني وهنا على وهن، سهرت لسهري وفرحت لفرحي واحتضنت الأحزان من أجل سعادتي، إلى من جعل الله الجنة تحت قدميها "أمي الغالية" حفظها الله.

إلى من أكن له الهيبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون إنتظار، إلى من أحمل لقبه بكل افتخار، من علمني مواجهة الصعاب وعلمني أن الحياة تجارب وشجعتني على المثابرة والإجتهد، إلى "أبي الغالي" حفظه الله.

إلى رفيق دربي إلى من تيسر معي نحو الحلم خطوة بخطوة، بذرناه معا وحصدناه معا وسنبقى معا بإذن الله، إلى من ساندني وآزني في دربي العلمي إلى زوجي الصابر حفظه الله. وإلى قرة العين وبهجة الفؤاد فلذتا أكبادي أنثائي نائي وحنان، إلى اختي وفقها الله في دراستها وإلى إخواني وزوجاتهم وبناتهم، وإلى روح عمي الطاهرة "عبد الغني" رحمه الله واسكنه فردوس الأعلى.

وإلى كل من تعب من أجلنا وساندنا وإلى كل اساتذتنا الكرام

إلى من احتوهم ذاكرتي ولم تحتويهم مذكرتي....أهدي هذا العمل المتواضع.

سارة



قال الله تعالى: (وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

الحمد لله الذي علم الانسان أن وسيلته الكفاح وغايته النجاح.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة نبي الرحمة، ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من إجتهدت وحرصت على نشأتي وتربيتي، إلى من غمرتني بحبها وعطفها وحنانها، إلّمن يعجز اللسان على الثناء عليها والقلم عن وصف فضلها، إلى من حملتني وهنا على وهن، سهرت لسهري وفرحت لفرحي واحتضنت الأحزان من أجل سعادتي، إلى من جعل الله الجنة تحت قدميها "أمي الغالية" حفظها الله.

إلى من أكن له الهيبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون إنتظار، إلى من أحمل لقبه بكل افتخار، من علمني مواجهة الصعاب وعلمني أن الحياة تجارب وشجعتني على المثابرة والإجتهد، إلى "أبي الغالي" حفظه الله.

إلى رفيق دربي إلى من تيسر معي نحو الحلم خطوة بخطوة، بذرناه معا وحصدناه معا وسنبقى معا بإذن الله، إلى من ساندني وآزني في دربي العلمي إلى زوجي الصابر حفظه الله. وإلى قرة العين وبهجة الفؤاد فلذتا أكبادي أنثائي نائي وحنان، إلى اختي وفقها الله في دراستها وإلى إخواني وزوجاتهم وبناتهم، وإلى روح عمي الطاهرة "عبد الغني" رحمه الله واسكنه فردوس الأعلى.

وإلى كل من تعب من أجلنا وساندنا وإلى كل اساتذتنا الكرام

إلى من احتوهم ذاكرتي ولم تحتويهم مذكرتي....أهدي هذا العمل المتواضع.

سارة



الحمد لله على عظيم فضله وكثير عطائه، والصلاة والسلام على أشرف خلقه سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

بأسمى معاني الوفاء أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى صاحبة القلب الحنون التي تعبت كثيرا من أجل راحتنا أُمِّي حبيبتي الغالية حفظها الله ورعاها.

إلى سر نجاحي الذي دعمني وعلمني أن الدنيا كفاح ونضال أُمِّي الغالي حفظه الله ورعاه.

إلى أحبائي "إخواني وإخواني وزوجة أخي" الذين تقاسموا معي حلول الحياة ومرها.

إلى جدتي بشيرة وأم الهناء حفظهم الله ورعاهم وأسكنهم فسيح جنانه.

إلى كل أعمامي وزوجاتهم وحفظهم الله، وعمي البشير الله يرحمه ويسكنه فسيح جنانه.

إلى عمتي بسمة وزوجها حفظهم الله ورعاهم.

إلى خالاتي وأزواجهن وأبنائهم.

إلى من جمعني بهن أحلى ذكريات إلى كافة صديقاتي.

إلى كل شهداء أرض الوطن.

إيمان

الملخص :

هدفت هذه الدراسة لإبراز إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المالية والإفصاح المحاسبي وكيفية الاستفادة منها في حل العديد من المشاكل التي تواجهها الشركات بشكل عام، والمشاكل المالية بشكل خاص، والمتمثلة أهمها في فقدان الثقة والمصدقية الخاصة بالمعلومات المالية للمؤسسات، وهذا من خلال استخدام آليات الحوكمة والتي من أهمها المراجعة الداخلية، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الخارجية، بحيث أن مبادئ هاته الأخيرة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة الممارسة المهنية والذي بدوره ينعكس على مستوى المراجعين، وتزايد دور المراجعة الداخلية والخارجية وضرورة وجود لجان المراجعة وتحقيق الإفصاح والشفافية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة وثيقة بين حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية والخارجية وظهور فجوة التوقعات ومستوى وجودها ومدى أهمية الإفصاح والشفافية.

الكلمات المفتاحية : آليات حوكمة الشركات، فجوة التوقعات، المراجع الداخلي، المراجع الخارجي.

Abstract:

This study tries to highlight the contribution of corporate governance in achieving the quality of financial and accounting disclosure information and how to utilize them in solving many of the problems faced by companies in general, particularly the financial problems, most importantly, loss of confidence and credibility in the information for financial institutions, the use of governance mechanisms through, the most important internal audit, the board of directors, audit committee, external audit, so that the principles of this latter play a big role in the development of the profession of professional practice which in turn reflects on the level of reviewers, and the growing role of internal and external audit and the need for audit committees and mage disclosure and transparency. This study concluded that there is a close relationship between corporate governance and internal and external audit and the emergence of expectations gap and the level of its existence and how important alafsahoalshvaviih.

Keywords: corporate governance mechanisms, the expectations. Gap, external

فهرس المحتويات

فهرس الموضوعات

الصفحة	العنوان
	الاهداء
	الشكر والتقدير
	الملخص
I	فهرس المحتويات
VI-I	فهرس الأشكال و الجداول
VII	قائمة الملاحق
أ-د	المقدمة
	الفصل الأول : الدراسة النظرية
02	تمهيد
40-05	المبحث الأول : مفاهيم عامة حول متغيرات الدراسة.....
14-05	المطلب الأول : ماهية حوكمة الشركات.....
33-15	المطلب الثاني : الإطار النظري للمراجع الداخلي والراجع الخارجي وفجوة التوقعات.....
40-33	المطلب الثالث : علاقة حوكمة الشركات ببيئة الممارسة المهنية
49-41	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
43-41	المطلب الأول : دراسات السابقة لحوكمة الشركات
46-44	المطلب الثاني : الدراسات السابقة عن المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وفجوة التوقعات.....
49-46	المطلب الثالث: الدراسات السابقة لعلاقة حوكمة الشركات ببيئة الممارسة المهنية
50	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
52	تمهيد.....
56-53	المبحث الأول : الإطار المنهجي لدراسة الميدانية
45-53	المطلب الأول : مكونات ومنهجية الدراسة
55-54	المطلب الثاني : إعداد الاستبيان
56	المطلب الثالث : الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل الاستبيان
74-57	المبحث الثاني : تحليل نتائج الاستبيان
58-57	المطلب الأول : إجراءات صدق الأداء
71-59	المطلب الثاني : تحليل نتائج الاستبيان
74-71	المطلب الثالث : اختبار الفرضيات
75	خلاصة الفصل.....
78-77	الخاتمة
85-80	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول والأشكال

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-2)	الإحصائية الخاصة باستثمارات الاستبيان .	53
(2-2)	مقياس ليكارت الخماسي .	55
(3-2)	معامل الثبات الفا كرونباخ ومعامل الصدق لدراسة .	57
(4-2)	معامل الالتواء والتفلطح لمحاور الدراسة .	58
(5-2)	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	59
(6-2)	توزيع افراد العينة حسب العمر .	60
(7-2)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .	61
(8-2)	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة .	62
(9-2)	توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية	63
(10-2)	المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الأول .	64-65
(11-2)	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثاني .	66-67
(12-2)	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثالث .	68-69
(13-2)	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الرابع .	70-71
(14-2)	ارتباط بين آليات حوكمة الشركات والمراجع الداخلي والخارجي.	72
(15-2)	الارتباط بين حوكمة الشركات والمراجع الداخلي والخارجي.	72
(16-2)	الارتباط بين بيئة المراجع الداخلي والخارجي وفجوة التوقعات.	73
(17-2)	الارتباط بين حوكمة الشركات وفجوة التوقعات.	74

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات في الشركة	(1-1)
22	مكونات فجوة التوقعات في المراجعة.	(2-1)
59	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(1-2)
60	توزيع أفراد العينة حسب العمر	(2-2)
61	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	(3-2)
62	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	(4-2)
63	توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية	(5-2)

قائمة الملاحق

قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	استمارة الاستبيان
02	قائمة المحكمين
03	مخرجات نظام SPSS

فهرس الجداول والأشكال

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-2)	الإحصائية الخاصة باستثمارات الاستبيان .	
(2-2)	مقياس ليكارت الخماسي .	
(3-2)	معامل الثبات الفاكرونيخ ومعامل الصدق لدراسة .	
(4-2)	معامل الالتواء والتفلطح لمحاور الدراسة .	
(5-2)	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	
(6-2)	توزيع افراد العينة حسب العمر .	
(7-2)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .	
(8-2)	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة .	
(9-2)	توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية	
(10-2)	المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الأول .	
(11-2)	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثاني .	
(12-2)	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثالث .	
(13-2)	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الرابع .	
(14-2)	ارتباط بين آليات حوكمة الشركات والمراجع الداخلي والخارجي.	
(15-2)	الارتباط بين حوكمة الشركات والمراجع الداخلي والخارجي.	
(16-2)	الارتباط بين بيئة المراجع الداخلي والخارجي وفجوة التوقعات.	
(17-2)	الارتباط بين حوكمة الشركات وفجوة التوقعات.	

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات في الشركة	(1-1)
	مكونات فجوة التوقعات في المراجعة.....	(2-1)
	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(1-2)
	توزيع أفراد العينة حسب العمر	(2-2)
	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	(3-2)
	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	(4-2)
	توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية	(5-2)

قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	استمارة الاستبيان
02	قائمة المحكمين
03	مخرجات نظام SPSS

المقدمة

عرفت مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة أزمة المسؤولية والمصداقية وفقدان الثقة، نتيجة لتزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستويين المحلي والعالمي والذي بدوره أدى إلى انهيار الكثير من الوحدات الاقتصادية من خلال ضياع حقوق أصحاب المصالح بها من جهة، وإلى فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية لهذه الوحدات من جهة أخرى، مما أدى تساؤل العديد من مستخدمي تقارير المراجعة وقوائم المؤسسات المفلسة عن سبب عدم إعطاء مراجعي الحسابات إشارات تحذير بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك المؤسسات، ويمكن القول أن تلك الانتقادات الواسعة الموجهة إلى مكاتب المراجعة تعبر عن التباين الموجود بين اعتقادات مستخدمي القوائم المالية لمسؤوليات مراجع الحسابات، وبين اعتقاد وإدراك المراجع نفسه لتلك المسؤوليات وهذا ما أدى إلى ظهور ما أستخدم عليه تسمية فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية، وأصبح هذا الأخير الشغل الشاغل لمختلف الباحثين وأصحاب المؤسسات في إيجاد آليات تعمل على تقليص هذه الفجوة التي أدت إلى زعزعة الثقة لمستخدمي القوائم المالية بالنسبة للخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة، الأمر الذي ينعكس على مصداقيتهم في القوائم المالية والتي تمثل مصدر المعلومات الأساسي لاتخاذ القرارات.

مما سبق كان الاهتمام بتطبيق الحوكمة كمخرج سريع وحل متكامل وفعال لكل هذه السبلات، وبذلك حاز الاهتمام لمختلف الباحثين في المجالات المحاسبية والاقتصادية والإدارية والقانونية وغيرها، وأصبحت حقلا خصبا للبحث والدراسة للاستفادة من مزاياها وإيجابياتها المتعددة.

الجزائر لا تعيش بمعزل على العالم ولا بد لها من مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الممارسة المهنية وتفعيل مؤسساتها الاقتصادية لمسايرة هذه التطورات من خلال متخذي القرارات من جهة والمحافظة على أصحاب المصالح (المساهمين، المتعاملين،) من جهة أخرى، عن طريق الشفافية والمصداقية لمخرجات المعلومات المحاسبية المعدة للتقارير المالية والعمل على تكاملها سواء الصادرة من المراجع الداخلي أو الخارجي لتقليص فجوة بين المراجعين في مخرجاتهم (القوائم المالية) المستخدمة في اتخاذ القرارات، ولهذا أصبح لزاما على المؤسسات تطبيق آليات التي تعمل على تقليص هذه الفجوة، من هنا يمكن طرح التساؤل الرئيسي لإشكالية هذه الدراسة والمتمثل في:

❖ الاشكالية الرئيسية

- ما مدى مساهمة آليات حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية؟

ومن خلال الاشكالية الرئيسية يمكن طرح الأسئلة الفرعية بناءً على التساؤل الرئيسي إلى:

✓ ماهي آليات الحوكمة وكيف تؤثر على مستخدمي القوائم المالية؟

✓ هل هناك دلالة احصائية بين حوكمة الشركات وبيئة المراجعة؟

✓ هل هناك علاقة بين بيئة المراجعة وفجوة التوقعات؟

✓ هل آليات حوكمة الشركات تؤثر في بيئة المراجعة؟

❖ فرضيات البحث:

للإجابة على التساؤلات الفرعية تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

✓ الافصاح والشفافية لهما تأثير كبير على مستخدمي القوائم المالية.

✓ توجد علاقة بين حوكمة الشركات وبيئة المراجع الداخلي والخارجي..

✓ توجد علاقة بين بيئة المراجع الداخلي والخارجي وفجوة التوقعات.

✓ تؤثر آليات حوكمة الشركات في المراجع الداخلي والخارجي.

❖ أهمية الدراسة:

ترجع أهمية الدراسة للعناصر التالية:

- التأكيد على أهمية التوسع في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية الجزائرية، والاستفادة منها في تطوير الممارسة المحاسبية وتطوير مهنة المراجعة وبالتالي تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الجزائرية مما سينعكس على البيئة الاقتصادية الجزائرية بالإيجاب؛
- تبحث الدراسة عن مدى تأثير تطبيق آليات الحوكمة في الجزائر على فجوة التوقعات من وجهة نظر أطراف بيئة الممارسة المهنية في العالم بصفة عامة وبالجزائر بصفة خاصة؛
- ندرة البحوث التطبيقية التي أجريت في مجال العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وأثرها على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية.

- الأهمية المتزايدة لموضوع آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات، وما له من دور على مستوى جودة عملية المراجعة ونجاح وازدهار المؤسسة.

❖ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقات التأثيرية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر على فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

- دراسة علاقة فجوة التوقعات ببيئة المراجعة.

- بيان دور آليات حوكمة الشركات في محاولة تضيق الفجوة.

❖ حدود الدراسة:

- الحدود الزمانية: تم انجاز هذه الدراسة خلال السنة الجامعية 2017/2018؛

- الحدود المكانية: تم إجراء الجانب التطبيقي للدراسة بالجزائر على عينة من محافظي الحسابات، المراجعين الداخليين، خبراء محاسبين، مدراء ماليين، أعضاء مجالس الإدارة، أساتذة جامعيين.

❖ صعوبات البحث:

- رفض بعض الاستبيان من قبل المراجعين وعدم الإجابة عليه.

❖ منهجية البحث:

للاجابة على الإشكالية وإثبات صحة الفرضيات من عدمها، قمنا بالجمع بين المنهج التجريبي والمنهج الوصفي والتاريخي، حيث اعتمد المنهج التجريبي للربط بين الجانب النظري للبحث والواقع التطبيقي له باستخدام برنامج (SPSS)، والمنهج التاريخي لتحقيق العمق لمتغيرات الدراسة، والمنهج الوصفي استخدم لتحقيق الشمول والوصول إلى توازن البحث وذلك من خلال استخدام أدوات التحليل الإقتصادي بداية من جمع المعلومات والبيانات غن طريق الاستبيان وصولاً إلى تحليلها.

❖ محتوى الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية وتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتقسيم البحث إلفصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي حيث تناولنا:

الفصل الأول: بعنوان الإطار النظري للدراسة، والذي بدوره قسما إلى مبحثين:

المبحث الأول : الجانب النظري لمتغيرات الدراسة.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة .

الفصل الثاني :تناولنا فيه مبحثين:

المبحث الأول: بعنوان الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني : تحليل نتائج الاستبيان

الفصل الأول

الدراسة النظرية

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في السنوات القليلة الماضية في عالم الأعمال نظرا للمتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة وما صاحبها من تطورات سواء على الصعيد القانوني أو الاقتصادي، وهدفت هذه الدراسة إلى تحليل مفهوم كل من حوكمة الشركات وفجوة التوقعات في المراجعة وبيان دور آليات حوكمة الشركات في محاولة تضيق تلك الفجوة مما زاد الاهتمام بتطبيق مبادئها، بحيث يرتبط مفهوم الحوكمة ارتباطا وثيقا بالمراجعة . التي كشفت أن عدم تطبيق الحوكمة بالشكل المطلوب من حدتها وهز ثقة المستثمرين وجميع المصالح على أداء الشركات.

ولإظهار الموضوع بشكل أوضح قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول متغيرات الدراسة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول متغيرات الدراسة.

نهدف من خلال هذا المبحث إلى التعرف على ماهية حوكمة الشركات وهذا على مستوى المطلب الأول، الإطار النظري للمراجع الداخلي والمراجع الخارجي وفجوة التوقعات على مستوى المطلب الثاني، أما في المطلب الثالث سنتطرق إلى العلاقة بين حوكمة الشركات ومتغيرات الدراسة.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

إن مفهوم حوكمة الشركات Governance Corporate من المفاهيم الحديثة أصبح اهتمام متزايد من قبل المنظمات الدولية والحكومات وأسواق المال وكبار المستثمرين خاصة في أواخر التسعينات وبداية القرن الحالي وذلك عقب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول العالم إضافة إلى انهيار كبريات الشركات العالمية الأمريكية منها.

الفرع الأول: تعريف حوكمة الشركات وأهميتها.

أولاً: تعريف حوكمة الشركات.

يعد مصطلح الحوكمة الترجمة التي راجت للمصطلح Corporate Governance "أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي تم الإتفاق عليها، فهي: "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة".

تعريف الأول: تعرف منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركات ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغير من المساهمين¹.

تعريف الثاني: تعرف مؤسسة التمويل الدولي IFC الحوكمة بأنها "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"².

تعريف الثالث: كما عرف أدريان كادبوري في تقريره 1992 (الشهير بتقرير كادبوري) عن الجوانب المالية لحوكمة الشركات:

" حوكمة الشركات هو: النظام الذي تدار وتراقب به الشركات، مجالس الإدارة مسئولة عن حوكمة الشركات، ودور المساهمين في الحوكمة هو انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين، والتأكد من أن هناك هيكل حوكمة ملائم وفي مكانه. إن مسئولية المجلس تتضمن وضع الأهداف الاستراتيجية للشركة، وتوفير القيادات التي تحقق

¹ طارق عبد العالي حماد، حوكمة الشركات، - مفاهيم، المبادئ، التجارب، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 9.

² محمد ياسين غادر، مداخلته بعنوان: محددات الحوكمة ومعاييرها، الملتقى العلمي الدولي حول: عولمة الإدارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنا، اليوم 15-17 ديسمبر 2012، ص 12.

هذه الأهداف، ومراقبة إدارة العمل، ورفع التقارير للمساهمين أثناء فترة ولايتهم، التأكد من أن مجلس الإدارة يلتزم بالقوانين واللوائح، ويعمل لمصلحة المساهمين أعضاء الجمعية العامة¹.

من خلال ما سبق نستنتج تعريف شامل لحوكمة الشركات على أنه "هو نظام شامل يتضمن مقاييس لأداء الإدارة الجيد ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة في المنشأة داخليا وخارجيا من التأثير بصفة سلبية على أنشطة المنشأة.

ثانيا: أهمية حوكمة الشركات.

يمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات في ما يلي:

❖ بالنسبة للشركات:

✓ إن تطبيق مبادئ حوكمة يساعد الشركات على خلق بيئة عمل سليمة تعيين الشركة على تحقيق أداء أفضل مع توافر الإدارة الجيدة ولذا تكون القيمة الاقتصادية للشركة أكبر، بالإضافة إلى أن الحوكمة الرشيدة تساعد الشركة على الوصول إلى اسواق المال والحصول على التمويل اللازم بتكلفة أقل مما يعينها على التوسع في نشاطها وتقليل المخاطر وبناء الثقة مع اصحاب المصالح².

✓ ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة إدارة الشركات أمام مساهميها مع ضمان وجود مراقبة مستقلة على المحاسبين والمراجعين للوصول إلى القوائم المالية على أساس محاسبية صحيحة³.

✓ تجنب الانزلاق في المشاكل محاسبية ومالية ودرء حدوث الإنهيارات المصرفية⁴.

✓ حظيت حوكمة الشركات "Corporate Governance" بالعديد من الاهتمام في الآونة الأخيرة نتيجة لعدد من حالات الفشل الاداري والمالي التي منيت بها العديد من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة ودول شرق آسيا على سبيل المثال. ومن خلال دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا الفشل الاداري والمالي، تبين أن انعدام أسلوب حوكمة الشركات يمكن للقائمين على الشركة من الداخل، سوء كانوا مجلس الإدارة أو المديرين أو الموظفين العموميين من تفضيل مصلحتهم الشخصية على حساب مصلحة المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين مثل الموظفين والموردين وعموم الجمهور⁵.

¹ عثمان ميرة، أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال مع الإشارة إلى الجوائز رسالة ماجستير، جامعة المسيلة، 2011-2012، ص 14.

² دادن عبد الغني، سعيدة تلي، مداخلت بعنوان: فعالية الحوكمة ودوره في الحد من الفساد الإداري، المتنق الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خير، بسكرة، يومي 6-7، 2012، ص 1.

³ عبد الرزاق حسن الشيخ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية وانعكاسها على سعر السهم، رسالة ماجستير، المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 16.

⁴ فيصل محمود الشواوي، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، 2009، ص 128.

⁵ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري الدار الجامعية للنشر، 2016، ص 26.

❖ بالنسبة للمساهمين:

- ✓ توضيح الوضع المالي للمؤسسة من خلال القيام بالإفصاح الكامل لأدائها مما يساعد المساهمين في تحديد مختلف المخاطر المترتبة على عمليات الاستثمار في الشركة¹.
- ✓ الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات².
- ✓ تكمن أهمية حوكمة الشركات في كونها عملية ضرورية لضمان تحقيق أهداف المؤسسة، لاسيما ما يتعلق بتنفيذ دور الجمعيات العامة للمساهمين للاضطلاع بمسؤولياتهم، وحماية دورهم الرقابي على أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في هذه الشركات، بما يكفل حماية حقوق أصحاب المصالح³.
- ✓ الشفافية والدقة والوضوح في البيانات المالية التي تصدرها الشركات في كافة المعاملات القوائم المالية، وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات⁴.
- الفرع الثاني: أهداف و معايير حوكمة الشركات.
- تعدد أهداف ومعايير حوكمة الشركات في ما يلي:
- أولاً: اهداف حوكمة الشركات.

تسعى الحوكمة من خلال الأهداف إلى تحقيق رفع كفاءة أداء المؤسسات ووضع الأنظمة الكفيلة بتخفيف أو تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير مقبولة ووضع أنظمة الرقابة على أداء تلك المؤسسات ووضع هيكل يحدد توزيع كافة الحقوق والمسؤوليات وتحديد القواعد والإجراءات المخططات المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة، من هنا نستخلص الأهداف كالتالي⁵:

- ✓ تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها؛
- ✓ فرض الرقابة الفعالية على أداء الوحدات الاقتصادية وتدعيم المساءلة المحاسبية بها، لرفع درجة الثقة فيها؛
- ✓ ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية؛
- ✓ تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية؛
- ✓ زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال لتدعيم المواطنة الاستثمارية؛

¹ محسن أحمد الخيزري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، طبعة الاولى، القاهرة، مصر، 2005، ص 58.

² هيدوب ليلي رمة، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات، رسالة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص 18.

³ الأمين نصية، أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في القطاع العام، رسالة ماستر، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2014-2015، ص 11.

⁴ هندة سعادة وآخرون، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2016-2017، ص 22.

⁵ بلخير بوهياشة، دور محافظة الحسابات في ضبط حوكمة الشركات، رسالة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص 26.

- ✓ الحصول على التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة؛
- ✓ مراعاة مصالح الأطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم؛
- ✓ تحقيق الشفافية العدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة للجهات المعنية؛
- ✓ تحقيق فرصة مراجعة الأداء من خارج أعضاء الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات لتحقيق رقابة فعالة ومستقلة.

ثانيا: معايير حوكمة الشركات

إن حوكمة الشركات تتميز بعدة مقاييس نظرا لوجهة اختلاف العلماء على مفهومها من بين هذه المؤسسات OCED, BIS مثلا في لجنة BASEL ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك.

أ - معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:

- ✓ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات المتضمنة في:
 - تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها ملزمة التناسق مع أحكام القانون.
 - ايضاح في تقسيم المسؤوليات بين السلطات التنظيمية والتنفيذية.
- ✓ حفظ حقوق المساهمين:

حيث يمكنه أن يقدموا قراراتهم في اختيار مجلس الإدارة ومراجعة القوائم المالية، وكما لهم الحق في المشاركة في اجتماعات الجمعية العامة ونقل ملكية السهم والحصول على العوائد من الأرباح.
- ✓ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

وذلك من خلال المساواة والإنصاف في التعامل بين حملة الأسهم، حيث لهم الحق في الدفاع عن حقوقهم القانونية ومنحهم تعويضات عند تعرضهم للمخاطر، والتصويت في الجمعية العامة والمشاركة في كل القرارات المقدمة، كما يمكن إطلاع على كافة التعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة.
- ✓ دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة:

المتمثلين في المساهمين، المقترضين، الموردين، مجلس الإدارة، احترام الأطراف المشاركة مع الشركة واحترام حقوقهم القانونية وتعويضهم عن أي انتهاكات يتعرضون لها، ولهم الحق في الحصول على المعلومات وتأمينهم للطرق الخاصة بالتدفقات الرأسمالية.

✓ الإفصاح والشفافية:

الإيضاح عن المعلومات الهامة بدقة وفي الوقت المناسب، إذ تشتمل كافة الأحداث الجوهرية المتعلقة بالشركة بما فيها الوضع المالي، إذ تعتبر الشفافية عن حرية تدفق المعلومات وإعطاء صورة حقيقية لكافة القوائم والتقارير المالية ومؤشرات الأداء، وكذلك الإيضاح عن خبرة أعضاء مجلس الإدارة، ودور مراقبة الحسابات، وذلك من خلال وضع مجموعة من الأجهزة الرقابية وهذا حفاظاً على الشركة¹.

✓ مسؤوليات مجلس الإدارة:

هي تلك الأعمال المحددة والمقيدة بميثاق مجلس الإدارة وكيفية اتخاذ القرار واختيار أعضائه قصد حماية الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح².

ب - معايير مؤسسة التمويل الدولية:

في سنة 2003 وضعت مؤسسة التمويل الدولية للبنك الدولي قواعد وأسس ومعايير مالية وإدارية هدفها دعم الحوكمة داخل المؤسسة وأهم هذه الأسس هي:

- ✓ يجب أن تكون الممارسات جيدة ومقبولة؛
- ✓ إيجاد خطوات جيدة وتضمن الحكم الجيد الجديد؛
- ✓ اسهامات أساسية لتطوير وتحسين الحكم الجيد محلياً؛
- ✓ القيادة الجيدة³.

ت - معايير الحوكمة للمؤسسات والإدارات العامة:

تعتبر أسس وخصائص حوكمة الشركات مكتملة للأسس التي تحكم الشركات في ظل القوانين واللوائح المنظمة لها في OCED مبادئ منظمة للتعاون الاقتصادي والتنمية:

- ✓ التأكيد على وجود إطار تنظيمي وقانوني فعال للمؤسسات والإدارات العامة.
- ✓ اعتماد وحدات المراجعة الداخلية.
- ✓ المعاملة المتساوية لحملة الأسهم.
- ✓ العلاقات مع الأطراف ذات المصالح من خلال تفعيل وحدات للمراجعة الداخلية.

¹ لطرش أسماء، "الحوكمة كآلية للحد من الفساد المالي في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماستر، مالية وحوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص 23.

² مرجع نفسه، ص 24.

³ محمد ياسين غادر، "محددات الحوكمة ومعاييرها"، مؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، يومي 15/17 ديسمبر، 2012، ص 21-22.

✓ الشفافية والإفصاح من خلال تفعيل عمل الأجهزة الرقابية.

✓ مسؤوليات مجالس إدارة المؤسسات العامة¹.

الفرع الثالث: خصائص وآليات حوكمة الشركات.

المقصود بمبادئ حوكمة الشركات القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري المؤسسة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها،

أولاً: خصائص حوكمة الشركات وأطر تحقيقها:

أ - خصائص حوكمة الشركات

✓ الإنضباط: أي اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛

✓ الشفافية: أي تقييم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛

✓ الإستقلالية: أي لا يوجد تأثير وضغوطات غير لازمة للعمل؛

✓ المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛

✓ المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة؛

✓ العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعة اصحاب المصلحة في المنشأة؛

✓ المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد².

ب - أطر تحقيقها:

لقد ظهرت العديد من المبادئ الهادفة لوضع مبادئ حوكمة الشركات، تهدف إلى تعزيز الصلاحيات

وللتطبيق السليم لها، ولقد رست على ستة مبادئ وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999، بينما تضمنت الورقة الصادرة سنة 2004 ستة مبادئ وتمثل هذه المبادئ في ما يلي³:

1. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات المصالح : يجب أن يعمل إطار حوكمة الشركات بأن

يعمل على رفع وتعزيز مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، ويبين

بوضوح تقسيم المسؤوليات فيها بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

¹ لطرش أسماء، مرجع السابق، ص ص 24-25.

² بطين عبد المالك، دور حوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة خدمية، رسالة ماستر، مالية وحاكمة المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص 05.

³ قرواني أسامة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومة المالية والإفصاح المحاسبي ، رسالة ماستر، محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-

2015، ص 5.

2. حفظ حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك : تشمل حق الملكية الأسهم، تسهيل مشاركة فاعلة للمساهمين عند إتخاذ القرارات مثل: اختيار أعضاء مجلس الإدارة، المشاركة في أرباح الشركة، مراجعة القوائم المالية، حق المساهمين في المشاركة في الجمعية العامة.

3. المعاملة المتساوية للمساهمين : يجب أن يضمن اطار حوكمة الشركات المعاملة العادلة لجميع المساهمين ويقصد بها المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وأيضا حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، حمايتهم من عمليات الاستحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الانحياز في المعلومات الداخلية وكذلك حقهم في الاطلاع على جميع المعلومات مع أعضاء مجلس الادارة أو المديرين التنفيذيين.

4. حماية حقوق أصحاب المصالح : ينبغي أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات حماية حقوقهم اصحاب المصالح من حملة السندات والبنوك والعاملين كما يحددها القانون بما في ذلك تأكيد احترام حقوقهم وإيجاد وسائل لمشاركة مع ضمان فرصة حصولهم على المعلومات المتصلة بذلك.

5. الإفصاح والشفافية: ينبغي أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات تحقيق الشفافية والافصاح التدقيق في الوقت الملائم، وبأسلوب يتفق مع معايير الجودة المحاسبية والمالية بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة وأهدافها وحق الأغلبية من حيث المساهمة، وحقوق التصويت وأعضاء مجلس الإدارة ومكافآتهم والمديرين التنفيذيين والمرتببات والمزايا الممنوحة لهم والنتائج المالية والتشغيلية للشركة والأداء الملكية وعوامل المخاطرة والمسائل المادية المتصلة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح وأسلوب ممارسة السلطة الادارية مع القيام بمراجعة القوائم المالية السنوية عن طريق مراجع خارجي مستقل بهدف إتاحة التأكيد الخارجي للأسلوب المستخدم في اعداد القوائم المالية.

6. مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات مسؤوليات مجلس الإدارة وأن تتضمن مساءلة المجلس من قبل الشركة والمساهمين، ومن مهام المجلس مراجعة وتوجيه استراتيجية الشركة والموازنات السنوية الأنفاق الرأسمالي وخطط النشاط ووضع أهداف الأداء ومتابعة التنفيذ مع القيام بإختيار المديرين التنفيذيين وتقرير المرتببات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم والتقييم الموضوعي لشؤون الشركة¹.

ثانيا: آليات حوكمة الشركات

يتم تطبيق الحوكمة من خلال مجموعة من الآليات صنفتم إلى آليات حوكمة داخلية وأخرى خارجية. سيتم تناول هذه الآليات بشكل مختصر وكما يأتي:

¹ هاني محمد خليل، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين ، رسالة ماجستير، المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة،

أ - آليات الداخلية لحوكمة الشركات:

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

❖ **المراجع الداخلي:** تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ إنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة. حيث يقوم المدققين الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوك للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري المالي.

فقد أكدت لجنة كادبوري cadbur committee 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 بها¹.

❖ **لجنة المراجعة :** أقرت عدة لجان عبر العالم ضرورة إنشاء لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية كـلجنة (Treadway Commmission) سنة 1987، لجنة (Cadbury) سنة 1992، لجنة (Rubbon Committee Blue) سنة 1999. وفي سنة 2002 أكد قانون (Sarbanos-Oxly) على إلزام جميع المؤسسات بتكوين لجان المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث الإنهيارات المالية في المستقبل وذلك عن طريق التأكيد على أهمية إعداد القوائم المالية وأيضا دورها في زيادة استقلالية كل من المراجع الخارجي والداخلي، فأصبحت بذلك لجان المراجعة أحد الدعائم الأساسية بنجاح تطبيق حوكمة المؤسسات باعتبارها حلقة وصل بين المراجعة الخارجية ومجلس الإدارة، ويؤكد (Larry et al, 2002) وأن من مهام لجان المراجعة الإطلاع على عمليات المراجعة الخارجية فضلا عن المراجعة الداخلية. وفي سنة 2003 تم إصدار تقرير سميث (Smith Rebot)، والذي تضمن العديد من التوصيات المتعلقة بدور ومسؤوليات لجان المراجعة وكيفية الإفصاح عنها في التقارير السنوية للمؤسسات، كما طالب هذا التقرير المؤسسات بضرورة أن يكون لجان المراجعة تقريرا سنويا يتم نشره بحيث يتضمن الواجبات التي تم تنفيذها خلال السنة من قبل أعضاء لجنة المراجعة. وتماشيا مع القانون السابق طالبت العديد من البورصات المالية المؤسسات المسجلة فيها بضرورة قيام لجنة المراجعة بهذه المؤسسات لإصدار تقرير خاص بها يرفق ضمن القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات توضح فيه لجنة المراجعة مسؤوليات التي قامت بتنفيذها خلال الفترة ورأيها في الإفصاح عن المعلومات والتقارير المالية. سوف يؤدي تطبيق

¹ بن عبد العزيز هدى، الحوكمة ودورها في فعالية واستقلالية المراجعة الخارجية رسالة ماستر، فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص 26، 27.

تلك الإجراء بطبيعة الحال إلى الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات مما يزيد من درجة الثقة التي يمنحها المستفيدون في تقارير المراجعة حول مختلف التقارير المالية للمؤسسات¹.

ب - آليات الخارجية لحوكمة الشركات:

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغط التي تمارسها المنظمات الدولية المهمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة، ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي:

❖ منافسة سوق المنتجات والخدمات وسوق العمل :

تعد منافسة سوق المنتجات (أو خدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات. حيث إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة)، فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس. إذن إن منافسة سوق المنتجات (أو Labor Market الخدمات) تهدب سلوك الإدارة، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالية للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني إن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد الملائمة للتعيين انه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

❖ الإندماجات والاككتسابات:

مما لا شك فيه الاندماجات والاككتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في انحاء العالم، لأن الاككتسابات آلية مهمة من آليات الحوكمة في الولايات المتحدة الامريكية على سبيل المثال، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الادارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الادارات ذات الأداء المنخفض عند ما تحصل عملية الاككتساب أو الاندماج.

❖ التدقيق أو المراجعة الخارجية:

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام.

¹ مفيدة بن عثمان، "دور حوكمة المؤسسات في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في الجزائر"، مجلة الجزائرية للتنمية في الاقتصادية - عدد 06، جوان 2017، ص

يؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات

الحوكمة في الإشراف Oversight، التبصر Insight، والحكمة Foresight.

✓ ينصب الإشراف على التحقيق مما إذا كانت الشركات المملوكة للدول تعمل ما هو مفروض أن عمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي.

✓ أما التبصر فانه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج.

✓ وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة.

ولإنجاز كل دور من الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي، وتدقيق الأداء، والتحقق والخدمات الاستشارية¹.

❖ التشريع 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. فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes-Oxly Act متطلبات جديدة على الشركات العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي (CFO) ومدير الشؤون المالي (CEO) الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالية بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة، كما أنط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزيائنها بلجنة التدقيق².

الفرع الرابع: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.

هناك أربع أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتجنب إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهي كالتالي:

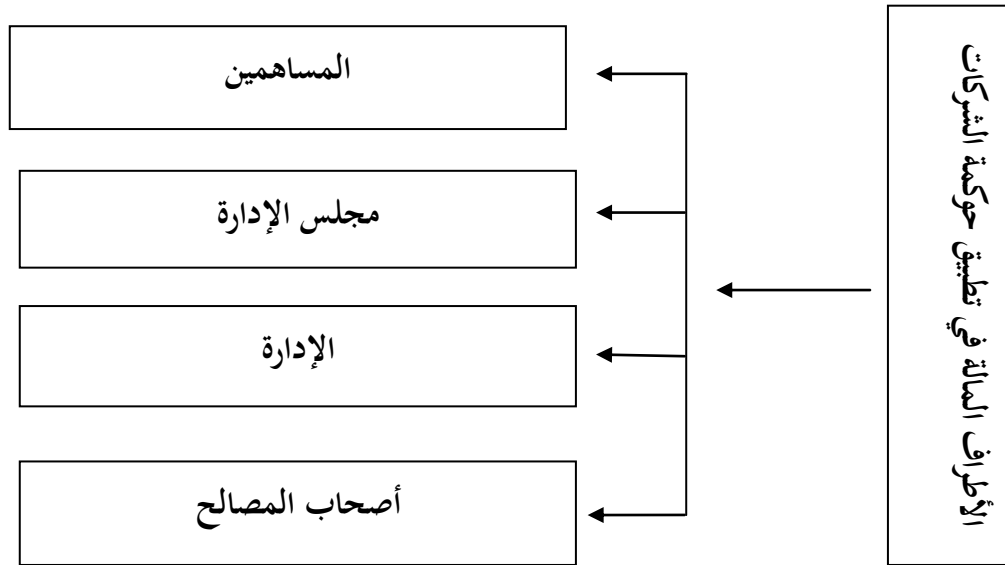
- **المساهمين**: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لإستثماراتهم وأيضاً تعظيم قيمة الشركة ومن لهم الحق في إختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

¹ بن عبد العزيز هدى، مرجع السابق، ص 27، 28.

² بن عبد العزيز هدى، مرجع السابق، ص 28، 29.

- **مجلس الإدارة:** وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل: أصحاب المصالح ومجلس الإدارة، يقوم بإختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية الشركة بالإضافة إلى الرقابة المحافظة على حقوق الملكية للمساهمين¹.
- **الإدارة:** هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقدم الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر غدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.
- **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال الموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار².

الشكل: (1-1): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في المعالجة الفساد المالي الإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الاسكندرية (مصر)، 2009، ص 20.

المطلب الثاني: الإطار النظري للمراجع الداخلي والمراجع الخارجي وفجوة التوقعات.

¹ بطين عبد المالك، دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة خدمية، رسالة ماستر، مالية وحاكمية المؤسسات، جامعة محمد خير، بسكرة، 2014-2015، ص 33.

² شراد محمد أصيل، المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر، رسالة ماستر، مالية وحاكمية المؤسسات، جامعة محمد خير، بسكرة، 2015-2016، ص 25.

لقد اهتمت أدبيات المراجعة وخاصة خلال العقدین الآخرين بإجراء محاولات عديدة لفهم وتحديد نطاق وأسباب الفجوة المجودة بين المراجعين من جهة والأطراف المستخدمة لخدماته من جهة أخرى بخصوص التوقعات المرتبة بأهداف أداء مهمة المراجعة وطبيعة عمل ودور ومسؤوليات المراجعين في تنفيذها وأهمية ما تقدمه هذه العملية للأطراف المستخدمة ومن ثم إيجاد الحلول لتلك المعضلة .

الفرع الاول: مفاهيم حول المراجع الداخلي:

يعتبر المراجع الداخلي من الوسائل الهامة لإدارة المؤسسة للتأكد والتحقيق من الالتزام الوحدات الإدارية فيها بالسياسات المالية والإدارية والتشريعات والأنظمة المالية والإدارية والسياسات العامة المتبعة فيها .

1. تعريف المراجع الداخلي:

لقد تعددت تعريفات المراجع الداخلي وتنوعت فيما يلي ذكر بعض أهم التعريفات:

التعريف الأول: التعريف القديم لمعهد المدققين الداخلي فه و"وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل الشركة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة للشركة وذلك بهدف مساعدة أفراد على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية من خلال تزويدهم بالتحليلات، التوصيات، المشورة والمعلومات المختصة بفحص الأنشطة وتشمل أهداف التدقيق أيضا توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة"¹ .

التعريف الثاني: "النشاط التقييمي المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم الخدمات الوقائية للإدارة"² .

التعريف الثالث: تعريف التدقيق الداخلي حسب لجنة طرائق التدقيق: "Committee of Sponsoring of Organization of the Treadway".

"التدقيق الداخلي هو عمليات تتأثر بمجلس ادارة المؤسسة الادارة الافراد الاخرين في المؤسسة، يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية³ :

. كفاءة العمليات.

. الاعتماد على التقارير المالية.

. الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها".

¹ براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014، ص 64.

² يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي ضبط الأداء المالي والإداري رسالة ماجستير، المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 31.

³ رحو خيرة، دور التدقيق في إدارة مخاطر المؤسسة، رسالة ماستر، محاسبة والتدقيق المراقبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2007، ص 12.

ومن خلال هذه التعريفات يمكن أن نستخلص تعريف شامل للمراجع الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل مهم جدا لأنه يمثل أحد الدعائم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية للشركة.

2. أنواع المراجع الداخلي:

هناك العديد من الأنواع التي تندرج تحت إطار التدقيق الداخلي، تتمثل فيما يلي¹:

❖ **التدقيق المالي:** ويقصد به تحليل النشاط الإقتصادي للمؤسسة وتقييم الأنظمة المحاسبية وأنظمة المعلومات التقارير المالية، ومدى الاعتماد عليها.

❖ **تدقيق الالتزام:** ويقصد به مراجعة الضوابط الرقابية المالية من الالتزام بالأنظمة والتشريعات السياسات والإجراءات.

❖ **التدقيق التشغيلي:** ويقصد به المراجعة الشاملة للوظائف المختلفة داخل المنشأة، للتأكد من كفاءة وفاعلية وملائمة هذه الوظائف من خلال تحليل الهياكل التنظيمية وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف المنشأة من خلال هذه الوظائف.

❖ **التدقيق الإداري:** ويشمل عملية تقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر والرقابة ضمن نطاق أهداف المنشأة.

3. أهمية المراجع الداخلي:

لقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي، وأصبحت نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المنشأ، بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية، وتعود أهمية هذه الوظيفة للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات، بحيث اعتبرت هذه الوظيفة كصمام الأمان في يد الإدارة. وتظهر أهمية التدقيق الداخلي للإدارة من خلال تقديم الخدمات التالية²:

✓ خدمات وقائية: حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بتأكد من وجود الحماية الكافية للوصول، وحماية السياسات الإدارية من الانحرافات عند التطبيق الفعلي لها.

✓ خدمات تقويمية: حيث تعمل هذه الوظيفة على قياس وتقويم فاعلية نظم الرقابة وإجراءاتها في المشروع، ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

✓ خدمات إنشائية (بناءة): حيث تقوم هذه الوظيفة باقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعة داخل المشروع، وطمئن الإدارة على سلامة ودقة المعلومات المقدمة لها.

¹ إبراهيم رباح إبراهيم المدون، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العامة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير، المحاسبة والتدقيق والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 17.

² إيداد حسن سالم، واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير، محاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 28.

- ✓ إن وجود إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي يحقق مجموعة من المنافع والفوائد أهمها:
- ✓ تجنب التكاليف المرتفعة التي تتطلبها عملية التدقيق المستمرة من قبل المدقق الخارجي.
- ✓ يشكل التدقيق الداخلي أداة فعالة تستخدمها الإدارة في رصد فعالية العمليات والتقيد بسياسة الشركة.
- ✓ التأكد من دقة المعلومات الواردة في التقارير المالية، بالإضافة إلى تقيد الوحدات المحاسبية المختلفة بالتعليمات المحددة لإعداد هذه التقارير بكل دقة وكفاءة.

4 . أهداف المراجع الداخلي¹ :

- ✓ التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل في الشركة والتحقيق من تطبيقها؛
- ✓ التأكد من التزام الإدارات والدوائر في الشركة خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة؛
- ✓ اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنف بخية والأنشطة في الشركة، تأكد للمحافظة على الممتلكات والموجودات؛
- ✓ التأكد من صحة البيانات المالية وغير مالية ذات العلاقة مدى الإعتماد عليها، من خلال مراجعة وفحص العمليات ودراسة الضبط الداخلي وتقييم ادارة المخاطر وتدقيق البيانات المالية
- ✓ مراجعة الإجراءات تقييم كفاية رأس المال الموظف في الشركة؛
- ✓ التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- ✓ اعداد التقارير مفصلة دورية على الأقل فصلية أو نصف سنوية بأعمال التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.

الفرع الثاني: مفاهيم حول المراجع الخارجي

يلعب التدقيق الخارجي دورا مهما في الحياة الاقتصادية، ولقد تطور بشكل مواز للتطور الوظيفي لمهنة المحاسبة وللتطور في المنشآت.

1. تعريف المراجع الخارجي.

¹ احلام عون، أهمية التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر ومدى انعكاساتها على حوكمة الشركات رسالة ماستر، فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، 2014-2015، 25.

لقد تعددت التعريف المراجع الخارجي وتنوعت فيما يلي ذكر بعض أهم التعريفات:

التعريف الأول: يعرف التدقيق الخارجي على أنه: "عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام"¹.

التعريف الثاني: ويعتبر تقرير المراجع الخارجي بمثابة المنتج النهائي لوظيفة المراجعة، والذي يتم الاستناد عليه في عملية صناعة القرارات في المواقف التي تكون الوحدة الاقتصادية محل المراجعة طرفاً فيها، الأمر الذي يضيف مزيداً من الأهمية نحو ضرورة بذل العناية والدقة والشفافية في كل مراحل إنتاج هذا التقرير².

التعريف الثالث: يعرف المراجع الخارجي أنه: "شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة محل المراجعة، يعين بواسطة الملاك، ويتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام مراجعته، هدفه الرئيسي هو إبداء رأيه في السلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل المراجعة، وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للمؤسسة"³.

من خلال هذه التعريفات يمكن أن نستخلص تعريف شامل للمراجع الخارجي هو "فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصاً دقيقاً يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سوء أكانت تقريراً عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقريراً عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر ونطبع فيه صورة واضحة وحقيقية للغرض الذي أعد هذا التقرير.

2. أهمية المراجع الخارجي⁴:

في ظل وجود تعارض بين الملاك والدائنين والمجموعات التي تستخدم القوائم المالية كالمستثمرين من ناحية، وإدارة المنشأة التي تتولى إعداد المعلومات من ناحية أخرى، فإن هذه القوائم المالية قد تكون متحيزة لأحد الطرفين، كما أن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية لها أهمية اقتصادية كبيرة بالنسبة لمتخذي القرارات، ولكن مستخدمي هذه المعلومات المالية تنقصهم الخبرة أو يوجد ما يمنعه من التحقق بكل مباشر من المعلومات التي يستخدمونها؛ لذلك فإن هذه العوامل مجتمعة تبين مدى الحاجة إلى التدقيق المستقل أو التدقيق الخارجي، حيث يعتبر المدقق الخارجي عنصراً مهماً للمنشأة وللمستخدمين لقيامه بالعديد من الأمور التي تتعلق بالحوكمة والإقرار المالي.

¹ حماد نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات رسالة ماجستير، مالية ومحاسبية، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، 2007-2008، ص 42.

² نجوى حميدة صالح، دور المراجع الخارجي الليبي في تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية الليبية، رسالة ماجستير، الخاسية، جامعة قار يونس، 2009، ص 24.

³ أسماء حداد، أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، رسالة ماستر، فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016، ص 9.

⁴ رعدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، محاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص 39.

وتتبع أهمية مهنة التدقيق الخارجي من أهدافها، ومع التطور الكبير لأهداف المهنة تزداد أهمية مهنة التدقيق الخارجي، حيث إن قياس فعاليات المنظمات ينال اهتمام الكثير من الأطراف كالمستثمرين والمقرضين وإدارة والجهات الحكومية، ويعتبر التدقيق الخارجي من الوسائل التي تسهم في إعطاء مؤشرات عن فعالية المنشآت، كما وتتبع أهمية التدقيق الخارجي من تعدد الأطراف المستفيدة، حيث يهتم الملاك بالبيانات المالية المدققة ورأي المدقق فيها للحكم على فعالية المنشأة وإمكانية استمرارها في أعمالها الاعتيادية التي قامت من أجلها، كذلك ينظر المستثمرون إلى رأي المدقق الخارجي نظرة جادة حيث يتعرفون من خلال رأيه على الموقف المالي للمنشأة وجدوى الاستثمار منه.

3. أهداف المراجع الخارجي:

تقسم أهداف المراجعة كما يلي¹:

- ✓ المراجعة لإبداء الرأي الفني في القوائم المالية : إن هذا الهدف الأول والرئيسي للمراجعة حيث كان ينظر للمراجعة قديماً على أنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود بالدفاتر والسجلات وأن مهمة المراجع تكون قاصرة على تعقب تلك الأخطاء والغش واكتشافها ويرجع الفضل في الوصول بأهداف المراجعة إلى مرحلة إبداء الرأي الفني المحايد إلى القضاء الإنجليزي، الذي نص صراحة في بعض أحكام القضايا التي أصدرها (1897) أن الهدف من إجراء المراجعة لحسابات إحدى المنشآت ليس من المفروض أن يبدأ المراجع عمله بالشك في كل ما يقدم إليه من دفاتر ومستندات أو في الأشخاص الذين يقدمون إليه البيانات التي تتصل بعملية المراجعة.
- ✓ المراجعة لاكتشاف الأخطاء والغش : تعتبر لاكتشاف الأخطاء والغش هدف فرعي للهدف الرئيسي للمراجعة حيث أن ذلك سوف يتحقق أثناء قيام المراجع بواجباته أثناء تحقيق الهدف السابق، ولكن قديماً مع نشأة علم المراجعة وممارسة المهنة كان ينظر إلى مراجعة الحسابات على أنها وسيلة لتصيد الأخطاء واكتشاف التلاعب والغش والتزوير الذي قد يكون موجوداً في الدفاتر والسجلات المحاسبية وأن مسؤولية المراجع تنحصر في محاولة تعقب ما قد يكون موجوداً من غش وأخطاء والعمل على اكتشافه.
- ✓ المراجعة لمنع الأخطاء والغش : إن منع حدوث الأخطاء والغش أو تقليل فرص حدوثهما وذلك عن طريق أثر العامل النفسي الذي تتركه زيارات المراجع المفاجئة في نفوس الموظفين بالمنشأة وشعورهم بأن أعمالهم سوف تخضع للرقابة الخارجية فيؤدون واجباتهم على خير ما يكون وفي الوقت المناسب.

¹ زاوي موسى عبد الودود، التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير، تدقيق ومراقبة التسير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،

الفرع الثالث: مفاهيم حول فجوة التوقعات:

ظهر استخدام مصطلح فجوة التوقعات في أمريكا عام 1974 من طرف اللجنة في شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمعروفة باسم لجنة كوهين Cohen، التي كلفت بدراسة مسؤوليات المدققين وما إذا كانت توجد فجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المدقق وبين ما يرى أنه يمكن للمدقق أن يقوم به بمعقولية لمقابلة تلك التوقعات، وقد توصلت اللجنة إلى وجود فجوة توقعات في التدقيق.

أولاً: تعريف ومكونات فجوة توقعات.

شهدت أدبيات المراجعة وبالأخص خلال العقدين السابقين محاولات عديدة لفهم وتحديد نطاق وأسباب الفجوة الموجودة بين مراجع الحسابات من ناحية والأطراف المستفيدة من خدماته من ناحية أخرى فيما يتعلق بالتوقعات المرتبطة بأهداف عملية المراجعة وطبيعة عمل ودور مسؤوليات المراجع في تنفيذها واهمية ما تقدمه مثل هذه العمليات للأطراف المستفيدة، وإيجاد الحلول مناسبة لمثل تلك المعضلة.

1 -تعريف فجوة التوقعات:

تعريف Liggio سنة 1975: بأنها عبارة الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية، ومستويات الأداء المهني كما يراها المراجعين أنفسهم، فالفرق بين هذين المستويين من الأداء يعرف بفجوة التوقعات¹.

يعرف Guy & Sullivan سنة 1988: بأنها تشير إلى الاختلاف بين ما يعتقده مستخدمو القوائم المالية والجمهور عامة وبين المراجعين بشأن مسؤوليات المراجعين، وجود وفعالية أعمال المراجعة، وطبيعة علاقات المراجع مع عملاء المراجعة².

يعرف Lee سنة 1994: بأنها التباين بين ما هو متوقع أن يحققه المراجع وبين الأداء الفعلي له، حيث ترتبط تلك الفجوة بالأداء الفعلي للأعمال، وإخفاق المراجع في أداء عمله بالشكل المطلوب.

يمكن أن نستخلص تعريف شامل ومختصر لفجوة توقعات على أساس أنها "الفرق بين ما يتوقعه المستخدمون من المراجعون، بين ما يحصلون عليه الفعل، لهذا اقترح تسمية هذه الفجوة بفجوة التوقعات"³.

1 -مكونات فجوة التوقعات:

¹ مقدم عبيرات، رشيدة خالدي، حوكمة الشركات كآلية للتطبيق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر ، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013.

² رضا إبراهيم، تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعة والمستثمرين، مجلة البحوث المحاسبية الجمعية السعودية المحاسبية، العدد الثاني، سبتمبر 2002، ص 6.

³ رضا إبراهيم، المرجع السابق، ص 6.

طبقا لما تقدم من تعريفات لفجوة التوقعات في المراجعة وما تناولته بالبحث والتحليل نستطيع أن نستكشف من هذه المفاهيم بأن فجوة التوقعات في المراجعة يمكن أن يكون مصدره أحد الأطراف أو كلا الطرفين وهذا ما جاء في دراسة (porter 1993) إذا لخص فجوة التوقع في المراجعة في مكونين ألا وهما فجوة الأداء وفجوة المعقولة، ولهذا نتطرق لتحليل هذين المكونين لفجوة التوقعات في المراجعة.

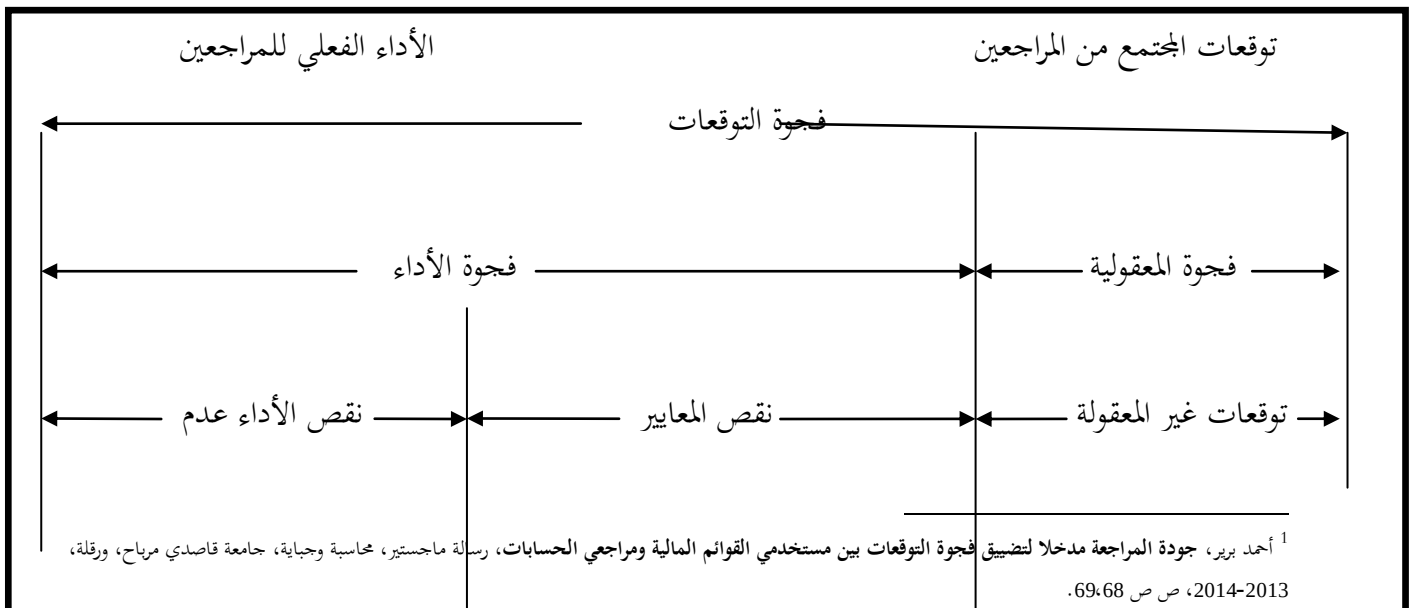
2. 1. فجوة المعقولة reasonableness gab: تمثل فجوة المعقولة الاختلاف بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من مهنة المراجعة، وما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة، أي أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دورا أكثر فعالية للمراجعة مقارنة بما توفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية.

2. 2. فجوة الأداء performance gab: تعتبر فجوة الأداء عن التباين بين ما يمكن توقعه من أداء المراجعين بشكل معقول عن طريق مستخدمي القوائم المالية وبين ما يتصوره هؤلاء المراجعين من أدائهم الفعلي، ويمكن تحليل هذه الفجوة إلى عنصرين:

2. 2. 1. فجوة المعايير الناقصة déficient standards gab: هي عبارة عن التباين في الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة، ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في معايير المراجعة.

2. 2. 2. فجوة الأداء الناقص déficient performance: وتعرف على أنها الفجوة بين واجبات وفقا لمعايير المراجعة وبين الأداء الفعلي له يطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في الأداء¹. ويوضح الشكل التالي تلك المكونات كما يلي:

الشكل رقم (1-2): مكونات فجوة التوقعات في المراجعة



كفاية أو قصور في الأداء

عدم كفاية أو قصور المعايير

المهام و الواجبات الحالية للمراجع وفقاً

المهام و الواجبات التي يمكن توقعها

للمعايير والإصدارات المهنية

بشكل معقول من المراجع

(إعتماداً على التكلفة والعائد)

المصدر: porter, Brenda, "An Empirical study of the audit Expectation performance Gap" Accounting and Business research, Vol.24, No.73,(1993)P.50

ومن خلال الشكل السابق ندرك أن مكونات فجوة التوقعات الذي جاء به بورتير (1993 porter) في دراسته اعتمد على البيئة الخارجية للمراجعة وهذا من خلال التطرق للأبعاد المحددة لعملية المراجعة وكل ماله صلة بخدمات المراجعة كالمستخدمين للقوائم المالية وتحديد توقعاتهم المعقولة ومدى إدراك هؤلاء لهذه الخدمات وكذلك تناول المعايير المؤطرة لعملية المراجعة ومدى الالتزام بها في ظل تكوين المراجع العلمي والعملية في حين يمكن عرض مكونات فجوة التوقعات من خلال مدخل آخر في ظل تناول الدراسات لهذه الفجوة إذا نجد دراسات أضافت إلى التصنيفات السابقة عوامل وتجاهلت بعض العوامل الأخرى، ويعتبر من أبرز العوامل المضافة لمكونات فجوة التوقعات في المراجعة الاستقلالية وفجوة التأهيل وعدم المعرفة، كما أضافت دراسات أخرى مكون آخر وهو فجوة الجودة والتي تنبثق من محاور أساسية هي بمثابة فروع لتلك الفجوة الجزئية وهم وسائل الاتصال وفجوة المسؤولية وفجوة برامج الرقابة على الأداء، ومن خلال استطلاع التصنيفات السابقة لفروع فجوة التوقعات في المراجعة يمكن أن نحلل مكونات تلك الفجوة من خلال التصنيف التالي:

1 . فجوة الاستقلال : تتمثل فجوة الاستقلال في انحراف السلوك الفعلي للمراجع عن الاستقلال المتوقع منه وفقاً لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الشك لدى مستخدمي القوائم المالية بأن التقرير النظيف هو عبارة عن مؤشر على استمرار وازدهار المؤسسة.

2 . فجوة المسؤولية : تعتبر فجوة المسؤولية على مقدار التباين و الاختلاف في مدى فهم مستخدمي القوائم

المالية المجتمع لواجبات والمسؤوليات على عاتق مراجع الحسابات مع إدراك وأداء المراجع لتلك الواجبات والمسؤوليات ويبرز الاختلاف في مدى الالتزام بمعايير المحددة وقدرة المعايير على تحسين الأداء ومدى إدراك وفهم المراجع وتطبيق هذه المسؤوليات والواجبات.

3. فجوة التأهيل: إن تزايد الشك في مدى حصول المراجع على التأهيل العلمي والعمل الكافي من قبل المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية ومن المستفيدين من الخدمات المهنية الذي يمكنه من اكتشاف كافة الأخطاء والغش والتدليس والتصرفات غير القانونية لإدارة العميل هو محدث لفجوة التوقعات في المراجعة.

4. فجوة الجودة: تنشأ فجوة الجودة من المقدار الذي يشعر به المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية في نتائج المراجعة من كونها قد تمخضت عن أداء يغيب عنه الاتصال والتواصل مع الأطراف الأخرى في مهامه بالصورة التي تتوقعها الأطراف الخارجية مع قصور في برامج ومعايير الرقابة على الأداء المهني .

5. فجوة التوصيل: يعتبر الهدف الأساسي للرقابة على الحسابات هو توصيل نتائج الفحص والتقرير إلى مستخدمي القوائم المالية بالشكل الذي يستطيعون فهم النتائج بدون صعوبة، إن الاختلاف بهذا المفهوم منشئ لفجوة التوصيل بمعنى إن القصور أو الاختلاف بين ما يتوقعه المستخدم من معلومات سيستفيدون بها وما ينته المراجع من معلومات فعلية.

ولهذه الفجوة مظاهر نوردتها كما يلي:

✓ ضعف قناة الاتصال؛

✓ عدم فاعلية التقرير بشكل لا يقدم منافع الاتصال؛

✓ وجود غموض في محتوى التقرير؛

✓ عدم الالتزام بوقت ومكان التوصيل؛

✓ الاختلاف بين ما يصل إلى المستفيدين من معلومات وبين توقعاتهم؛

✓ نقص محتوى التقرير لاحتياجات إضافية للمستخدمين؛

✓ ضعف الخبرة لدى المستخدمين¹ .

6. فجوة عدم المعرفة: يعتبر عدم معرفة المستخدمين لطبيعة المراجعة ومحدداتها والرغبة في الحصول على أقصى ما يمكن من المراجعين مقابل ما يدفعه لخدماتهم بمعنى تعظيم منفعة على حساب المهنة أمراً منشئاً لفجوة التوقعات في المراجعة² .

ثانياً: أسباب فجوة التوقعات.

بالرغم من أن التعبير فجوة التوقعات أصبح مألوفاً في مهنة المراجعة إلا أن مسببات تلك الفجوة لم يتم الاتفاق عليها بشكل قاطع في معظم أدبيات المراجعة، وهذا راجع إلى الاختلاف في البيئة وإلى درجة تقدم المنظمات

¹ أحمد برير، المرجع السابق، ص ص 69، 71.

² منصور أحمد البدوي، شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص 26.

المهنية ودور المراجعة في المجتمع و درجة استقلال مراجع الحسابات ومسؤولياته عن اكتشاف الأخطاء والغش في المراجعة ومدى وجود اتصال فعال في بيئة المراجعة، وفيما يلي نذكر الأسباب التي أدت لوجود فجوة التوقعات:

1. الشك في استقلال المراجع:

إن الاستقلال وإن كان لا يوجد اتفاق محدد على تعريفه المنظمات في مختلف أنحاء العالم، إلا أن المتفق هو أهميته و ضررته القصوى من أجل جودة عملية المراجعة، وعلى ذلك يرى البعض أن "استقلال المراجع له جانبان مكملان لبعضهما البعض، فالأول استقلال حقيقي أو ذهني والثاني شكلي أو ظاهري، والاستقلال الذهني مرتبط بالنشأة والتعليم والسلوك Ethical Behavior والضغط ضد أن تكون ناقدًا للإدارة أو العميل الذي يدفع الأتعاب تكون ضخمة وهائلة، والاستقلال الظاهري مرتبط بتصرفات وسلوكيات وارتباطات المراجع بالإدارة أو العميل"¹. ومن أهم أسباب الشك في استقلال المراجعين ما يلي:

1.1 تقديم الخدمات المهنية الأخرى (خدمات غير تدقيق)²:

يتأثر الاستقلال بعوامل كثيرة ومنها الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق يقدم المدقق بالإضافة الى الخدمات التدقيق خدمات غير تدقيقية متمثلة بالخدمات الاستشارية الإدارية والضريبية، حيث تعتمد مكاتب التدقيق في الوقت الحالي بدرجة كبيرة على تقديم خدمات أخرى غير خدمات التدقيق نظراً لأنها تقدم أرباح أكثر وتنطوي على مخاطر أقل.

ذلك حسب الدراسة التفصيلية لمجموعة العمل لعضو الكونجرس الأمريكي لي ميتكالف "lee Metcalf" التي ترى أن تقديم المدققين لمثل هذه الخدمات الى عملاء التدقيق تعتبر تهديدا حقيقيا للاستقلال وذلك لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وخدمات التدقيق. أما لجنة كوهين ترى أن تقديم المدققين لخدمات أخرى لعملاء التدقيق لا يهدد الاستقلال و قد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المدقق كلا نوعين من الخدمات لأنه على العلم الدراية بالظروف المنشأ و الظروف الصناعة التي تعمل بها بالإضافة الى أن ذلك قد يكون أقل تكلفة للمنشأ³.

2.1 المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق:

¹ صبيحي، محمد حسني عبد الجليل، فجوة التوقعات في مهنة المراجعة و اساليب والدراسات التجارية كلية التجارة، جامعة حلون، العدد 3-4، 1998، ص 177.

² راضي، محمد سامي، "فجوة التوقعات في المراجعة مع التشخيص والحلول - دراسة انتقادية"، مجلة البحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 36، الجزء الثاني، 1999، ص 735.

³ يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعية الإسلامية، مجلد رقم 12، العدد 2، 2004، ص 375.

إن المنافسة بين مكاتب التدقيق في الحصول على العملاء وضغوط الأتعاب تؤثر على استقلال المدقق، فمكاتب التدقيق التي تعمل في بيئة منافسة شديدة تكون معرضة لخطر فقد الاستقلالية أكثر من المكاتب التي تعمل في بيئة منافسة أقل وأبدياً هذا الاتجاه دراسة (Wolf) حيث توصلت الى أن المنافسة بين المدققين تؤدي إلى ضعف الاستقلال.

إن المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤثر سلباً على استقلالية المدقق ويظهر هذا الأثر السلبي من خلال المنافسة في محاولة استقطاب أكبر عدد من العملاء الاستعداد بقبول أدنى الأتعاب، ومن ناحية أخرى فإن البعض يرى "أن المنافسة بين مكاتب التدقيق تدعم الاستقلال"¹.

3.1. استمرار المدقق مع العميل لفترة طويلة:

إن طول مدة تولي المدقق عملية بالمنشأة يعتبر أحد العوامل التي تؤثر على استقلال المدقق وهذا التأثير إما أن يكون تأثيراً سلبياً إيجابياً ويوجد خلاف في الآراء حول هذه القضية بين الباحثين، إن زيادة مدة تولي المدقق لعملية التدقيق بالمنشأة يؤدي إلى الحصول على منافع مستمرة من العميل، بالتالي ارتباط المصلحة المالية المدقق بالمنشأة وهذا كفيل بالشك في استقلال المدقق وبالتالي حدوث فجوة التوقعات².

إن أحد أهم الأسباب التي دعت إلى تغيير المدقق بعد فترة محددة من الزمن هو أن طول فترة التعاقدية بين المدقق و عميل التدقيق يؤدي إلى أن يصبح المدقق ذو نظرة غير متجددة وتصبح عملية التدقيق التي يقوم بها تكراراً لما سبق العميل وبالتالي توافر نزاعة استباق النتائج وهذا ما يجعله يعتمد على نفس أوراق العمل في السنوات السابقة³.

ومن ناحية أخرى يمكن القول مع المنشأة مدة أطول يكسبه معرفة أكثر عمقاً وخبرة أكبر بطبيعة ومجال نشاط المنشأة ويزداد إلماماً بمشكلاتها المحاسبية ويصبح المدقق أكثر نفعاً من وجهة نظر العميل، وبالتالي يكون موقف المدقق أقوى وأكثر قدرة على مقاومة ضغوط العميل عليه وبالتالي يزيد من جودة عملية التدقيق⁴.

وبالتالي يمكن القول أن استمرار المدقق يمكن القول أن استمرار المدقق مع العميل لفترة طويلة يمثل تحدياً لاستقلاليتهم وموضوعيته عند ممارسة عمله المهني وذلك بسبب تكوين علاقة شخصية قوية بين المدقق وعميله تجعل المدقق متساهلاً ببعض الأمور ويقبل توجيهات الإدارة، وتضعف ممارسته لشك المهني الذي يتطلب منه استخدام

¹ صبيحي محمد حسني عبد الحليل، "تدعيم استقلال المراجع الخارجي وجمهور مصر العربية في ظل المتغيرات الحالية بيئة المراجعة - دراسة تحليلية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية بنها، جامعة الزقازيق، العدد الثاني 2001، ص 171.

² صبيحي محمد حسني عبد الحليل، المرجع السابق، ص 180.

³ جبروع يوسف، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي الخارجي في تحسين جودة عملة المراجعة وتعزيز موضوعية واستقلال، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 16، العدد 1، غزة، 2008، ص 76.

⁴ Shockly, R., "Perception of Auditor's Independence: An Imperial Analysis" the Accounting Review, 1981, p. 789

الاستجواب العقلي وعدم قبول الأشياء كحقائق مسلم بها وبالتالي يزيد من احتمال وجود أخطاء مؤثرة في القوائم المالية، لذلك من الضروري إلزام مكاتب وشركات التدقيق من الدول وأفرته وألزمت به الشركات ومكاتب التدقيق من تحديد مدة معينة لتولي المدقق عملية تدقيق المنشأة على أن يتم تغييره إلزامياً بعد ذلك.

4.1. حجم مكتب التدقيق:

بالإضافة إلى العوامل السابقة التي تؤثر على استقلال المدقق نجد أن حجم مكتب التدقيق يؤثر على الاستقلال أيضاً، حيث أن الشركات أو مكاتب التدقيق الكبيرة لها أكبر على مقاومة الضغوط من الإدارة أي استقلال أكبر من المكاتب الصغيرة كما أشارت الدراسة أن وجود خصائص كامنة في ممارسة التدقيق للمكاتب من خطر التدقيق، وبالتالي التأثير على استقلال المدقق¹.

2. نقص الكفاية المهنية للمراجع:

" يقصد بالكفاءة المهنية للمراجعة المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبية والمراجعة، والمهارات في تطبيق تلك المعرفة في الحالات الظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي"².

"وتعتمد الكفاءة المهنية على ثلاثة مقومات تتكامل فيما بينها وهي:

- حصول العضو على المؤهل الجامعي متخصص في مجال المهنة للدخول فيها.
- قضاء فترة من التدريب والمران العملي كشرط لمزاولة المهنة.
- التدريب والتعليم المهني المستمر طول فترة المزاولة"³.

كما طالبة المعايير المهنية الصادرة عن المنظمات المختلفة بضرورة الاهتمام بالكفاءة المهنية للمراجعين، وبضرورة التعليم التدريب المستمر للمحافظة على هذه الكفاءة، وإن كان الواقع العملي يشير إلى انخفاض الكفاءة المهنية للمراجعين.

3. عدم معقولية توقعات مستخدمي القوائم المالية:

تتكون المراجعة من ثلاثة أطراف⁴ أساسية هي: المراجع، المنشأة محل المراجعة (العميل) والطرف الثالث وهم مستخدمي القوائم المالية الخارجين مثل المساهمين والمستثمرين والمقرضين وغيرهم ممن لا يكونوا في وضع يسمح لهم

¹Semiu babatundea deyemi and okwyokpala , " the Impact of imdependence on financial reporting, evidence from Nigeria ",business and management review, vol:01, N: 04, 2011, p. 11

² متولي، سامي وهبة، " فجوة التوقعات في المراجعة"، مجلة العلمية، كلية التجارة- فرع جامعة الأزهر للبنات، العدد العاشر، 1993، ص 183.

³ صبيحي، محمد حسني عبد الجليل، مرجع السابق، ص 180.

⁴ اسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، قياس أثر جودة توقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الاوراق المالية في مصر ، رسالة ماجستير، المحاسبة، جامعة بنها، 2011، ص 54،55.

بالحصول على معلومات عن المنشأة إلا من خلال القوائم المالية وبالتالي فتقرير المراجع هو الذي يضيف الثقة ويجعل الجمهور يطمئن لهذه القوائم وما بها من معلومات.

ولكن هذا الجمهور غاضبا ما يكون غير ملائم بطبيعة عمل المراجع وحدود مسؤولياته ولهذا غالبا ما يتوقع من المراجع خدمات ليس في مقدور المراجع تقديمها في ضوء ما يحكمه من معايير وقوانين منظمة للمهنة وكذلك في ضوء عنصر التكلفة العائد لعملية المراجعة.

"تمثل اهم توقعات مستخدمي القوائم المالية:

✓ المراجع كضمان لدقة القوائم المالية وقدرة الشركة على الوفاء لإلتزاماتها.

✓ الإنذار المذكر لفشل وانحيار الشركة.

✓ اكتشاف الغش والتقرير عنه.

✓ اكتشاف التصرفات غير القانونية والإفصاح عنها.

✓ واجب المراجع اتجاه ابلاغ السلطات التشريعية."

4 . عدم فعالية الاتصال في مهنة المراجعة:

إن بيئة التدقيق تشهد اتصالات مستمرة من خلال قيام المدقق بتوصيل المعلومات إلى عملاء التدقيق والأطراف بمختلف الوسائل، ومن المتعارف عليه أن من أهداف التدقيق الأساسية توصيل نتائجها إلى المستخدمين، إلا أن الدراسات الميدانية أثبتت أن مستخدمي خدمات التدقيق لا يتفهمون بصورة دائمة كل المعلومات التي يستقبلوها من المدقق، وهذا النقص في الفهم والاستيعاب يمكن أن يطلق عليه فجوة الاتصال، و لهذه الفجوة مظاهر أهمها¹ :

- ضعف قناة الاتصال.
- عدم فاعلية التقرير بشكل لا يقدم منافع الاتصال .
- وجود غموض في محتوى التقرير.
- عدم الالتزام بوقت ومكان التوصيل.
- الاختلاف بين ما يصل إلى المستخدمين من معلومات وبين توقعاتهم.
- نقص محتوى التقرير لاحتياجات إضافية للمستخدمين.
- ضعف الخبرة لدى المستخدمين والتي تعتبر جزءاً أو مسبباً لفجوة التوقعات .

¹ محمد مروان الصبوح، دور المعايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق، رسالة ماجستير، الخاسبة، جامعة دمشق، سورية، السنة 2015، ص 35.

إن جمهور أي مهنة دائماً يتوقع مستوى خدمة أعلى مما تقدمه المهنة، وقد يرجع ذلك إلى توقعات غير معقولة، أو أن المهنة تقدم خدماتها في إطار لا يحقق للجمهور الاستفادة الكاملة وبالتالي يوجد علاقة بين توقعات المستفيدين غير المعقولة وبين طريقة توصيل التدقيق لخدماته إن المدققين عند إبداء رأيهم وتقريرهم عن أعمال التدقيق يستخدمون مصطلحات من الممكن أن يصعب فهمها على مستخدمي التقرير، وبالتالي فإنه نقص قدرة المستخدمين على فهم لغة تقارير التدقيق تكن نتيجتها ضعف الاتصال¹.

إن فجوة الاتصال في التدقيق لا تقتصر على فجوة واحدة هي فجوة التقرير بل تشمل فجوات أخرى، وهذه الفجوات تساهم في وجود فجوة التوقعات واتساعها، بالإضافة إلى مشكلة الاتصال بخصوص التقارير، أشارت بعض الدراسات إلى مشكلات أخرى في الاتصال تتعلق بالنواحي التالية:

- ✓ الرقابة الداخلية بالمنشأة؛

✓ مدى استمرارية المنشأة محل التدقيق؛

✓ الاتصال بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين².

5. عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسؤولياته:

من المتفق عليه بين الباحثين في المراجعة أن الحاجة إلى خدمات المراجعة تنشأ بسبب التعارض في المصالح وهذا يتطلب من المراجع الاستقلال والحياد، كما أن تعقيدات الحياة الاقتصادية والنظم المحاسبية في الوحدات الاقتصادية يتطلب توفر الكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بالمراجعة كذلك فإن خطورة نشر معلومات خاطئة عن المؤسسة وما يترتب على ذلك من نتائج، وانعزال المستخدمين للمعلومات وعدم استطاعتهم الحصول بأنفسهم على المعلومات الصحيحة واللازمة لاتخاذ قراراتهم المالية والاقتصادية يعزز متطلبات الاستقلال والكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة³.

أي أن الاستقلال والكفاءة المهنية هما أهم الصفات الواجب توافرها في مراجع الحسابات للقيام بعملية المراجعة كما يشترط في مهنة المراجعة حتى تكون مهنة لها دور مؤثر في المجتمع أن تتوفر فيها المتطلبات التالية:

✓ المحافظة دائماً على الحياد واستقلال المراجع الذي يزاوِل مهنة المراجعة؛

✓ المعرفة المتخصصة للشخص الذي يزاوِل عملية المراجعة وكذلك المهارة في تطبيق هذه المعرفة في الحالات

المختلفة؛

¹ الرئيس ، أحمد عبد حسن، "دراسة تحليلية اختبار لمشكلة فجوة توقعات في مهنة المراجعة مع إطار مقترح لمعالجتها"، اطروحة دكتوراة، جامعة الزقازيق، السنة، ص 69.

² متولي، سامي وهبة، مرجع السابق، ص 185.

³ يوسف محمود جريوع، مرجع سابق، ص 376.

✓ قيام المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة بالإطلاع على مسؤولياتها لتنظيم متطلبات التعليم والتدريب، ووضع معايير لأداء العمل وميثاق شرف يحدد السلوك الواجب الالتزام به من جانب المراجعين.

6. قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة:

يقاس نجاح وفعالية نظام الرقابة لمهنة المراجعة بمدى فهم المجتمع لهذا النظام وإدراكه لكيفية تطبيقه، وليس فقط بكيفية فهم المراجعين لهذا النظام وإدراكهم بكيفية تطبيقه (28). إن مهمة المراجعة مهمة بأنها تطبق نظام المراقبة الذاتية بطريقة سرية لا يتم الإعلان عنها للجمهور بحجة المحافظة على اسرار العملاء كما أن المهنة مهمة بأن مصالح مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة هي التي تتحكم فيها وتوجهها (29). وفي هذا الصدد يؤكد أحد الباحثين المجتمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز يسطر عليه تماماً الشركاء الرئيسيين في مكاتب المراجعة الست الكبرى لدرجة أن هذا المجتمع أصبح غير ممثل لجميع أعضاء المهنة (29). وهذه الاتهامات إلى مهنة المراجعة طريقة مراقبتها لنفسها تقلل من الثقة فيها من جمهور المستفيدين من خدمات المراجعين، ومن ثم تزداد فجوة التوقعات اتساعاً¹.

7. انخفاض جودة الأداء المهني في المراجعة:

توجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تقليل جودة أداء عمليات المراجعة من جانب المراجعين، ومن ثم زيادة عدم رضا المجتمع عن عمل هؤلاء المراجعين مما يعني زيادة فجوة التوقعات في المراجعة،² ومن بين العوامل التي تؤدي إلى انخفاض جودة الأداء:

✓ يقوم المراجعون بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديد، أو لعدم فقد العمليات الحالية؛
✓ قبول أتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع الجهود لأدائها وذلك كان نتيجة للمنافسة؛
✓ تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم سنوياً؛

✓ عدم التحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ضرورياً لعدم فقد العميل؛
✓ إتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لإدراك المراجعين أن العملاء غير راضين عن دورهم؛
✓ زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة مما يضع ضغطاً.

8. قصور التقارير المالية وتقرير المراجعة عن مساهمة التغيرات في المجتمع:

¹ يوسف محمود جريوع، مرجع سابق، ص 378، 379.

² لنده صولي، أثر جودة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الداخلي ومستخدمي القوائم المالية، رسالة ماجستير، تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخصر، الوادي،

اشتهر الجدل منذ منتصف السبعينيات وحتى الآن حول أهداف التقارير المالية، وما هي الأطراف التي تعد لها تلك التقارير، فهل تعد للمساهمين على أساس أن إدارة المنشأة مسؤولية أصلاً أمامهم، أم أن هذه التقارير يجب تطويرها بحيث تخدم، بالإضافة إلى المساهمين، أطرافاً أخرى أيضاً مثل المستثمرين والدائنين والعاملين والموردين والعملاء طبقاً لفلسفة أن المنشأة عبارة عن مجموعة من العقود بين عدة أطراف لهم مصالح في المنشأة، يهتمهم باستمراريتها ونموها، أم يتم تطوير التقارير المالية أكثر لتخدم المجتمع ككل باعتبارها أن المنشأة مجرد جزء من المجتمع. ويجب أن تفصح التقارير المالية عن مدى مساهمات المنشأة في المجتمع، للتأكد من وفاءها بمسؤوليات الإجتماعية .

إن عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي، على النحو الذي يتوقعه مستخدمي هذه التقارير؛ يساعد على زيادة فجوة التوقعات في التدقيق، رغم ارتباط هذا العامل بالحاسبة، وليس بالتدقيق مباشرة، وذلك أن المهمة الأساسية لمدقق الحسابات بتأكد صدقها و إنظامها إستادا إلى مرجعية معلومة للجميع، والمتمثلة في النظام المحاسبي المعمول به في ذلك البلد، والقوانين والإجراءات ذات العلاقة.

وبالتالي فأي عجز في مستوى الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية المصادق المصادق عليها ليس مسؤولية مهنة التدقيق، إلا أن المجتمع يلقى باللوم على المدققين بعدم ضمانهم ذلك المستوى المستوي من الإفصاح، نتيجة لجهلة بطبيعة مهمة مدقق الحسابات وأدواته، كما أن الممارسات المحاسبية المعاصرة وفق مفهوم المحاسبة الإبداعية (la comptabilité créative) تسمح بعدة طرق للقياس المحاسبي، مما يتيح للإدارة فرصة اللجوء إلى بعض الإجراءات والسياسات المحاسبية سعياً وراء إحداث تحسين صوري في ربحيتها أو في مركزها المالي؛ خلال الاستفادة من التعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة، بما يخدم أهداف الإدارة دون أهداف الشركة¹.

ورغم الجهود المبذولة من قبل الهيئات والمنظمات المهنية للمحاسبة على المستويين الدولي من أجل تطوير الممارسات المحاسبية ومحاولة توحيدها لتسهيل وضع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، إلا إن جودة تلك المعلومات، من وجهة نظرا المستفيدين منها، تبقى دون المستوى المطلوب.

ثالثاً: سبل تضيق فجوة التوقعات.

تؤكد معظم الدراسات والبحوث أن إزالة فجوة التوقعات في التدقيق أمر شبه مستحيل، والأخرى أن تنصب الجهود على تضيق هذه الفجوة. ومن هذا المتطلق، سنتناول فيما يلي عرض لبعض المقترحات التي من شأنها أن تساعد على تضيق فجوة التوقعات:

¹ حاد رشاً، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، جامعة دمشق، سورية،

1 . تدعيم استقلالية المدقق الخارجي: بغية تحسين وتدعيم استقلالية المدقق، ذات من الضروري التركيز على العناصر المرتبطة بها، وتشمل هذه العناصر على كل الأمور التنظيمية لمهنة التدقيق وعلاقتها بالمؤسسات، والتي من شأنها تدعيم استقلالية المدقق. وفي هذا الاطار، تم اقتراح تعيين مدقق الحسابات من قبل لجنة التدقيق، ينبغي الفصل بين عملية التدقيق والخدمات الأخرى المقدمة من قبل مكاتب التدقيق، لتفادي تأثير المصالح الشخصية للمدقق المتأتية من المهام الأخرى على الآراء النهائية له ¹ .

ومما لا شك فيه أن إنشاء منظمة مهنية مستقلة تسهر على تأهيل المدققين، والإشراف عليها، وتوجيههم كفيل بحماية وتدعيم استقلاليتهم خاصة في ظل القوة القانونية التي تتمتع بها؛ ولا يمكن تحقيق ذلك بدون أن تتولى الدولة مهنة تنظيم وتأهيل مهنة التدقيق، وبالتعاون مع المنظمة المهنية للمدققين، وذلك من خلال إنشاء هيئة مختلطة مستقلة رقابية، تعمل على وضع التشريعات، والنصوص والتنظيمية المحددة لضوابط الواجب مراعاتها من قبل المدقق والمنشأة، والمؤطرة للعلاقة بينهما، بخصوص إنجاز مهام لتدقيق، وتقديم خدمات الأخرى لعملاء والتدقيق وغيرهم ² .

2 . تفعيل وتدعيم دور المنظمات المهنية للتدقيق والمحاسبة: إن من واجب المنظمات المهنية للتدقيق اعادة تطوير وتنظيم مهنة التدقيق، وفرض الرقابة الذاتية، وزيادة جودة الأداء المهني في التدقيق، وزيادة المساءلة المهنية للمدققين، مما يتيح عنه زيادة الثقة في عملهم، على أن يتم الإعلام جيدا من هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات التدقيق ³ . وهذا يتطلب من تلك المنظمات وضع معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، ومراقبة الإلتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال برامج لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق، ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة المكاتب التي لا تلتزم تلك المعايير والقواعد، ونشر هذه المعايير والبرامج والنظم والقواعد وتبليغها لجمهور المستفيدين من مهنة التدقيق.

إن وضع المعايير يدعم الكفاءة المهنية والإستقلالية حيث لن يقبل المدقق القيام بتنفيذ أية مهمة إلا اذا كان قادراً على تنفيذها بكفاءة عالية طبقاً لمعايير الأداء الموضوعية، والتي سيتم قياس أدائه عليها عن طريق برنامج لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية، كما أن إلتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني سوف يقلل من احتمال تغيير

¹ مسعود صديقي، "نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، اطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 155.

² حسام الدين الخناش وعبد المطلب السرطاوي، "مدى اسهام بنود الاستقلال في قانون سارتنس أوكسي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني، وأثرها في تقليص فجوة توقعات"، المجلة الأردنية، لإدارة الأعمال، المجلد 6، العدد 3، الجامعة الأردنية، عمان، 2010، ص 311.

³ يوسف محمود جربوع، مرجع السابق، ص 383.

المدققين بواسطة الإدارة والقضاء على ظاهرة "تسوق الرأي" (وهي لجوء إدارة المنشأة لعدد من المدققين للحصول على رأي محدد عن القوائم المالية) مما يدعم استقلالية المدقق¹.

وفقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإنشاء ثلاثة مراكز خاصة "بجودة التدقيق، تهدف إلى السعي للرفي بجودة خدمة التدقيق، كما قامت هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون في الخليج العربي (GCCAAO) والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإنشاء قسم خاص بمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبة والتدقيق العاملة للمنظمة².

3. دراسة توقعات المجتمع وتلبية تلك التوقعات: تم الاعتراف بحق المستفيدين في تحديد مطالبهم من مهنة المحاسبة وتدقيق، وبأهمية أن يقوم المدققون بدراسة هذه المطالب ومحاولة تلبيتها في إطار خطة متكاملة لتطوير التقارير المالية وتدقيقها، ويرى انصار هذا الاتجاه انه لا بد وأن يقبل المدقق دور المتوقع منه أن يلعبه، أن يتحمل مسؤوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير التدقيق،³ فإذا كان من المتوقع أن يتحمل المدقق مسؤولية التقرير عن مدى وفاء المنشأة بالتزاماتها الاجتماعية والبيئية، والإفصاح عن ذلك في القوائم المالية، فلا بدا أن يتحمل المدقق هذه المسؤولية، وان تدخل في نطاق عمله، وأن يؤخذ ذلك في الاعتبار ضمن معايير التدقيق، أي يجب تحديد دور المدقق ومسؤولياته في ضوء ما تسفر عنه دراسة توقعات المستفيدين في كل مرة، لكن المطلوب أولاً تحديد من هم المستفيدين من التقارير المالية، وتقارير المدقق، والذين لهم الحق في تحديد مطالبهم احتياجاتهم من هذه التقارير، ثم بعد ذلك تبدأ الخطوة الموالية وهي الدراسة التحريية لتحديد مطالب واحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من التدقيق، وأخيراً اقتراح طريقة لتلبية تلك الاحتياجات وبالتالي تضيق فجوة التوقعات.

4. تنمية وتفعيل البعدين التعليمي والإتصالي في بيئة التدقيق: إن دراسة توقعات المجتمع والسعي لتلبيتها ليس حلاً فعالاً لمشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، إلا إذا رافقته جهود أخرى تسعى لتقليل أو الحد من مغالاة في التوقعات مستخدمي القوائم المالية، بهدف تضيق فجوة المعقولة، لأنه يستحيل على مهنة التدقيق لتلبية كل توقعاتهم ومطالبهم، والتي منها ما هو معقول، ومنها ما هو غير معقول. وهذا لا يتأت إلا بتعليم جمهور المستفيدين، وتثقيفهم وتوعيتهم، وتعريفهم بما يمكن أن يقوم به هذا المدقق، وما يعتذر عليه القيام به بسبب ارتفاع التكلفة. وفي هذا السياق، اظهرت الدراسة Ferguson وآخرون (2000)، التي أجريت في البيئة الكندية، وجود تباين جوهري في اعتقادات المدققين والطلاب الذين لم يزاولوا دروساً في التدقيق، حول مسؤوليات المدقق وموثوقية

¹ مسعود صديقي، مرجع السابق، ص 157.

² عبد الرحمن علي التوبجيري وحسن محمد النافع، " جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية وتحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، اقتصاد والإدارة، مجلد 22، العدد 1، جدة، 2008، ص 220.

³ نور الدين مزنياني، ابعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتسويق والعلوم التجارية العدد 14، الجزائر، 2015، ص 110، 111.

القوائم المالية المدققة، ومنفعة هذه القوائم في عملية اتخاذ القرار، حيث يقل هذا التباين وتتقارب اعتقادات الطلاب شيئاً فشيئاً مع اعتقادات المدققين، كلما تلقى الطلاب دروساً أكثر في التدقيق والمواضيع المرتبطة به. ولا شك أن للجهات المهنية دور كبير في إزالة الغموض عن أهداف عملية التدقيق ومحدداتها، من خلال تطوير تقرير التدقيق بحيث تستخدم في كتابته عبارات واضحة ومحددة لبيان طبيعة عملية التدقيق وهدفه، وما هو دور المدقق وما هي الأمور المسؤول عنها، وتحديد المصطلحات المستخدمة في تقرير تحديدًا واضحًا مثل ماذا نقصد بدرجة معقولة التي تأتي في التقارير، وما معنى مصطلح "بصدق وعدالة"، إلى غير ذلك من المصطلحات والعبارات غير محددة، والتي لها معاني مختلفة لأشخاص مختلفين. كما أن تحسين الإتصال وأداة تنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي سيكون له دور مهم في تضيق فجوة التوقعات، إذا كان ذلك عنصر ذا أهمية ضمن عناصر خطة استراتيجية يتبناها كل من المدققين لتلبية احتياجات المستفيدين من خدماتها¹.

المطلب الثالث: علاقة حوكمة الشركات في بيئة الممارسة المهنية.

الفرع الأول: علاقة حوكمة الشركات بالمراجع الداخلي.

سنقوم بدراسة دور التدقيق الداخلي في تحسين وتفعيل حوكمة الشركات من خلال إبراز العلاقة بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ودوره في تقييم إدارة المخاطر ودوره في ترشيد العليا وتعزيز الإفصاح والشفافية في المؤسسة.

أولاً: علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة ولجنة التدقيق.

أ - علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة: يوجد نوعان من الأعضاء داخل جالس إدارة الشركات هما الأعضاء التنفيذيون وغير التنفيذيين، فالأعضاء التنفيذيون هم الأعضاء المسؤولون عن إدارة الأعمال اليومية داخل الشركة لما لهم خبرة ومعرفة بطبيعة عمل الشركة، وعلاقة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة لا تكون مباشرة في أغلب الأحيان وإنما تكون من خلال لجنة التدقيق التابعة له وفي حالة عدم وجودها فإن مجلس الإدارة يجب عليه أن يطالع بالمهام التي تكفل تحقيق استقلال وكفاءة وفعالية وحدة التدقيق الداخلي.

ب - علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق: تمثل لجان التدقيق أحد الأركان الرئيسية لحوكمة الشركات، بحيث تعتبر لجنة التدقيق أحد الضوابط الأساسية التي تمنع حدوث الأخطاء نظراً لصلتها الوثيقة مع كل من المدقق الداخلي

¹ نور الدين مزياي، مرجع السابق، ص ص 110، 111.

والخارجي ومجلس الإدارة، وقد اشارة معظم الدراسات حول حوكمة الشركات إلى ضرورة وجود لجنة تدقيق داخل كل شركة فهي التي تسهر على تطبيق الحوكمة وتضمن وجود تقارير المالية وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية¹.

ثانيا: دور التدقيق الداخلي في ترشيد الإدارة العليا وتعزيز الإفصاح والشفافية:

أ - دور التدقيق الداخلي في الترشيد الإدارة العليا: إن النشاط التدقيق الداخلي يغطي جميع أنشطة المؤسسة،

وبالتالي فإن هيئة التدقيق الداخلي تقوم بترشيد الإدارة العليا عن طريق تقارير التدقيق التي تصدر

وترسلها إلى الإدارة العليا حيث تتضمنها هذه التقارير النتائج المتواصل إليها من خلال عملية التدقيق المتعلقة

بالمصالح التي تم تدقيقها.

ب - دور التدقيق الداخلي في تعزيز الإفصاح والشفافية: هو الوجه المعبر عن كامل النزاهة والحيادة والحرس

على سلامة العمليات والمعاملات وهو جانب يتصل بكافة الأدوار التي يمارسها كل من: أعضاء مجلس الإدارة،

المديرين التنفيذيين، مراقبي الحسابات الخارجيين.

يجب أن يكون الإفصاح في الوقت المناسب يخص كافة المسائل المتعلقة بنشاط الشركة ومن بينها وضع المالي

لشركة، الملكية وأسلوب ممارسة السلطة فيها².

الفرع الثاني: علاقة حوكمة الشركات بالمراجع الخارجي.

لاشك أن هناك علاقة متشابهة بين المراجعة الخارجية والحوكمة، حيث بداية يجب على المراجع الخارجي أخذ

آليات الحوكمة الأخرى في الاعتبار حال التخطيط لعملية المراجعة وتحديد إستراتيجية المركز الملائمة هذا من

ناحية، كما تؤثر حوكمة على تقييم المراجع الخارجي للخطر وعلى قبول العملاء، وعلى تخطيط عملية المراجعة³.

❖ **علاقة الحوكمة بالمحاسبة والمراجعة:** ترتبط المحاسبة والمراجعة بالحوكمة ارتباط وثيقا وذلك من خلال:

✓ ضرورة أن تلعب وظيفة المحاسبة دورا بارزا في دراسة ظاهرة حوكمة الشركات ضمن دائرة الدراسات المحاسبية من

خلال مخرجات هذه الوظيفة يمكن قياس وتقرير نتائج أعمال الشركة، وتحقيق التوصيل الفعال لهذه النتائج إلى كافة

الأطراف المستفيدة منها سواء الخارجية أو الداخلية وبشكل عادل ومتوازن وهذا في النهائية يحقق تطبيق مبادئ

الحوكمة.

✓ يرى المحاسبون أن تطبيق ظاهرة حوكمة الشركات سيؤثر على درجة ومستوى الإفصاح عن البيانات المالية

والإدارية للشركة، وهذا تأكيد على أن الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل

¹ خولة بضياف، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، رسالة ماستر، تدقيق ومراقبة التسيير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة- الجزائر، 2015- 2016، ص 15.

² خولة بضياف، مرجع السابق، ص 16، 17.

³ محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، الإسكندرية، دار الجامعية، 2010، ص 469.

منهما في الآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد وأهم مبادئ الحوكمة فأن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية.

✓ يوجد ارتباط وثيق بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمراجع وبين جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة¹.

❖ **آليات دعم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات:** تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور

المراجعة في حوكمة الشركات إلى ضرورة حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع². ومن أهم هذه الآليات نجد:

✓ الآليات الأكاديمية: تعتمد على المؤهلين علمياً وذو كفاءات عالية وملائمة لتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية، ويمكن تحديد دور الأكاديميين في تدعيم دور المراجعة في حوكمة الشركات في ثلاث آليات أساسية وهي:

✓ تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم المهني المستمر.
✓ ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة، وزيادة إمكانية اعتماداً أصحاب المصالح المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى.
✓ ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال الحوكمة، وذلك من خلال عقد ورش العمل المشترك بين الجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبية والمراجعة من منظور حوكمة الشركات³.

✓ الآليات التنظيمية المهنية: تعمل مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار واصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى أعضائها، وهذا الأمر يمثل تحدياً جدياً للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور المراجعة الخارجية ومن أهم هذه آليات ما يلي:

أ - تطوير معايير المحاسبة المالية: يقع على عاتق الجمعيات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن لمراجع الحسابات باستمرار حيازة كقياس ملائم لصدق التقارير المالية.

¹ فكري عبد الغني محمد جوده، مدى تطبيق الحوكمة المؤسسات في المصارف الفلسطينية وفقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ولجنة بازل للرقابة المصرفية ، رسالة ماجستير، إدارة أعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 48.

² بن عبد العزيز هدى، الحوكمة ودورها في فعالية واستقلالية المراجعة الخارجية رسالة ماستر، فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص 53.

³ الرحمن عادل خليل عثمان، أحمد محمد بدر شعت، الدور الحكومي للمراجع الخارجي في ضمان إستمرارية المشروعات، مجلة الدراسات العليا- جامعة النيلين، مجلد 7، العدد 25، 2016، ص 387.386.

ب - تطوير معايير المراجعة: يجب أن يتوافق مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مماثل في معايير المراجعة سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.

ت - تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء: إن نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء لضمان الالتزام بمعايير المراجعة في قبول التكليف وتخطيط وأداء أعمال المراجعة وإعداد وعرض تقرير المراجعة.

ث - تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر: من المتفق عليه مهنياً أن التعليم المهني المستمر يمثل جانباً هاماً في معايير التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات بجانب التأهيل والتدريب فإن مواجهة المراجعة لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات وتفعيل دور مهنة المراجعة في حوكمة الشركات يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر.

ج - تفعيل الدور الحكومي لتقرير مراجع الحسابات: وذلك وفقاً لمسودتي معياري المراجعة الدولية رقم (705 - 706) الصادرين عن مجلس معايير المراجعة التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في 2005/03/25م¹.
✓ الآليات المهنية العملية: تمثل الوسائل والأساليب والطرق الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارسة للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات ايجابية في دعم الدور الحكومي الايجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعاً بان دورة مرتبط باستعداده وقدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية واثبات أن للمراجعة دور حركومي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية لمراجع الحسابات.
أ - آلية منافسة سوق المنتجات (خدمات) وسوق العمل الإداري:

ب - تعد منافسة سوق المنتجات أو (الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، وذلك لأنها إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح أو انها غير مؤهلة فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعي، وبالتالي تتعرض للإفلاس، إذن المنافسة تهدب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كان هناك أسواق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا. فهذا يعني أن إدارة الشركة في حالة الإفلاس سوف يكون لها تأثير سلبي على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذا غالباً ما تحدد إختبارات الملائمة للتعيين أنه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية².

¹ عبد الرحمن عادل خليل عثمان، أحمد محمد بدر شعت، مرجع السابق، ص 388، 387.

² فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الاردنية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 25، العدد 2، دمشق، سوريا، 2009، ص 135.

ت -آلية الإندماجات و الإكتسابات:

مما لا شك فيه الاندماجات والإكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، لأن الإكتسابات آلية مهمة من آليات الحوكمة في (الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال)، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الإستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الإندماج والإكتساب.

ث -آلية التشريع والقوانين:

تعلب التشريعات وسن القوانين دورا مهماً في حماية عملية الحوكمة، فسارعت العديد من الدول بسنها وعمل التشريعات اللازمة لضمان سريان عملية الحوكمة بشكل فعال والحد من الفساد المالي والإداري. ففي دولة الإمارات العربية المتحدة على سبيل المثال فكان القرار الوزاري (518 لسنة 2009) بشأن ضوابط الحوكمة ومعايير الانضباط المؤسسي¹.

✓ الدور الحوكمي للمراجعة بشأن التنبؤ بالانهيار المالي للشركة والاستمرار: تمثل مسؤولية الحسابات

مسؤولية الحسابات عن تقييم مدى ملائمة فرض استمرار المشروع نوعا من المسؤولية المستحدثة لمواجهة فائض الطلب على مسؤولياته من ناحية، ودليل على تضيق فجوة التوقعات من ناحية أخرى، فهناك حدود واضحة ومحدود واضحة لهذا المسؤولية، تعكس المقدرة على الوفاء بالطلب عليها، واستجابة المهنة لتحديات الممارسة العمالية، خاصة في سوق المال عامة، وسوق المالية خاصة، ومتمثلة في

■ حدود مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم فرض الاستمرار:

مهنيا أصبح مراقب الحسابات الآن مسئولا عند تخطيط أعمال المراجعة وتقييم نتائج المراجعة عن تقييم مدى ملائمة فرص الاستمرار المشروع لمدة زمنية معقولة.

ووفقا لجوهرة هذه المسؤولية، بهذه الصورة، يمكننا ملاحظة عدة أمور، من أهمها ما يلي:

- إن مسؤولية نوع من مسؤوليات مراقب الحسابات المرتبطة بخدمة مراجعة القوائم المالية، ومعنى ذلك انه لا يكلف خصيصا لتقييم مدى ملائمة فرض استمرار المشروع.

- أن مجال هذه المسؤولية، وهو فرص الاستمرار، هو بمثابة احد افتراضات إعادة القوائم المالية للمشروع، والتي هي مجال مراجعة الحسابات.

- إن مراقب الحسابات سوف ينظر بعين الاعتبار مدى ملائمة فرص الاستمرار، عند قيامه بتخطيط أعمال المراجعة، وعند قيامه بتقييم نتائج عملية المراجعة ككل.

¹ عبد الرحمن عادل خليل، أحمد محمد بدر شعت، مرجع سابق، ص 389، 388.

- إن هذا الفرص يعني انه عند إعداد القوائم المالية، يفترض أن المشروع مستمر في المستقبل المنظور، أي لمدة لا تجاوز سنة تالية لتاريخ الميزانية، ما لم تشر المعلومات المتاحة إلى غير ذلك، ويترتب على هذا الافتراض ما يلي:
 - إن القاعدة هي استمرار المشروع ، والاستثناء تعثره أو توقفه.
 - انه يتم تسجيل أصول والتزامات المشروع على أساس انه سيكون بإمكانه تحقيق الأصول والوفاء بالتزامات، أثناء حياته وأداء انشطته العادية.
 - انه ما لم يتحقق هذا الافتراض، فمعنى ذلك صعوبة تحقيق المشروع لأصوله وصعوبة الوفاء بالتزاماته، في ميعاد استحقاقها¹.
 - طلب سوق المال على مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم فرض الإستمرار لتدعيم الدور الحوكمي للمراجعة: لاشك أن طلب الطرف الثالث عامة، والمهتمين بسوق المال عامة، وسوق الأوراق المالية خاصة، على مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم فرض الإستمرار، مرتبطة بصفة أساسية بوجود فجوة التوقعات في مجال مسؤوليات مراقب الحسابات نحو أصحاب المصلحة في المشروع.
 - وبنظرة أكثر تحديد للمهتمين بسوق المال عامة وسوق الأوراق المالية خاصة وحاجاتهم إلى مسائل مراقب الحسابات عن تقييم فرض الاستمرار المشروع، يمكن إنجازها في مالية:
 - تحتاج المؤسسة التمويلية، خاصة بالبنوك التجارية، إلى ما يطمئنها إلى الإستقرار الحالة المالية للشركات المقترضة، واستمرارها في النشاط، والمقدرة على سداد القروض وفوائدها في مواعيد السداد، وفي وفاء مراقب الحسابات بهذه المسؤولية، في سياق مراجعة حسابات هذه الشركات، ما يحقق هذا الطلب، طالما لم يشير في تقريره إلى الشك في الإستمرار.

تحتاج المؤسسات الإستثمارية مثل البنوك، وشركات وصناديق الإستثمار، وكذلك المستثمرين الأفراد الحاليون والمحتملون، إلى طمئنان إلى مقدر الشركات المستثمر في الأوراق المالية على الإستمرار في النشاط².

الفرع الثالث: علاقة حوكمة الشركات بفجوة التوقعات

تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال احكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الشركة ومراجع الحسابات. فهناك

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، دار الجامعية، الإسكندرية، 2006-2007،

ص 20.

² رشا حمادة، مرجع سابق، ص 120.

آليات تتعلق بقوة إدارة التدقيق الداخلي داخل الشركة، وأخرى تتعلق بالمراجع الذي يقوم باعتماد القوائم والتقارير المالية الخاصة بالشركة وإبداء رأيه الفني عليها.

✓ إن مبدأ الإفصاح والشفافية هو أحد مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE، الذي ينص على وجود إطار لقواعد منظمة لحوكمة الشركات للإفصاح السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المالية وغير المالية للشركة، فالعمل على تحسين استقلالية المراجع وتشديد قابليته للمساءلة أمام المساهمين ينسجم تمام مع مبادئ حوكمة الشركات. إن العمل على إنشاء لجنة المراجعة على مستوى مجالس الإدارة وتحويلها لمسؤوليات الإشراف وتعيين المراجعين الخارجيين تمثل آلية هامة من آليات حوكمة الشركات لتضييق فجوة التوقعات في المجتمع المالي، لاسيما ما أوصت به منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من قابلية المراجعين الخارجيين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين وعليهم واجب اتجاه الشركة، من خلال ممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة.

✓ تساهم مبادئ حوكمة الشركات في الارتقاء بجودة المراجعة التي تنعكس على درجة إشباع مستخدمي القوائم المالية من المعلومات وعلى ذلك يكون إشباع هذه الاحتياجات هدفا للجودة والمرشد الأساسي لتطوير وتحسين الرأي الفني للمراجع. فاستعمال مستوى إشباع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية يمثل معيارا لدرجة جودة المراجعة. وقد دعم هذه الجودة مبدأ حوكمة الشركات المتمثل في الإفصاح والشفافية من خلال تحديد نوعية المعلومات المراد إعدادها والإفصاح عنها، أما فيما يخص مبدأ مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة فقد طالبت OCDE بان يقوم المجلس بضمان نزاهة حسابات الشركة من خلال رفع كفاءة مستوى الأداء المهني للمراجعين الداخليين بإنشاء برامج وإجراءات داخلية لتشجيع الالتزام بالقوانين واللوائح والمعايير المطبقة¹.

✓ إن وجود فجوة التوقعات هي زعزعة لثقة المجتمع المالي بأداء والمراجع والثقة في رأيه الفني حول صدق وشرعية القوائم المالية، ما دفع بمجتمع الأعمال إلى الاهتمام أكثر بحوكمة الشركات، ويتجلى ذلك من خلال التشجيع على اعتماد مبادئ الحوكمة التي من شأنها أن تساهم في تعزيز الثقة بالتقارير المالية للشركة وبأداء المراجع الداخلي والخارجي ما ينعكس على تضييق فجوة التوقعات. كما أن لوجود قانون فعال للشركات يحدد السجلات المحاسبية التي يجب إمسакها والقوائم المالية التي يجب نشرها من الممكن أن يؤدي إلى تفعيل أكثر للآليات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية وبما يحقق الإفصاح والشفافية من أجل الوفاء بمتطلبات هذا القانون².

¹ سفير محمد، قاشي يوسف، محاضرات في حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد أكللي محند والحاج بالبويرة، 2016-2017، ص 89:90.

² سفير محمد، قاشي يوسف، مرجع السابق، ص 90.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

لم نقف على بعض الدراسات والأبحاث التي تعرضت لموضوع " آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية" بشكل مباشر بصورة كافية، لكن وقفنا على بعض الدراسات والأبحاث السابقة القليلة التي تناولت مواضيع مشابهة أحاطت بجزء كبير من موضوع بحثنا، وعليه سيتم التعرض في هذا المبحث إلى مراجعة الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع الدراسة.

المطلب الأول: الدراسات السابقة لحوكمة الشركات.

دراسة(1): ماجد اسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجود التقارير المالية، رسالة ماجستير، جامعة الإسلامية، غزة، سنة 2009. وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات؛ والوقوف على دور الإفصاح والشفافية وتأثره بقواعد الحوكمة؛ التعرف على الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات.

النتائج المتوصل إليها: توفير بعض القوانين التي تساهم في حماية المساهمين والمستثمرين ولكنها غير مطبقة بشكل كامل، مما يؤثر بشكل مباشر على حجم الاستثمارات ويقلل من رغبة المستثمرين نحو الاستثمار في الشركات المدرجة في السوق المالي، الأمر الذي يتطلب إصدار النشرات واللوائح التفسيرية اللازمة لضبط الأداء المالي للسوق بشكل أكثر فعالية؛ يعتبر وجود دليل لحوكمة الشركات أمر ضروريا لضبط الأداء لكافة الشركات المدرجة في السوق المالي؛ على الرغم من وجود دور لأصحاب المصالح في ممارسة اساليب قواعد الحوكمة ولكنها غير كافية بحاجة إلى إيجاد طرق مختلفة لتأمين تدفق راس المال الداخلي والخارجي لجذب الإستثمارات.

دراسة (2): قادري أسماء، مهدي غنية، نظم وآليات الحوكمة، رسالة ماستر، جامعة د الطاهر مولاي . سعيدة ، سنة 2012 - 2013. وهدفت هذه الدراسة إلى : بحث ومناقشة دور الآليات كأحد دعائم تحقيق مفهوم الحوكمة؛ محاولة التعرف على أهمية الحوكمة وآلياتها المؤسسة ؛ محاولة إبراز أهمية نظام الحوكمة في ظل التغيرات الاقتصادية الراهنة.

النتائج المتوصل إليها : تبرز أهمية الالتزام بالحوكمة كنظام الإدارة الرشيدة بما يشمل إعادة هيكلة مجالس الإدارة وحماية حقوق الأقلية، وتعزيز إجراءات الرقابة، تكريس الشفافية والإفصاح والمساواة بالفرص سواء في الشركات المدرجة وغير المدرجة؛ جودة الحوكمة تعتمد بشكل كبير على فعالية والآليات المتبناة والمعبرة عنها بالمراجعة الداخلية والخارجية بالإضافة إلى التدقيق بنوعية واللجان ومجلس الإدارة، تعتبر احد الروافد الهامة الضرورية المؤدية للحوكمة الفعالة من خلال ترشيد القواعد والإجراءات لإنتاج معلومات مالية ومحاسبية جيدة تتوافق والبيئة التي تطبق فيها، ولكن يحث إحداث نوع من الانسجام بينهما وهذا ما يزيد من الشفافية والإفصاح ونزاهة التقارير المقدمة وخدمة كل الأطراف ذات المصلحة فنجاح الحوكمة في تحقيق أهدافها يتوقف على تكامل الآليات الداخلية والخارجية لأنها تعبر العناصر الأكثر احتكاك بالمؤسسة لتحقيق التطبيق الأمثل والفعال للحوكمة.

. دراسة (3): العمري سميرة، أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي، دراسة حالة ديو ان الترقية التسيير العقاري لولاية البويرة، رسالة ماستر، جامعة البويرة، سنة 2013 - 2014. وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم حوكمة الشركات ودوافع تطبيقها؛ بيان مدى تأثير حوكمة الشركات على تحقيق جودة الإفصاح المحاسبي ؛ الجهود والتجارب الدولية في مجال حوكمة الشركات؛ بيان فهم أثر حوكمة الشركات على المعلومات المحاسبية وكذا الإفصاح المحاسبي.

النتائج المقصّل إليها: من دوافع الهامه والأساسية لتطبيق حوكمة الشركات، هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية المفصلة بالارتقاء في مفهوم جودة المحاسبة؛ بعد اسلوب تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من الدعائم الأساسية لرفع الأداء الإقتصادي القدرات التنافسية، وجذب الإستثمارات للمؤسسات والإقتصاد بشكل عام ؛ الإفصاح المحاسبي بين أهم المحددات لدرجة حوكمة الشركات، فجودته دليل على موثوقية ومصداقية هذه المعلومات المفصحة التي يتم عرضها مما يعزز الشفافية والثقة لدى جميع الأطراف.

دراسة (4): قرواني أسامة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومة المالية وإفصاح المحاسبي، رسالة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2014 - 2015. هدفت هذه الدراسة إلى: الوقوف على الجوانب الفكرية

حوكمة الشركات؛ التعرف على الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات؛ التعرف على الجانب التقييمية لحوكمة الشركات؛ الوقوف على دور الإفصاح والشفافية وتأثره بقواعد الحوكمة؛ الوقوف على جودة المعلومات المالية وتأثرها بقواعد الحوكمة.

النتائج المتوصل إليها: توجد علاقة طردية قوية بين حوكمة الشركات وجود المعلومة المالية بحيث تعمل مؤسسات عينة الدراسة على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بمستوى محدود وذلك من خلال عدم توفر هيكل تنظيمي فعال يضبط مختلف جوانب الحوكمة، وكذا عدم توفر قوانين واضحة تحدد المسؤوليات؛ توجد علاقة طردية قوية كذلك بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي يكون ذلك بالشفافية والحياد الكامل عند وضع المعلومة المالية في القوائم بما يخدم جميع المستخدمين أي بدون الإحجام عن بعض البنود في الميزانية بحيث أن الهدف من زيادة إفصاح الشركات عن البيانات المالية في جميع القوائم المالية هو اظهار مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

. دراسة (5): رماضنة فاروق عبد الفتاح، دور تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية دراسة حالة الشركة التابعة مطاحن الزبيان بالقنطرة، رسالة ماستر، جامعة محمد خيضر، سنة 2014-2015. هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات نظرا لما أحدثته من نظرة ميزته عن غيره من المفاهيم و أدت للإهتمام به، من خلال وضع دراسة عامة عليه شملت كل المعلومات الأساسية المرتبطة به.

والنتائج المتوصل إليها: تعتبر حوكمة الشركات من أهم المواضيع ذات الإهتمام العالمي؛ تعد حوكمة الشركات أحد أهم الانظمة الرقابية والتسييرية للشركات.

. دراسة (6): لطرش أسماء، الحوكمة كآلية للحد من الفساد المالي في المؤسسة الإقتصادية دراسة ميدانية في المؤسسة المينائية سكيكدة، رسالة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2014 - 2015. هدفت هذه الدراسة إلى مدى تحقيق الشفافية و الإفصاح وخلق الثقة لدى المتعاملين وللحفاظ على استقرار المؤسسة الإقتصادية؛ وإبراز انعكاسات مصداقية وشفافية التقارير المالية التي تحقيقها في ظل حوكمة الشركات.

والنتائج المتوصل إليها: الحوكمة عبارة عن نظام للتسيير الحسن والدقيق للمؤسسة الذي يعكس الأداء المالي الجيد؛ تساعد الحوكمة على خلق الثقة للمستثمرين توفير بنية استثمارية أكثر استقرار.

. دراسة (7): زكار وليد، دور مبادئ حوكمة المؤسسات في تحسين الأداء المالي دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، رسالة ماستر، جامعة محمد خيضر، سنة 2015 - 2016. وهدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز الدور الكبير الذي تلعبه حوكمة الشركات؛ و التحليل المالي ودورها في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات. النتائج المتوصل إليها: تضمن الحوكمة تحقيق قدر كبير من الشفافية لمختلف الأنشطة بالمؤسسة لتجنب الفساد والتقليل المخاطر كما أن الشفافية في التعامل مع اصحاب المصالح أنه يعزز الثقة بينهم وبين المؤسسة وبالتالي اكتساب ثقة المستثمرين؛ الحوكمة تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح، ويجب التأكد على أن الشركات تدار لصالح المساهمي.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة عن المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وفجوة توقعات.

دراسة (1): ليندة صولي، أثر جودة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية، رسالة ماستر، جامعة حمه لخضر الوادي، سنة 2013 - 2014. هدفت هذه الدراسة إلى : دراسة تحليل مفهوم فجوة التوقعات في بيئة المراجعة؛ تحديد أثر جودة المراجعة وعلاقتها بفجوة التوقعات.

النتائج المتوصل إليها: تتولد فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية بسبب نقص الكفاءة المهنية وعدم التزام المراجع بالاستقلالية واكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانوني؛ لتخفيض فجوة التوقعات يجب تثقيف الجمهور بواجبات ومسؤوليات المراجع وتحسين طريق توصيل التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية.

. دراسة (2): براهيم كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات . دراسة حالة . مؤسسة المحركات EMO، الخروب ولاية قسنطينة، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة 2، السنة 2013-2014. هدفت هذه الدراسة إلى توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي حوكمة الشركات التدقيق الداخلي ؛ والتعرف عمليا ما إذا كان لوظيفة التدقيق الداخلي دورا ايجابيا في تطبيق الحوكمة بالشركة محل الدراسة . النتائج المتوصل إليها: اكتسب التدقيق الداخلي تطور وأهمية كبيرة خاصة فيما يتعلق بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي؛ التي ساهمة في تعزيز جودة أداء هذه

الوظيفة، حيث أصبحت أداة تأكيدية إستشارية لرفع قيمة الشركة، ويساعد تدقيق الداخلي الشركة على تحقيق أهدافها، من خلال إيجاد منهج المنظم دقيق لتقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية إدارة المخاطر.

. دراسة (3): لندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دراسة ميدانية . رسالة ماستر، جامعة حمى لخطر بالوادي، سنة 2014 - 2015. هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة الخارجية دور الذي يقوم به المراجع الخارجي في النهوض بجودة المعلومة المحاسبية، وتوضيح الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقويم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة.

والنتائج المتحصل عليها: ان المراجعة الخارجية هي عملية مراقبة فحص القوائم المالية قصد التأكد من صحتها صدقها وتكمن أهميتها في اعطاء صورة حقيقية للوضعية المالية، تعمل المراجعة الخارجية على زيادة القدرة على توصيل المعلومات المحاسبية، هذا من خلال اعداد التقارير النهائي للمراجع الذي يحتوي على مدى افصاح وبصدق عن كافة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

دراسة(4): خليل محمد أمين، مدى تأثير جودة ومراجعة في فجوة التوقعات بين إحتياجات مستخدمي القوائم المالية(دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين)، رسالة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2014 - 2015. وهدفت هذه الدراسة إلى: ماهية العناصر والعوامل والمتغيرات التي تؤدي هدفت هذه الدراسة إلى: ماهية العناصر والعوامل والمتغيرات التي تؤدي إلى ظهور فجوة التوقعات؛ تبيان مدى استجابة المراجعة لمتطلبات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية.

والنتائج المتوصل إليها: لا يوجد اهتمام كبير لمنظمات المهنة والجمعيات العلمية بحصر أهم مقترحات تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. والعمل على تطبيق أفضل المقترحات؛ جهل المستفيدين من خدمات مهنة المراجعة بأهم المفاهيم التي تستخدمها مهنة المراجعة والتي تساعد في الزيادة من حجم توقعاته غير مقبولة.

. دراسة(5): بلخادم حنان، أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات . دراسة حالة . مؤسسة مطاحن الزيان القنطرة، رسالة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة 2015 - 2016 . وهدفت هذه الدراسة لتعريف جودة التدقيق الداخلي، وتبيان محدداتها، وإبراز أثر جودة التدقيق الداخلي ومساهمتها في دعم التطبيق الناجح لحوكمة الشركات.

والنتائج المتوصل إليها: إن عملية التدقيق تعني فحص جمع تقييم أدلة تكون رأي في حول صحتها ومصداقيتها من أجل إعداد تقرير تبليغ الأطراف المعنية نظرا لأهمية التدقيق بأنواعها المختلفة في تحديد جودة معلومات المعدة من طرف المؤسسة، وتتميز مهنة التدقيق الداخلي بمجموعة من المبادئ الأخلاقية وقواعد السلوك التي يجب أن يتحلى بها المدقق الداخلي عند ممارسته للمهنة.

. دراسة (6): شراد محمد أصيل، المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل المبادئ حوكمة الشركات، رسالة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2015-2016. تهدف هدي الدراسة إلى التعرف على مختلف وظائف أدوار المراجعة الخارجية آلية تسمح بحل المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة، وإبراز الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في تحسين أداء الشركات.

النتائج المقصّل إليها: عليها تساهم المراجعة الخارجية في تطبيق الإفصاح والشفافية عن كافة المعلومات التي تخدم كافة الاطراف ذات العلاقة بالشركة حيث تعتبر احد ادوات الضرورية لقيام بيئة الاعمال أكثر تنافسية حيث اكتسب مكانتها فيها من منعها وقدرتها على استجابة الاحتياجات الافراد أصحاب المصالح كل المهتمين بأمر الشركة، وتعتبر المراجعة الخارجية كآلية من آليات الحوكمة الخارجية التي تهدف الى زيادة التطبيق هذه الحوكمة الحد من مختلف النزاعات المشاكل القائمة في مؤسسة من خلال التخفيض من عدم تماثل المعلومات التي يتميز بها المدراء في الغالب، وبالتالي السماح لجميع الاطراف الحصول على مختلف المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بالإضافة من التقليل الاختيار العجزي التخفيض من عجز الآليات الاخرى في الحد من التلاعبات الغش.

. دراسة (7): محمد فرح يس محمد أحمد، دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة دراسة ميدانية، رسالة الماجستير، جامعة النيلين، سنة 2017. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المفاهيم العلمية لمصطلح فجوة التوقعات في المراجعة وقواعد السلوك المهني وتوضيح دورهما في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة ومعرفة أثر إلزام المراجع الخارجي بنشرات معايير الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة على فجوة التوقعات في المراجعة والتعريف على الأساليب التي يمكن أن تساعد على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة والتعريف بمفهوم وآليات وابعاد حوكمة مهنة المراجعة ومعرفة دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة المسؤولية والأداء والتقرير.

والنتائج المتوصل إليها: ان عملية الإلتزام بتطبيق مبادئ حوكمة المراجعة تساهم وتؤثر بشكل ايجابي في تضيق فجوة التوقعات بين المدققي الحسابات الخارجيين والمجتمع المالي؛ إن تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية من قبل المراجعين يساهم بفعالية في تضيق فجوة التوقعات.

المطلب الثالث : دراسات السابقة علاقة حوكمة الشركات ببيئة الممارسة المهنية.

دراسة(1): سندس ماجد رضا، آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، مجلة للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد 20، المجلد7، 2011. هدفت هذه الدراسة إلى تحديد آليات حوكمة الشركات وعلاقتها بفجوة التوقعات في بيئة التدقيق؛ تحديد مدى صحة فروض الدراسة والتي تتناول اختبار العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وبين فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

والنتائج المتوصل إليها: لحظ هناك شك في استقلال وحيادية المراجع الخارجي؛ عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسؤولياته؛ نقص الكفاءة المبنية للمراجع؛ عدم اكتشاف المراجع للغش والأخطاء ووجود عقود وارتباطاته غير نظامية.

. دراسة(2): هيدوب ليلي ريمة، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات . دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الأبار، رسالة ماستر، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، سنة 2011 - 2012. تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، والتعرف على أسباب و دوافع انتشار هذا المفهوم في الدول المتقدمة؛ وبحث ومناقشة دور المراجعة كأحد إبراز دعائم تحقيق مفهوم الحوكمة؛ بيان علاقة المراجعة بتطبيقات الحوكمة وسبل تطورها في الجزائر.

النتائج المتوصل إليها: إن اسلوب حوكمة الشركات بما يتضمنه من مبادئ وقواعد وإجراءات تنظيمية وقانونية، ومحاسبية، مالية واقتصادية و اخلاقية... إلخ . سيسمح بتفعيل تبني واستخدام معايير المراجعة الدولية ومن ثم تحقيق درجة أكبر من الشفافية والوضوح للبيانات بالكم والجودة المطلوبة في ظل الموازنة لتلبية مصالح مختلفة الأطراف؛ تمثل حوكمة المؤسسات كيفية التي تدبرها المؤسسات تراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، بالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداء التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بدرجة الأولى، وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها؛ يتطلب تنفيذ أعمال الحوكمة توافر التنظيم الإداري والمهني المتكامل الذي يشتمل على وجود مجلس إدارة فاعل ولجنة مراجعة داخلية ومراجع خارجي مستقل.

دراسة(3): د. فهم سلطان محمد الحاج، "آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية"، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، السودان، العدد الأول، يوليو 2012. هدفت هذه الدراسة على دور آليات حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وذلك

سعيًا لتعزيز الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة، من خلال استطلاع آراء مراقبي الحسابات المستثمرين في مدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية الآتية: دراسة وتحليل مفهوم حوكمة الشركات، ودراسة وتحليل مفهوم فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، وبيان دور آليات حوكمة الشركات في محاولة تضيق تلك الفجوة في ضوء نتائج الدراسة الميدانية وما ورد بالأدب المحاسبي والقواعد المنظمة لمحتوى تقرير مراقب الحسابات.

والنتائج المتوصل إليها: استقلال وقوة نام الرقابة الداخلية داخل الشركة يساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة؛ استقلال مراقب الحسابات وعدم سعيه للاستمرار في منصبه في الشركة يساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة؛ التأهيل والتدريب المستمر لمراقب الحسابات والعاملين في الرقابة الداخلية يساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة؛ وجود اللوائح والتشريعات داخل الشركة ووضوحها وتطبيقها ومطابقتها للمعايير يساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة؛ وجود هيئات خارجية رقابية وتنظيمية وإشرافية على أعمال الشركات المساهمة يساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

دراسة(4): إيمان حركات، حوكمة الشركات ودورها في تحسين جودة التدقيق الداخلي، رسالة ماستر، جامعة الوادي، سنة 2013-2014. وهدفت هذه الدراسة إلى: إظهار الإطار النظري لكل من حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية؛ التعرف على إيجابيات ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في تحسين جودة المراجعة الداخلية وذلك بغرض إعادة الثقة فيها.

النتائج المقصّل عليها: وجود ترابط وتوافق على المستوى الدولي وحتى المحلي بين مبادئ حوكمة الشركات ومعايير المراجعة الداخلية؛ وجود توجه دولي حول دعم اسقلال المراجع الداخلي في طريقة تعيينه من طرف مجلس الإدارة للمنظمة.

دراسة(5): بن داود محمد عبد النور، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2014 – 2015. وهدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على حوكمة الشركات والتعرف على المراجعة الداخلية؛ دراسة ومناقشة دور المراجعة الداخلية كأحد إبراز دعائم تحقيق مفهوم الحوكمة.

النتائج المتوصل إليها: أن مبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات تتركز أساس على الضوابط الداخلية، بالإضافة إلى أنها تحتاج إلى مجموعة من الآليات التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد الشركة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح (خاصة بالمساهمين)؛ يتوقف دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة توافر الفهم

المشترك بين المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات لكيفية جعل وظيفة المراجعة الداخلية نشاطا يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوقهم بها.

. دراسة(6): ابراهيم محمد احمد حسن، تفعيل دور حوكمة الشركات في الحد من الممارسة المحاسبية الخاطئة لتحقيق جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، جامعة الزعيم الأزهري ،سنة 2016.هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى امكانية دور كل آلية من آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة؛ بيان كيفية تفعيل آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة من خلال دراسة ميدانية للاستطلاع آراء المستقصي منهم.

والنتائج المتوصل إليها: يلعب المراجع الداخلي دور بارز في تفعيل قواعد حوكمة الشركات من خلال تقديم خدمات التأكيد بشأن نظم الرقابة وتقييم عملية إدارة المخاطر؛ تعمل مداخل الحوكمة التي تتمثل في الافصاح والشفافية مساءلة ولجان المراجعة والمراجعة الداخلية المراجعة الخارجية وإدارة المخاطر على زيادة جودة المعلومة المحاسبية وتقليل المخاطر الاستثمارية والتشجيع على الاستثمار.

دراسة(7): مفيدة بن عثمان،"دور حوكمة المؤسسات في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في الجزائر"، مجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، الجزائر، العدد 6، جوان 2017.هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على آليات حوكمة المؤسسات المرتبطة بمهنة المراجعة، بالإضافة إلى توضيح العلاقة الوثيقة بين تطبيق هذه الآليات وفجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، وذلك من خلال مساهمتها في تضيق هذه الفجوة.

والنتائج المتوصل إليها: هناك ارتباط طردي بين حوكمة الشركات وفجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، حيث تساهم الحوكمة من خلال آلياتها في تضيق تلك الفجوة؛ هناك ارتباط إيجابي متفاوت بين أغلب آليات حوكمة الشركات في مجال مساهمتها في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، حيث أن كل من آلية لجنة المراجعة وآلية التنظيمات المهنية يعتبران الآليتين الأكثر ارتباطا، كما لم يتم تسجيل أي ارتباط بين الآليات.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد تطرقنا للفصل الأول والذي يخص الدراسة النظرية حول الموضوع، وعليه فإننا في هذا الفصل نريد الوقوف على دور آليات حوكمة الشركات وتأثيرها على فجوة التوقعات في الواقع، وعرض النتائج المتوصل إليها، وقد ارتدنا أن نقوم بهذه الدراسة الميدانية عن طريق الاستبيان باختبار فرضيات الدراسة، والاستبيان قد وجه للمهنيين والأكاديميين.

وقد فضلنا أن نقسم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: الإطار المنهجي لدراسة الميدانية .

نستعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملائمتها للموضوع متمثلة في مجتمع الدراسة، وكيفية إعداد الاستبيان والطرق الإحصائية التي تم استخدامها في تحليل نتائج الاستبيان.

المطلب الأول: مكونات ومنهجية الدراسة.

ستتطرق في هذا المطلب للعناصر التطبيقية لدراسة والمتمثلة في المجتمع الدراسة والعينة محل الدراسة.

أولاً : مجتمع الدراسة: في اختيار مجتمع الدراسة تم مراعاة أن يكون أفرادها ممن يتمتعون بالخبرة المهنية والعلمية ولهم القدرة على الحكم في فقرات الاستبيان، وكان اختيار العينة عشوائياً، ويتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات، وخبراء محاسبين، اساتذة جامعيين، مدراء ماليين، اعضاء مجلس الإدارة، مراجعيين داخليين، وتقنيين ساميين، وهذا راجع إلى خصوصيات الموضوع الذي يتطلب آراء المهنيين في الميدان حتى يمكن الوصول إلى النتائج المرغوبة.

ثانياً : عينة الدراسة: لم يتم حصر حجم العينة بشكل مسبق وتم توزيع 50 استمارة ورقية شملت الأكاديميين المهنيين، وتم كذلك طرح استبيان إلكتروني تم الإجابة عليه من طرف 4 اشخاص، وقد تم استرجاع 35 استبيان.

الجدول رقم (1-2) : الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان .

البيان	التكرار	النسبة
الاستمارات الورقية الموزعة	50	91%
الاستمارات الورقية المسترجعة	30	60%
الاستمارات الورقية غير المسترجعة	9	18%
الاستمارات الورقية الملغاة	6	12%
الاستمارات الورقية الصالحة	25	50%
الاستمارات الإلكترونية	5	9%
الاستمارات الكلية صالحة الاستعمال	30	54%

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20.

نلاحظ من خلال الجدول أن العدد الكلي للاستثمارات الموزعة عبر الأسلوبين الورقي والإلكتروني كان 55 استثماراً، كان منها 50 استثماراً ورقية وزعت على الأكاديميين والمهنيين وتم استرجاع 60% من حجم العينة التي تم توزيع الاستثمارات الورقية عليها وفي حين لم نستطع الحصول على 9 استثمارات، وبعد فحص الاستثمارات تبين أن 6 استثمارات غير صالحة في حين كان عدد الاستثمارات التي تم عليه الاختبار 30 استثماراً موزعة بين الإلكتروني بنسبة 9% والباقي 91%.

المطلب الثاني: إعداد الاستبيان.

في هذا المطلب سنستعرض كيفية إعداد الاستبيان وهيكله.

أولاً: إعداد الاستبيان.

تم الاعتماد على طريقة الاستبيان بأنها من أحد أدوات البحث العلمي الأكثر تداولاً ويعرف على أنه "مجموعة من الأسئلة مرتبة حول موضوع معين يتم وضعها في استثمار ترسل للأشخاص المعنيين أو بالبريد أو تسلم باليد تمهيداً للحصول على أجوبة الأسئلة الواردة فيها"¹.

وتم إعداد الاستبيان بناءً على ما تم التطرق إليه إلى الجانب النظري وكذلك بالاعتماد على الكتب والمراجع التي تتعلق بالموضوع، حيث حاولنا أن تغطي فقرات الاستبيان كل جوانب الموضوع، وتم تصميم الأسئلة بصفة بسيطة ليسهل على الجيب فهمها، كذلك تم الاعتماد على بعض الدراسات السابقة في هذا الموضوع والمتمثلة في:

✓ مدى تأثير جودة المراجعة في فجوة التوقعات بين احتياجات مستخدمي القوائم المالية "مذكرة ماستر"

للطالب خليل محمد أمين، جامعة قاصدي مرياح ورقلة.

✓ مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين "مذكرة ماجستير"

للطالب هاني محمد خليل، الجامعة الإسلامية غزة.

حيث يوجد بعض العبارات أخذت كما هي لصحتها ومناسبتها للموضوع، وهناك أخرى التي تم التعديل فيها لتناسب مع الموضوع، وتم الاستعانة بآراء بعض الأساتذة. انظر (الملحق رقم 01)

¹ عمار بوحوش، محمد محمود الذنبيات، مناهج البحث العلمي وطرق إعداد البحوث، ط7، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014، ص 67.

وقد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي، والذي يحتمل خمسة اجابات، وهذا حتى تتمكن من تحديد آراء أفراد عينة الدراسة بأكثر دقة مبين لنا في الجدول التالي:

الجدول رقم(2-2): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	لا ادري	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط الحسابي	5 - 4.20	4.19 - 3.40	3.39 - 2.60	2.59 - 1.80	1.79 - 1

المصدر: جيلالي جلوط، الاحصاء، ط8، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص، 132.

ثانيا: هيكل الاستبيان

تم تصميم هيكل الاستبيان من طرف الطالبات، حيث قسم الاستبيان إلى جزئين رئيسيين كالتالي:

الجزء الأول: وفيه البيانات الشخصية والوظيفية ويتضمن 5 أسئلة حول البيانات الشخصية للعينة المدروسة.

الجزء الثاني: معلومات حول الدراسة ويشتمل على محورين وهي كالتالي:

المحور الأول: الحوكمة وآلياتها وفيه قسمناه إلى إثنين:

أولا: الحوكمة : ويحتوي على 9 أسئلة.

ثانيا: آليات الحوكمة الداخلية والخارجية ويحتوي على 9 اسئلة.

المحور الثاني: المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وفجوة التوقعات، وفيه قسمناه إلى إثنين:

أولا: المراجع الداخلي والخارجي: ويحتوي على 9 اسئلة.

ثانيا: فجوة التوقعات.

المطلب الثالث : الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل الاستبيان

في معالجتنا للاستبيان وبغية تسهيل عملية التحليل تم الاستعانة ببرنامجي اكسل (EXEL 2007) و (SPSS20)، حيث تم تفريغ البيانات المتحصل عليها بعد جمع الاستثمارات والتي تكون في شكل جداول لتسهيل عملية الملاحظة الجيدة لتحليل البيانات التي تم جمعها. وتم أيضا استخدام الوسائل الإحصائية التالية:

التكرارات والنسبة المئوية: بغية التفريق بين بيانات العينة بناء على المعلومات الشخصية للأفراد ومعرفة تكرارات إجابات أفراد العينة.

المتوسط الحسابي: وذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستبيان.

الانحراف المعياري: تم استخدامه لمعرفة مدى انحراف إجابات العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي.

اختبار الفا كرونباخ: لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان، يأخذ قيمة تتراوح بين 0 و 1، إذا لم يكن هناك ثبات في البيانات كانت النتيجة = 0، وإذا كان هناك ثبات فان النتيجة تكون = 1، أي انه كلما زادت قيمة معامل الثابت الفا كرونباخ تعني مزيد من الثبات والمصدقية.

معامل الصدق: لمعرفة مدى صدق الاستبيان نقوم بحساب معامل الصدق الذي هو عبارة عن مربع الفا كرونباخ.

معامل الالتواء والتفرطح: لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أو لا.

مستوى الدلالة المعنوية: لتحديد الدلالة الإحصائية لنموذج تم اعتماد مستوى دلالة معنوية يساوي (0.05).

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان .

بعد ما اطلعنا في المبحث الأول على الإطار المنهجي لدراسة سنحاول في هذا المبحث تحليل نتائج الاستبانة من خلال الوسائل الإحصائية المتعارف عليها .

المطلب الأول: إجراءات صدق الأداء.

في هذا المطلب سنتعرف على مدى صدق الاستبانة من خلال عاملين المحكمين واختبار الفا كرونباخ.

أولاً: صدق المحكمين.

تم عرض الاستبيان بعد ما تم إعداده على مجموعة من المحكمين وهم من أصحاب التخصص في مجال التدقيق المحاسبي وذوي خبرة في المجال، وهذا لتصحيح وتعديل فقرات الاستبيان من حيث الشكل والمضمون وبعد ما تم الأخذ بنصائحهم وتوجيهاتهم تم توزيع الاستبيان في صورته النهائية . (انظر الملحق رقم 02) .

ثانياً: اختبار الفا كرونباخ:

تم استخدام اختبار الفا كرونباخ لقياس ثبات الدراسة، ومعامل الصدق وكانت النتائج كما هي في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): معامل الثبات الفا كرونباخ ومعامل الصدق للدراسة .

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات الفا كرونباخ	معامل الصدق
البعد الأول	9	0.827	0.683
البعد الثاني	9	0.676	0.456
البعد الثالث	9	0.559	0.312
البعد الرابع	9	0.687	0.471
المجموع	36	2.749	7.557

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20.

من خلال الجدول السابق تبين لنا أن معامل الثبات للبعد الأول كان مرتفع حيث بلغ (0.827) وكذلك البعد الثاني والرابع حيث كانت على التوالي كما يلي : (0.676) و (0.687) أما بالنسبة للبعد الثالث فكانت ضعيفة نوعاً ما فكانت للبعد الثالث (0.559) وبالنسبة لجميع الأبعاد وفقرات الاستبيان فكانت

(0.908) أما بالنسبة لمعامل الصدق فكانت مرتفعة في مجمل المحاور وهذا يعطينا استنتاج إن الدراسة صادقة في ما وضعت له وإن ثباتها جيد وهو ما يؤهلها لقياس هذه الدراسة .

ثالثا: اختبار التوزيع الطبيعي

الجدول رقم (4-2): معامل الالتواء والتفريط لمحاور الدراسة.

المحاور	معامل الالتواء	معامل التفريط
البعد الأول	1.080	1.610
البعد الثاني	0.557	0.363
البعد الثالث	1.00	0.394
البعد الرابع	1.053	2.021

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20

من خلال القيام باختبار معاملي الالتواء و التفريط لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أو لا كان معامل الالتواء محصورا بين - 3 و 3 ومعامل التفريط محصورا بين - 7 و 7 وهذا يدل على أن بيانات الدراسة تتبع توزيعا طبيعيا.

المطلب الثاني : تحليل نتائج الاستبيان :

بعد التأكد من ثبات فقرات الاستبيان سنقوم في هذا المطلب بتحليل البيانات المتحصل عليها بعد جمع الاستبيان.

أولاً: تحليل خصائص العينة الدراسة

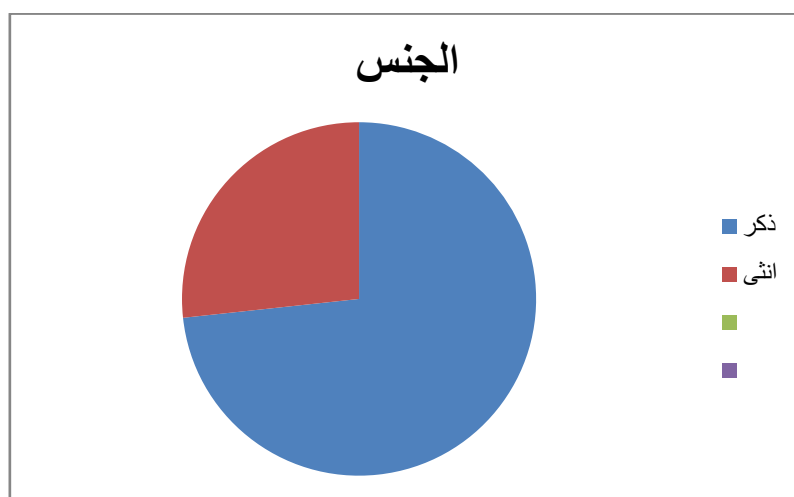
1 الجنس: الجدول التالي والدائرة النسبية تبين نسب فئة الجنس

الجدول رقم (2-5): توزيع افراد العينة حسب الجنس

فئة الجنس	التكرار	في المئة
ذكر	22	%73.3
أنثى	8	%26.7
المجموع	30	%100

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20.

الشكل رقم (2-1): توزيع افراد العينة حسب الجنس



من خلال الجدول والرسم البياني السابقان يتضح لنا أن نسب الجنس لعينة الدراسة كانت معظمها ذكور لأن نسبتها قدرت بـ (%73.3)، أما نسبة الاناث كانت (%26.7).

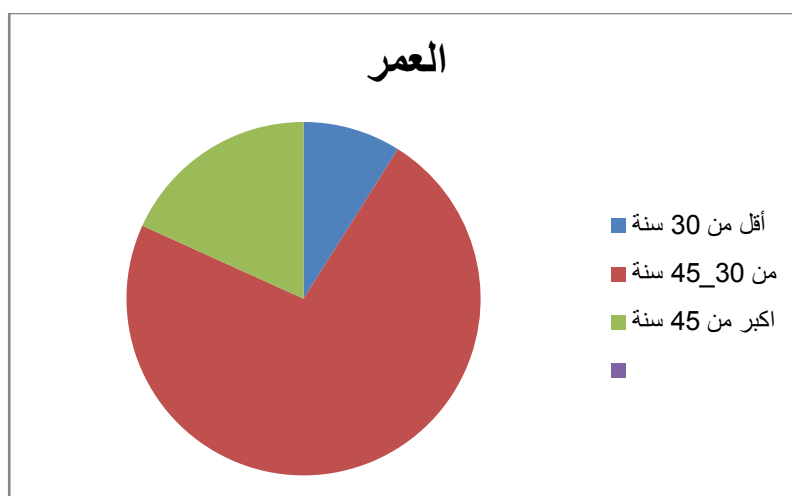
2 العمر: الجدول والدائرة النسبية التاليين يبينان نسب فئة العمر

الجدول رقم (2-6): توزيع الأفراد حسب العمر

فئة العمر	ال تكرار	في المئة
أقل من 30 سنة	5	16.7%
من 30 إلى 45 سنة	20	66.7%
أكبر من 45 سنة	5	16.7%
المجموع	30	100%

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20.

الشكل رقم (2-2): توزيع الأفراد حسب العمر



المصدر: من اعداد الطالبات.

من خلال الجدول أعلاه وجدنا أن نسب الفئات العمرية تتمحور في المجال (16%_70%)، وهذا يؤكد أن أكبر نسبة هي في الفئة التي تتراوح من 30 إلى 45 سنة.

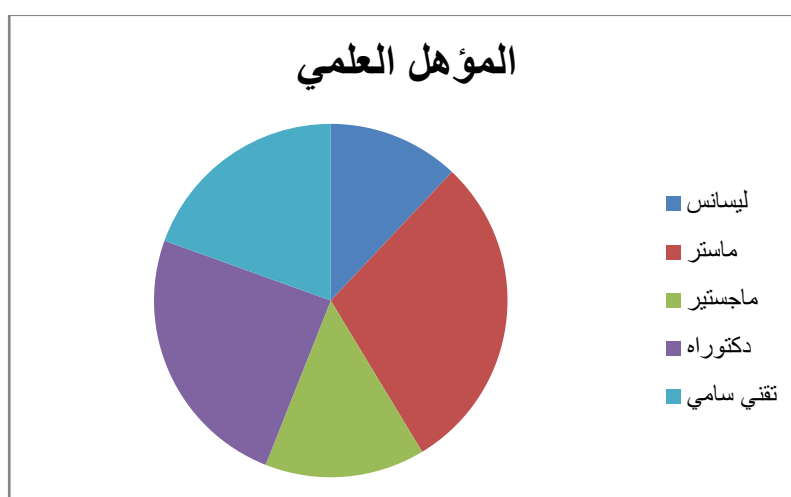
3 للمؤهل العلمي: الجدول والدائرة النسبية يبينان نسب فئة المؤهل العلمي

الجدول رقم(2-7): توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي

فئة المؤهل العلمي	ال تكرار	في المئة
ليسانس	12	40%
ماستر	6	20%
ماجستير	3	10%
دكتوراه	5	16.7%
تقني سامي	4	13.3%
المجموع	30	100%

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20

الشكل رقم (2-3): توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالبات.

من السابق اتضح لنا أن نسب المؤهل العلمي كانت أكثرها في الليسانس، وأقلها في الماجستير، وهذا ما يؤكد بان مجتمع عينة الدراسة معظمهم دارسين في الجامعات.

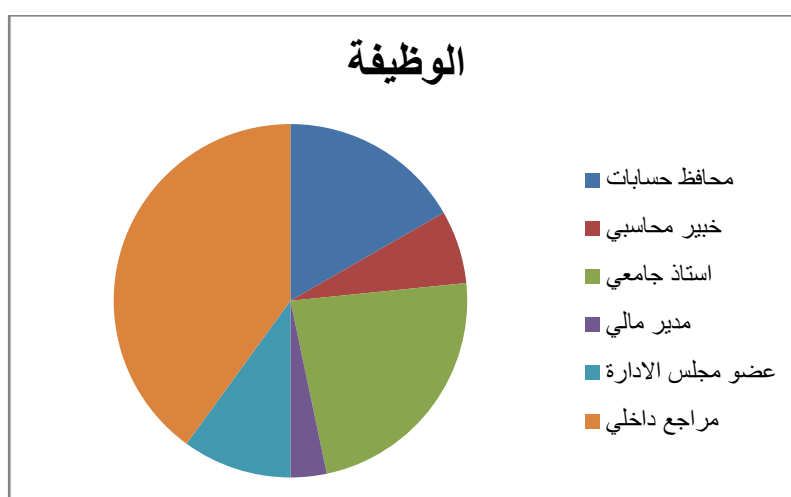
4- الوظيفة: الجدول التالي والدائرة النسبية يوضحان نسب فئة الوظيفة

الجدول رقم (2-8): توزيع افراد عينة الوظيفة

فئة الوظيفة	التكرار	في المئة
محافظ حسابات	5	16.7%
خبير محاسبي	2	6.7%
استاذ جامعي	7	23.3%
مدير مالي	1	3.3%
عضو مجلس الادارة	3	10%
مراجع داخلي	12	40%
المجموع	30	100%

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20.

الشكل رقم (2-4): توزيع افراد عينة الوظيفة.



المصدر : من اعداد الطالبات.

من نسب فئة الوظيفة التي اجريت فيها الدراسة تبين لنا أنها نسبة المدراء الماليين كانت الأقل بحيث قدرت ب(3.3%) وأكثرها في المراجعين الداخليين وكانت نسبتها(40%).

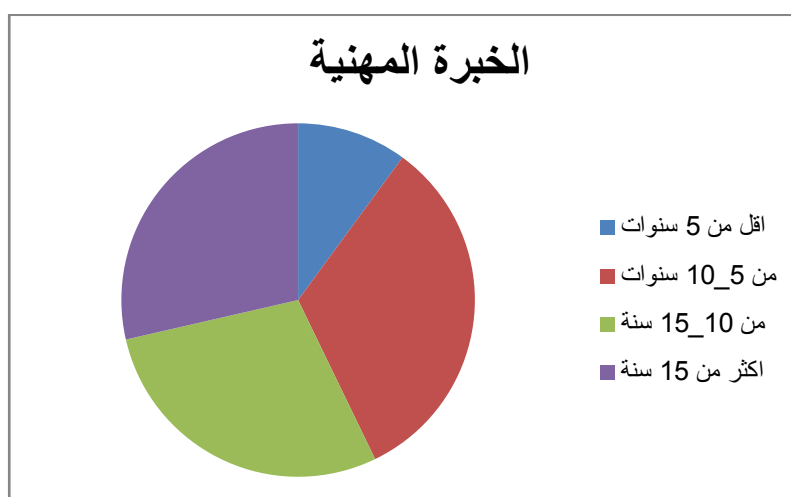
5 الخبرة المهنية: الجدول والدائرة النسبية يوضحان نسب فئة الخبرة المهنية

الجدول رقم(2-9): توزيع الافراد حسب الخبرة المهنية.

فئة الخبرة المهنية	التردد	في المئة
أقل من 5 سنوات	8	26.7%
من 5-10 سنوات	8	26.7%
من 10-15 سنة	7	23.3%
أكثر من 15 سنة	7	23.3%
المجموع	30	100%

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20.

الشكل رقم(2-5): توزيع الافراد حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من اعداد الطالبات.

من خلال الجدول السابق والدائرة النسبية تبين لنا أن نسب فئة الخبرة المهنية كانت نسبة أكثر من 15 سنة هي الضئيلة، أما نسبة الأكثر هي الأقل من 5 سنوات.

ثانيا: التحليل الإحصائي الوصفي لنتائج الاستبيان

البعد الأول: الحوكمة

الجدول رقم (2-10): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الأول

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					البعد الأول : الحوكمة	
			موافق بشدة	موافق	لا ادري	غير موافق بشدة	غير موافق		
موافق	0.761	4.20		1	3	15	11	التكرار	للكوكمة قواعد وأسس ضبط تحقق
				3.3	10	50	36.7	النسبة	حكما راشدا للمؤسسة
موافق	0.819	3.87	1	1	3	21	4	التكرار	اطار الكوكمة المطبق يتميز بالفعالية
			3.3	3.3	10	70	13.3	النسبة	والمرونة الكافية
موافق	0.828	4.07		2	3	16	9	التكرار	تزید الكوكمة من ثقة المستثمرين في
				6.7	10	53.3	30	النسبة	سوق راس المال وذلك لتدعيم
موافق	0.890	3.97	1	1	3	18	7	التكرار	تحقق الشفافية والعدالة وتمنح الحق
			3.3	3.3	10	60	23.3	النسبة	في مساءلة ادارة الشركة للجهات المعنية
موافق	0.712	4.10			6	15	9	التكرار	تحقق الكوكمة احترام حقوق جميع
					20	50	30	النسبة	اصحاب المصلحة في المؤسسة
موافق	0.761	3.80		2	6	18	4	التكرار	توضح الكوكمة الوضع المالي
				6.7	20	60	13.3	النسبة	للمؤسسة وذلك بإفصاح الكامل لأدائها مما يساعد المساهمين في القيام بمختلف اهمالهم الاستثمارية
موافق	0.747	3.83		2	5	19	4	التكرار	تحقق الكوكمة الحماية للملكية العامة
				6.7	16.7	63.3	13.3	النسبة	مع مراعاة مصالح المتعاملين مع المؤسسات المختلفة داخل الدولة
موافق	0.968	3.60	1	4	4	18	3	التكرار	الكوكمة تؤدي الى تحقيق فرصة
			3.3	13.3	13.3	60	10	النسبة	المراجعة في الأداء وتحقق رقابة فعالة ومستقلة
موافق	0.776	3.87		1	8	15	6	التكرار	تزید الكوكمة الثقة في ادارة الاقتصاد

				3.3	26.7	50	20	النسبة	القومي مما يساهم في رفع معدلات الإستثمار وتحقق معدلات نمو مرتفعة في الدخل القومي
موافق	0.80	3.92	البعد الأول						

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن الاتجاه العام لأفراد العينة حول البعد الأول، والمتعلق بالحوكمة وإجابتهم كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي بـ (3.92) والانحراف المعياري (0.80)، وهذه النتيجة تعكس أهمية الحوكمة في المؤسسة والمراجعة خاصة، والدولة عامة.

البعد الثاني: آليات الحوكمة الداخلية والخارجية

الجدول رقم (2-11): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثاني.

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					البعد الثاني : آليات الحوكمة الداخلية والخارجية	
			غير موافق بشدة	غير موافق	لا ادري	موافق	موافق بشدة		
موافق	0.539	4.17			2	20	7	التكرار	يساهم مجلس الإدارة بفعالية في وضع خطط واستراتيجيات المؤسسة
					6.7	66.7	23.3	النسبة	
موافق	0.874	3.83		3	5	16	6	التكرار	يقوم مجلس الإدارة بمهمة المراقبة داخل المؤسسة كما يشرف على تقييمها
				10	16.7	53.3	20	النسبة	
موافق	0.868	4.07		3	1	17	9	التكرار	يجب على مجلس الإدارة أن تفصح على جميع النتائج المالية ونتائج العمليات التي تقوم بها وبكل شفافية
				10	3.3	56.7	30	النسبة	
موافق	0.819	4.13		1	5	13	11	التكرار	تتمتع لجنة المراجعة بالاستقلالية و الخبرة المهنية العالية في مجال المحاسبة و المراجعة
				3.3	16.7	43.3	36.7	النسبة	
موافق	0.583	4.27			2	18	10	التكرار	تعتبر لجنة المراجعة أداة لزيادة الثقة و الشفافية في المعلومات المالية، كما تقوم بتأدية واجباتها التي تكلف بها من قبل مجلس الإدارة
					33.3	60	6.7	النسبة	
موافق	0.910	4.00		3	3	15	9	التكرار	وجود آليات قانونية و تنظيمية للحوكمة تنسم بالكفاءة و العدالة و عدم التحيز
				10	10	50	30	النسبة	
موافق	1.094	3.90	1	3	4	12	10	التكرار	يجب أن يكونوا أعضاء لجنة المكافآت مهنيين و ذو كفاءات عالية
			3.3	10	13.3	40	33.3	النسبة	
موافق	1.217	3.63	3	1	8	10	8	التكرار	لا يتم تعيين مدير و أعضاء مجلس الإدارة في المؤسسة سبق و أن أود مؤسساتهم إلى الإفلاس أو التصفية
			10	3.3	26.7	33.3	26.7	النسبة	

موافق	0.774	3.77		2	7	17	4	التكرار	يتم الإستغناء عن خدمات الإدارات
				6.7	23.3	56.7	13.3	النسبة	ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الإكتساب أو الإندماج
موافق	0.856	3.97	البعد الثاني						

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20

من الجدول السابق نجد أن أفراد عينة الدراسة في إجاباتهم حول البعد الثاني، والذي يتعلق بآليات الحوكمة الداخلية والخارجية فكانوا في إتجاه موافق حيث كان المتوسط الحسابي مقدّر (3.97)، والانحراف المعياري ب (0.856)، وهذا يدل على أن آليات الحوكمة الداخلية والخارجية لها أهمية كبيرة على بيئة الممارسة المهنية.

البعد الثالث: المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

الجدول رقم(2-12): المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثالث.

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					البعد الثالث : المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	
			غير موافق بشدة	غير موافق	لا ادري	موافق	موافق بشدة		
موافق	0.944	3.73		5	3	17	5	التكرار	المراجع الداخلي يؤدي دوره بكل
				16.7	10	56.7	16.7	النسبة	إستقلالية ومصداقية وشفافية
موافق	0.776	4.13		2	1	18	9	التكرار	يتمتع المراجع الداخلي بالكفاءة
				6.7	3.3	60	30	النسبة	والخبرة المهنية العالية
موافق	0.980	3.73	1	3	4	17	5	التكرار	الإدارة تقوم بإعداد خطة عمل
			3.3	10	13.3	56.7	16.7	النسبة	للمراجع الداخلي ويرجع القرار لها في تغييره
موافق	1.179	3.70	1	5	5	10	9	التكرار	عند وجود أخطاء وتلاعبات وعدم
			3.3	16.7	16.7	33.3	30	النسبة	الصدق في القوائم المالية يتحمل المراجع الداخلي المسؤولية في ذلك
موافق	0.607	4.10			4	19	7	التكرار	يتمتع المراجع الخارجي بالإستقلالية
					13.3	63.3	23.3	النسبة	في إعطاء الثقة والمصداقية في التقارير المالية
موافق بشدة	0.937	4.13		2	5	10	13	التكرار	المراجع الخارجي يكون مؤهلا علميا
				6.7	16.7	33.3	43.3	النسبة	وذو كفاءة مهنية عالية
موافق	1.106	3.50	2	4	5	15	4	التكرار	يقوم المراجع الخارجي بتقسيم نظام
			6.7	13.3	16.7	50	13.3	النسبة	الرقابة الداخلية وقيود سجلات المراجعة الإنتقادية قبل إبداء الرأي الفني المخايد حول عدالة القوائم المالية
لا ادري	1.137	2.87	2	12	7	6	3	التكرار	يتحمل المراجع الخارجي مسؤولية
			6.7	40	23.3	20	10	النسبة	وقوع الأخطاء والغش وعدم صدق القوائم المالية
موافق	1.137	3.53	2	5	2	17	4	التكرار	المراجع الخارجي له دور في تأمين

			6.7	16.7	6.7	56.7	13.3	النسبة	نوعية المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة
موافق	0.976	3.71	البعد الثالث						

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20.

نستنتج من خلال الجدول اعلاه بأن معظم اجابات عينة الدراسة كانت موافق والتي تخص البعد الثالث والذي يتعلق بالمراجع الداخلي والخارجي، حيث كان المتوسط الحسابي (3.71)، أما الانحراف المعياري كان (0.946)، وهذا يدل على أن المراجع الداخلي والخارجي لهما دور كبير في المؤسسة.

البعد الثالث: فجوة التوقعات

الجدول رقم (2-13): المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الرابع

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					البعد الرابع : فجوة التوقعات	
			غير موافق بشدة	غير موافق	لا ادري	موافق	موافق بشدة		
موافق	0.724	3.60		1	13	13	3	التكرار	توقعات مستخدمي القوائم المالية
				3.3	43.3	43.3	10	النسبة	الناتجة عن عدم وضوح دور وعمل المراجع في المؤسسة
موافق	1.008	3.53		6	7	12	5	التكرار	توقعات المراجع بالشكل المعقول
				20	23.3	40	16.7	النسبة	والصحيح وواجباته التي يقوم بها، أي عدم كفاية معايير المراجعة
موافق	0.774	3.57		2	12	13	3	التكرار	مقدار التباين بين قصور معايير المراجعة والتقارير المحاسبية مع مسايرة ومتابعة التغيرات الحاصلة في المجتمع
				6.7	40	43.3	10	النسبة	
موافق	0.776	3.87		3	2	21	4	التكرار	توقعات تطور مسؤوليات المراجعة التي نماشى مع التغيرات في توقعات مستخدمي القوائم المالية
				10	6.7	70	13.3	النسبة	
موافق	0.770	3.60		3	8	17	2	التكرار	مقدار التباين بين اداء مراجع الحسابات لمسؤولياته وواجباته ومدى فهم مستخدمي القوائم المالية والمجتمع لتلك المسؤوليات والواجبات
				10	26.7	56.7	6.7	النسبة	
موافق	0.814	3.40		4	12	12	2	التكرار	تزايد الشك في مدى حصول المراجع على التاهل العلمي من قبل المجتمع ومستخدمي القوائم المالية ومن المستفيدين من الخدمات المهنية
				13.3	40	40	6.7	النسبة	
موافق	0.828	4.07		1	6	13	10	التكرار	عدم معرفة المستخدمين لطبيعة المراجعة وعدداًها والغاية في الحصول على اقصى ما يمكن من المراجعين مقابل مايدفعه شك لخدماتهم
				3.3	20	43.3	33.3	النسبة	
موافق	0.837	3.70		2	10	13	5	التكرار	الاختلاف الذي ينشأ من مقدار شك مستخدمي القوائم المالية في نتائج
				6.7	33.3	43.3	16.7	النسبة	

									المراجعة من كونها أن الاداء يغيب فيه الاتصال والتواصل مع الأطراف الأخرى
موافق	0.817	3.57		3	10	14	3	التكرار	عدم فهم المستخدمين للمراجع من خلال المعلومات القيمة في تقديره
				10	33.3	46.7	10	النسبة	
موافق	0.81	3.65	البعد الرابع						

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20.

مما وجد في الجدول نستخلص بأن اجابات افراد عينة الدراسة كانت في اتجاه موافق والذي يخص البعد الرابع والمتعلق بفجوة التوقعات، حيث وجدنا المتوسط الحسابي (3.65)، اما الانحراف المعياري وجدناه (0.815)، وهذا يدل على أن فهم مستخدمي القوائم المالية والمراجعين للمعلومات المالية والمحاسبية للمؤسسة يقلص من فجوة التوقعات.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات .

لإثبات صحة أو نفي الفرضيات المتعلقة بالدراسة، حيث سنقوم في هذا الاختبار بإبراز دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات، بغية إثبات أو نفي الفرضيات المتعلقة بالدراسة .

الفرضية الجزئية الأولى: تؤثر آليات حوكمة الشركات في المراجع الداخلي والخارجي .

H0: لا تؤثر آليات الحوكمة على المراجع الداخلي والخارجي .

H1: تؤثر آليات الحوكمة على المراجع الداخلي والخارجي .

أي أن H مقبولة إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة اقل من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05) و H مرفوضة إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05) .

الجدول رقم (2-14) : الارتباط بين آليات حوكمة الشركات والمراجع الداخلي والخارجي .

الإحصائيات	المراجع الداخلي والخارجي	آليات حوكمة الشركات
معامل الارتباط	0.537	
مستوى الدلالة	0.000	
حجم العينة	30	

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20

على حسب النتائج الموجودة في الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) أي أنه توجد دلالة إحصائية بين آليات حوكمة الشركات والمراجع الداخلي والخارجي، كما أن قيمة معامل الارتباط (0.537) مما يدل على وجود علاقة ارتباطية موجبة بين آليات حوكمة الشركات والمراجع الداخلي والخارجي، وعليه فإننا نرفض فرضية العدم H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، إن هذه النتيجة تتطلب من المهنيين الاهتمام بالاستقلالية عند مراجعة حسابات الشركة وأيضاً على مجلس إدارة الشركة يجب عليه الاهتمام بها لأنها تساهم في تفعيل الآليات الأخرى للحوكمة في الشركة لتظهر بالشكل الاقتصادي المرتقى والهدف المطلوب من تطبيق الحوكمة في الشركة.

الفرضية الجزئية الثانية : توجد علاقة بين حوكمة الشركات والمراجع الداخلي والخارجي .

H_0 : لا توجد علاقة بين الحوكمة المراجع الداخلي والخارجي .

H_1 :توجد علاقة بين الحوكمة المراجع الداخلي والخارجي .

الجدول رقم (2-15) : الارتباط بين حوكمة الشركات والمراجع الداخلي والخارجي .

الإحصائيات	المراجع الداخلي والخارجي	حوكمة الشركات
معامل الارتباط	0.215	
مستوى الدلالة	0.002	
حجم العينة	30	

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20

من الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.002) وهي أقل من (0.05) أي أنه توجد دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات والمراجع الداخلي والخارجي، كما أن معامل الارتباط قيمته تساوي (0.215) مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه موجبة رغم أنها ضعيفة بين حوكمة الشركات والمراجع الداخلي والخارجي، وهذا يقودنا إلى أن نرفض فرضية H_0 ونقبل فرضية H_1 وعليه فإن هذه النتيجة تحتم على المراجعين الخارجيين والداخليين الاهتمام بحوكمة الشركات.

الفرضية الجزئية الثالثة : توجد علاقة بين بيئة المراجع الداخلي والخارجي وفجوة التوقعات

H_0 : لا توجد علاقة بين بيئة المراجع الداخلي والخارجي وفجوة التوقعات.

H_1 : توجد علاقة بين بيئة المراجع الداخلي والخارجي وفجوة التوقعات.

الجدول رقم (2-16) : الارتباط بين بيئة المراجع الداخلي والخارجي وفجوة التوقعات

الإحصائيات	فجوة التوقعات	المراجع الخارجي والداخلي
معامل الارتباط	0.281	
مستوى الدلالة	0.132	
حجم العينة	30	

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى الدلالة (0.132) أقل من (0.05) أي أنه توجد دلالة إحصائية بين فجوة التوقعات والمراجع الخارجي والداخلي، كما أن معامل الارتباط قيمته تساوي (0.281)، مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه رغم أنها ضعيفة بين فجوة التوقعات واليات حوكمة الشركات، وهذا يقودنا إلى رفض الفرضية H_0 وقبول الفرضية H_1 ، وهذا يدل على أن المراجع الداخلي والخارجي لهما علاقة وطيدة مع فجوة التوقعات .

الفرضية الرئيسية: تؤثر آليات الحوكمة في تقليص فجوة التوقعات

H_0 : لا تؤثر آليات حوكمة الشركات في تقليص فجوة التوقعات.

H_1 : تؤثر آليات حوكمة الشركات في تقليص فجوة التوقعات.

الجدول رقم (2-17): الارتباط بين حوكمة الشركات وفجوة التوقعات .

الإحصائيات	فجوة التوقعات	حوكمة الشركات والياتها
معامل الارتباط	0.541	
مستوى الدلالة	0.002	
حجم العينة	30	

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS20

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة (0.002) وهو اقل من (0.05) أي انه توجد دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات وفجوة التوقعات، وكذلك معامل الارتباط بقيمة (0.541) وهذا يدل على وجود علاقة ارتباطية قوية موجبة بين حوكمة الشركات وفجوة التوقعات، إذن هذا يقودنا إلى رفض الفرضية H_0 وقبول الفرضية H_1 . وعليه فان حوكمة الشركات لها اثر كبير على تقليص فجوة التوقعات من خلال التزام المؤسسة بالحوكمة وتطبيقها وتفاعلها مع أطراف الحوكمة .

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال الدراسة الميدانية أن نصل للهدف المطلوب وهو معرفة تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية، أين تم توزيع استمارة الاستبيان على مجموعة من الأكاديميين والمهنيين في المجال والإجابات المقدمة من طرفهم وبعد تحليل البيانات المأخوذة من أفراد العينة وباستخدام برنامج SPSS20 تم الوصول إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

- ✓ انه هناك علاقة بين حوكمة الشركات وبيئة المراجعة.
- ✓ انه هناك علاقة بين بيئة المراجع الداخلي والخارجي وفجوة التوقعات.
- ✓ تؤثر آليات حوكمة الشركات في بيئة المراجعة.

الخاتمة

الخاتمة

نستخلص من هذه الدراسة في المجمل أن آليات حوكمة الشركات لها تأثير إيجابي على التكامل بين المراجع الداخلي والخارجي والذي يؤدي بدوره إلى تقليص فجوة التوقعات، من خلال استخدام هذه الآليات كأداة تعمل على رفع كفاءة عملية المراجعة، والعمل على إنشاء نظام رقابة جودة هذه العملية، فتفعيل آليات المراجعة أدت بدورها إلى تفعيل أسلوب حوكمة الشركات، من خلال القيام بعملية الربط بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي، ومتخلف لجان المراجعة، بما يسمح بتحقيق الإستقلالية وكفاءة الأداء المهني .

ومن خلال ذلك نقوم باختبار الفرضيات وهي كتالي :

❖ اختبار الفرضيات

- ✓ الفرضية الفرعية الأولى: الافصاح والشفافية لهما تأثير كبير على مستخدمي القوائم المالية.
- ✓ الفرضية الفرعية الثانية : توجد علاقة بين حوكمة الشركات والمراجع الداخلي والخارجي، فهذه الفرضية أثبتت صحتها ودلالاتها الإحصائية، أي أنه هناك علاقة وطيدة بينهما.
- ✓ الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة بين بيئة المراجع الداخلي والخارجي وفجوة التوقعات، بحيث تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال علاقة التكامل بين المراجع الداخلي والخارجي لتقليص فجوة التوقعات.
- ✓ الفرضية الفرعية الثالثة : تأثر آليات حوكمة الشركات في المراجع الداخلي والخارجي، فإن هذه الفرضية أثبتت صحتها وذلك من خلال الأثر الكبير للآليات حوكمة الشركات في بيئة المراجعة .

❖ نتائج الدراسة

- ✓ ان التطبيق الفعلي و الحقيقي لمبادئ وآليات الحوكمة يساعد الشركات في اختلاف المخرجات بين المراجع الداخلي و الخارجي وبالتالي تجنب الوقوع بشكل كبير في أزمات مالية واقتصادية.
- ✓ اتفقت آراء المراجعي الحسابات والمستثمرين على وجود علاقة طردية بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وتضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وعلى أهمية وجود أساس لإطار عام وفعال لحوكمة الشركات.
- ✓ استقلالية قوة نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة يساعد في تضييق فجوة التوقعات.
- ✓ قيام المراجع الخارجي بأعماله بكل استقلالية يؤدي إلى التفاعل مع أطراف الحوكمة كما يساعد في تفعيل آلياتها.

✓ هناك دور جديد وهام للمراجع الداخلي والمراجع الخارجي والذي يتعلق بفجوة التوقعات، وذلك من خلال القيام بالفحص والمراقبة لمختلف المعلومات والقوائم المالية، لأنها تؤثر على أعمال المؤسسة .

❖ التوصيات

بموجب ما توصلت اليه الدراسة من نتائج نوصي بالتالي:

✓ ضرورة التوسع في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وذلك في تفعيل الممارسات الجيدة لإدارة الشركات، بما ينسجم مع المعايير والقواعد العالمية، والعمل على الزام المؤسسات الاقتصادية والتجارية بها، لضمان تقديم تقارير مالية ذات شفافية وجودة محكومة بمعايير المحاسبة ومراجعة مقبولة ومتعارف عليها .

✓ تشجيع وتحفيز العاملين على التأهيل والتدريب المستمر من قبل إدارة الشركة .

✓ ضرورة صدور تشريع من الهيئات الجزائرية المختصة يحدد مهام المراجع بشكل واضح، وضرورة الالتزام بالقيام بهذه المهام .

✓ ضرورة قيام المنظمات المهنية بالعمل على تدعيم استقلال مراقبي الحسابات واتخاذ الإجراءات الضرورية لتفادي تأثير الخدمات التي يقدمها مراقبي الحسابات على استقلاليتهم.

✓ العمل بفاعلية على توعية المجتمع بحوكمة الشركات من خلال عقد الندوات والمؤتمرات حول موضوع حوكمة الشركات، ودراسة هذا المفهوم وآليات تطبيقية بكافة الشركات الجزائرية، وخاصة المؤسسات الاقتصادية والتجارية.

❖ أفاق الدراسة.

✓ دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات.

✓ أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

✓ مدى تطبيق الحوكمة وآلياتها في بيئة الأعمال الجزائرية وإنعكاساتها على تقليص فجوة التوقعات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا : الكتب

1. طارق عبد العالي حماد، حوكمة الشركات، مفاهيم، المبادئ، التجارب، الدار الجامعية، مصر، 2001.
2. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، دار الجامعية الإسكندرية، 2006-2007.
3. محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، الإسكندرية، دار الجامعية، 2010.
4. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية للنشر، 2016.
5. منصور أحمد البدوي، شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.

ثالثا: الرسائل والأطروحات.

1. إبراهيم رباح إبراهيم المدهون، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، المحاسبة والتدقيق والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2011
2. احلام عون، أهمية التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر ومدى انعكاساتها على حوكمة الشركات، رسالة ماستر، فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر 2014-2015.
3. أحمد بربر، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، رسالة ماجستير، محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.
4. اسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، قياس أثر جودة توقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الاوراق المالية في مصر، رسالة ماجستير المحاسبة، جامعة بنها، 2011 .
5. أسماء حداد، أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، رسالة ماستر، فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015-2016.
6. الأمين نصبة، أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في القطاع العام، رسالة ماستر، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2014-2015.
7. إياد حسن سالم، واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير، محاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2012.

8. براهيم كتنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة 2، 2014-2013
9. بطين عبد المالك، دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة خدمية، رسالة ماستر، مالية وحاكمية المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015-2014.
10. بلخير بوهايشة، دور محافظة الحسابات في ضبط حوكمة الشركات، رسالة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2013.
11. بن عبد العزيز هدى، الحوكمة ودورها في فعالية واستقلالية المراجعة الخارجية، رسالة ماستر، فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015-2014
12. حماد نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، مالية ومحاسبية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف 2008-2007.
13. جيلالي جلوط، الاحصاء، ط8، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
14. خولة بضياف، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، رسالة ماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة- الجزائر، 2016-2015.
15. رحو خيرة، دور التدقيق في إدارة مخاطر المؤسسة، رسالة ماستر، محاسبة والتدقيق المراقبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2007.
16. رضا إبراهيم، تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعة والمستثمرين، مجلة البحوث المحاسبية الجمعية السعودية المحاسبة، العدد الثاني، سبتمبر 2002.
17. رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، محاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2014.
18. الرئيس ، أحمد عبد حسن، "دراسة تحليلية اختبار لمشكلة فجوة توقعات في مهنة المراجعة مع إطار مقترح لمعالجتها"، اطروحة دكتوراة، جامعة الزقازيق، 2001.
19. زاوي موسى عبد الودود، التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017-2016.

20. شراد محمد أصيل، المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر، رسالة ماستر، مالية و حاكمية المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.
21. عبد الرزاق حسن الشيخ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية وانعكاسها على سعر السهم، رسالة ماجستير، المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2012.
22. عثمان ميرة، أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال مع الإشارة إلى الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة المسيلة، 2011-2012.
23. عمار بوحوش، محمد محمود الذنبيات، مناهج البحث العلمي وطرق اعداد البحوث، ط7، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014.
24. فكري عبد الغني محمد جوده، مدى تطبيق الحوكمة المؤسسات في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ولجنة بازل للرقابة المصرفية، رسالة ماجستير، ادارة اعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
25. قرواني أسامة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومة المالية والإفصاح المحاسبي، رسالة ماستر، محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015.
26. لطرش أسماء، "الحوكمة كآلية للحد من الفساد المالي في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماستر، مالية وحوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.
27. لنده صولي، أثر جودة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الداخلي ومستخدمي القوائم المالية، رسالة ماستر، تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2013-2014.
28. محمد مروان الصبوح، دور المعايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق، رسالة ماجستير، المحاسبة، جامعة دمشق، سورية، 2015.
29. نجوى حميدة صالح، دور المراجع الخارجي الليبي في تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية الليبية، رسالة ماجستير، المحاسبة، جامعة قار يونس، 2009.
30. هاني محمد خليل، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين، رسالة ماجستير، المحاسبة والتمويل جامعة الإسلامية، غزة، 2009.
31. هندة سعادة وآخرون، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2016-2017.

32. هيدوب ليلي ربة، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات، رسالة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012.
 33. يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي ضبط الأداء المالي والإداري، رسالة ماجستير، المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2007.
 34. مسعود صديقي، "نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
- ثانيا : المجالات**
1. حسام الدين الخناش وعبد المطلب السرطاوي، "مدى اسهام بنود الاستقلالية الوارد في قانون سارتس أوكسي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني، وأثرها في تقليص فجوة توقعات"، المجلة الأردنية، لإدارة الأعمال، المجلد 6، العدد 3، الجامعة الأردنية، عمان، 2010.
 2. حماد رشا، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، جامعة دمشق، سورية، 2010.
 3. راضي، محمد سامي، "فجوة التوقعات في المراجعة مع التشخيص والحلول - دراسة انتقادية"، مجلة البحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 36، الجزء الثاني، 1999.
 4. الرحمن عادل خليل عثمان، أحمد محمد بدر شعت، الدور الحكومي للمراجع الخارجي في ضمان إستمرارية المشروعات، مجلة الدراسات العليا- جامعة النيلين، مجلد 7، العدد 25، 2016.
 5. رضا إبراهيم، تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعة والمستثمرين، مجلة البحوث المحاسبية الجمعية السعودية المحاسبة، العدد الثاني، سبتمبر 2002.
 6. صبيحي محمد حسني عبد الجليل، "تدعيم استقلال المراجع الخارجي وجمهور مصر العربية في ظل المتغيرات الحالية بيئة المراجعة - دراسة تحليلية" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية بينها، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، 2001.
 7. صبيحي، محمد حسني عبد الجليل، فجوة التوقعات في مهنة المراجعة و اساليب والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلون، العدد 3-4 1998.

8. عبد الرحمن علي التويجري وحسن محمد النافعابي، " جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية وتحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، اقتصاد والإدارة، مجلد 22، العدد 1، جدة، 2008.
9. فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الاردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 25، العدد 2، دمشق، سوريا، 2009.
10. متولي، سامي وهبة، "فجوة التوقعات في المراجعة"، مجلة العلمية، كلية التجارة - فرع جامعة الازهر للبنات، العدد العاشر، 1993.
11. مفيدة بن عثمان، "دور حوكمة المؤسسات في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في الجزائر"، مجلة الجزائرية للتنمية في الاقتصادية- عدد 06، جوان 2017.
12. نور الدين مزياني، ابعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتسير والعلوم التجارية، العدد 14، الجزائر، 2015.
13. يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، مجلد رقم 12، العدد 2، 2004.
14. يوسف محمود جربوع، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي الخارجي في تحسين جودة عملة المراجعة وتعزيز موضوعية واستقلال، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 16، العدد 1، غزة، 2008.
- رابعا: المؤتمرات والملتقيات**
15. دادن عبد الغني، سعيدة تلي، مداخله بعنوان: فعالية الحوكمة ودوره في الحد من الفساد الإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6-7، 2012.
16. مناور حداد، مداخله بعنوان: "دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية"، مؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، يومي 15/16، تشرين الأول، 2008.
17. مقدم عيبرات، رشيدة خالدي، حوكمة الشركات كآلية للتطبيق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013.

18. محمد ياسين غادر، "محددات الحوكمة ومعاييرها"، مؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، لبنان يومي 17/15 ديسمبر، 2012.

رابعاً: المحاضرات

1. سفير محمد، قاشي يوسف، محاضرات في حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد أكلي محمد الحاج بالبوية، 2016-2017.

خامساً : اللغة الأجنبية

1. Semiu babatundea deyemi and okwyokpala , " the Impact of imdependence on financial reporting, evidence from Nigeria ",business and management review, vol:01, N: 04, 2011
2. Shockly , R., "Perception of Auditor's Independence: An Imperial Analysis" the Accaunting Review, 1981.
3. porter, Brenda, "An Empirical study of the audit Expectation performance Gap" Accounting and Business research, Vol.24, No.73,(1993).

جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

ماستر تخصص محاسبة وتدقيق

استبيان

سيدتي، سيدي الفاضل(ة):

في إطار استكمال الحصول على شهادة الماستر أكاديمي في تخصص محاسبة وتدقيق ولانجاز البحث المرسوم بعنوان "آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية للمحاسبة" ولذلك نرجو التكرم بالاجابة على فقرات هذا الاستبيان والذي يمثل على أحد الجوانب الهامة للبحث، ويهدف إلى دراسة وتحليل آراء الأكاديميين والمهنيين حول كفاءة وفعالية مخرجات التعليم المحاسبي في الجامعات والتعليم المهني في الجزائر، ونوجه عناية سيادتكم إلى أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها وأن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي.

لذلك نرجو من سيادتكم التكرم بمساعدتنا والإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة وموضوعية وذلك بوضع علامة (x) ضمن الحالات المناسبة.

__ تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام __

السنة الجامعية 2018/2017

1- البيانات الشخصية:

• الجنس:

نكر..... ☐ أنثى..... ☐

• العمر:

أقل من 30 سنة..... ☐ من 30 إلى 45 سنة..... ☐ أكبر من 45 سنة..... ☐

• المؤهل العلمي:

ليسانس..... ☐ ماجستير..... ☐ ماستر..... ☐
دكتوراه..... ☐ تقني سامي..... ☐

• الوظيفة:

محافظ حسابات..... ☐ .خبير محاسب..... ☐ أستاذ جامعي..... ☐
مدير مالي..... ☐ عضو مجلس إدارة..... ☐ مراجع داخلي..... ☐

• الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات..... ☐ من 5 سنوات إلى 10 سنوات..... ☐
من 10 سنوات إلى 15 سنة..... ☐ أكثر من 15 سنة..... ☐

2- البيانات الخاصة بالدراسة:

المحور الأول: الحوكمة وآلياتها

أولاً: الحوكمة

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	لا أدري	غير موافق	غير موافق بشدة
01	للحوكمة قواعد وأسس ضبط تحقق حكما راشدا للمؤسسة					
02	اطار الحوكمة المطبق يتميز بالفعالية والمرونة الكافية					
03	تزيد الحوكمة من ثقة المستثمرين في سوق راس المال وذلك لتدعيم المواطنة الاستثمارية					
04	تحقق الشفافية والعدالة وتمنح الحق في مساءلة ادارة الشركة للجهات المعنية					
05	تحقق الحوكمة احترام حقوق جميع اصحاب المصلحة في المؤسسة					
06	توضح الحوكمة الوضع المالي للمؤسسة وذلك بالافصاح الكامل لادائها مما يساعد المساهمين في القيام بمختلف اعمالهم الاستثمارية					
07	تحقق الحوكمة الحماية للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع المؤسسات المختلفة داخل الدولة					
08	الحوكمة تؤدي الى تحقيق فرصة المراجعة في الأداء وتحقق رقابة فعالة ومستقلة					
09	تزيد الحوكمة الثقة في ادارة الاقتصاد القومي مما يساهم في رفع معدلات الاستثمار وتحقق معدلات نمو مرتفعة في الدخل القومي					

ثانياً: آليات الحوكمة الداخلية والخارجية

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	لا أدري	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يساهم مجلس الادارة بفعالية في وضع خطط واستراتيجيات المؤسسة					
02	يقوم مجلس الادارة بمهمة المراقبة داخل الشركة كما يشرف على تقييمها					
03	يجب على مجلس الادارة أن تفصح على جميع النتائج المالية ونتائج العمليات التي تقوم بها وبكل شفافية					
04	تتمتع لجنة المراجعة بالاستقلالية والخبرة المهنية العالية في مجال المحاسبة والمراجعة					

05	تعتبر لجنة المراجعة أداة لزيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية، كما تقوم بتأدية واجباتها التي تكلف بها من قبل مجلس الادارة				
06	وجود آليات قانونية وتنظيمية للحوكمة تتسم بالكفاءة والعدالة وعدم التحيز				
07	يجب أن يكونوا أعضاء لجنة المكافآت مهنيين وذو كفاءات عالية				
08	لا يتم تعيين مدير وأعضاء مجلس الادارة في المؤسسة سبق وأن ادوا مؤسساتهم الى الافلاس أو التصفية				
09	يتم الاستغناء عن خدمات الادارات ذات الاداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب او الاندماج.				

المحور الثاني: المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وفجوة التوقعات

أولاً: المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	لا أدري	غير موافق بشدة	غير موافق
01	المراجع الداخلي يؤدي دوره بكل استقلالية ومصادقية وشفافية					
02	يتمتع المراجع الداخلي بالكفاءة والخبرة المهنية العالية					
03	الادارة تقوم باعداد خطة عمل للمراجع الداخلي ويرجع القرار لها في تغييره					
04	عند وجود أخطاء وتلاعبات وعدم الصدق في القوائم المالية يتحمل المراجع الداخلي المسؤولية في ذلك					
05	يتمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية في اعطاء الثقة والمصادقية في التقارير المالية					
06	المراجع الخارجي يكون مؤهلاً علمياً وذو كفاءة مهنية عالية					
07	يقوم المراجع الخارجي بتقسيم نظام الرقابة الداخلية وقيود سجلات المراجعة الانتقادية قبل ابداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية					
08	يتحمل المراجع الخارجي مسؤولية وقوع الأخطاء والغش وعدم صدق القوائم المالية					
09	المراجع الخارجي له دور في تأمين نوعية المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة					

ثانيا: فجوة التوقعات

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	لا أدري	غير موافق	غير موافق بشدة
01	توقعات مستخدمي القوائم المالية الناتجة عن عدم وضوح دور وعمل المراجع في المؤسسة					
02	توقعات المراجع بالشكل المعقول والصحيح وواجباته التي يقوم بها، أي عدم كفاية معايير المراجعة					
03	مقدار التباين بين قصور معايير المراجعة والتقارير المحاسبية مع مساهمة ومتابعة التغيرات الحاصلة في المجتمع					
04	توقعات تطور مسؤوليات المراجعة التي تتماشى مع التغيرات في توقعات مستخدمي القوائم المالية					
05	مقدر التباين بين اداء مراجع الحسابات لمسؤوليات وواجباته ومدى فهم مستخدمي القوائم المالية والمجتمع لتلك المسؤوليات والواجبات					
06	تزايد الشك في مدى حصول المراجع على التأهل العلمي من قبل المجتمع ومستخدمين القوائم المالية ومن المستفيدين من الخدمات المهنية					
07	عدم معرفة المستخدمين لطبيعة المراجعة وعدداتها والغاية في الحصول على أقصى مايمكن من المراجعين مقابل ما يدفعه شك لخدماتهم					
08	الاختلاف الذي ينشأ من مقدار الشك مستخدمي القوائم المالية في نتائج المراجعة من كونها انا الاداء يغيب فيه الاتصال والتواصل مع الاطراف الاخرى					
09	عدم فهم المستخدمين للمراجع من خلال المعلومات القيمة في تقديره					

"تقبلوا منا كل التقدير والاحترام"

من اعداد الطالبات: - نقودي مريم - سالم سارة - غربي ايمان

المؤسسة في المراجع وعمل دور وضوح عدم عن الناتجة المالية القوائم مستخدمى توقعات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
ادري لا	13	43.3	43.3	46.7
Valid موافق	13	43.3	43.3	90.0
بشدة موافق	3	10.0	10.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المراجعة معايير كفاية عدم أي بها، يقوم التي وواجباته والصحيح المعقول بالشكل المراجع توقعات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	6	20.0	20.0	20.0
ادري لا	7	23.3	23.3	43.3
Valid موافق	12	40.0	40.0	83.3
بشدة موافق	5	16.7	16.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المجتمع في الحاصلة التغيرات ومتابعة مسايرة مع المحاسبية والتقارير المراجعة معايير قصور بين التباين مقدار

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	2	6.7	6.7	6.7
ادري لا	12	40.0	40.0	46.7
Valid موافق	13	43.3	43.3	90.0
بشدة موافق	3	10.0	10.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المالية القوائم مستخدمى توقعات في التغيرات مع تتماشى التي المراجعة مسؤوليات تطور توقعات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	3	10.0	10.0	10.0
ادري لا	2	6.7	6.7	16.7
Valid موافق	21	70.0	70.0	86.7
بشدة موافق	4	13.3	13.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

لذلك والمجتمع المالية القوائم مستخدمي فهم ومدى وواجباته لمسؤوليات الحسابات مراجع اداء بين التباين مقدر

والواجبات المسؤوليات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	3	10.0	10.0	10.0
ادري لا	8	26.7	26.7	36.7
Valid موافق	17	56.7	56.7	93.3
بشدة موافق	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ومن المالية القوائم ومستخدمين المجتمع قبل من العلمي التأهل على المراجع حصول مدى في الشك تزايد

المهنية الخدمات من المستفيدين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	4	13.3	13.3	13.3
ادري لا	12	40.0	40.0	53.3
Valid موافق	12	40.0	40.0	93.3
بشدة موافق	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

مقابل المراجعين من مايمكن أقصى على الحصول في والغاية وعدداها المراجعة لطبيعة المستخدمين معرفة عدم

لخدماتهم شك يدفعه ما

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
ادري لا	6	20.0	20.0	23.3
Valid موافق	13	43.3	43.3	66.7
بشدة موافق	10	33.3	33.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

فيه يغيب الاداء انا كونها من المراجعة نتائج في المالية القوائم مستخدمي الشك مقدار من ينشأ الذي الاختلاف

الاخرى الاطراف مع والتواصل الاتصال

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	2	6.7	6.7	6.7
ادري لا	10	33.3	33.3	40.0

موافق	13	43.3	43.3	83.3
بشدة موافق	5	16.7	16.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

تقديره في القيمة المعلومات خلال من للمراجع المستخدمين فهم عدم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	3	10.0	10.0	10.0
ادري لا	10	33.3	33.3	43.3
Valid موافق	14	46.7	46.7	90.0
بشدة موافق	3	10.0	10.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

N1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1.63	1	3.3	3.3	3.3
1.88	1	3.3	3.3	6.7
2.00	2	6.7	6.7	13.3
2.25	3	10.0	10.0	23.3
2.38	1	3.3	3.3	26.7
Valid 2.50	6	20.0	20.0	46.7
2.63	3	10.0	10.0	56.7
2.75	3	10.0	10.0	66.7
2.88	2	6.7	6.7	73.3
3.00	8	26.7	26.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

N2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2.00	2	6.7	6.7	6.7
2.14	3	10.0	10.0	16.7
Valid 2.29	1	3.3	3.3	20.0
2.43	5	16.7	16.7	36.7
2.57	6	20.0	20.0	56.7

2.71	5	16.7	16.7	73.3
2.86	3	10.0	10.0	83.3
3.00	5	16.7	16.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

N3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2.00	2	6.7	6.7	6.7
2.50	2	6.7	6.7	13.3
2.67	5	16.7	16.7	30.0
2.83	2	6.7	6.7	36.7
3.00	19	63.3	63.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Case Processing Summary

	N	%
Valid	30	100.0
Cases Excluded ^a	0	.0
Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.827	9

DATASET ACTIVATE DataSet1.

DATASET CLOSE DataSet2.

RELIABILITY

/VARIABLES=var11 var12 var13 var14 var15 var16 var17 var18 var19 var21
var22 var23 var24 var25 var26 var27 var28 var29 var31 var32 var33 var34
var35 var36 var37 var38 var39 var41 var42 var43 var44 var45 var46 var47
var48 var49

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.853	36

RELIABILITY

```
/VARIABLES=var11 var12 var13 var14 var15 var16 var17 var18 var19  
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.827	9

RELIABILITY

```
/VARIABLES=var21 var22 var23 var24 var25 var26 var27 var28 var29  
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.676	9

RELIABILITY

```
/VARIABLES=var31 var32 var33 var34 var35 var36 var37 var38 var39  
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.559	9

RELIABILITY

```
/VARIABLES=var41 var42 var43 var44 var45 var46 var47 var48 var49  
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

المحكمين:

الدرجة العلمية	الجامعة	الاستاذ
أستاذ محاضر -أ-	جامعة حمة لخضر الوادي	بن خليفة بلقاسم
أستاذ محاضر -أ-	جامعة حمة لخضر الوادي	ضيف الله محمد الهادي
أستاذ محاضر -ب-	جامعة حمة لخضر الوادي	زبيدي البشير
أستاذ محاضر -ب-	جامعة حمة لخضر الوادي	ناصر ضو