

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة

جودة المراجعة في ظل آليات حوكمة الشركات

تحت إشراف:

*د. خليفة عابي

إعداد الطلبة:

✓ وليد بيسي

✓ رشيد مصطفاوي

✓ جعفر هالة

✓ صابر عامر

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
فيصل مايدة	أستاذ محاضر - أ -	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -	مقيم أول
د. خليفة عابي	أستاذ محاضر - أ -	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -	مشرفا ومقررا
خالدي رشيدة	أستاذ محاضر - أ -	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -	مقيم ثاني

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ

وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عِلْمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ

فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ﴾

{سورة التوبة، الآية 106}



أهداء

الحمد لله الذي أضاء بالقرآن القلوب، وأشهد أن لا إله إلا الله وأن سيدنا محمد رسول الله، أرسله بالنور الساطع والضياء اللامع فهدى به الأمة وأتم به النعمة... صلوات الله وسلامه عليه وعلى آله الطيبين الطاهرين ومن اهتدى بهديه وسار على ضوئه إلى يوم الدين. وبعد:

الحمد لله الذي أعانني على إنجاز هذا البحث، وأعطاني القوة والشجاعة لكي أستطيع أن أتم هذه المذكرة.

أهدي ثمرة عملي المتواضع هذا إلى الوالدين العزيزين والكرمين إلى منبع العطف والحنان "أمي حفظها الله" وأغلى امرأة يهتف بها الوجدان، إلى التي سهرت الليالي تضئ لي دربي وطريق نجاحي. إلى رمز الأبوة والشهامة "أبي أطال الله في عمره" إلى من علمني مبادئ الحياة وقيمها وضحى من أجلي وشجعني على مواصلة دراستي.

أهدي أنفاس قلبي رحيقا منه يصنع الشهد شفاء والشمع ضياء، إليكما والداي الوقورين، طالبا من العلي الكريم أن يحفظكما ويقيكما ذخرا وسندا لي ولجميع أفراد الأسرة الكريمة... أهديا لكم يا من آزرتموني وتقاسمت معكم عبئي ومشقتي، أتم إخوتي وأخواتي... أهديا لكل جذور وفروع شجر عائلة بيسي الحميمة: أتم المتوفون - رحمكم الله برحمته الواسعة - وأتم الباقيون - أدامكم الله بصحة وعافية -

أهديا إليكم أساتذتي الكرام لوجه الله الكريم الغفار...

أهديا إليكم خلال الوفاء ورفقاء الدرب، كلكم يا من جمعنا تحت سقف واحد عبر السنين...

وأهدي أخيرا هذه المذكرة المتواضعة إلى جميع طلبة العلم وأخص بالذكر طلبة العلوم الاقتصادية، لعلها تزيد غموضا يبدد التباسا ويكسح جهلا، فخذوه بالقبول الحسن...

وليد بيسي

أهدي

أهدي هذا العمل إلى من قال فيهما

"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا" سورة الإسراء الآية 24.

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما،

إلى الإخوة والأخوات، إلى كل الأهل والأقارب،

إلى جميع الأصدقاء،

إلى كل من عرفته من قريب أو بعيد،

إلى من رفعوا رايات العلم والتعليم

أساتذتي الأفاضل،

إلى كل من سقط سهوا من قلبي ولم يستطع من قلبي.

شكراً وتقديراً

قال تعالى: ﴿وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ﴾ سورة إبراهيم، الآية 7

وأمثالاً لقول سيد الخلق المصطفى صلى الله عليه وسلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"، لذا فإن واجب الشكر والإمتنان لله عز وجل أولاً وأخيراً الذي بفضلته تتم الصالحات، نحمده ونشكره على عونه وتوفيقه لإتمام هذا العمل، وإخراجه إلى حيز النور، وأصلي وأبارك على سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم.

بعد أن من الله علينا بإنجاز هذا العمل، فإننا توجه إليه الله سبحانه وتعالى أولاً وأخيراً بجميع ألوان الحمد والشكر على فضله وكرمه الذي غمرنا به فوقنا إلى ما نحن فيه راجين منه دوام نعمه وكرمه، وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"، فإننا نتقدم بالشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذة المشرفة "الدكتورة عايد خليدة"، على إشرافها على هذه المذكرة وعلى الجهد الكبير الذي بذلته معنا، وعلى نصائحها القيمة التي مهدت لنا الطريق لإتمام هذه الدراسة، فلها منا فائق التقدير والاحترام، كما توجه في هذا المقام بالشكر الخاص لأساتذتنا الذين رافقونا طيلة المشوار الدراسي ولم يخلوا في تقديم يد العون لنا. وندين بالشكر أيضاً إلى كل الذين ساعدونا من خلال تقديم جميع التسهيلات ومختلف التوضيحات والمعلومات المقدمة من طرفهم لإنجاز هذا البحث. وفي الختام نشكر كل من ساعدنا وساهم في هذا العمل سواء من قريب أو بعيد حتى ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة عطرة

الملخص

تهدف الدراسة إلى تبين دور جودة المراجعة ومدى مساهمتها في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بشكل سليم مع دراسة حالة عينية من مراجعي الحسابات، محاسبين، إداريين ومسيرين، كمثال عن واقع حوكمة الشركات في الوادي، حيث سيتم تركيز الاهتمام في هذه المذكرة على دور كل من جودة المراجعة في تفعيل من مبادئ حوكمة الشركات، وبعد استعراض المفاهيم النظرية الخاصة بحوكمة المؤسسات، إضافة إلى ألياتها، تأتي الدراسة الميدانية لمحاولة إبراز دور المراجعة في المؤسسات باعتبارها ركن أساسي لإقامة نظام الحوكمة المؤسسات الوطنية في ظل ما نعيشه من تحولات في إطار التوجه نحو اقتصاد السوق.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، أليات حوكمة الشركات، المراجعة الخارجية، مراجع خارجي.

Résume:

Cette étude vise à faire connaître le but de l'audit externe et sa contribution à la mise en oeuvre de la gouvernance des sociétés avec l'étude d'un échantillon des auditeurs externes« des comptables des administrateurs et des gestionnaires comme un exemple sur la réalité de la gouvernance des institutions où le centre d'intérêts sera porté, dans ce mémoire sur, le rôle de l'audit externe dans l'activation des principes de gouvernance des sociétés.

Après avoir montré les conceptions théoriques de la gouvernance ainsi que ses mécanismes; on procèdera à l'étude pratique pour essayer de montrer le rôle de l'audit externe dans les institutions algériennes étant donné des éléments fondamentaux dans l'élaboration d'un système de bonne gouvernance des entreprises nationales qui sont entrain de subir des transformations vers l'économie du marché.

Mots clés: gouvernance d'entreprise. Audit externes auditeurs externe

فہرست المحتویات

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	قائمة المحتويات
I	الشكر والعرفان
II	إهداء
IV	ملخص الدراسة
VI	فهرس المحتويات
VIII	قائمة الأشكال
IX	فهرس الجداول
أ-هـ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات والمراجعة الخارجية	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: مدخل الى حوكمة الشركات
8	المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات
12	المطلب الثاني: خصائص، أهداف وأهمية حوكمة الشركات
15	المطلب الثالث: أساسيات حوكمة الشركات
20	المطلب الرابع: آليات ومحددات حوكمة الشركات
25	المبحث الثاني: التأصيل العلمي والعملي للمراجعة
25	المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة، تعريفها ونظريتها
30	المطلب الثاني: خصائص، أهمية، وأهداف المراجعة
33	المطلب الثالث: أنواع ومعايير المراجعة والدوافع الحاجة إليها.
36	المطلب الرابع: جودة المراجع والمعايير الدولية المتعلقة بها
39	المبحث الثالث: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات
39	المطلب الأول: أداء المراجعة الخارجية وعلاقتها في تفعيل حوكمة الشركات.
44	المطلب الثاني: علاقة الحوكمة بالمراجعة وبجودة خدمات المراجعة
45	المطلب الثالث: الدراسات السابقة
49	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي	
51	تمهيد
52	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية
52	المطلب الأول: أدوات جمع المعلومات
54	المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة

60	المبحث الثاني: تحليل اجابات المبحوثين حول عينة الدراسة
60	المطلب الأول: حساب الصدق والثبات لأداة الدراسة
71	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات
73	المطلب الثالث: مناقشة النتائج
74	خلاصة الفصل الثاني
76	الخاتمة
80	قائمة المراجع
86	الملاحق

فهرس الأشكال

الصفحة	العبارة	رقم الشكل
13	خصائص حوكمة الشركات	1
18	مبادئ حوكمة الشركات	2
20	الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة	3
24	محددات الاساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	4
56	توزيع أفراد العينة حسب العينة حسب متغير الجنس	5
57	توزيع أفراد العينة حسب العينة حسب متغير العمر	6
58	توزيع أفراد العينة حسب العينة حسب المؤهل العلمي	7
58	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	8
59	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	9

فهرس الجداول

الصفحة	العبارة	رقم الجدول
35	يوضح أوجه الاختلافات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	1
54	الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	2
55	مقياس ليكارت الخماسي	3
56	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	4
56	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	5
57	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	6
58	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	7
59	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	8
60	معامل ألفا كرونباخ لمحاو الاستبيان	9
61	معامل ألفا كرونباخ لأبعاد الاستبيان	10
61	معامل التواء والتفلطح.	11
62	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الأول المتعلق باجراءات المراجعة الخارجية	12
63	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثاني المتعلق باستقلالية ونزاهة المراجع	13
64	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثالث المتعلق بالكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي	14
65	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الأول المتعلق بوجود أساس لاطار فعال لحوكمة الشركات	15
66	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثاني المتعلق بحقوق المساهمين	16
67	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثالث المتعلق ب المعادلة العادلة والمتساوية للمساهمين	17

68	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الرابع المتعلق بدور أصحاب المصالح	18
69	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الخامس المتعلق بالافصاح والشفافية	19
70	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد السادس المتعلق بمسؤوليات مجلس الادارة	20
71	وفقا لنتائج معامل الارتباط بيرسون بالنسبة اجراءات المراجعة الخارجية	21
71	وفقا لنتائج معامل الارتباط بيرسون بالنسبة استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي	22
72	وفقا لنتائج معامل الارتباط بيرسون بالنسبة للكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي	23

مقدمة

المقدمة:

تعتبر حوكمة الشركات من أهم المواضيع التي ظهرت في عالم الأعمال والاقتصاد في العصر الحديث وخصوصاً في العقد الأخير من القرن العشرين، عندما تزايد قلق المساهمين لبعض الممارسات المتعلقة بمختلف جوانب الأعمال الإدارية، نتيجة للجوء إدارات الشركات للقيام بإجراء الكثير من الممارسات الخاطئة التي تمثل نوعاً من التصرفات المهنية غير الأخلاقية من جانب الإدارة بصفتها وكيلة عن المساهمين، وذلك لتحقيق مصالحها الخاصة على حساب المساهمين، فمنذ سنة 1997 تاريخ حدوث الأزمة المالية الآسيوية، مروراً بفضيحة شركة "إنرون" سنة 2003، كلها حوادث أبرزت أهمية حوكمة الشركات كمنهج أمثل للمعالجة والوقاية من الأزمات.

هذا وقد بدأ الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات إثر إفلاس بعض الشركات الدولية الكبرى، وبعد الفضائح المالية التي حدثت في نهاية القرن الماضي وبدايات القرن الحالي، وفي محاولة لاستعادة ثقة المعلومات المالية في التقارير، نشأت الحاجة إلى وجود إجراءات، فكانت النتيجة المنطقية أن سارعت كثير من المؤسسات الدولية والمنظمات المهنية في العديد من الدول، بوضع مجموعة من القوانين والضوابط والأنظمة والمبادئ الأخلاقية من أجل ضمان نزاهة وشفافية عملية التقرير المالي، والحفاظ على حقوق الأطراف المعنية وتحقيق المساءلة والرقابة بشكل أكثر فاعلية، وقد سميت هذه الضوابط بحوكمة الشركات، التي جاءت لتمثل الحل المناسب لمعالجة أسباب الانهيار وأزمة الثقة في جودة التدقيق الداخلي ولتتمتع تواطؤ المدققين مع من لهم علاقة ومصالح بالشركة، واهتمت المنظمات الدولية بوضع مبادئ حوكمة الشركات، لتكون بمثابة نقاط مرجعية يتم الاسترشاد بها عند تطبيق هذه المبادئ في الواقع العملي.

وتحتاج حوكمة الشركات لمجموعة من الوسائل وآليات الرقابة لضمان التزام الشركات المقيدة في البورصة بمختلف مبادئ وقواعد الشفافية، ومن بين هذه الآليات نجد المراجعة الخارجية التي تعتبر من بين أهم الآليات المهمة في تفعيل حوكمة الشركات، حيث تقدم معلومات ملائمة تفي باحتياجات المستفيدين وإضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها التقارير المالية التي تعبر عن حقيقة الشركة وتسمح للأطراف ذات العلاقة بالشركة. على رأسهم المساهمين. من التأكد أن حقوقهم محترمة وأصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير الشركة وضمان الاستغلال الأمثل لطاقتها ومواردها.

✓ إشكالية البحث:

تسعى معظم المؤسسات والشركات الاقتصادية في ظل التطورات الاقتصادية الحديثة على مستوى العالم، إلى تحسين وترقية أدائها وتجسيد الحوكمة في تسييرها من أجل ضمان مكانة في السوق بالإضافة إلى تركيزها على استمراريته في محيط يتميز بالمنافسة، وحتى تتمكن من تحقيق هذه الأهداف وتحقيق هذه الحوكمة والتي من شأنها تفعيل دورها، عليها فهم وتطبيق الطرق والآليات التي تساعد على تجسيد وتحسين هذا النظام والذي تعتبر المراجعة الخارجية واحدة من هذه الآليات المعنية به.

ومن هنا فإنه إذا كان من مبادئ الحوكمة هو تحقيق درجة من الإفصاح والشفافية فإن الطالب يحاول التحقق في مدى إمكانية تحقيق مراجعة خارجية جادة في المساهمة في تبني مبادئ الحوكمة وعليه فإن هذه الدراسة تسعى للإجابة على الاشكالية الرئيسية التالية:

"كيف يمكن ان تؤثر آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية؟"

بناء على الاشكالية الرئيسية يمكن صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

✓ التساؤلات الفرعية:

1. ماهي انعكاسات آليات حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية؟
2. هل تؤدي فعلا آليات حوكمة الشركات إلى تحسين جودة المراجعة الخارجية؟
3. هل تؤثر استقلالية ونزاهة المراجع الداخلي في عمل المراجع الخارجي؟
4. هل يؤثر عمل ونزاهة مجلس الادارة في عمل المراجع الخارجي؟
5. هل يؤثر عمل ونزاهة لجان المراجعة في عمل المراجع الخارجي؟
6. هل يؤثر تفعيل مبادئ وآليات الحوكمة في الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي؟

✓ الفرضيات:

بناء على الاشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية يمكن طرح الفرضيات التالية:

1. يؤدي تفعيل آليات حوكمة الشركات الى تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية.
2. تؤثر استقلالية ونزاهة المراجع الداخلي في عمل المراجع الخارجي.

3. يؤثر عمل ونزاهة مجلس الادارة ولجان المراجعة في عمل المراجع الخارجي.
4. يؤثر تفعيل مبادئ وأليات الحوكمة في الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي.

✓ أهمية البحث:

تظهر أهمية هذا البحث من خلال تسليط الضوء على الإطار العام لحوكمة الشركات وما له من أهمية في التأثير على مستوى جودة المراجعة الخارجية، وحيث أن المنظمات قد أولت المراجعة الخارجية اهتماما بالغاً إيماناً منها بأهمية الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، لذا أصبح تطوير أداء المراجعين الخارجيين والارتقاء بجودة المراجعة أمر في غاية الأهمية للوصول إلى الأهداف المنشودة لمنظمات الأعمال المعاصرة، ومن هنا جاء هذا البحث لدراسة العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات ومستوى جودة خدمات المراجعة.

كما أن هذا البحث بجانبه النظري والعملي سوف يخدم عدة فئات المستثمرين، المحللين الماليين، المراجعين، أساتذة جامعيين، أهل الاختصاص.

✓ أهداف البحث:

يسعى هذا البحث لتحقيق جملة من الاهداف أهمها:

1. تسليط الضوء على مفهوم حوكمة الشركات ومبادئها.
2. الوقوف على أهمية المراجعة والعوامل المحددة لجودتها.
3. قياس أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين مستوى جودة خدمات المراجعة الخارجية.
4. الخروج بتوصيات تدفع باتجاه تعزيز دور الحوكمة في تحسين مستوى جودة وظيفة المراجع الخارجي.

✓ مبررات اختيار الموضوع:

1. الرغبة الذاتية والميل الشخصي في معالجة ودراسة موضوع حوكمة الشركات والمراجعة الخارجية
2. ملائمة هذا الموضوع مع تخصصنا الدراسي
3. حداثة الموضوع ما يتوجب تسليط الضوء عليه
4. انتشار ظاهرة عمليات الفساد وما انجز عنه من انجازات شركات عملاقة بسبب القصور في تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات.

✓ المنهج المتبع:

لإعداد هذه الدراسة تم الاعتماد على:

- المنهج التاريخي: استخدم في إظهار وتبع نشأة وتطور المراجعة الخارجية، وتطور حوكمة الشركات.
- المنهج الوصفي التحليلي: اعتمدنا عليه في وصف الإطار النظري للمراجعة الخارجية وكذا حوكمة الشركات.
- المنهج القياسي الكمي: استخدم في الدراسة الميدانية من خلال استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات وتم توزيعه على العينة المدروسة وبعدها حللنا من خلال استخدام برنامج SPSS.20.0 التحليل الإحصائي وأجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لموضوع البحث على أساس السلم الكارت الخماسية.

✓ مجتمع الدراسة:

- تم اختيار مجتمع الدراسة على معيار الشهادة الأكاديمية المهنيين، فتمثلت العينة في المتحصلين على ليسانس في الاختصاص فما فوق، وحاصلين على الأقل على شهادة مهنية، أما فيما يخص توعية الشهادة أو المهنة قد اقتصر على المحاسبة والمراجعة، وعليه يمكن تلخيص عناصر مجتمع الدراسة في الفئات التالية:
- اساتذة جامعيين.
 - مهنيين من خبراء محاسبين محافظي الحسابات، ومفتشي الحسابات، في مكاتب المحاسبة والمراجعة.
 - محاسبين ومراجعين في الشركات.

✓ حدود الدراسة:

تمثلت حدود وأبعاد الدراسة في ما يلي:

- 1- الحدود السكانية: اقتصر أفراد العينة على منطقة الوادي
- 2- الحدود الزمانية: السنة الدراسة 2020-2021 بالنسبة للمذكرة ككل، أما بالنسبة للدراسة الميدانية فكانت من بداية شهر افريل إلى غاية نهاية شهر ماي

3- الحدود الموضوعية: تهتم هذه الدراسة بالمراجعة الخارجية كآلية الحوكمة الشركات وعليه سيتم عرض مختلف المفاهيم المرتبطة بالموضوع هذا في الجانب النظري، بينما في الفصل التطبيقي تم الاعتماد على الاستبيان كما هو مبين في منهجية الدراسة.

✓ صعوبات البحث:

واجهتنا بعض الصعوبات خلال أعداد هذا البحث تتمثل في:

- 1- الجهد الكبير للتنسيق بين المباحث والفصول.
- 2- صعوبة سرد الجانب النظري على الجانب التطبيقي.
- 3- صعوبة توزيع الاستبيان وتفهم افراد العينة للموضوع.

الفصل الأول

الإطار النظري لحوكمة الشركات
والمراجعة الخارجية

تمهيد:

يحتل موضوع حوكمة الشركات أهمية خاصة في عالم المال والأعمال، وتهتم الدول والاقتصاديات الحديثة بهذا المفهوم إلى درجة تأسيس مراكز بحث ومعرفة عالمية تستقصي التجارب العالمية في حوكمة الشركات. فقد أصبحت حوكمة الشركات من بين المواضيع الحديثة بعدما تم التطرق إليها في جميع الميادين وعلى كافة المستويات، وذلك بعد سلسلة الأزمات والفضائح المالية المختلفة التي حدثت في كثير من الدول المتقدمة، سعيًا منها للتحكم الرشيد في الشركات من أجل ضمان مصالح مختلف الأفراد، ولهذا الغرض سيحاول الطالب في هذا المبحث التطرق إلى أهم العناصر الجوهرية لحوكمة الشركات.

المبحث الأول: مدخل الى حوكمة الشركات

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

حظيت حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة باهتمام من قبل الباحثين والمهتمين في المنظمات الدولية، حيث عقدت له العديد من المؤتمرات والندوات وورش العمل في الدول المتقدمة بعكس الدول العربية، حيث مازال هناك بعض أوجه التفاوت في تطبيقها من دولة أخرى.

الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات:

تعود جذور فكرة الحوكمة إلى المفكرين القدامى وعلى رأسهم دافيد هيوم، وجون جاك روسو حيث طرحوا بأن الاستقرار والحرية والديمقراطية لا تتحقق إلا بوجود رضا الفرد عن الحاكم واحترام الإدارة العامة والاحتكام إلى العقل الرشيد.¹

أول من اهتم بحوكمة الشركات الباحثان الأمريكيان BERLE et MEANS وذلك من خلال ندوة "الشركة الحديثة والملكية الخاصة" حيث قاما بدراسة تركيبة رأسمال كبريات الشركات الأمريكية، وخلال دراستهما توصلا إلى ضرورة فصل الملكية عن الإدارة وإلى إلزامية فرض رقابة على تصرفات المسيرين لحماية ومن حقوق المساهمين.²

وبالتالي فإن المبادئ الأساسية تعود إلى عدة قرون مضت، في حين يشير البعض إلى أن مصطلح الحوكمة ظهر في بداية السبعينات، حيث قادت التحقيقات في فضائح Water gate إلى ظهور قانون الحد من ممارسات الرشوة والفساد لعام 1977، والذي تضمن فقرات محددة حول ضرورة وضع ومراجعة أنظمة للرقابة الداخلية والحفاظ عليها. كما شهد العقد الأخير من القرن الماضي البدايات الحقيقية للحديث عن الحوكمة، وذلك بعد تفجر الكثير من القضايا التي ظهرت فيها التجاوزات الإدارية والمالية، كشفت هذه الأزمات والاختبارات عن أنماط الفساد من المالي والإداري جعل الحديث عن الحوكمة يحظى بأهمية خاصة، ومن القضايا الكبرى التي طفت على السطح في تلك الفترة وشكلت بدايات وإرهاصات الحوكمة في مفهومها الحالي وما عرف

¹ عبد القادر سليمان، الأسس العقلية للسياسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 27.

² نزمين أبو العطا، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، جانفي 2003، ص 02.

في حينه بأزمة بنك التجارة والاعتماد الدولي، حيث شكل اختيار هذا البنك صدمة عنيفة للأوساط المالية والمصرفية بما مثله هذا الاخبار من أمة ثقة ومصادقية كانت تعصف بذلك البنك.¹

أصل كلمة الحوكمة:

يعتبر مصطلح الحوكمة حديث الاستعمال في اللغة العربية، بدأ استخدامه في عام 2000 م، وهو واحد المحاولات العديدة لترجمة مصطلح (Governance) باللغة الإنجليزية، ويعود أصل الكلمة إلى اللغة اليونانية (Kubernan) في القرن الثالث عشر والذي يعني قيادة الباخرة الحربية أو الدبابة، ثم استعمل بعد ذلك في اللغة اللاتينية بكلمة (Gubernare) في بداية القرن الرابع عشر بنفس المعنى، ثم ظهر بعد ذلك في اللغة الفرنسية بمصطلح (Gouvernance) وكان يقصد به فن أو طريقة الحكم، ثم استعمل بعد ذلك في القرن السادس عشر باللغة الإنجليزية وبالمصطلح الحالي (Governance)²

وعندما تم تعريفه إلى اللغة العربية شمل عدة معاني مثل: حوكمة الشركات، الحاكمة المؤسسية، الحكم الرشيد، حكم الشركات، أسلوب الإدارة المثلى، أسلوب ممارسة الإدارة بالمؤسسة، الإدارة النزيهة وغيرها... وفي عام 2003 أصدر مجمع اللغة العربية اعتماده للفظ حوكمة الشركات.

الفرع الثاني: تعريف حوكمة الشركات

1- التعريف اللغوي:

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة العربية، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة، والحوكمة بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني، وعليه فان لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها:³

¹ عبد المجيد الصلاحيين، الحوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية، ورقة مقدمة لمؤتمر الخدمات المالية الإسلامي الثاني، ليبيا، 2010، ص8

² بوقبة شوقي عاشور، غربي، عبد الحليم، اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في أداء المصارف الإسلامية دراسة تطبيقية **The Impact of the Applying Corporate Governance Rules on the Performance of Islamic Banks: An Empirical Study**, 2014، Algerian Review of Economic Development، (339/2726)، p-p:1-10.

³ صالح حميدانو وعلاء بوقفة، علاقة نظام المعلومات المحاسبي والمالي بحوكمة الشركات، الملتقى الدولي الخامس: دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الإسلامية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 7-8 ديسمبر 2014.

1-1-الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

2-1-الحكم: وما تقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

1-3-الأحكام: وما تقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات ثم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

1-4-التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند السلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

2- مفاهيم حوكمة الشركات:

أ- المفهوم اللغوي للحوكمة: هو اصطلاح يعني عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد وتشير كتب أخرى إلى أنها كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل والسيطرة.

ب- المفهوم المحاسبي للحوكمة: من المنظور المحاسبي يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية. وتركز هذه النظرة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا.

ج- المفهوم القانوني للحوكمة: يشير اصطلاح الحوكمة من المنظور القانوني إلى الإطار التشريعي والقواعد القانونية التي تحمي مصالح الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة أو الشركة، وتناولها كتاب القانون على أنها إطار متكامل من القواعد القانونية الحاكمة لإدارة شؤون المشروعات والمنظمات في مواجهة الأطراف المستفيدة.¹

د- المفهوم الإداري للحوكمة: لم يتحدد بدقة بعدما يمكن أن يسمى المفهوم الإداري لإصلاح الحوكمة وإن كان يمكن القول أن هناك استخدامات لاصطلاح الحوكمة في بعض الكتابات الإدارية ومنها:

✓ الحوكمة هي مجموعة القواعد والضوابط والإجراءات الداخلية في المؤسسة التي توفر ضمانات تحقيق حرص المديرين على حقوق الملاك والمحافظة على حقوق الأطراف ذات المصالح بالمنظمة.

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، (د.ب)، 2007، صفحة 19.

✓ الحوكمة هي مجموعة ممارسات تنظيمية وإدارية تضبط العلاقة بين أصحاب المصالح المختلفة بمن فيهم متلقو الخدمة، وتحمي حقوق الأطراف ذوي العلاقة من الممارسات الخاطئة للمديرين.¹

من خلال ما سبق من التعريفات يمكن أن نستنتج أن حوكمة الشركات هي:

"عبارة على مجموعة من القواعد والقوانين والإجراءات التي تعمل على تحديد القرار ومراقبة العمليات داخل الشركة كما تضبط وتحدد العلاقات بين مجلس إدارة الشركة وكل الأطراف المرتبط بها، كأصحاب المصالح وحملة الأسهم والمساهمين.... الخ".

الفرع الثالث: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

حوكمة الشركات كمفهوم لم تظهر كما هي عليه الآن، وإنما نشأت من خلال عدة نظريات فسرت ضرورة وجودها بالشركات لتتلاقى النقائص والتصرفات التي كانت تحكم عمل المديرين، . وأهم هذه النظريات هي:

أ. نظرية الوكالة La Théorie de l'Agence

يعتبر (جنسن وماكلين) (Jensen Et Makling) من الأوائل الذين تطرقوا والنظرية الوكالة لهذا المصطلح وعرفوها على أنها: تعاقد بين عدة أطراف وفيه المالك أو فيه الوكيل، يوكل أو يفوض أطراف آخرين (موكلين من أجل تنفيذ المهام وبالتفويض تصبح لهم سلطة القرار فهي عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الوكيل أو المسير) من اجل القيام بأعمال باسمه لما يؤدي إلى تفويض (الموكل الرئيسي) جزء من اتخاذ القرار للوكيل.²

ب. نظرية الصفقات:

مفهوم نظرية الصفقات: يعتبر H.coase أن: تكاليف الصفقات (الأسعار، المفاوضات...) مرتبطة بالتناظر مع المعلومة وانتهازية الأفراد، ويضيف (Divre Eaton) على H.coase أنه عند تحديد الاختيار بين اللجوء إلى السوق أو المؤسسة من أجل انجاز الصفقات يجب اعتبار فرضيتين:³

¹عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص 20.

²Jensen et Mekling, "theory of the firm: Managrial Behavior, Agency cots and owner ship structure" journal of financial Economies, vol 3, N° 4, October 1976, p5

³أفيناش دكاسيك (avinashk.dixit)، ترجمة نادر إدريس النصح السياسات الاقتصادية: منظور علمي سياسة تكاليف الصفقات، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 25.

- انتهازية الأفراد.
- الرشادة المحدودة.

كما تحلل نظرية تكاليف الصفقات من وجهة نظر (Barthelwy) التقاطع الحاصل بين الفرضيتين السلوكيتين (الرشادة المحدودة، انتهازية الأفراد) بواسطة أربعة معايير تسمى "مواصفات الصفقات" التي تحدد تكاليف الصفقات وطريقة الحوكمة المثلى حيث يتحدث عن التكاليف الخفية التي تكون عديدة وصعبة الكشف عنها... وبالتالي يمكن التعبير عن تكاليف الصفقة بالعلاقة التالية:¹

تكاليف الصفقة: تكاليف التحرير والمفاوضات والضمان + تكاليف التدخلات بعد امضاء العقد

المطلب الثاني: خصائص، أهمية، وأهداف حوكمة الشركات.

يعتبر الباحثون ان من اهم متطلبات نجاح نموذج حوكمة المؤسسات هو خصائصه ومدى اهميته من الناحية القانونية وعلى الصعيد الاجتماعي والاهمية الاقتصادية وبالنسبة للمساهمين وكذلك للشركات، بحيث ان الهدف من حوكمة الشركات الى ضبط وتوجيه الممارسات المالية والفنية واحترام الضوابط والسياسات المرسومة.

الفرع الأول: خصائص حوكمة الشركات.

أكد الباحثون في مجال الحوكمة وتطبيقاتها المعاصرة أن نموذج حوكمة المؤسسات الناجح يتطلب الخصائص التالية:²

1- **الانضباط:** وهو إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح، وهذا الانضباط يتحقق من خلال:

- ✓ بيانات واضحة للجمهور
- ✓ وجود الحافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر أعلى للسهم
- ✓ الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح
- ✓ التقدير السليم لحقوق الملكية

2- **الشفافية:** وهي تقدم صورة حقيقية لكل ما يحدث، كما تعني العلنية في مناقشة الموضوعات، وحرية تداول

المعلومات، كما تتحقق هذه الشفافية من خلال:

- ✓ الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة، ونشر التقرير السنوي في موعده.

¹Benoît Ferrandon, **Panorama des théories de la firme**, les nouvelles logiques de l'entreprise, Français, 1999,p21.

²طارق عبد العال، حوكمة الشركات المفاهيم -المبادئ-التجارب - التطبيقات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 23

✓ الحفاظ على المعلومات وعدم تسريبها قبل الإعلان عنها.

3- **الاستقلالية:** وتعني الفصل بين الملكية والإدارة وأيضا استقلالية الرقابة عن التنفيذ ويتحقق ذلك عن

طريق:¹

✓ وجود رئيس مجلس الإدارة مستقل عن الإدارة العليا؛

✓ وجود مجلس إدارة إشرافي مستقل عن مجلس الإدارة التنفيذي؛

✓ وجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل.

4- **المساءلة:** تعني أن كل مسؤول في المؤسسة معرض للمساءلة عن عمله أمام المساهمين.

5- **المسؤولية:** تنبع هذه المسؤولية عن إدراك المؤسسة لحقوق جميع الأطراف المهتمة بالمؤسسة والتي تتضمنها

اللوائح والقوانين التنظيمية.²

6- **العدالة:** وهي أن يعمل مختلف الأطراف بالتساوي وخاصة مساهمي الأقلية.

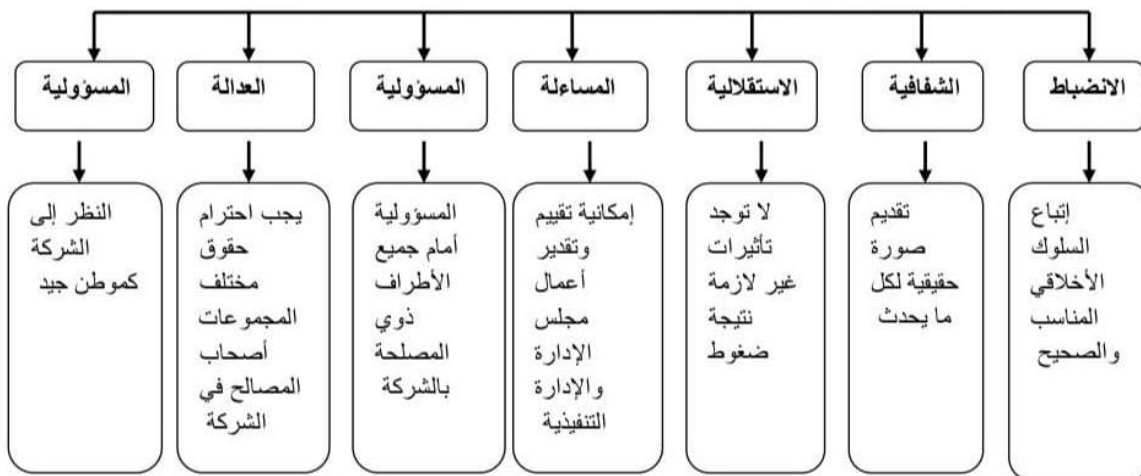
7- **المسؤولية الاجتماعية:** أي أن تتحمل المؤسسة مسؤوليتها الاجتماعية اتجاه مجتمعها الداخلي (عمال،

مسيرون، مساهمون...) من جهة، واتجاه مجتمعها الخارجي (زبائن، جمعيات، جماعات محلية...) من جهة

أخرى.

ومما سبق يمكن توضيح تلخيص خصائص حوكمة الشركات في الشكل التالي:

الشكل رقم 1: خصائص حوكمة الشركات.



المصدر: طارق عبد العال، حوكمة الشركات والأزمات المالية العالمية، دار الجامعية، الإسكندرية 2007، ص: 23

¹ فلاح صليحة / دور آليات الحوكمة في تفعيل أداء شركات التأمين التكافلي، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 11،

جامعة حسية بن بوعلي الشلف، جانفي 2014، ص: 54

² بلابل خلف المسكارنة، أخلاقيات العمل، الطبعة الأولى، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2009، ص: 144

الفرع الثاني: أهمية حوكمة الشركات

ترجع أهمية حوكمة الشركات إلى العمل على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة والتدعيم التنافسي لها في الأسواق بما يمكن من جذب مصادر التمويل المحلية والعالمية للتوسع والنمو، وأيضاً يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة، مع الحرص على تدعيم استقرار الأسواق المالية والأجهزة المصرفية، مما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية.¹

ويمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية:

- ✓ لتأكيد على حماية مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها.
- ✓ حماية أصول الشركة وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وتعزيز أثرهم في مراقبة الأداء.
- ✓ تحسين إدارة الشركة وقيمة أسهمها والقيمة الاقتصادية لها.
- ✓ تحقيق العدالة والنزاهة والشفافية في كل تعاملات الشركة.
- ✓ تخفيض مخاطر الفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركة.
- ✓ رفع مستوى الشركات في دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي.
- ✓ جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي للتوجه نحو الاستثمار في مشروعات وطنية.
- ✓ تزيد من قدرة الشركة الوطنية على المنافسة في العالم وفتح أسواق جديدة.
- ✓ الشفافية والدقة والوضوح فيما تصدره الشركة من قوائم مالية لزيادة ثقة المستثمرين.²
- ✓ من خلال هذه العناصر نرى أن أهمية حوكمة الشركات تؤثر على المجتمع وعلى الشركات والمستثمرين.

الفرع الثالث: أهداف حوكمة الشركات.

تهدف قواعد الحوكمة إلى ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية والمالية والفنية واحترام الضوابط والسياسات المرسومة، فهي تتناول الممارسة السليمة للقواعد وتساعد على جذب الاستثمارات، وزيادة القدرة التنافسية ومحاربة الفساد بكل صوره سواء كان إدارية أو مالياً أو محاسبية، وتدعيم استقرار أسواق المال وتحسين الاقتصاد وذلك من خلال ما يلي:³

¹ سيد عبد الرحمان عباس بلهاسي، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، بمجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12/ 2012، ص: 56-57

² عدنان بن حيدر بندريش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007، ص: 22

³ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين الإماراتي، 2014، ص 206.

- 1- ضمان الشفافية والإفصاح وتحسين مستوى التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- 2- ضمان تطبيق معايير محاسبية سليمة لمنع الفساد وسوء الإدارة.
- 3- توفير الحماية للمساهمين ومنع تضارب الأهداف وتنازع السلطات وتعظيم المصالح المتبادلة.
- 4- ضمان وجود قوانين وتشريعات وإجراءات واضحة ودقيقة تبين كيفية وتوقيت إجراء خصخصة الشركات.
- 5- تنمية الادخار وتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي وتعظيم الربحية وخلق المزيد من فرص العمل.
- 6- ضمان الحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين.
- 7- تشجيع نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية ومساعدته في الحصول على التمويل.
- 8- الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي وتخفيض تكلفة التمويل.
- 9- وجود هياكل إدارية متكاملة تضمن محاسبة الإدارة أمام المساهمين وأصحاب المصالح.
- 10- مراعاة مصالح العمل والعاملين وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بما يضمن تعزيز الرقابة والضبط الداخلي.

ومما سبق يتضح أن الأهداف الموضوعية تتطلب مجلس إدارة قوي لتحقيقها ومراقبة الأداء والإشراف الدقيق واستخدام الأسلوب الناجح لممارسة السلطة لكي يحارب الفساد بكل صوره، وتعميق ثقافة الالتزام بالمبادئ والمعايير الموضوعية وخلق أنظمة للرقابة ذاتية ضمن إطار أخلاقي نابع من العمل والشفافية وحسن استخدام موارد الشركة لما فيه مصلحة الشركة للحرص على زيادة قدرتها التنافسية، وتعميق دور السوق المالي وجذب الاستثمارات الذي بدوره ينمي المجتمع والدولة.¹

المطلب الثالث: أساسيات حوكمة الشركات.

الفرع الأول: مبادئ حوكمة الشركات.

تعتبر الأنظمة والمبادئ الموضوعية لتنظيم الأعمال في الشركات والمؤسسات العامة والخاصة والمتمثلة بقواعد حوكمة الشركات عبارة عن مواد وأدوات مقترحة إرشادية لتنظيم العمل والمحافظة على الجسم العام لهذه الشركات، ويكون الهدف من تطبيقها بالدرجة الأساسية المحافظة على وجود هذه المؤسسة والمحافظة على تطويرها وبالمحافظة على هذه الوحدات يكون المحافظة على تطوير الإقتصاد وتنمية السوق المالي، وكذلك فعالية الحوكمة تعمل على رفع أداء هذه الشركة وتحديد كل طرف ضمن هذه الشركة لصلاحياته.

¹ هوام لمياء، مرجع سابق، ص:7

المبدأ الأول: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات¹

يؤكد على عمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى شفافية وكفاءة الأسواق ويحدد تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة الالتزام بتطبيق القانون وهي كالاتي:

- أن يتم تطوير هيكل الحوكمة مع مراعاة تأثيرها على الاقتصاد الكلي ونزاهة السوق والحوافز التي تقدمها للمشاركين في السوق، والترويج لشفافية وكفاءة السوق
- إن المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر على ممارسة الحوكمة ينبغي أن تتوافق مع القانون وشفافيته والالتزام بتطبيقه، وأن تنص التشريعات بوضوح على توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختلفة مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور.
- أن تتمتع الهيئات الإشرافية والرقابية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة وتوفير الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

تؤكد المنظمة في هذا المبدأ على حقوق المساهم الجديدة التي تتمثل في التداول والشراء والبيع والتمويل وغيرها، وتضع المنظمة عدة إرشادات تضمن تطبيق هذا المبدأ منها تأمين أساليب تسجيل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات المرتبطة بهذه الأسهم، والمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة وانتخاب عزل أعضاء مجلس الإدارة، وركزت المنظمة في هذا المبدأ كذلك على ضرورة إتاحة الفرصة للمشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة من خلال تزويدهم بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب وحق توجيه الأسئلة لأعضاء المجلس.

المبدأ الثالث: المعادلة العادلة والمتساوية للمساهمين:

تشجيعاً للاستثمار الأجنبي وتأكيد ثقة المستثمرين، جاء هذا المبدأ الثالث لتأكيد حماية رأس مال الشركة من جانب الأطراف ذات العلاقة به من مديري وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين ذي النسب الحاكمة في الشركة ولضمان تنفيذ هذا المبدأ الذي تعتمد عليه الشركة مباشرة نشاطها، وضعت المنظمة مجموعة من الإرشادات في هذا الصدد مثل ضرورة معاملة المساهمين بطريقة متساوية دون محاباة للبعض.

¹ سالم بن سالم حميد الفليبي، حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان، الأردن، عمان، دار أسامة، (2010) ص، ص، 21-23.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

تهدف المنظمة من هذا المبدأ إلى احترام حقوق هذه المصالح ووضعت مجموعة من الإرشادات التي تعظم هذه الفكرة منها إتاحة الفرصة للحصول تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم، ووضع نظام يتضمن مشاركة العمال في الإدارة والحصول على المعلومات الكافية حول مالية الشركة في الوقت المناسب، والاتصال المباشر بأعضاء مجلس الإدارة والتعبير عن وجهة نظرهم في بعض المسائل المتعلقة بإدارة الشركة ومالياتها.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية¹

يعتبر هذا المبدأ أهم مبادئ الحوكمة التي ركزت عليها المنظمة لأنه بدون الإفصاح والشفافية في البيانات الصادرة عن الشركة لن تكون هناك فرصة مناسبة لتحقيق وتنفيذ المبادئ الأخرى التي تضمنتها الحوكمة، وتستطيع الشركة عن طريق الإفصاح الجيد من كل ما يتعلق بها من توفير الثقة فيها وفي إدارتها ومن ثم جذب رؤوس الأموال والمحافظة على سمعتها ونزاهتها في السوق، ولتحقيق المبتغى من المبدأ وضعت المنظمة عدة إرشادات تلتزم بها الشركات مثل الإفصاح عن الأمور المالية للشركة وأهدافها وملكيات الأسهم.

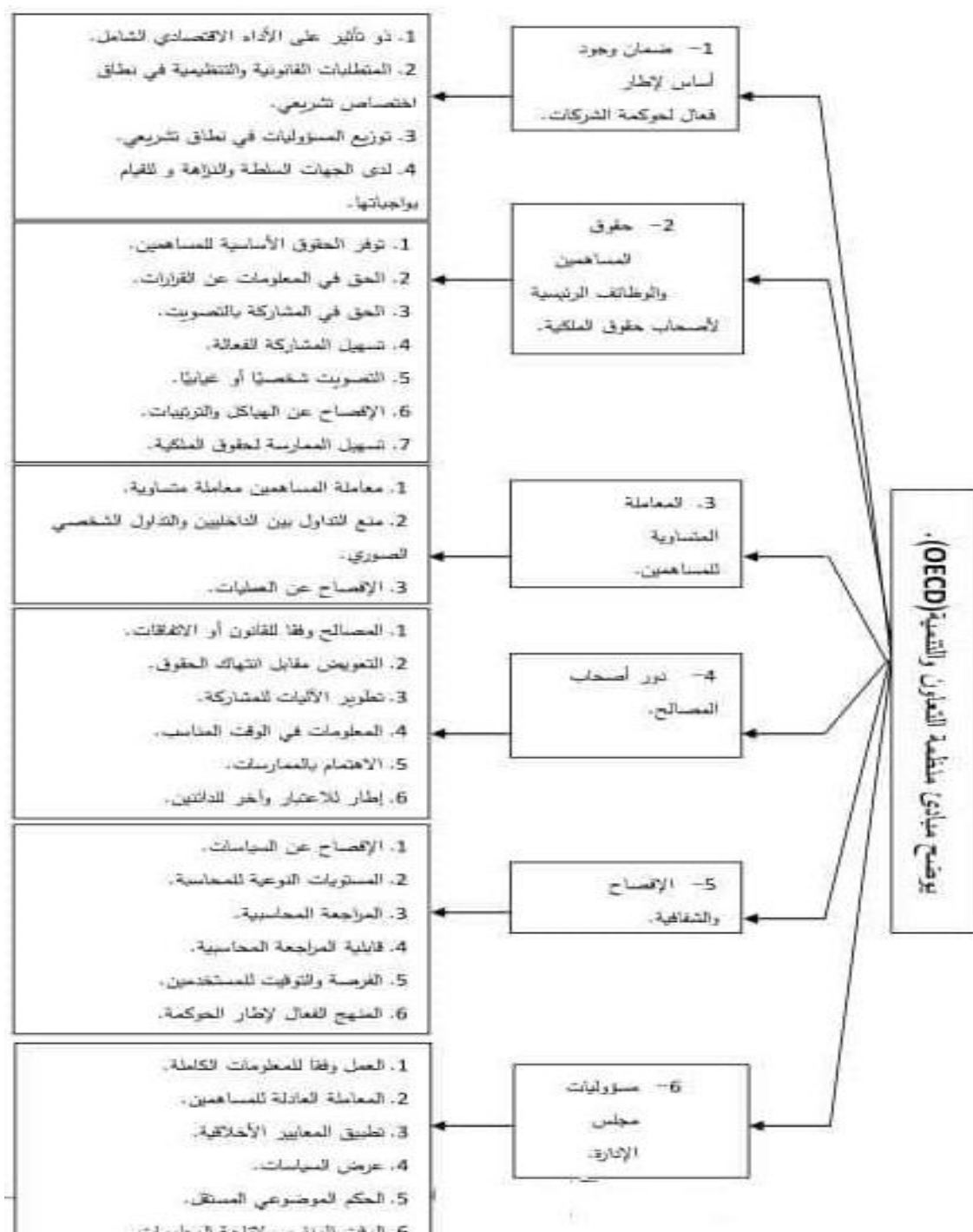
المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة²

لضمان اعتناء مجلس الإدارة بمهامهم ومسؤولياتهم وضعت المنظمة مبدأ خاص بمسؤوليات مجلس الإدارة والجزاءات التي توقع عليها عند مخالفتهم لهذه المسؤوليات.

¹ سالم بن سالم حميد الفليبي، نفس المرجع، ص: 31.

² نفس المرجع، ص: 32.

الشكل 2: مبادئ حوكمة الشركات.



الفرع الثاني: ركائز حوكمة الشركات

تعتبر هذه الركائز الضمان لتحقيق أهداف حوكمة الشركات التي تسعى إلى تحسين الأداء من خلال تفعيل الرقابة بشقيها المالي والإداري لدعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل، وتمثل هذه الركائز فيما يلي:¹

- 1- السلوك الأخلاقي.
- 2- الرقابة والمساءلة.
- 3- إدارة.
- 4- دور اصحاب المصالح ويتضمن:²
 - أ- لجنة المراجعة: حيث تساهم بدورا فعالا فيما يلي:
 - الإشراف على القوائم المالية التي تعد قبل إجراء المراجعة الخارجية.
 - النظر في كفاءة نظام الرقابة الداخلية.
 - المشاركة في تعيين المراجعين الداخليين.
 - التأكد من وجود نظام فعال لإدارة المخاطر.
 - فحص التمويل والانفاق في المنشأة.
 - ب- مجلس الإدارة.
 - ج- المراجعة الداخلية.
 - د- المراجعة الخارجية.

الفرع الثالث: الاطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وهي كالتالي:³

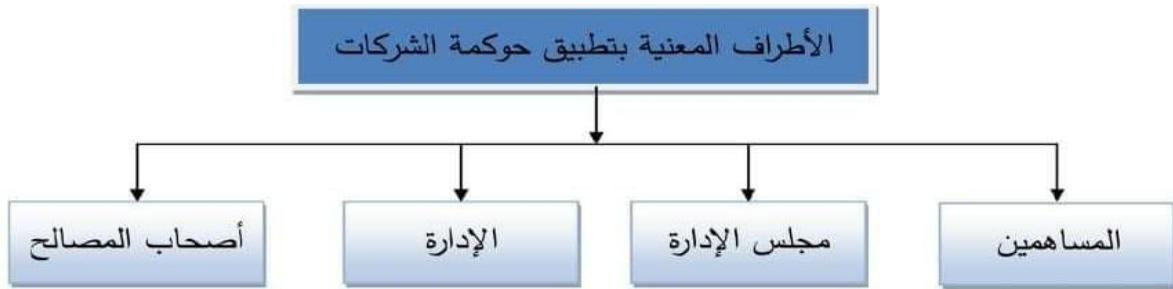
¹ د. جيهان عبد المعز جمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي العين الامارات ص 493-494

² د. جيهان عبد المعز جمال، نفس مرجع، ص 493-494

³ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص - ص: 20-21

- 1- **المساهمين:** وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة.
- 2- **مجلس الإدارة:** وهو من يمثلون المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ويقوم باختيار المديرين التنفيذيين ومراقبة أدائهم كما يقوم برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.
- 3- **الإدارة:** هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.
- 4- **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين، 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 الاستمرار.¹

الشكل 3: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: اعداد الطلبة.

المطلب الرابع: آليات ومحددات حوكمة الشركات

الفرع الأول: آليات حوكمة الشركات

قبل التعرف على مفهوم آليات حوكمة الشركات لابد من تحديد معنى الآلية التي يرى بأنها: منظومة تشمل مجموعة من الإجراءات التي تعمل بتناسق وتعاون، حيث أن الخلل في جزء منها يؤدي إلى توقف المنظومة بكاملها

¹ نفس المرجع، ص 21

أو خلل في طريقة عملها ومن هذا المنطق جاء مفهوم الآلية كاصطلاح على أنها مجموعة من العوامل التي تتحكم بظاهرة معينة، بناءً على مسبق تعرف آلية حوكمة الشركات بأنها مجموعة الممارسات، مهمات وخصائص التي تضمن للمؤسسة السيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية والتكيف مع متغيرات بيئتها الخارجية بالإفصاح والشفافية لتحقيق مطالب أصحاب المصالح كافة.

وتنقسم آليات حوكمة الشركات إلى آليات داخلية وآليات خارجية:¹

أ- الآليات الداخلية:

✓ **مجلس الإدارة:** وهو يعد أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، وذلك لماله من صلاحيات قانونية في التعيين والإعفاء وذلك من أجل حماية رأس مال الشركة من سوء الاستغلال وكذلك يعمل مجلس الإدارة على وضع إستراتيجية الشركة، ويراقب سلوك الإدارة ويقوم بعملية تقييم لأدائها للوصول في الأخير إلى تنظيم قيمة الشركة.²

ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي نفس الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة للممارسة أحكامها الخاصة بعيداً عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها... وكما يمكن لمجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين مستغلين، وتنبثق على مجلس الإدارة مجموعة من اللجان أهمها لجنة المكافآت، الترشيحات، الحوكمة.....

✓ **لجنة التدقيق:** تقوم بوظيفة إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات ومنه فهي كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات.

✓ **المراجعة الداخلية:** تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دوراً مهماً في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال

¹ فيروز شين ونوال شين، دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة، 6-7 ماي 2012 ص 6.

² فريد كورتال، حوكمة الشركات من أجل القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي، ورقة بحثية مقدمة قصد المشاركة في مؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، المبرمج في 15-16 أكتوبر 2008، ص 6.

الانشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الاداري.¹

المهدف منه هو اضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، فهو يساعد هذه الاخيرة على تحقيق اهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة.²

ب- الآليات الخارجية:3

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي تمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر احد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

1- منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإداري:

تعد منافسة سوق المنتجات احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، فأنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، فمنافسة سوق المنتجات تهدب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا.

2- الاندماجات والاكْتساب:

مما لا شك فيه أن الاندماجات والاكْتساب من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، لأن الاكْتساب الية مهمة من آليات الحوكمة، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، بحيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكْتساب أو الاندماج.

¹ حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، البات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الاداري والمالي الملتقى الوطني المنعقد يوم 6-7 ماي 2012 في مخبر مالية وبنوك وإدارة اعمال جامعة خيضر محمد لخضر بسكرة، ص18.

² طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص382

³ زيان مسعودة، اثر المحاسبة الادارية في تطبيق حوكمة الشركات، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، مالية وحكامة المؤسسات، علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص 36-37

3- المراجعة الخارجية:

يؤدي المراجع الخارجي دوراً مهماً في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة المراجعة في اختيار المراجع الخارجي والاستمرار في تكليفه، حيث أن لجان المراجعة المستقلة والنشطة سوف تطلب تدقيقاً ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين والمختصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه المؤسسة.

4- التشريعات والقوانين:

عدة ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تحوي بين الفاعلين الذين يشاركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، لقد أثرت بعض التشريعات والقوانين على الفاعلين المهمين والأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية أو الأسلوب التفاعلي مع بعضهم¹

الفرع الثاني: محددات حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات والدول من اكتساب المنفعة من مزايا تطبيق حوكمة الشركات، يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وتنقسم هذه المحددات إلى مجموعتين (محددات داخلية ومحددات خارجية):

أ- المحددات الداخلية:²

هذه المحددات تشمل على القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات وتوزع مناسب للسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، وذلك بالشكل الذي لا يؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف، بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.

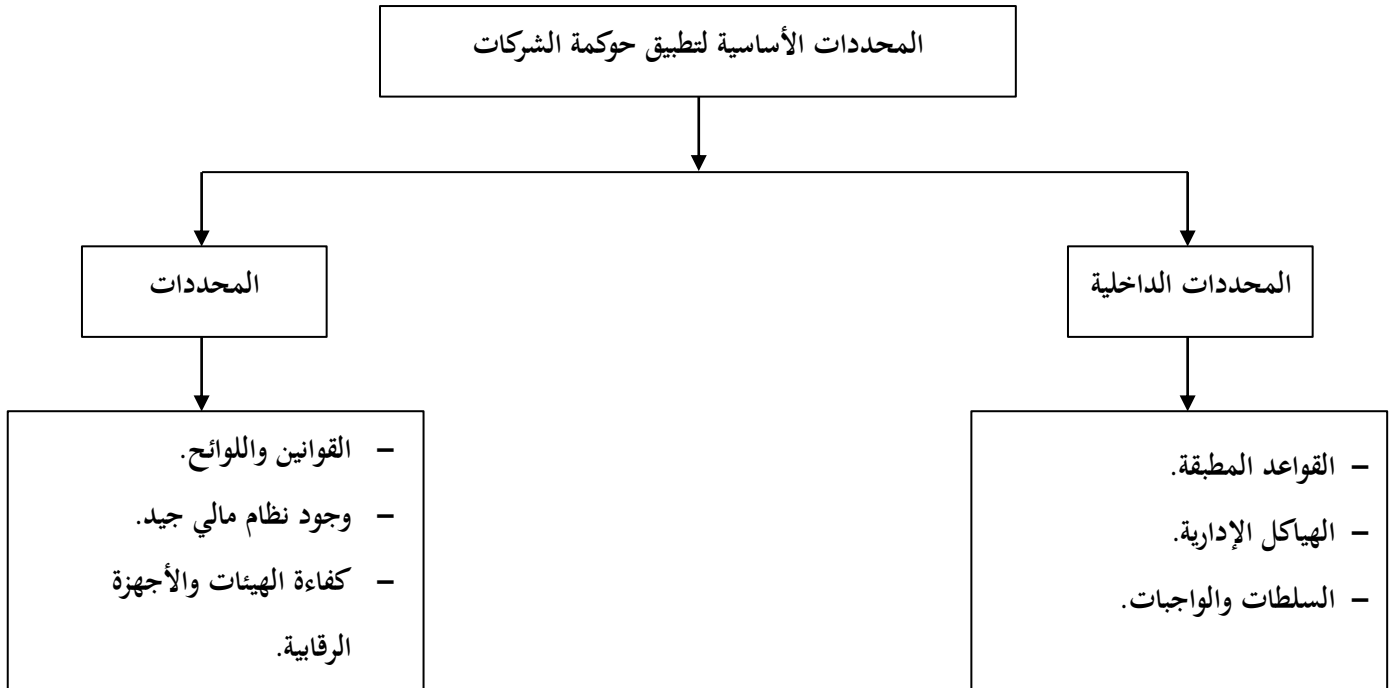
¹ زيان مسعودة، مرجع سابق، ص 37-38

² صالح بن إبراهيم الشعلان، مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، السعودية، "2008، ص 27.

ب- المحددات الخارجية: تشير المحددات الخارجية إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، الذي يشمل على سبيل المثال:¹

- ✓ القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والشركات، وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس؟
 - ✓ كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمشروعات؛
 - ✓ كفاءة الأجهزة والهيئة الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات؛
 - ✓ وجود بعض الشركات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية والشركات في سوق الأوراق المالية؛
 - ✓ وجود شركات خاصة بالمهنة الحرة مثل المكاتب الاستشارية المالية؛
 - ✓ دور المؤسسات الغير حكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتمثل هذه المؤسسات غير حكومية في جمعيات المحاسبين، المراجعين، ونقابات المحامين على سبيل المثال.
- وترجع أهمية المحددات إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

الشكل 4: محددات الاساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، الاسكندرية الطبعة الاولى، 2006، ص 19.

¹ مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص 217

المبحث الثاني: التأصيل العلمي والعملية للمراجعة.

المتبع لتاريخ تطور مهنة مراجعة الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة، تعريفها ونظرياتها

إن تطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية للمنشآت أدى إلى تغير هدف المراجعة وأضحى أعم وأوسع مما استدعى معه التطوير في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين، وتحول هدف المراجعة إلى تقرير ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها، وعن المركز المالي في نهاية الفترة.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة¹

يمكن رد جذور المراجعة إلى زمن بعيد، ففي الحضارات القديمة هناك من الشواهد ما يثبت أن الحكومة المركزية كانت تفوض سلطة جباية الضرائب العينية والنقدية لمجموعة من الموظفين ولمراقبة تصرفات هؤلاء ألزمهم الحكومة بمسك سجلات معينة للإثبات حركة جباية الضرائب وعينت مراجعين متخصصين لفحص هذه السجلات والتأكد من سلامتها.

وفي أعقاب عصر النهضة وانتشار التجارة نما المشروع الفردي إلى مشروع يشترك في رأس ماله أكثر من شخص واحد حيث ظهرت شركات الأشخاص وظهرت بالتالي طبقة الشركاء المديرين وطبقة الشركاء البعيدين عن الإدارة. وأصبح من حق الأخيرين التأكد من صحة التقارير المالية التي يتحدد على أساسها نصيب كل شريك في الأرباح أو الخسائر التي تحققها الشركة، ولعدم درايتهم بأصول المحاسبة التي تعد بمقتضاها هذه التقارير ولكي يضمنوا الحيدة والدقة في أعدادها لجئوا إلى خدمات المحاسبين العموميين.

ولم تظهر المراجعة بصورتها القانونية الحديثة كهيئة مستقلة إلا في أعقاب الثورة الصناعية في إنجلترا وارتباطها بمبدأ المسؤولية المحدودة الذي اتخذ كقاعدة قانونية في تكوين شركات الأموال التي أخذت في الانتشار نتيجة

¹ المراجعة والرقابة المحاسبية - دكتور محمد أحمد خليل - دار الجامعات المصرية - ص 4.

الحاجة إلى رؤوس الأموال الضخمة التي عجزت شركات الأشخاص عن توفيرها، ولتعدد المساهمين في هذه الشركات واختفاء أية رابطة تجمعهم اضطروا إلى التنازل عن حقهم في الإدارة لعدد محدود منهم، هم في الغالب المؤسسين يكونون مجلسا للإدارة له حرية التصرف في موارد المشروع المالية لتحقيق الأهداف الرئيسية التي يحددها عقد الشركة، وبذلك ظهر مبدأ تفويض السلطة كقاعدة معترف بها في مجال إدارة هذه المشروعات الأمر الذي ترتب عليه انفصال الملكية تماما عن الإدارة.

وبنمو الصناعة وارتباط بالعديد من الأفراد بمصالح المشروع وكثرة الحاجة إلى المزيد من الأموال لتمويل العمليات المالية ظهرت طبقات جديدة ذات مصلحة مباشرة في المشروع منها هيئات منح الائتمان والبنوك والموردين والدولة والمستثمرين المحتملين وأخيرا العاملين بالمشروع لارتباط مستقبلهم المعيشي بنجاح المشروع.

وقد ترتب على هذا التطور زيادة أهمية القوائم والتقارير المالية الخارجية التي تعدها إدارة المشروع وتعلنها على الغير عن طريق وسائل النشر العام سواء كانت نشرات للإكتتاب العام في رؤوس الأموال المطروحة في السوق المالي، أو القوائم المالية الختامية من حسابات الأرباح والخسائر والميزانية العمومية، فأصبح تقرير الدخل - حساب الأرباح والخسائر - الأساس في تقييم أعمال الإدارة خلال المدة المعد عنها هذا التقرير، وأصبحت الميزانية الأساس في بيان التطورات التي تلحق بالموارد المالية التي وضعت تحت وصاية الإدارة.

كما ان جميع القرارات التي يتخذها أصحاب المصالح المختلفة مبنية على أساس النتائج التي تظهرها هذه القوائم، الأمر الذي أظهر الحاجة إلى تعيين خبير محاسب محايد يقف حكما بين الإدارة من ناحية والأطراف الأخرى التي تهتم بمركز المشروع المالي من ناحية ثانية، وقد جرى العرف القانوني على أن تعيين الجمعية العمومية لأصحاب رأس المال هذا الخبير والذي يطلق عليه كما سبق رأينا مراجع الحسابات.

الفرع الثاني: تعريف المراجعة

المراجعة بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها «يستمع» لأن الحسابات كانت تتلى على المراجع.¹

يشير التاريخ القلسم إلى أن قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع

¹ د. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000، ص 6.

عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المراجعون تقاريرهم، مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والمراجعة بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الإيطالي Paciolo Luca ونشر كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494م.

أما المراجعة بمعناها المهني تعني عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمداً في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.

وبالرجوع إلى التعريف الذي ورد في قائمة المفاهيم الأساسية للمراجعة الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية والسابق ذكره يمكن تحديد ماهية مراجعة الحسابات في النقاط التالية:¹

1. مراجعة الحسابات عملية منتظمة ويعني ذلك أن الفحص الذي يقوم به المراجع يعتمد على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج المراجعة المعد قبل البدء في عملية المراجعة.
2. تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية.
3. يمثل الحكم الشخصي للمراجع دوراً أساسياً في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعية، وتحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.
4. يعد تقرير المراجع جوهر عملية المراجعة لأنه الرسالة الاتصالية أو الوسيط بين المرسل "المراجع" والمستلم "مستخدمي المعلومات" كما أن النتائج التي يظهرها الرأي الفني المحايد الذي يتضمنه له تأثير كبير في سلوك مستخدمي المعلومات من حيث ترشيد أحكامهم وقراراتهم.
5. المقصود بعملية المراجعة في هذا المجال هو المراجع الخارجي أي الذي يقوم به مكتب مراجعة من خارج المنشأة، ويتحدد دور المراجع هنا في الدراسة الانتقادية للعناصر المقدمة إليه لغرض زيادة مقدرتها على مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وبالتالي إضافة مزيد من الثقة إلى المعلومات التي تنبع من نظام الاتصال.

من الغرض المتقدم يمكن تعريف مراجعة الحسابات بأنها:

¹ - محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظيم والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990، ص20.

"التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير".¹

كما عرفت لجنة مفاهيم المراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية، تعريفا عاما للمراجعة بأنها: عملية منضمة، تعتمد على الموضوعية، لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الإقتصادية للمشروع. وذلك لتحقيق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية والمقبولة قبولا عاما، وتوصيل النتائج للأطراف المعنية.

الفرع الثالث: فروض المراجعة الخارجية

يشتمل هذا الإطار على مجموعة من الافتراضات التي تشكل الإطار النظري لكثير من أفكار المراجعة، ويعرف Kohler الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعتبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.²

وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية مراجعة الحسابات وهي:

1- فرض عدم التأكد: ويبرر هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم

التأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية.

أ- الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية.

ب- عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.

ج- عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

2- فرض استقلال المراجع: وذلك لأن المراجع عندما يمارس عمله يعتبر حكما يعتمد على رأيه فيما كلف به

من أعمال، ويعتمد فرض استقلال المراجع على نوعين أساسيين من المقومات هما:

أ. المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المراجع وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية

¹Le Dictionnaire Fiduciaire Comptable – Erik de la Villeguerin - 6eme édition – 1997 p: 158

² د. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000، ص 20.

ب. **المقومات الموضوعية:** وهي ما تتضمنه التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

ويفسر هذا الفرض حق المراجع في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، وطلب البيانات من إدارة المنشأة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

3- **فرض توافر تأهيل خاص للمراجع:** وذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في المراجعة، فإن المراجع يتعرض عند الفحص لمشاكل منها محاسبية أو ضريبية أو فنية، كل هذا يتطلب قدر علمي وعملي كاف لأداء مهمته.

4- **فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية:** تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة إدارية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضماناً لحسن سير العمل في المنشأة وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

أ- **رقابة إدارية:** وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة ووسائلها (الموازنات-التكاليف المعيارية-دراسة الوقت-التقارير-التدريب).

ب- **رقابة محاسبية:** وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها (حسابات المراقبة-الجرد المستمر-المصادقات-المراجعة الداخلية-النظام المستندي).

ج- **ضبط داخلي:** وهدفه حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال ومن وسائلها (تقسيم العمل-تحديد الاختصاصات والمسؤوليات).

ومما لا شك فيه أن نظام المراقبة الداخلية يعتبر بحق نقطة البداية لعلم المراجعة الحديثة.

5- **فرض الصدق في محتويات التقرير:** ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المراجع يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المراجع ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المراجع باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المنشأة أو خارجها.¹

واليوم تشير الاتجاهات البحثية إلى أن المراجعة أصبحت لها إطار نظري يتضمن مجموعة من المفاهيم الرقابية والفروض والمبادئ، كما لها إطار تطبيقي يتضمن مجموعة المصطلحات الرقابية، وأساليب إجراءات الرقابة

¹ - د. أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص 20.

(المستندية- الحسابية- المصادقات- المعاينة والجرد الفعلي- الاستفسارات- الرقابة بالأهداف) ومستويات أداء مهنة الرقابة والتي سبق لنا التعرض لها.

المطلب الثاني: خصائص المراجعة وأهدافها.

الفرع الأول: خصائص المراجعة

للمراجعة مجموعة من الخصائص أهمها¹:

1- عملية هادفة: تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة لإبداء الرأي في القوائم المالية حيث هي مسؤولية الإدارة

يتم تقديمها للأطراف الخارجية المعنية وهذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على المعلومات وهو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة ومما يجعل عملية المراجعة الخارجية هادفة هو تعارض المصالح حيث أن الإدارة تسعى إلى تقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن مستخدمي القوائم المالية (الأطراف الخارجية) يحتاجون للمراجع الخارجي كونه خبيراً مؤهلاً مهنيًا وعلميًا بإضافة إلى حياديته في إبداء الرأي على مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

2- عملية منظمة: يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إطار منظم ووفق خطوات ممنهجة ومنظمة حيث يبدأ

المراجع الخارجي بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمنشأة لإستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لمعرفة نقاط القوة ونقاط الضعف فيه.

وعلى ضوء هذا التقييم يقوم بوضع برنامج للمراجعة النهائية، ويستكمل المراجع عملية المراجعة بعملية فحص ميداني وهذا مع تجميع وتقييم الأدلة التي تؤكد رأيه وتنتهي عملية المراجعة بإعداد تقرير المراجعة الذي يشمل رأي مراجع الحسابات في القوائم المالية المعروضة عليه.

3- المراجعة الخارجية يقوم بها شخص مستقل: إضافة لضرورة شروط تأهيل العلمي والعملي في المراجع

الخارجي ينبغي أن يكون مستقلاً عن العميل حيث لا تكون له أي مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير.

¹لعواد عبد الفتاح، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية لشركة ذات اسهم المطاحن الكبرى للجنوب GMS لولاية بسكرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، محاسبة وتدقيق، جامعة بسكرة، 2018/2019، ص9-10.

4- عملية اتصال متكامل: إن عملية المراجعة الخارجية تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال حيث أن عملية المراجعة تمثل قناة الاتصال أما الرأي المهني الذي يديه مراجع الحسابات في تقريره حول ما مدى مصداقية وصحة القوائم المالية يعتبر الرسالة والمصالح التي تستفيد من التقرير تتمثل في المستقبلي سواء كانوا مجلس أو إدارة مستخدمين الخارجين.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة

لقد صاحب تطور مهنة المراجعة تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويتمثل ذلك في العرض التالي:¹

1. قبل عام 1900 كان الهدف من المراجعة اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كانت المراجعة تفصيلية، ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية.

2. من 1905 حتى 1940 كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، ولذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية.

3. من 1940-1960 كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي، وتم التحول نحو المراجعة الاختيارية التي تعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

4. من 1960 وحتى الآن أضيف أهداف عديدة للمراجعة منها:

أ- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

ب- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.

ج- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

د- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

هـ- تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية المراجعة على العميل أو المنشآت محل المراجعة.

¹ د. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2000، ص: 8.

ومنه فإن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة هو إعطاء الفكرة أو المعلومة المحايدة دون نقصان وبكل شفافية عما إذا كانت التقارير المالية والنتائج التي تفصح عن صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة والنتائج المتوصل إليها في تلك الفترة.

وما يؤكد هذا العرض التاريخي السابق نلخص إلى أن الهدف الرئيسي لعملية مراجعة الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة محل المراجعة ونتائج الأعمال عن تلك الفترة.¹

وما هو جدير بالذكر أن تطور أهداف المراجعة يرجع إلى القضاء الإنجليزي، ولعل العبارة المشهورة للقاضي Lopase عام 1896 والتي وصف فيها المراجع بأنه: "كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين". "is a watching dog not a bloodhound".

وتشير هذه العبارة إلى أن الهدف الأساسي للمراجعة ليس اكتشاف الغش والأخطاء وإنما تظهر هذه الأخطاء والغش عند قيام المراجع بمهمته.

الفرع الثالث: أهمية المراجعة.

ترجع أهمية مراجعة الحسابات إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المنشأة، وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة مراجع الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية.²

ويتمثل دور المراجع في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة.

بالإضافة إلى هذا يمكن حصر مستخدمي التقارير المالية من المستفيدين بالمعلومات والبيانات الواردة بها على النحو التالي:

1. إدارة المنشأة؛

¹P. Laurent et P. Tcherkawsky ,La Pratique de l'Audit Opérationnel – Collection Audit , les éditions d'organisation , 1992 P: 29.

². أحمد حلمي جمعة – المدخل الحديث لتدقيق الحسابات – دار صفاء للنشر والتوزيع 2000 – ص: 39 – 43

2. جماعات المستثمرين؛

3. جماعات المقرضين؛

4. جماعات الموردين؛

5. جماعات العاملين؛

6. الهيئات والمصالح الحكومية؛

7. الدارسين والباحثين؛

8. المجتمع في مجموعة.

المطلب الثالث: أنواع ومعايير المراجعة ودوافع الحاجة إليها.

يمكن تصنيف عملية مراجعة الحسابات إلى عدة تصنيفات وكل تصنيف يتضمن أنواع مختلفة لعملية مراجعة الحسابات ولكن هذه التصنيفات تعتبر لأغراض الوصف فقط، وذلك لأن المراجعة الخارجية لا يكون مستقل وإلا يفقد جوهره لأن أدائه يعتمد كلية على الأنواع الأخرى من المراجعة، حيث أن مفهوم مراجعة الحسابات ومبادئها العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ننظر منها إلى عملية مراجعة الحسابات.

الفرع الأول: أنواع المراجعة¹

يمكن حصر أنواع المراجعة في التصنيفات التالية:

- من حيث الاستقلال: المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية.
- من حيث الالتزام: المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية.
- من حيث التوقيت: المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة.
- من حيث الحدود: المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية.
- من حيث مدى الفحص: المراجعة التفصيلية والمراجعة الإختبارية.

ونتناول بإيجاز التصنيفات السابقة، وذلك على النحو التالي:

¹ د. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000 - ص: 10.

تصنيف المراجعة من حيث الاستقلال:¹

1. المراجعة الداخلية:

يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها فحص لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة بعض المستخدمين فيها، وتمثل جزءاً هاماً من نظام الرقابة الداخلية يعمل على تحقيق بعض أهدافها.²

ظهرت المراجعة الداخلية بعد فترة من ظهور المراجعة الخارجية، والعامل الأساسي لنشأتها يرجع إلى توسع مهام عمليات الرقابة على النشاطات التي يقوم بها المئات من عمال الشركة في عدة وحدات متواجدة في عدة أنحاء من القطر مما يصعب على المراجع الخارجي تقييم عمليات الرقابة المتعددة فهو يستعين بأعمال المراجعين الداخليين وذلك لوجودهم باستمرار داخل المؤسسة.

2. المراجعة الخارجية:³

يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.

ويتضح من التفرقة السابقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها فيما يلي:

أ- كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد التقارير المالية النافعة.

ب- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:

- وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يعني إقلال المراجع الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المراجع، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للمراجعة.
- أن وجود نظام للمراجعة الداخلية لا يغني عن المراجعة الخارجية وهذا يؤكد صفة التكامل.

¹ نفسه، ص 16.

² د. أحمد نور، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر والطباعة، الاسكندرية، مصر، 1984، ص: 17.

³ د. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2000 - ص: 16 - 17.

وعلى الرغم من التشابه والتعاون والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إلا أن هناك اختلافات بينهما يمكن إيجازها فيما يلي:

- من حيث الهدف.
- من حيث العلاقة بالمنشأة.
- من حيث نطاق وحدود العمل.
- من حيث التوقيت المناسب للأداء.
- من حيث المستفيدين.

وذلك كما يوضحها الجدول رقم (1) التالي:

جدول رقم (1) يوضح أوجه الاختلافات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية¹

م	بيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1	الهدف	1-تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. 2-التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
3	نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع، كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعد على مراجعة جميع عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقاً للعقد الموقع بين المنشأة والمراجع الخارجي، والعرف السائد، ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وغالباً ما تكون المراجعة الخارجية تفصيلية أو اختبارية وفقاً لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل المراجعة.
4	التوقيت المناسب للأداء	1-يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية 2-اختيارية وفقاً لحجم المنشأة	1-يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة). 2-قد يكون كامل أو جزئي 3-إلزامية وفقاً للقانون السائد.

¹ د. أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص: 18.

المطلب الرابع: جودة المراجع والمعايير الدولية المتعلقة بها

الفرع الأول: تعريف المراجع خارجي

✓ **التعريف الأول:** "ذلك الشخص يكون قانوني ومستقل ومحاييد وليس له علاقة مباشرة بالمؤسسة، ويمكن الاعتماد عليه. حيث تعرض عليه كافة البيانات المحاسبية والمالية وأن تشمل هذه المعلومات المحاسبية والمالية رأيه المكتوب والموقع منه بشأها"¹

✓ **التعريف الثاني:** "هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة و معايير المراجعة المتعارف عليها"².

✓ **التعريف الثالث:** "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد و الموازنة و صحتها"³

✓ **التعريف الرابع:** "يعد المراجع خارجي في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"⁴.

من مجمل التعاريف السابقة نستطيع القول أن:

المراجع خارجي هو الشخص الذي تتوفر فيه المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة والذي يتخذ من أعمال المحاسبة والمراجعة مهنة منتظمة يمارسها بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الرسمية في الدولة. وهو ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني و حجمها وذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها، والهدف من كل هذا إعطاء رأي في محاييد حول سلامة القوائم المالية.

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرياً: الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية، مصر، 2004 ص 09.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2101، العدد 22، ص 9-9.

³ المرسوم التشريعي رقم 92-18 المؤرخ في 21 أبريل 0992، القانون التجاري، طبع الديوان للأشغال التربوية، 2110، ص 098.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10 الصادر في 29 جوان 2101، العدد 22، المادة 22، ص 19.

الفرع الثاني: معايير عمل المراجع خارجي

1- **المعايير العامة:** تتعلق هذه المعايير بشخصية المراجع، ومؤهلاته العلمية والعملية واستقلاله وحياده وبذل العناية المهنية بما يضمن توافر الكفاءة اللازمة في الشخص القائم بعملية المراجعة، وتتمثل المعايير العامة للمراجعة فيما يلي:¹

أ- معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية للمراجع: باعتباره شخص فني محترف وخارجي يشترط في المراجع توفر عنصرين أساسيين هما:

✓ من ناحية التأهيل العلمي: أن يكون حاصلاً على شهادة الليسانس في المالية أو العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى إضافة إلى شهادة ميدانية في المحاسبة.

✓ من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية: يجب أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه 10 سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

وفي الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية، يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء، وتمكنه من العمل بمتطلبات معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية.

ب- **معيار استقلال المراجع:** يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية للحصول على معلومات ذات مصداقية الاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المراجع، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين:²

✓ **عدم وجود مصالح مادية للمراجع:** ينبغي أن لا تكون للمراجع مصالح مادية وقاربة مع الشركة التي يقوم بمراجعتها، ألن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

✓ **وجود استقلال ذاتي:** يجب عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع، بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية.

¹ د. عوض ليب فتح هلالا الديب وشحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية مصر، 2013، ص 39.

² السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 178.

ج- معيار العناية المهنية: يقضي هذا المعيار بأنه يجب بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير بمعنى أنه يجب على المراجع أن يعطي الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة، لذلك لا يكفي أن يكون المراجع مؤهلاً ومستقلاً حتى ينجز عملية المراجعة بصورة ناجحة، ولكن يجب أن يكون راغباً في هذا النجاح وحريصاً عليه وباذلاً من أجله كل مجهود ممكن، وهذا يعتمد على ضميره الحي.

2- معايير العمل الميداني¹: وهي عبارة عن مجموعة من المعايير التي تهتم بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن تتم عليها عملية المراجعة، ومعايير العمل الميداني أو الفحص الميداني مقارنة بالمعايير العامة للمراجعة تعتبر أكثر تحديداً، وتشمل معايير العمل الميداني على ثلاثة معايير وهي:

أ. معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة: يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها، كونه يحدد الأهداف المرجوة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة.

يمكن تحديد الأهداف المرجوة من برنامج عملية المراجعة وتخطيطها كما يلي:

✓ يوضح برنامج المراجعة وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.

✓ يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المراجع وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع منها.

✓ يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية المراجعة من خلال احتواءه على ما يجب القيام به، والفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت عملية البدء في عملية المراجعة والانتهاؤها منها، وتحديد المراجع الذي يقوم بفحص المفردات.

✓ تحديد مسؤولية المراجع القائم بالأداء المهني انطلاقاً من تحديد مهام كل مراجع، وتوقيع كل مراجع على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

¹ د. طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، مرجع سابق، ص 44-45

المبحث الثالث: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

تعتبر المراجعة الخارجية أحد ركائز ومقومات حوكمة الشركات، فهي تخلق قيمة مضافة للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية للشركات، ولأن لهذه المعلومات دورا فعالا في رقابة أصحاب المصلحة في الشركات، وعليه فقد أصبح تطور ورفع كفاءة مستوى الأداء المهني للمراجعة الخارجية، بمثابة دعم رئيسي من دعائم التطبيق الكفء للإطار الحوكمة، فهي ترتبط على المستوى التنظيمي أو المستوى المهني بها ارتباطا وثيقا، بحيث تعتبر المراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا، فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفعالية وتؤدي ثمارها بدون دعم مهنة المراجعة.

المطلب الأول: أداء المراجعة الخارجية وعلاقتها في تفعيل حوكمة الشركات.

الفرع الأول: أداء المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات.

أولا: المراجعة الخارجية كاختصاصية في مراقبة المعلومات على مستوى حوكمة الشركات

أ. المراجعة الخارجية آلية رقابة ضمن علاقة الوكالة:

إن نظرية الوكالة تقوم على فرضيتين أساسيتين: تقوم الأولى على أن الأفراد يبحثون على تعظيم منفعتهم، والثانية تتعلق بحصول الأفراد على أرباح من عدم إكمال العقود. حسب هذه النظرية فإن المساهمين والمديرين لديهم دالة منفعة مختلفة بحيث يعمل كل واحد منهم على القيام بتعظيم منفعته الخاصة¹، فالعلاقات التعاقدية السبب وراء تضارب المصالح بين الأطراف الفاعلة والمهتمة بالشركة، والتي قد تؤثر على نوعية المعلومات المحاسبية، ففي ظل عدم تماثل المعلومات - المشكل الرئيسي للوكالة-، تنشأ الرغبة إلى وجود طرف يصادق على مدى صحة وعدالة المعلومات المحاسبية وخلوها من الإحتيال والغش، وهنا يكمن دور المراجعة الخارجية في ذلك ولما لها من أهمية في تخفيف تضارب المصالح الناتجة عن أطراف الوكالة من خلال إبداء الرأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية.² المراجعة تعتبر كنموذج فحص أو تدقيق التقارير المالية الموجهة للمساهمين عن طريق المدير، حتى وإن لم ينجح الكتاب أو الباحثين في وضع علاقة وكالة بين المدير والمراجع، فإن المراجعة تبقى وسيلة لحث المدير

¹ فداق أمينة، تأثير آليات حوكمة المؤسسات الجزائرية الاقتصادية على جودة المراجعة الخارجية، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير، محاسبة، علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، 2009، ص 43.

² بورحلة جميلة وبلحوة ربة، دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر محاسبة ومراجعة، علوم التسيير جامعة أكلي محمد أولحاج بوير، 2013، ص 98.

على إيصال المعلومات صحيحة للمساهمين معوضة التقييم المباشر لحسن أداء المؤسسة. كما أن التحاليل الإحصائية المرتبطة بالفترة التي كانت فيها المراجعة الخارجية غير إجبارية، بينت أن تكاليف الوكالة المرتبطة بالرقابة تؤدي دور مهم في اتخاذ قرار إدماج المراجعة الخارجية هذه النظرة للمراجعة الخارجية على أساس علاقة الوكالة نجحت في العموم من خلال التوصل لتحاليل متقاربة والتي يجب أن تكمل بنظريات مستخرجة من اقتصاد المعلومات من أجل فهم الدور المكمل للمراجعة الخارجية، الذي يسمح بتخفيض الاختيار المعاكس وأخذ بعين الاعتبار إشكالية الحوكمة.

ب. المراجعة الخارجية كآلية تسمح بتخفيض تأثيرات الاختيار العكسي:

إن اقتصاد المعلومات يعطي لنا نظرة جديدة للمراجعة الخارجية، لأنه إذا كانت نظرية الوكالة تتجه أو تقوم على علاقة مساهم / مسير فإن النظرية الجديدة توجه اهتماماتها نحو علاقة مستثمر محتمل / مدير في وضعية عدم تماثل المعلومات وفي هذا الإطار ظاهرة الاختيار العكسي تأخذ كامل معناها. لذا يجب التطرق المفهوم الاختيار العكسي قبل اللجوء إلى تبين دور المراجعة الخارجية.¹

مفهوم الاختيار العكسي:

يعني أنه: "عندما تريد الشركة رفع رأس مالها فإن المسيرين يملكون معلومات داخلية عن نوعية أدائهم والتي لا تكون في متناول المستثمرين المحتملين، هذا النقص في المعلومات يؤدي إلى عدم إمكانية التمييز بين المسيرين الجيدين وغير الجيدين."²

وهنا تظهر الحاجة لخدمات المراجع الخارجي لإزالة اللاتساوي في المعلومات بين المسيرين والمستثمرين المحتملين، بحيث نجد أن إجراء المراجعة الخارجية تسمح بتقديم معلومات عن أداء الشركة وبالتالي عن أداء التسيير

¹ فداق أمينة، مرجع سابق، ص 44

² حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة لماستر، علوم ومحاسبة، علوم التسيير وجامعة حسينة بن بوعلي الشلف، 2008، ص 98

والمسيرين هذا من جهة المستثمرين الجدد، أما من جهة المسير فتكمن أهمية المراجع الخارجي في أنه يعتبر وسيلة في يد المسيرين الجيدين لإرسال إشارة إتجاه المستثمرين وإجتذاب أكبر عدد منهم.¹

ج- المراجعة الخارجية: وسيلة تسمح بالإجابة على ضرورة أو إلزامية تسليم الحسابات إن تزايد التأثير الاجتماعي والاقتصادي للمؤسسات الوطنية ومتعددة الجنسيات، أدى بالباحث، pesqueux إلى تبين أن كل بيئة سياسية واجتماعية للمؤسسة تطلب اليوم ضرورة تسليم الحسابات، لذا قامت التنظيمات والتشريعات المالية الجديدة بإعادة تعريف أو تحديد مسؤولية المدراء ومسؤولية المنظمات المكلفة بالمراجعة الخارجية. ذلك يمس يعتبر اليوم المراجع الخارجي كأحد الأفراد الذين يعملون لفائدة أصحاب المؤسسات دون أن ننسى الفائدة العمومية، إذ أن مستعملي القوائم المالية لا يمكنهم الاعتماد على أنفسهم في تحديد صح المعلومات الواردة فيها، إذ أثبت robertson في 1993 أنه كان هناك احتمال وجود أخطاء مرتبطة بالتقارير أو الوثائق المالية المنشورة عن طريق المؤسسة، فانه ويضر بمصلحة مجموعة الأطراف المشتركة في المؤسسة، لذا تكون الحاجة هنا إلى ضمان نوعية هاته الوثائق المالية من خلال اختيار مراجع ذو نوعية يمكن أن يضع حد لهذه المشاكل المتعلقة بمصلحة المساهم والمسير والأجير. لذا يقوم المراجع بدور اجتماعي من خلال تأكيد إثبات المعلومات المالية المنشورة، كما يضمن لمستعملي القوائم المالية أن الخطر المرتبط بنوعية المعلومات يكون منخفض، بالإضافة إلى أنه يعتبر آلية تحت الأفراد المسؤولين في المؤسسة على التصرف وفقا لفائدة

أصحاب الملكية وذلك من خلال إبداء رأي في محايد حول صدق الوثائق المحاسبية. ومن ثم فإن المراجع الخارجي لا يعتبر فقط آلية تتابع إصدارات الإدارة المرتبطة بقيادة وحسن أداء المؤسسة، ولكن أيضا وسيلة تسمح بإلزامية تسليم الحسابات.²

ثانيا - المراجع الخارجية كآلية حوكمة تسمح من منطق نظري بإخفاء عجز الأنظمة الأخرى:

إن مشاكل الحكومة مرتبطة فيما بينها، حيث تم الإشارة إلى عدم تماثل المعلومات الموجودة بين المسيرين وأصحاب المصلحة في المؤسسة لا تسمح بان تكون في فائدة كل الطرفين، لذلك فإن المراجع الخارجية آلية تسمح بتخفيض هذا المشكل إن المهم في هذه النقطة الموالية التي سيتم التطرق إليها ليس فقط المرور بسرعة على

¹ محمد يوسف سالم، استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تحليل الطلب على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في سلطة عمان، مجلة آفاق جديدة، العدد 04، جامعة المنوفية، مصر، 1994، ص 19

² CHARREAUX G, « A la lumière de la théorie des gouvernements des entreprises ; l'entreprise publique est- elle nécessairement moins efficace ? », Revue Française de Gestion, septembre – octobre (1997a), pp. 38-56.

مختلف الآليات الأخرى وتعريف حدودها حتى تتمكن المراجعة الخارجية من التوضع في قلب الإشكالية، ولكن المهم هو إيجاد رابط تطري بين الآليات الأخرى والمراجعة الخارجية التي تكون في حالة عمل في الوقت الذي تكون فيه هذه الانظمة أو الآليات الأخرى عاجزة.

هناك العديد من الآليات التي يمكن أن تعتمد عليها المؤسسات من اجل حكومة جيدة، إذ تنقسم هذه الآليات على حساب على حساب انتمائها للمؤسسة. فهناك الأنظمة الداخلية المتمثلة في مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، حق انتخاب المساهمين الخ والأنظمة الخارجية المتعلقة بالسوق المالي، سوق العمل..... الخ حيث أن هذا النوع الأول من الأنظمة يعرف بعض العيوب والنقائص المرتبطة ب: غياب ارتباط مختلف الآليات، غياب تعريف دقيق لحدود المؤسسة الخ، بالإضافة إلى عيوب الأنظمة الأخرى حيث أن كل من سوق رأس المال وسوق العمل يكونان غير قادرين على الضغط على تصرفات الأفراد عندما يتلاعبون بالمعلومات في السوق خاصة ظاهرة التجذر. بصفة عامة فان الأنظمة الخارجية للمؤسسة تظهر غير قادرة على إجبار المسيرين على العمل وفق مصلحة المساهمين خاصة بسبب عنصر المنافسة غير التامة في الأسواق.

لذا لا بد من اللجوء او وجود عناصر أخرى تساعد على انتاج وتقييم المعلومة من بينها المراجعة الخارجية من خلال مساهمتها في تحسين العلاقة الموجودة بين المؤسسة والسوق المالي، وذلك عن طريق المصادقة على المعلومات المنتجة من طرف المسيرين والموجهة للأسواق كما تساهم في تفادي تلاعب المدراء والمسيرين.¹

وتتمثل هذه الآليات الأخرى في:²

✓ **التقرير المالي:** تعتبر المعلومة المالية والمحاسبية من بين الوسائل المهمة لجعل نشاط المؤسسة أكثر وضوحاً، حيث يظهر

التقرير المالي كعنصر أساسي من اجل حوكمة المؤسسة تعمل بكفاءة، هذا ما يعني أن غياب معلومات مالية ومحاسبية ذات كفاءة تؤدي إلى عدم قدرة حاملي رؤوس الأموال على مراقبة حسن الأداء.

أظهر (1986 Zimmermann) أن التقرير المالي هو ضروري في المسار التعاقدي باعتباره أداة لقياس مراقبة نشاطات الأطراف المتعاقدة، لذا فانه يظهر كعنصر كبير للمعلومات الذي يمكن أن يستعمل للتحفيز

¹ فداق أمينة، مرجع سابق، ص 46

² نفس المرجع، ص 47-48

عندما ترتبط مكافاه الميسرين بالنتائج. بالإضافة لذلك فإن وجود عيوب في التقرير المالي يؤدي إلى وجود عيوب كفاءة نظام الحكومة بصفة خاصة.

✓ **حق انتخاب المساهم:** تقوم المراجعة الخارجية بدور مهم في صيرورة حصول المساهم على المعلومات حول كفاءة الإدارة، وإذا رغب المساهم في الحصول على معلومات حول نوعية إنتاج الحسابات فإنه يتوكل على المراجع الخارجي الذي يضمن له أن المعلومات المالية والمحاسبية هي صادقة، نظامية، قانونية وتدل على الصورة الحقيقية.

✓ **إجراءات الرقابة والمراجعة الداخلية:** يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها العمل الذي يسعى لدراسة وتقييم الرقابة الداخلية وحسن الأداء الذي تكون المؤسسة في انتظاره، لذا في الحالات التي تكون فيه الإجراءات منظمة عن طريق الإدارة الموجهة للمؤسسة لا تكون قادرة على تحديد السلطة السرية (discretionnaire) للمسير، حيث يجبر المسير على القيام بوضع تقرير حول نوعية إجراءات الرقابة الداخلية، لأن معرفة نوعية هذه الإجراءات تسمح لأصحاب المصلحة من التحكم في نشاط مؤسستهم. وفي هذا الإطار فإن المراجعة الخارجية يجب أن تأتي برأي حول التقرير الذي وضعه المسير من أجل التأكد من صحة ما تم تقريره، ومنه فإن هذا الشكل الجديد من الاتصال يسمح بتخفيض عدم تماثل المعلومات.

ثالثاً- المراجعة الخارجية في قلب حوكمة المؤسسة:¹

يمكن للمراجعة القيام بتدقيق نوعية المعلومات المنتجة من طرف المسير، كما تحدد أثار مشكلة عدم تماثل المعلومات hazard moral من طرف الميسرين، إذ عرفت الآليات الأخرى ضعف وعدم القدرة على حل هذه المشكلة لذا تحتل المراجعة الخارجية مكانة هامة على مستوى حوكمة المؤسسة، ومنه فإن طلب المراجعة الخارجية يمكن أن يجد تبرير آخر حيث استفاد أصحاب المصلحة من هذه الآلية كثيراً، ومن ثم فإن السبب الرئيسي لتوكيل المراجع الخارجي هو التحكم في مشاكل المصلحة القائمة بين الميسرين والمساهمين وإنتاج معلومات من أجل مراقبة المدراء. فحسب (POCIEL 1990) نسكل المراجعة الخارجية وسيلة لجمع وتحليل المعلومات التي لا يستطيع أصحاب المصلحة القيام بذلك بصفة فردية، كما تساهم المراجعة بنجاعة في رقابة المدراء على مستوى المؤسسة لحماية مصالح الأطراف المشاركة وضمان صدق المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى قيامها بوضع تقرير من أجل

¹ فداق أمينة، مرجع سابق، ص 49-50

جعل المعلومات المالية المنشورة من طرف المؤسسة ذات مصداقية إن هذا الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في ضوء اقتصاد السوق يؤدي بالسلطات العمومية إلى تنظيم المهنة وتقنين رقابة الحسابات، وفي العموم تم تبين هذه العلاقات نظريا والقليل منها تم تبينه من طرف بعض الدراسات الميدانية. وبأخذ بعين الاعتبار هدفنا في البداية الذي يتمثل في معرفة العلاقات بين المراجعة الخارجية وحوكمة المؤسسة، ظهر من الضروري تشكيل هذه العلاقات، حيث انه فقط BAKER وOWSEN في 2002.

المطلب الثاني: علاقة الحوكمة بالمراجعة وبجودة خدمات المراجعة

تعتبر عملية المراجعة الخارجية داخل الشركات مهمة جدا ومفيدة لأنها تعزز الإفصاح والشفافية للمعلومات فهذا يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات باعتبار أن الشفافية من آليات ومبادئ حوكمة الشركات وصدق وعدالة القوائم المالية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية، والذي يؤدي إلى زيادة الثقة لدى الأطراف الخارجية التي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الشركات في هذه التقارير لذا أصبح دور المراجع الخارجي جوهريا وفعالا في مجال حوكمة الشركات.

أ. المستثمرون المحتملون:

يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة، عن درجة المخاطر المتعلقة بالاستثمار في الأسهم العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة، ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، ولذلك فان تقرير المراجع الخارجي عن مراجعة هذه القوائم المالية سوف يدعم ثقتهم فيها ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قراراتهم في الشركة.¹

ب. هيئة سوق المال:

تعتبر هيئة سوق المال مستخدم هام لتقرير المراجع الخارجي، لما لها من دور إشرافي على سوق الأوراق المالية وبحكم القانون فان الشركات المقيدة بالبورصة، والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من قوائمها المالية وتقرير المراجع الخارجي عليها لهيئة سوق المال.

¹ - محسن أحمد الخضيرى، مرجع سابق، ص 195.

ج. المؤسسات التمويلية والاستثمارية:

تعتمد الشركات التمويلية، خاصة البنوك، وكذلك المؤسسات الاستثمارية مثل صناديق وشركات الاستثمار في الأوراق المالية على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية للشركات المقترضة، والمستثمر في أوراقها المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل مراجع الاستثمارات في الأوراق المالية، ومن المؤكد أن هذه الشركات تعتمد على المراجع الخارجي في تحديد مدى إمكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي توفرها قوائمها المالية.¹

المطلب الثالث: الدراسات السابقة

اولا: الدراسات باللغة العربية

1- حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، محاسبة ومالية، جامعة شلف، 2008. تناولت هذه الدراسة ماهية حوكمة الشركات ومساهمة المراجعة الخارجية في تحقيق أهدافها ومبادئها ونتيجة هذه الدراسة هو أن هناك دور كبير للمراجعة في تحسين مستويات فعالية للحوكمة.

2- بورحلة جميلة، بلحوة ريم، دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، محاسبة ومراجعة، جامعة اكلي محند أولحاج، جامعة البويرة، 2013 تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامن معالجته مع بعض المجهودات التي تبذل في الجزائر في إطار الحكم الراشد ومحاربة الفساد الإداري، كما تظهر أهمية الدراسة من خلال إبراز الدور الهام الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات، الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها الشركات وتساعد على توافر بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصداقية ويساهم في زيادة فاعلية الرقابة مما يساعد على تحقيق الاستقرار الاقتصادي

3- هيدوب ليلي ريم، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

تدور إشكالية البحث على مدى مساهمة المراجعة في تفعيل جودة حوكمة الشركات وقد عالجت الباحثة الإشكالية في ثلاثة فصول تناول الفصل الأول التأصيل العلمي والعملية لحوكمة الشركات، وعالج الثاني دور

¹ عبد العالي محمدي، مرجع سابق، ص 15.

المراجعة في تطبيق جودة حوكمة الشركات وتناولت في الفصل الثالث الدراسة الميدانية ونظرا للدور الهام للمراجعة في تفعيل حوكمة الشركات فإن الباحثة توصلت إلى أن تفعيل آليات المراجعة سيؤدي بدوره إلى تفعيل أسلوب حوكمة الشركات من خلال القيام بعملية الربط بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومختلف لجان المراجعة بما يسمح بتحقيق الاستقلالية كفاءة الأداء المهني وأنه من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي للمراجعة بالمؤسسات الجزائية، لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى تفعيل دور المراجعة فيها.

4- عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في المحاسبة، جامعة الأزهر، وغزة، 2011

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور حوكمة الشركات في زيادة الثقة لدى أصحاب المصالح المختلفة في البيانات والقوائم المالية الصادرة من شركاتهم، والتعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها على موثوقية البيانات المالية في البنوك الفلسطينية والتعرف على مبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشركات وآليات تحقيقها ودورها في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في البنوك الفلسطينية وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن مبادئ حوكمة الشركات تحد بشكل كبير من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ولكن توجد فروقات بسيطة لهذا التأثير من مبدأ إلى آخر، لكن اقتصرَت الدراسة فقط على مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية بالرغم من وجود عوامل أخرى كانت سببا في حدوث الانهيارات.

ثانيا: الدراسات السابقة باللغة الانجليزية.

1- دراسة (Chen, 2014) بعنوان "الأزمات المالية وديناميكية حوكمة الشركات: دليل من الشركات التايوانية المدرجة"

Financial Crisis and the dynamics of corporate governance: Evidence from Taiwn's Listed firms."

هدفت هذه الدراسة إلى استكمال الأدبيات في مجال الحوكمة وذلك عن طريق التحقيق في كيفية تعديل الشركات التايوانية المدرجة لهيكل الحوكمة الخاص بها، للتعامل مع الأزمة المالية العالمية في عام 2008، وقد تم

دراسة هيكل حوكمة الشركات لمدة (3) سنوات قبل الأزمة، و(3) سنوات بعد حدوث الأزمة المالية، وتمثلت فترة ما قبل حدوث الأزمة من عام 2005 حتى 2007، والفترة ما بعد حدوث الأزمة من عام 2009 حتى 2011، واستهدف الباحث (2330) شركة من الشركات العامة لتكون عينة للدراسة، وحدد الباحث بعض خصائص للحوكمة لاستخدامها كمتغيرات للدراسة وهي خصائص مجلس الإدارة (عدد أفراد المجلس، استقلالية المجلس، هيكل مجلس الإدارة، مكافآت المدراء التنفيذيين، هيكل الإدارة، شفافية المعلومات، حماية حقوق الأقلية من المساهمين، وقد تم حساب الوسط لمستوى تطبيق الحوكمة قبل وبعد حدوث الأزمة المالية العالمية ودراسة الفرق بينهما. ومن نتائج الدراسة أن التغير في حوكمة الشركات خلال الأزمة المالية مرتبط بكل من مكافآت مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين، قوة مجلس الإدارة، شفافية المعلومات، الأطراف ذات العلاقة، كما أن التغير في هذه المتغيرات يؤثر على الأداء التشغيلي للشركة. ومن توصيات الدراسة أن الشركات التي لديها مستوى أداء تشغيلي ضعيف، يجب عليها بشكل عاجل أن تقوم بتطوير نظام الحوكمة الخاص بها حتى تواجه التحديات الموجودة بعد الأزمة المالية العالمية.

2- دراسة (Rezaee, 2009) بعنوان "تحسين حوكمة الشركات: دور إفصاحات لجنة التدقيق"

Improving corporate Governance: The role of Audit Committee disclosures.

والتي أجريت في شركات الأعمال الأميركية بهدف التعرف على دور لجان التدقيق في تحسين الدور الحاكمي المشترك داخل المنظمة، واقترحت هذه الدراسة بعض المبادئ الإرشادية للحاكمية المؤسسية أهمها قيام مجلس الإدارة باختيار المدير التنفيذي للشركة (CEO) وتولييه مراقبة أنشطته والأنشطة التنفيذية للإدارة التنفيذية العليا، وأن تكون الإدارة هي المسؤولة عن تنفيذ العمليات التشغيلية وتحضير البيانات المالية للشركة بطرق أخلاقية فعالة بهدف خلق القيمة للمساهمين.

ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة

إن أغلب الدراسات السابقة ركزت على الإطار العام لحوكمة الشركات والتعرف على مبادئها وآلياتها والجوانب الأخلاقية المرتبطة بها، وتطرقت الدراسات السابقة إلى دور الحوكمة في الحد من تداعيات الأزمة المالية، ودورها في تحديد السعر العادل للأسهم، وتم التطرق إلى دراسة تأثير حوكمة الشركات على تحسين جودة المراجعة في الجزائر.

كما أكدت الدراسات السابقة على تزايد الإهتمام بتطبيق الحوكمة ليس فقط على مستوى الوحدات الاقتصادية فحسب بل أيضا على مستوى المجتمعات في الكثير من الدول وخاصة الدول النامية، لما يحققه تطبيق الحوكمة من مزايا مختلفة تحد من الكثير من المشاكل التي تواجه معظم الشركات وعلى وجه الخصوص المشاكل المالية حيث أكدت الحوكمة على ضرورة وجود جهات رقابية تعمل بشكل أكثر فاعلية من السابق وأن إمكانية وضع مبادئ الحوكمة كضوابط داخلية تكون نقطة إنطلاق لضمان كفاءة إدارة المؤسسة واستغلال مواردها بأفضل الطرق.

وكذلك على أهمية دور آليات الحوكمة وفي تحقيق تحسين خدمات جودة المراجعة، بالإضافة إلى أهمية القواعد الأخلاقية في ذلك وأن هناك رابط بين فشل وإخفاق البنوك خلال فترة الأزمات المالية وعدم تطبيق الحوكمة في المؤسسات المصرفية.

وإن أهم ما يميز هذه الدراسة عن غيرها بأنها اشتملت على عدة محاور تتعلق بدراسة العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وآلياتها ومستوى جودة المراجعة في الجزائر.

وبناء على ذلك فقد سعت هذه الدراسة قدر الإمكان إلى الربط بين حوكمة الشركات ومستوى جودة وظيفة المراجع الخارجي، والتي سوف تكون إضافة للنقص في الدراسات السابقة التي ركزت بالحديث عن الموضوعين بشكل منفصل أو الربط بينهما في جزئيات معينة فقط.

كما أن هذه الدراسة ليست دراسة نظرية فحسب بل دراسة تطبيقية على واقع تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر وقياس أثرها في مستوى جودة وظيفة المراجعة.

بالإضافة إلى أن هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة من ناحية المجال الزمني وكذا اختلاف المكان.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل تتضح لنا الأهمية الكبيرة لحوكمة الشركات والمراجعة الخارجية فحوكمة الشركات والتي تعود جذورها لفصل الملكية عن الإدارة تزايدت أهميتها في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول العالم، والتي مست العديد من أسواق المال العالمية كأزمة جنوب شرق آسيا، إضافة إلى انهيار كبريات الشركات العالمية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، نتيجة استخدامها الطريقة محاسبية معقدة ومضللة، لإخفاء خسائرها والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح من مساهمين غيرهم.

ومن هنا برزت حوكمة الشركات التي تعني النظام الذي يسمح بحماية حقوق المساهمين الحفاظ عليها ويهدف لتحقيق الإفصاح والشفافية، فهي تتخذ من الأخلاق الحميدة أداتها ومحورها، كما أنه بالإضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها فإنها تحتاج إلى مجموعة من القوانين والتشريعات وتتطلب وجود أسواق ذات كفاءة وتنافسية أكثر. أما المراجعة الخارجية تكمن أهميتها في انعكاسها المباشر على المؤسسات الاقتصادية، أما دورها فيتمثل في الإشراف والرقابة المالية على الشركات، كما يتطلب وجود مراجع خارجي للقيام بها، هذا الأخير يمكن أن يكون قانونيا أو تعاقديا وفي كلتا الحالتين يجب أن يتصف بصفات معينة، فمهنة المراجعة لها آداب وتقاليد سلوك مهني يجب على مزاولها الإلتزام بها، ويجب أن يكون على مستوى من الثقافة والمعرفة والتحلي الصبر واللباقة، كما يمر المراجع على ثلاث مراحل أساسية أولها التفصيل في الدراسة العامة للشركة، أما المرحلة حول تنظيم الرقابة الداخلية، وينتهي المراجع عمله بكتابة التقرير الذي يقدمه لعدة أطراف ذات العلاقة بالشركة.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي

تمهيد:

وبعد التطرق إلى الجانب النظري في الفصلين السابقين فإن هذا الفصل هو محاولة لدراسة العلاقة بين متغيري البحث واختبار الفرضيات، وهو عبارة عن استبيان موجه للمحاسبين والمراجعين الخارجيين كذلك المسيرين والإداريين أيضا في الجزائر، ووجدنا أنه من الأفضل أن نضعه في شكل فصل أخير لهذا البحث، وقد كان اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية من أجل معرفة واقع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر، ودور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

ولحداثة مفهوم حوكمة الشركات في الجزائر، فقد كان الاتجاه إلى عدم الاعتماد على شركة واحدة من أجل إجراء الدراسة التطبيقية، فمعظم الشركات المساهمة والتي من المفروض أن يتم فيها الدراسة التطبيقية هي تابعة للدولة، ومسيرة من طرف مجلس مساهمات الدولة، ما يجعل من الدراسة صعبة وذلك بغياب أطراف مهمة في الحوكمة وهم المساهمون الناشطين على مستوى ولاية الوادي، ولهذه الأسباب تم تحديد عينة الدراسة الميدانية من محاسبين، مراجعي الحسابات ومحاسبين والمسيرين لبعض الشركات والإداريين وأساتذة جامعيين، وقد هدفت هذه الدراسة الميدانية إلى هدفين رئيسيين يتمثلان في:

- هدف إعلامي، عن طريق التعريف بالمحتوى النظري للموضوع باعتباره موضوع حديث.
- الهدف الثاني يتمثل في جمع أكبر قدر من المعلومات حول الموضوع، ومحاولة اختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

المطلب الأول: أدوات جمع المعلومات

أولاً: إعداد الاستبيان:

تم استخدام طريقة الاستبيان كأحد أدوات البحث حيث يعد من أكثر الأدوات استعمالاً ويعرف على أنه: "عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في مقابلة شخصية".¹ بحيث تم إعداد الاستبيان بناءً على المعارف المنمأة في القسم النظري كما تم الاستعانة بكتب ومراجع تتعلق بالموضوع، بحيث تمت الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة أسئلة الاستبيان مع مراعاة تغطية الأسئلة الفرضيات البحث، حيث حاولنا قدر الإمكان تصميم الأسئلة بصفة بسيطة، بحيث تكون قابلة للفهم من قبل قارئها والذين من المفروض أن يكونوا على دراية بالموضوع، وكذا بالبحوث السابقة في هذا المجال المتمثلة في:

✓ دور تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية ، "مذكرة ماستر" إعداد الطالبات

أسماء عاد وفوزية دوريس ومنية غوار

✓ المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر "مذكرة ماستر" للطالب شراد محمد

أصيل

✓ دور المراجعة الخارجية للحسابات في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، "مذكرة ماستر" للطالب المعترز

فغور

حيث يوجد من ضمن هذه الأسئلة عبارات أخذت كاملة لصحة صياغتها ومناسبتها لموضوع الطالب ومنها ما قد عدلت أو أضيفت كلمات لها أو حذفت منها حتى تتناسب مع موضوع البحث كما تم الاستعانة أيضاً بآراء بعض الأساتذة.

ثانياً: تصميم الاستبيان

تم تصميم قائمة الاستبيان على أن تحتوي الأسئلة على هاته الأنواع من الإجابة لأفراد العينة، وهي (غير موافق تماماً، غير موافق، محايد، موافق، موافق تماماً) وتم تقسيم الاستبيان إلى ثلاث محاور:

¹ عبد الله عبد الرحمن، محمد علي بدون، "مناهج البحث الاجتماعي"، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص 180

✓ المحور الأول: يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة ويتكون من الجنس، العمر، المؤهل العلمي، مجال الوظيفة الحالية سنوات الخبرة

✓ المحور الثاني: يتكون من 18 سؤال تحت عنوان المتغير المستقل (المراجعة الخارجية) يتضمن ثلاثة أبعاد:

البعد الأول: إجراءات المراجعة الخارجية (ستة أسئلة).

البعد الثاني: استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي (ستة أسئلة)

البعد الثالث: الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي (ستة أسئلة)

✓ - المحور الثالث: يتكون من 35 سؤال تحت عنوان المتغير التابع (مبادئ حوكمة الشركات) يتضمن ستة أبعاد.

البعد الأول: وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات (ستة أسئلة)

البعد الثاني: حقوق المساهمين (خمسة أسئلة)

البعد الثالث: المعادلة العادلة والمتساوية للمساهمين (أربع أسئلة)

البعد الرابع: دور أصحاب المصالح (سبعة أسئلة)

البعد الخامس: الإفصاح والشفافية (سبعة أسئلة)

البعد السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة (ستة أسئلة)

ثالثا: عملية نشر الاستبيان:

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

الاتصال المباشر بأفراد العينة (المؤسسات الاقتصادية، مكاتب المحاسبة والمراجعة)، حيث فضلنا المقابلة الشخصية. أفراد عينة المجتمع المدروس، من أجل الحصول على المعلومات مباشرة وبغية شرح الأسئلة وتفسيرها

وإزالة الغموض إن وجد، والحصول على معلومات مهمة من خلال المقابلة الشخصية، وهذا بغية منا للحصول على إجابات دقيقة وكذلك يمكن اعتبارها ضرورة أملتها مجريات البحث الميداني قصد التعمق أكثر في الدراسة الاستقصائية، خاصة أن موضوع حوكمة الشركات جديد بالنسبة لعينة أفراد الدراسة، وذلك من أجل مع الوصول إلى نتائج صحيحة تمكننا النهاية من تحديد دور المراجعة الخارجية تطبيق حوكمة الشركات ومن بين الطرق التي اعتمدنا عليها في نشر الاستبيان نذكر:

✓ الاستعانة ببعض الزملاء المهنيين والأكاديميين في توزيع الاستمارات.

وبتعدد الطرق المعتمدة في توزيع الاستبيان، تعددت أيضا طرق استرجاعها وتمثلت في:

✓ ترك الوقت المناسب الكافي للمستقضي للقيام بعملية الإجابة ثم الاستلام الشخصي للاستبيان

✓ الاتصال بالمهنيين والزملاء الذين استعنا بهم لاستلام الاستمارات.

✓ أما بالنسبة لعدد العينة في الدراسة فقد تم توزيع -- استمارة شملت أفراد العينة المحددة سابقا، وبعد عملية التوزيع فقد بدأت عملية الاستلام، في هذه العملية تم استلام -- استمارة فقط، وبعد عملية الفرز والتفحص التي أتت بعد عملية الاستلام تقرر الإبقاء عليها كلها لأنها كانت مطابقة لمواصفة الإجابة المقبولة.

الجدول (2): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

الاستبيان		البيان
النسبة المئوية	العدد	
100	86	عدد الاستمارات الموزعة
4	6	عدد الاستمارات الغير مستلمة
96	80	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان

المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة:

لتحليل إجابات أفرا عينة الدراسة تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:¹

¹ شفيق العلوم، "طرق الإحصاء، تطبيقات اقتصادية وإدارية باستخدام spss"، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص 08.

النسب المئوية: تم استخدام النسب المئوية لمعرفة نسبة الأفراد الذين اختاروا كل بديل من بدائل الأجوبة عن أسئلة الاستبيان

- التوزيعات التكرارية: تهدف إلى التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة.
- المتوسط الحسابي: وذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستبيان.
- الانحراف المعياري: تم استخدامه للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن واستعملنا أيضا:¹

- معامل التحديد: لمعرفة نسبة من تباين المتغير التابع التي تم تفسيرها بواسطة التباين في قيم المتغير المستقل
- معامل ارتباط الرتب لسييرمان: لايجاد قوة الارتباط للبيانات الوصفية وكذلك للبيانات الكمية والتي لها صفة، وحساب معامل ارتباط الرتب لسييرمان يقترب كثيرا من معامل الارتباط لبيرسون
- ألفا كرونباخ: هو معامل مقياس أو مؤشر لثبات الاختبار (الاستبيان)، ويأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، و على العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، وكما هو معروف في مجال العلوم الاقتصادية فإن معامل الثبات يكون مقبولا ابتداء من 7.1 والثبات يعني أنه هناك اتساق في النتائج عند تطبيق الأداة مرات عديدة.

- مستوى الدلالة المعنوية المعتمد: لتحديد الدلالة الاحصائية للنموذج اعتمدنا على مستوى معنوية (5%)
- معامل الالتواء و التفلطح: لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعا طبيعيا ام لا و يجب ان يكونا محصوران بين -5 و 5
- معامل الالتواء و -6 و 6 لمعامل التفلطح وقد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يشمل خمسة إجابات، وهذا من أجل إبراز آراء أفراد العينة في مختلف الأسئلة الموجودة في الاستبيان من أجل تسهيل ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (3): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط الحسابي	5-4.2	4.19-3.4	3.39-2.6	2.59-1.8	1.79-1

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي و الاستدلالي باستخدام SPSS

¹ نافذ محمد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام SPSS، قسم الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية، 2006، ص5.

✓ خصائص عينة الدراسة:

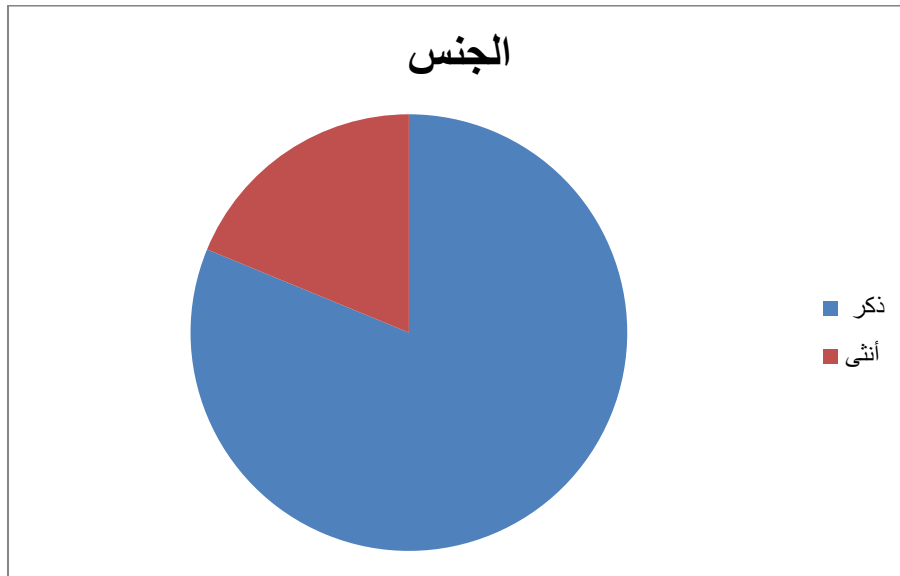
الجدول (4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	65	%81.3
أنثى	15	%18.8
المجموع	80	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

تراوح عدد أفراد العينة في ما يخص الجنس، حيث تمثلت العينة في 65 ذكر بنسبة %81.3، والانات 15 وبنسبة %18.8.

الشكل رقم 05: توزيع أفراد العينة حسب العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

✓ العمر:

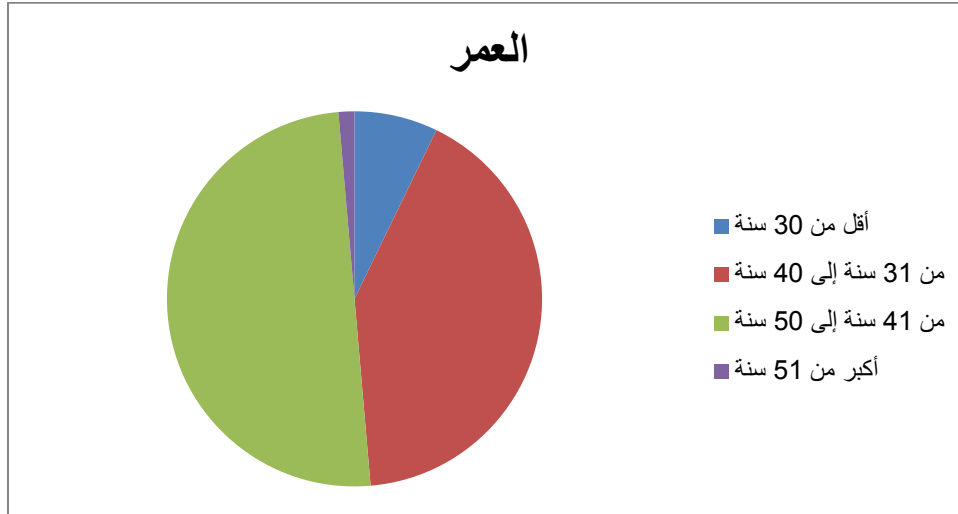
الجدول (5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	5	%6.3
من 31 سنة إلى 40 سنة	29	%36.3
من 41 سنة إلى 50 سنة	35	%43.8
أكبر من 51 سنة	11	%13.8
المجموع	80	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

تراوح عدد أفراد العينة في ما يخص العمر، حيث تمثلت أغلب العينة في الفئة العمرية من 41 سنة - 50 سنة بنسبة 43.8%، والفئة العمرية من 31 سنة إلى 40 سنة بنسبة 36.3%.

الشكل رقم 06: توزيع أفراد العينة حسب العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

✓ المستوى التعليمي:

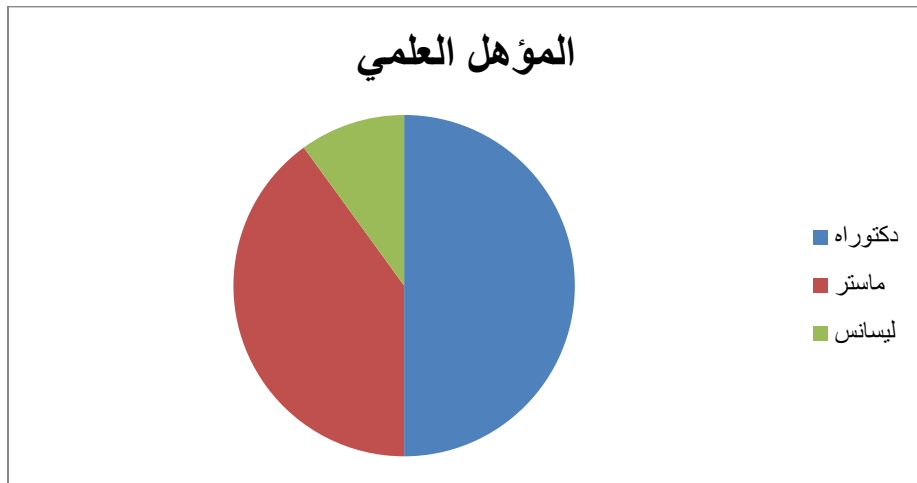
الجدول (6): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	40	50%
ماستر (ماجستير)	32	40%
ليسانس	8	10%
المجموع	80	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

تراوح عدد أفراد العينة في ما يخص المستوى التعليمي، حيث تمثلت أغلب العينة في فئة أصحاب الدكتوراه بنسبة 50%، وأصحاب الماستر (ماجستير) بنسبة 40%.

الشكل رقم 07: توزيع أفراد العينة حسب العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

✓ الوظيفة:

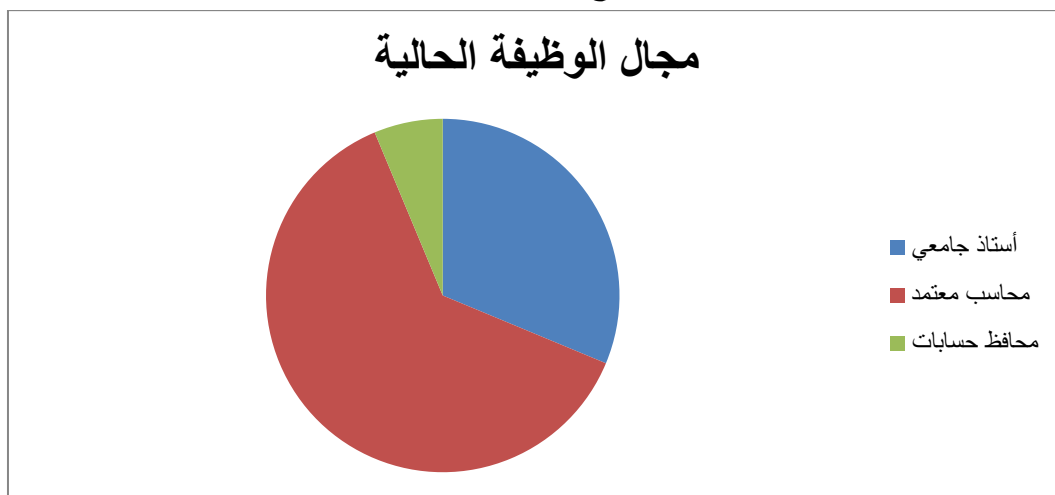
الجدول (7): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	25	31.3%
محاسب معتمد	50	62.5%
محافظ حسابات	5	6.3%
المجموع	80	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

تراوح عدد أفراد العينة في ما يخص الوظيفة، حيث تمثلت العينة في فئة الاساتذة الجامعيين والمحاسبين المعتمدين بنسبة 31.3%، 62.5% على التوالي.

الشكل (8): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

✓ سنوات الخبرة:

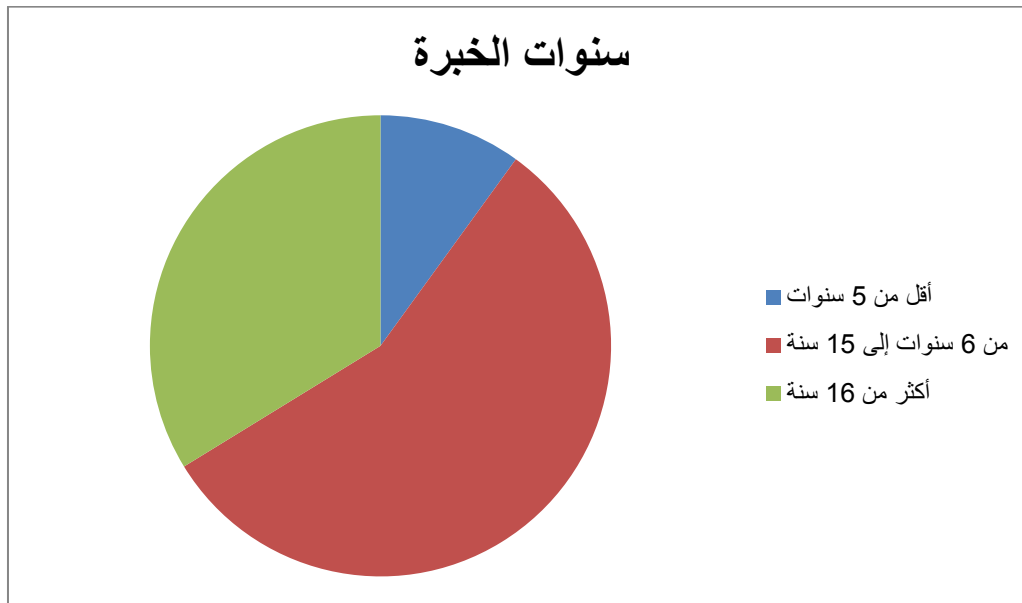
الجدول (8): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	8	10%
من 6 سنوات إلى 15 سنة	45	56.3%
أكثر من 16 سنة	27	33.8%
المجموع	80	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

بالنسبة لسنوات الخبرة فإن أغلب أفراد العينة يتراوح سنوات الخبرة لديهم من 6 سنوات إلى 15 سنة بنسبة 56.3%، وأكثر من 16 سنة بنسبة 33.8%.

الشكل (9): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

المبحث الثاني: تحليل اجابات المبحوثين حول عينة الدراسة

المطلب الأول: حساب الصدق والثبات لأداة الدراسة

أولاً: اختبار صدق وثبات الاستبيان

أ- اختبار صدق الاستبيان

حيث تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال عرضها على عدد من المحكمين وهم أشخاص من أصحاب الخبرة ومن ذوي التخصص، وهذا لتعديل العبارات وتصحيحها وبعد الأخذ بنصائحهم والاستعانة بإرشاداتهم تم التوصل للصورة النهائية للاستبيان.

ب- اختبار ثبات الاستبيان:

تم حساب معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة القياس من ناحية العبارات الموضوعة لكل من متغير الحوكمة والمراجعة الخارجية، وتعتبر القيمة المقبولة لهذا المعامل من 71 % فأكثر وكانت نتائج اختبار ألفا كرونباخ كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول رقم (9): معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

محاور الاستبيان	معامل ألفا كرونباخ
المراجعة الخارجية	0.71
آليات حوكمة الشركات	0.89
المتغيرين معا	0.91

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

جدول رقم (10): معامل ألفا كرونباخ لأبعاد الاستبيان

الرقم	أبعاد الاستبيان	عدد العبارات	معامل كرونباخ	الدلالة
1	إجراءات المراجعة الخارجية	6	0.32	ضعيف
2	استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي	6	0.55	مقبول
3	الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي	6	0.33	ضعيف
4	المراجعة الخارجية	18	0.71	جيد
5	حوكمة-الشركات	35	0.89	جيد
6	الاستبيان كاملا	53	0.91	جيد

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

ولقد تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ من أجل قياس صدق الاستبيان، وقد أظهرت نتائج معامل ألفا كرونباخ كما هو موضح في الجدول والذي يوضح قيم الصدق والثبات لأجزاء الاستبيان والاستبيان ككل. حيث جاءت قيمة معامل ألفا كرونباخ لاجمالي أسئلة الاستبيان هي 0.91 وتعتبر جيدة جدا، أما بالنسبة لأجزاء الاستبيان بشقيه حوكمة الشركات والمراجعة الخارجية فقد جاءت قيمة ألفا كرونباخ 0.89 و 0.71 وهي تعتبر جيدة. أما بالنسبة لأجزاء بعد المراجعة الخارجية فقد تراوحت قيمة ألف كرونباخ ما بين 0.32 و 0.33 و 0.55 لكل محور وهي ما بين ضعيفة ومقبولة. وبالتالي يمكن اعتبار مستوى صدق الاستبيان جيدا.

ج- اختبار التوزيع الطبيعي

الجدول رقم (11): معاملي الالتواء والتفلطح.

الأبعاد	معامل الالتواء	معامل التفلطح
المحور الأول: المراجعة الخارجية		
إجراءات المراجعة الخارجية	-0.514	0.473
استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي	0.476	-0.780
الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي	0.025	0.998
المحور الثاني: حوكمة الشركات		
وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	-0.567	-0.759
حقوق المساهمين	-0.472	0.500

المعادلة العادلة والمتساوية للمساهمين	0.516	-0.187
دور أصحاب المصالح	-0.458	-0.342
الافصاح والشفافية	0.008	-0.812
مسؤوليات مجلس الادارة	0.051	0.106

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

من خلال القيام باختبار معاملي الإلتواء والتفلطح لمعرفة هل البيانات تتبع توزيع طبيعي أم لا و هو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، حيث كان معامل الإلتواء لأبعاد الدراسة الميدانية محصور بين (-5) و (5) ومعامل تفلطحها محصور بين (-6) و (6) وهذا ما يدل على أن البيانات تتبع توزيعا طبيعيا.

ثانيا: التحليل الاحصائي الوصفي

أ- المحور الأول: المتغير المستقل:

عرض بيانات البعد الأول الخاص بإجراءات المراجعة الخارجية:

الجدول رقم (12): المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الأول المتعلق بإجراءات المراجعة الخارجية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	اجراءات المراجعة الخارجية					
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	
0.841	4.34	40	33	1	6	00	التكرار
		50	41.3	1.3	7.5	00	النسبة
0.503	4.48	38	42	00	00	00	التكرار
		47.5	52.5	00	00	00	النسبة
0.574	4.50	43	34	3	00	00	التكرار
		53.8	42.5	3.8	00	00	النسبة
0.550	4.46	39	39	2	00	00	التكرار
		48.8	48.8	2.5	00	00	النسبة
0.851	4.40	47	22	7	4	00	التكرار
		58.8	27.5	8.8	5.0		النسبة

1.421	3.18	19	18	14	16	13	التكرار	العبارة 6
		23.8	22.5	17.5	20.0	16.3	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

من خلال الجدول رقم 12 نجد أن الاتجاه العام لاجابات المبحوثين حول البعد الأول للمراجعة الخارجية هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 4.22 بانحراف معياري 0.64 وهذه النتائج تعكس الالهية الكبيرة للمراجعة الخارجية في مجال أعمال الشركات.

البعد الثاني: استقلالية ونزاهة المراجع

الجدول رقم 13: المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثاني المتعلق باستقلالية ونزاهة المراجع

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي						استقلالية ونزاهة المراجع	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
0.713	4.19	29	37	14	00	00	التكرار	العبارة 1
		36.3	46.3	17.5	00	00	النسبة %	
1.499	2.93	17	17	7	21	18	التكرار	العبارة 2
		21.3	21.3	8.8	26.3	22.5	النسبة %	
0.896	4.41	51	15	10	04	00	التكرار	العبارة 3
		63.7	18.8	12.5	5.0	00	النسبة %	
1.516	3.33	21	26	10	04	19	التكرار	العبارة 4
		26.3	32.5	12.5	5	23.8	النسبة %	
0.799	4.29	35	37	5	02	01	التكرار	العبارة 5
		43.8	46.3	6.3	2.5	1.3	النسبة %	
0.756	4.31	36	35	08	01	00	التكرار	العبارة 6
		45.0	43.8	10.0	1.3	00	النسبة %	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

من خلال الجدول رقم 13 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الثاني للمراجعة الخارجية هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 3.91 بانحراف معياري 1.029733 وهذا ما يعكس أن استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي لها دور كبير تمكن من تنفيذ المراجعة الخارجية على أكمل وجه.

البعد الثالث: الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي

الجدول رقم 14: المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثالث المتعلق بالكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي						الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
1.423	2.73	12	16	10	22	20	التكرار	العبارة 1
		15	20	12.5	27.5	25	النسبة %	
0.758	4.34	37	37	2	4	00	التكرار	العبارة 2
		46.3	46.3	2.6	5	00	النسبة %	
1.481	2.90	15	19	8	19	19	التكرار	العبارة 3
		18.8	23.8	10.0	23.8	23.8	النسبة %	
0.711	4.28	33	37	09	01	00	التكرار	العبارة 4
		41.3	46.3	11.3	1.3	00	النسبة %	
0.759	4.18	30	35	14	1	00	التكرار	العبارة 5
		37.5	43.8	17.5	1.3	00	النسبة %	
0.704	4.40	40	34	4	2	00	التكرار	العبارة 6
		50	42.5	5.0	2.5	00	النسبة %	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

من خلال الجدول رقم 14 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الثاني للمراجعة الخارجية هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 3.80 بانحراف معياري 0.972666 وهذه النتائج تدل على أن المراجعين الخارجيين يتمتعون بكفاءة مهنية وعناية عالية.

ب- المحور الثاني: المتغير التابع: آليات حوكمة الشركات.

البعد الأول: وجود أساس لآطار فعال لحوكمة الشركات

الجدول رقم 15: المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الأول المتعلق بوجود أساس لآطار فعال لحوكمة الشركات

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	وجود أساس لآطار فعال لحوكمة الشركات					التكرار	النسبة
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
0.868	4.18	32	36	6	6	00	العبارة 1	
		40.0	45.0	7.5	7.5	00		
0.712	4.00	18	46	14	02	00	العبارة 2	
		22.5	57.5	17.5	2.5	00		
1.012	4.16	37	28	08	05	02	العبارة 3	
		46.3	35.0	10.0	6.3	2.5		
1.018	4.03	35	19	19	07	00	العبارة 4	
		43.8	23.8	23.8	8.8	00		
1.011	3.63	15	35	16	13	01	العبارة 5	
		18.8	43.8	20.0	16.3	1.3		
0.981	3.98	28	31	12	09	00	العبارة 6	
		35.0	38.8	15.0	11.3	00		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

من خلال الجدول رقم 15 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الأول آليات حوكمة الشركات هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 3.99 بانحراف معياري 0.933666 وهذه النتائج تدل على أن الشركات توفر تشريعات واضحة لتحديد المسؤوليات كما أنها تلتزم بمختلف القوانين ذات الصلة بعملها.

البعد الثاني: حقوق المساهمين

الجدول رقم 16: المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثاني المتعلق بحقوق المساهمين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي						حقوق المساهمين	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً		
1.476	3.15	14	30	11	04	21	التكرار	العبارة 1
		17.5	37.5	13.8	5.0	26.3	النسبة	
0.779	4.28	34	38	04	04	00	التكرار	العبارة 2
		42.5	47.5	5.0	5.0	00	النسبة	
0.802	4.13	25	46	3	06	00	التكرار	العبارة 3
		31.3	57.5	3.8	7.5	00	النسبة	
0.933	3.88	19	41	13	5	02	التكرار	العبارة 4
		23.8	51.2	16.3	6.3	2.5	النسبة	
0.765	4.19	31	34	14	01	00	التكرار	العبارة 5
		38.8	42.5	17.5	1.3	00	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

من خلال الجدول رقم 16 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الثاني آليات حوكمة الشركات هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 3.2716 بانحراف معياري 0.7925 وهذا يدل على أن أفراد العينة لديهم معرفة كافية حول القوانين الخاصة بالمساهمين.

البعد الثالث: المعادلة العادلة والمتساوية للمساهمين

الجدول رقم 17: المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثالث المتعلق ب المعادلة العادلة والمتساوية للمساهمين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي						المعادلة العادلة والمتساوية للمساهمين	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
0.892	3.96	24	35	15	6	00	التكرار	العبارة 1
		30	43.8	18.8	7.5	00	النسبة	
1.211	3.23	10	28	23	08	11	التكرار	العبارة 2
		12.5	35.0	28.7	10	13.8	النسبة	
0.982	3.35	8	32	21	18	01	التكرار	العبارة 3
		10	40	26.3	22.5	1.3	النسبة	
1.053	3.83	25	29	13	13	00	التكرار	العبارة 4
		31.3	36.3	16.3	16.3	00	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

من خلال الجدول رقم 17 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الثالث آليات حوكمة الشركات هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 3.5925 بانحراف معياري 1.0345 وهذا يدل على توافق أفراد العينة معرفة كافية حول المعادلة العادلة والمتساوية للمساهمين.

البعد الرابع: دور أصحاب المصالح

الجدول رقم 18: المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الرابع المتعلق بدور أصحاب المصالح

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي						دور أصحاب المصالح	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
0.843	4.19	33	33	10	4	00	التكرار	العبارة 1
		41.3	41.3	12.5	5	00	النسبة	
0.635	4.46	43	31	06	00	00	التكرار	العبارة 2
		53.8	38.8	7.5	00	00	النسبة	
0.908	3.69	18	25	31	06	00	التكرار	العبارة 3
		22.5	31.3	38.8	7.5	00	النسبة	
0.896	4.41	49	21	04	06	00	التكرار	العبارة 4
		61.3	26.3	5.0	7.5	00	النسبة	
1.521	3.30	22	23	10	7	18	التكرار	العبارة 5
		27.5	28.7	12.5	8.8	22.5	النسبة	
0.674	4.54	50	24	5	1	00	التكرار	العبارة 6
		62.5	30	6.3	1.3	00	النسبة	
0.863	4.16	34	28	15	3	00	التكرار	العبارة 7
		42.5	35	18.8	3.8	00	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

من خلال الجدول 18 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الرابع آليات حوكمة الشركات هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 4.1071 بانحراف معياري 0.9057 وهذا ما يعكس أهمية هذا البعد من أجل كسب السمعة الحسنة للشركات.

البعد الخامس: الإفصاح والشفافية:

الجدول رقم 19: المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الخامس المتعلق بالإفصاح والشفافية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي						الإفصاح والشفافية	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
0.739	4.31	37	32	10	1	00	التكرار	العبارة 1
		46.3	40	10	1.3	00	النسبة	
1.475	3.23	22	17	12	15	14	التكرار	العبارة 2
		27.5	21.3	15	18.8	17.5	النسبة	
0.991	4.08	33	29	9	9	00	التكرار	العبارة 3
		41.3	36.3	11.3	11.3	1.3	النسبة	
1.185	3.99	36	21	14	4	5	التكرار	العبارة 4
		45	26.3	17.5	5	6.3	النسبة	
1.542	2.98	15	24	9	8	24	التكرار	العبارة 5
		18.8	30	11.3	10	30	النسبة	
0.936	4.10	31	33	10	5	1	التكرار	العبارة 6
		38.3	41.3	12.5	6.3	1.3	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

من خلال الجدول رقم 19 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الخامس آليات حوكمة الشركات هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 3.8716 بانحراف معياري 1.1453 وهذه النتائج تعكس نقص عنصري الإفصاح والشفافية في معظم الشركات.

البعد السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

الجدول رقم 20: المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد السادس المتعلق بمسؤوليات مجلس الإدارة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي						مسؤوليات مجلس الإدارة	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
0.791	3.74	15	31	32	2	00	التكرار	العبارة 1
		18.8	38.8	40	2.5	00	النسبة	
1.287	3.16	11	31	7	22	9	التكرار	العبارة 2
		13.8	38.8	8.8	27.5	11.3	النسبة	
0.742	4.33	39	28	13	00	00	التكرار	العبارة 3
		48.8	35.0	16.3	00	00	النسبة	
0.693	4.48	46	27	6	1	00	التكرار	العبارة 4
		57.5	33.8	7.5	1.3	00	النسبة	
0.889	4.09	28	38	7	7	00	التكرار	العبارة 5
		35	47.5	8.8	8.8	00	النسبة	
0.616	4.49	43	34	2	1	00	التكرار	العبارة 6
		53.8	42.5	2.5	1.3	00	النسبة	
0.522	4.43	35	44	1	00	00	التكرار	العبارة 7
		43.8	55.0	1.3	00	00	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

من خلال الجدول رقم 20 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الخامس آليات حوكمة الشركات هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 4.1027 بانحراف معياري 0.791427 وهذا ما يدل على وجود اتفاق بين أفراد العينة على أن مجلس الإدارة يقوم بدوره بشكل مقبول.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات:

تقوم الدراسة الميدانية على اختبار الفرضية العامة للدراسة من خلال جملة من الفرضيات التي تعالج ثلاثة محاور، وسيتم الاعتماد على معامل الارتباط بيرسون لهذا الغرض.

✓ **الفرضية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين اجراءات المراجعة الخارجية و بين تفعيل آليات حوكمة الشركات.

الجدول رقم 21: وفقا لنتائج معامل الارتباط بيرسون بالنسبة لاجراءات المراجعة الخارجية

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	عدد أفراد العينة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
اجراءات المراجعة الخارجية حوكمة الشركات	4.22 3.94	0.34 0.42	80	0.51**	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

من خلال الجدول 21 يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي لإجراءات المراجعة الخارجية تساوي 4.22، وانحراف معياري يقدر بـ 0.34، أما المتوسط الحسابي لحوكمة الشركات يساوي 3.94 وانحراف معياري يساوي 0.42. أما بالنسبة لمعامل الارتباط بيرسون "ر" يقدر بـ 0.51 وهو دال عند 0.01. وبالتالي فإن نتائج معامل الارتباط تؤيد الفرضية القائلة بأن اجراءات المراجعة الخارجية تساهم في تفعيل آليات حوكمة الشركات. ومنه نقبل الفرضية ونرفض الفرض الصفري.

✓ **الفرضية الثانية:** هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين استقلالية و نزاهة المراجع الخارجي و تفعيل آليات حوكمة الشركات.

الجدول رقم 22: وفقا لنتائج معامل الارتباط بيرسون بالنسبة لاستقلالية ونزاهة المراجع الخارجي

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	عدد أفراد العينة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي	3.90	0.56	80	0.671**	0.000

حوكمة الشركات	3.94	0.42			
---------------	------	------	--	--	--

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

من خلال الجدول 22 يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي لإجراءات المراجعة الخارجية تساوي 3.90، وانحراف معياري يقدر بـ 0.56، أما المتوسط الحسابي لحوكمة الشركات يساوي 3.94 وانحراف معياري يساوي 0.42. أما بالنسبة لمعامل الارتباط بيرسون "ر" يقدر بـ 0.671 وهو دال عند 0.01. وبالتالي فإن نتائج معامل الارتباط تؤيد الفرضية القائلة بأن استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي تؤثر في تفعيل آليات حوكمة الشركات. ومنه نقبل الفرضية ونرفض الفرض الصفري.

✓ الفرضية الثالثة:

الجدول 23: وفقا لنتائج معامل الارتباط بيرسون بالنسبة للكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	عدد أفراد العينة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي حوكمة الشركات	3.80 3.94	0.43 0.42	80	0.481**	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 20.0

من خلال الجدول 23 يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي للكفاءة المهنية للمراجع تساوي 3.80، وانحراف معياري يقدر بـ 0.43، أما المتوسط الحسابي لحوكمة الشركات يساوي 3.94 وانحراف معياري يساوي 0.42. أما بالنسبة لمعامل الارتباط بيرسون "ر" يقدر بـ 0.481 وهو دال عند 0.01. وبالتالي فإن نتائج معامل الارتباط تؤيد الفرضية القائلة بأن الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي تؤثر في تفعيل آليات حوكمة الشركات. ومنه نقبل الفرضية ونرفض الفرض الصفري.

المطلب الثالث: مناقشة النتائج

✓ الفرضية الأولى:

لقد أظهرت نتائج الفرضية الأولى الدور المهم الذي تلعبه اجراءات المراجعة الخارجية في تفعيل آليات حوكمة الشركات. حيث جاءت اجابات أفراد العينة على عبارات الجزء الخاص بإجراءات المراجعة الخارجية تتراوح ما بين موافق تماما وموافق. وبهذا فإن اجراءات المراجعة الخارجية من وجهة نظر الأساتذة والمحاسبين المعتمدين مهمة جدا في تفعيل آليات الحوكمة سواء من جانب وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، المعادلة العادلة والمتساوية للمساهمين ودور أصحاب المصالح.

✓ الفرضية الثانية:

لقد أظهرت نتائج الفرضية الأولى الدور المهم الذي تلعبه استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي في تفعيل آليات حوكمة الشركات. حيث جاءت اجابات أفراد العينة على عبارات الجزء الخاص باستقلالية ونزاهة المراجع الخارجي تتراوح ما بين موافق تماما وموافق. وبهذا فإن استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي من وجهة نظر الأساتذة والمحاسبين المعتمدين مهمة جدا في تفعيل آليات الحوكمة سواء من جانب وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، المعادلة العادلة والمتساوية للمساهمين و دور أصحاب المصالح.

✓ الفرضية الثالثة:

لقد أظهرت نتائج الفرضية الأولى الدور المهم الذي تلعبه الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي في تفعيل آليات حوكمة الشركات. حيث جاءت اجابات أفراد العينة على عبارات الجزء الخاص بالكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي تتراوح ما بين موافق تماما وموافق. وبهذا فإن الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي من وجهة نظر الأساتذة والمحاسبين المعتمدين مهمة جدا في تفعيل آليات الحوكمة سواء من جانب وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، المعادلة العادلة والمتساوية للمساهمين ودور أصحاب المصالح.

خلاصة الفصل:

بهدف تحديد دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، اقتضت دراستنا الميدانية طريقة الانحدار المتعدد لاختيار العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات كمتغير تابع ومختلف أبعاد المراجعة الخارجية كمتغيرات مستقلة، والتي تتمثل في ثلاث أبعاد تم ذكرها فيما سبق.

وقد كشفت نتائج الدراسة من خلال نماذج الانحدار التي قمنا بها لتحديد البعض من أبعاد المراجعة الخارجية التي تؤثر بصفة إيجابية على تعزيز مبادئ حوكمة الشركات والمتمثلة في إجراءات المراجعة الخارجية، استقلالية ونزاهة مراجع الحسابات. إذ أن كل من هذين البعدين تعمل على اجل تعزيز مبادئ حوكمة الشركات والمتمثل في الكفاءة والعناية المهنية لمراجع الحسابات.

خاتمة

خاتمة:

إن سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من المؤسسات، أدت بها إلى افتقاد ثقة المستثمرين بسبب عدم الصدق في المعلومات المالية والتلاعبات المحاسبية التي حدثت فيها، ويرجع السبب في ذلك لعدم نزاهة المراجع الخارجي في المصادقة على المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية، الأمر الذي أدى إلى اتخاذ إجراءات من أجل تفادي وقوع مثل هذه الفضائح بهدف إرجاع الثقة لمهنة المراجعة وتدعيم التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة والمرتبطة بمجلس الإدارة، بالإضافة إلى الاهتمام أكثر بالمراجعة الخارجية نظرا للدور المهم الذي تقوم به في قلب نظرية الوكالة والحوكمة.

ومن خلال تناولنا لموضوع المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في ولاية الوادي، فقد حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى مساهمة آليات حوكمة الشركات في تحسين خدمات جودة المراجعة، مجسدين ذلك على الواقع العلمي، من خلال قيمنا بدراسة بعض المؤسسات والمكاتب المحاسبية والمراجعة ومحافظ الحسابات والأساتذة الجامعيين على مستوى ولاية الوادي، وذلك عن طريق استعمال أداة الاستبيان لجمع المعلومات، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى.

1. اختبار الفرضيات:

أما فيما يتعلق بالفرضيات التي وضعناها في بداية هذا البحث، فنستخلص إجابتها كما يلي:

من خلال الدراسة التي قمنا بها يمكننا الإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة باختبار الفرضيات السابقة الذكر كما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى والتي محتواها أن تفعيل آليات حوكمة الشركات تؤدي الى تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية، فقد تم اتفاق أفراد العينة صحة هذه الفرضية، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الأولى.

وبالنسبة للفرضية الثانية والتي محتواها أن استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي لها علاقة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، فقد تم اتفاق أفراد العينة على صحة الفرضية، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الثانية.

أما بالنسبة للفرضية الثالثة والتي محتواها أن عمل ونزاهة مجلس الإدارة ولجان المراجعة تؤثر في عمل المراجع الخارجي، فقد تم اتفاق أفراد العينة على صحة الفرضية، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الثالثة للبحث.

أما بالنسبة للفرضية الرابعة والتي محتواها مبادئ وآليات الحوكمة تؤثر في الكفاءة والمهنية للمراجعة، فقد تم اتفاق أفراد العينة على صحة الفرضية، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الرابعة.

2. نتائج الدراسة:

بعد تناولنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من المراجعة الخارجية وكذا آليات حوكمة الشركات، وعلاقتها مع بعضهما، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تحقق حوكمة الشركات مزايا مختلفة فهي تمثل الكيفية التي تدار بها الشركات، حيث تمكن من حل العديد من المشاكل التي تواجهها بشكل عام وبشكل خاص المشاكل المالية، وأهمها فقدان الثقة والمصادقية في التقارير والقوائم المالية وذلك من خلال تعزيز الإفصاح والشفافية فيها، وتعتبر أيضا كمؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدرجة الأولى.
- تساهم المراجعة الخارجية في تطبيق الإفصاح و الشفافية عن كافة المعلومات التي تخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة، حيث تعتبر أحد الأدوات الضرورية لقيام بيئة الأعمال أكثر تنافسية، حيث اكتسبت مكانتها فيها من منفعتها وقدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد وأصحاب المصالح وكل المهتمين بأمر الشركة.
- تعتبر المراجعة الخارجية كآلية من آليات حوكمة الشركات التي تهدف إلى زيادة فعالية تطبيق هذه الحوكمة والحد من مختلف النزاعات والمشاكل القائمة في المؤسسة من خلال التخفيض من عدم تماثل المعلومات التي يتميز بها المدراء في الغالب، وبالتالي السماح لجميع الأطراف الحصول على مختلف المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، بالإضافة إلى التقليل من الاختيار العكسي والتخفيض من عجز الآليات الأخرى في الحد من التلاعب والغش.
- العلاقة التي يمكن أن تنشأ بين المراجعة الخارجية وآليات حوكمة الشركات هو أن المراجعة الخارجية تعتبر من بين الآليات التي تحتاج إليها الشركات لوضع حد للنقائص الموجودة في محيطها.
- تحدد المراجعة الخارجية وفقا لعاملين أساسيين يتمثلان في كفاءة واستقلالية المراجع الخارجي، بالإضافة إلى مساء المراجعة الذي يعتبر محددًا أساسيًا للمراجعة الخارجية.

3. الاقتراحات:

- ضرورة الالتزام بمعايير المراجعة الخارجية المتفق عليها دوليا، خاصة ما يتعلق بتدعيم استقلالية المراجع الخارجي التي تؤدي إلى كشف أكثر للفساد على مستوى الشركات و التلاعب بحقوق أصحاب المصالح.

- وضع دليل لحوكمة الشركات في الجزائر، وإصدار قانون يلزم الشركات بالتقيد به.
- الاسراع نحو تكوين المستخدمين والمدراء في مجال الحوكمة وجعلها منهجا يقتدي به كل موظف ومدير.
- تفعيل دور المراجعين الخارجيين والمحاسبين المعتمدين والخبراء من أجل ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في مجال حوكمة الشركات.
- من الضروري خلق بيئة أعمال أخلاقية - أين المنافسة والجودة- تتطلب تطهير القطاع الاقتصادي والتجاري والقضاء على التلاعبات.

4. آفاق البحث

- من خلال هذه الدراسة اتضح للطالب أن الإحاطة الكلية بجوانب الموضوع تتطلب دراسات أخرى مكملّة وما يقترحه في هذا الصدد هو:
- تعميم الاستبيان على عدد أكبر من أصحاب المصالح خاصة الموردين والدائنين.
 - دراسة مقارنة لشركتين أحدهما تلتزم بتطبيق حوكمة الشركات و الأخرى لا تعطي لها بالاً
 - إجراء دراسة حول مدى فعالية تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية خاصة في ظل عدم توفر سوق مالي.
 - إجراء دراسة حول تقييم جودة المراجعة الداخلية والخارجية وتأثيرهما على تحسين الأداء في المؤسسات الجزائرية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب

1. عبد القادر سليمان، الأسس العقلية للسياسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
2. نرمين أبو العطا، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، جانفي 2003.
3. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، (د.ب)، 2007.
4. أفيناش دكاسيك (avinashk.dixit)، ترجمة نادر إدريس التصنع السياسات الاقتصادية: منظور علمي سياسة تكاليف الصفقات، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
5. طارق عبد العال، حوكمة الشركات المفاهيم - المبادئ - التجارب - التطبيقات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
6. بلابل خلف المسكارنة، أخلاقيات العمل، الطبعة الأولى، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2009.
7. عدنان بن حيدر بندرويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007.
8. جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين الإماراتي، 2014.
9. سالم بن سالم حميد الفليتي، حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان، الأردن، عمان، دار أسامة، 2010.
10. جيهان عبد المعز جمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي العين الامارات .
11. المراجعة والرقابة المحاسبية - دكتور محمد أحمد خليل - دار الجامعات المصرية .
12. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظيم والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990.
13. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2000.

14. أحمد نور، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر والطباعة، الاسكندرية، مصر، 1984.
15. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2000.
16. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سريرا: الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية، مصر، 2004.
17. عوض لبيب فتح هلالا الديب وشحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية مصر، 2013.
18. السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
19. محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، الطبعة 01، مصر.
20. عبد الله عبد الرحمن، محمد علي بدون، "مناهج البحث الاجتماعي"، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.
- ب- المذكرات والرسائل الجامعية:**
21. زيان مسعودة، اثر المحاسبة الادارية في تطبيق حوكمة الشركات، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، مالية وحاكمة المؤسسات، علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.
22. صالح بن إبراهيم الشعلان، مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، السعودية، "2008.
23. لعواد عبد الفتاح، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية لشركة ذات اسهم المطاحن الكبرى للجنوب GMS لولاية بسكرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، محاسبة وتدقيق، جامعة بسكرة، 2019/2018.
24. فداق أمينة، تأثير آليات حوكمة المؤسسات الجزائرية الاقتصادية على جودة المراجعة الخارجية، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير، محاسبة، علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، 2009.

25. بورحلة جميلة وبلحوة ريمة، دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر محاسبة ومراجعة، علوم التسيير جامعة آكلي محند أولحاج بويوة، 2013.

26. حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة لماستر، علوم ومحاسبة، علوم التسيير وجامعة حسية بن بوعللي الشلف، 2008.

ج- الملتقيات

27. عبد المجيد الصلاحيين، الحوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية، ورقة مقدمة لمؤتمر الخدمات المالية الإسلامي الثاني، ليبيا، 2010.

28. فريد كورتال، حوكمة الشركات منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي، ورقة بحثية مقدمة قصد المشاركة في مؤتمر العلمي الدولي الاول لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، المبرمج في 15-16 اكتوبر 2008.

29. صالح حميداتو وعلاء بوقفة، علاقة نظام المعلومات المحاسبي والمالي بحوكمة الشركات، الملتقى الدولي الخامس: دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الإسلامية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 7-8 ديسمبر 2014.

30. فيروز شين ونوال شين، دور اليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والاداري، كلية العلوم الاقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة، 6-7 ماي 2012.

31. حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، اليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الاداري والمالي الملتقى الوطني المنعقد يوم 6-7 ماي 2012 في مخبر مالية وبنوك وادارة اعمال جامعة خيضر محمد لخضر بسكرة.

32. عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية ولتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، 8-9 ماي 2012.

د- المجالات

33. فلاح صليحة، دور آليات الحوكمة في تفعيل أداء شركات التأمين التكافلي، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 11، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، جانفي 2014.
34. سيد عبد الرحمان عباس بلهباسي، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، بمجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12/2012.
35. محمد يوسف سالم، استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تحليل الطلب على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في سلطنة عمان، بمجلة آفاق جديدة، العدد 04، جامعة المنوفية، مصر، 1994.
36. بورقة شوقي عاشور، غربي، عبد الحليم، اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في أداء المصارف الإسلامية دراسة تطبيقية: The Impact of the Applying Corporate Governance Rules on the Performance of Islamic Banks: An Empirical Study. Algerian Review of Economic Development، 2014.

هـ - القوانين والمراسيم

37. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2101، العدد 22.
38. المرسوم التشريعي رقم 92-18 المؤرخ في 21 أفريل 0992، القانون التجاري، طبع الديوان للأشغال التربوية، 2110.
39. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10 الصادر في 29 جوان 2101، العدد 22، المادة 22.

ثانيا: المراجع الاجنبية

40. Jensen et Mekling, "theory of the firm: Managrial Behavior, Agency cots and owner ship structure"journal of financial Economies ،vol 3 ،N° 4, October 1976.
41. Benoît Ferrandon, Panorama des théories de la firme, les vouvelles logiques de l'entreprise, Français ,1999.

42. Le Dictionnaire Fiduciaire Comptable – Erik de la Villeguerin - 6eme édition – 1997.
43. P. Laurent et P. Tcherkawsky ,La Pratique de l'Audit Opérationnel – Collection Audit , les éditions d'organisation , 1992.
44. CHARREAUX G, «A la lumière de la théorie des gouvernements des entreprises ; l'entreprise publique est- elle nécessairement moins efficace ?», Revue Française de Gestion, septembre – octobre (1997a).

الملاحق

الملحق رقم (1)

البيانات والمعلومات الشخصية

الجنس:	ذكر	أنثى			
العمر:	أقل من 30 سنة	من 31 سنة إلى 40 سنة	من 41 سنة إلى 50 سنة		
المستوى التعليمي:	أكبر من 51 سنة	دكتوراه	ماجستير (ماجستير)	ليسانس	أخرى
الوظيفة:	أستاذ جامعي	محاسب معتمد	محافظ حسابات	طالب	أخرى
سنوات الخبرة:	أقل من 5 سنوات	من 6 سنوات إلى 15 سنة	أكثر من 16 سنة		

المراجعة الخارجية					
أوال إجراءات المراجعة الخارجية					
الرقم	السؤال	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق بشدة
1	توجد إجراءات وقوانين تضبط عمل المراجعة الخارجية				
2	يؤدي القيام بالمراجعة الخارجية الى تسهيل شفافية أعمال الشركة				
3	تمكن المراجعة الخارجية من زيادة مصداقية الإفصاح الدوري للتقارير والقوائم المالية				
4	تسهل المراجعة الخارجية رقابة الأطراف المعنية بإدارة الشركة				
5	المراجعة الخارجية كفيلة باكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية				
6	تمنع المراجعة الخارجية حدوث ازمة مالية في الشركة				
ثانيا: إستقلالية ونزاهة المراجع الخارجي					
1	يقدم المراجع الخارجي تقاريره المالية بكلمصداقية وشفافية.				
2	لا يوجد تعارض بين مصالح المراجع الخارجي ومصلحة الشركة				
3	تؤثر إستقلالية المراجع الخارجي وعدم تعرضه لضغوطات أثناء تأدية عمله على مصداقية المعلومات				
4	يقدم المراجع الخارجي المعلومات بصفة عادلة بين جميع أصحاب المصالح				
5	يقوم المراجع الخارجي بتقديم صورة واضحة عن الشركة بطريقة سليمة وفي الوقت القانوني				
6	يحتفظ بأمانة المراجع الخارجي بأسرار الشركة محل المراجعة.				
ثالثا: الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي					
1	تعمل الشركة على مراجعة قوائمها المالية اعتمادا على المراجع الخارجي.				
2	يحترم المراجع الخارجي القوانين والمعايير المهنية				

					3	يتلقى المراجع الخارجي تدريب وتعليم مستمر على الأنظمة المحاسبية لتحسين المستوى.
					4	يتمتع المراجع الخارجي بدرجة تامة وجيدة بأعمال المراجعة.
					5	تقرير المراجع الخارجي كفيل بحل بعض مشاكل النزاع بين الأطراف.
					6	يراعي المراجع الخارجي الآداب والأخلاق المهنية في مهنة المراجعة.

المحور الثالث: مبادئ حوكمة الشركات

أولاً: وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

					1	تتوفر الشركات على هيكل تنظيمي ووصف وظيفي وتحديد للمسؤوليات والصلاحيات.
					2	تقوم الهيئات الرقابية في الشركات بواجبها بأسلوب مهني.
					3	تلتزم الشركات بمختلف التشريعات والقوانين ذات الصلة بعملها.
					4	توجد لجنة مراجعة داخلية بالشركات تتميز بالكفاءة والفاعلية.
					5	يملك الإداريين المعرفة الكافية بالمعايير المهنية الواجبة.
					6	تلبى المعلومات الواردة في القوائم المالية إحتياجات مستخدميها.

ثانياً: حقوق المساهمين

					1	تتوافر بالشركة إمكانية مساهمين غير المالك للمؤسسة
					2	تتيح الشركة الفرصة للمساهمين في توجيه أسئلة المجلس الإدارة.
					3	تعطي الشركة الحق للمساهمين في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
					4	عند تعدد المساهمين يمكن لهم المشاركة والتصويت في الجمعية العامة.
					5	تتخذ الشركة إجراءات كافية لحماية حقوق المساهمين.

ثالثاً: المعاملة العادلة والمتساوية للمساهمين

					1	حقوق التصويت معروفة ومتساوية للمساهمين كافة
--	--	--	--	--	---	---

					2	يتم حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الإستغلالية وتوفير وسائل تعويضية فعالية
					3	يتم الإفصاح عن التعاملات الخاصة بالصفقات من طرف أعضاء مجلس الإدارة
					4	يشارك المساهمين في التعديلات التي تطرأ على النظام
ربعا: دور أصحاب المصالح						
					1	يتم إحترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون
					2	يتم تصميم هيكل فعال للحماية من العجز المالي ولحماية حقوق الدائنين.
					3	تقوم الإدارة بالكشف عن أي أضرار قد تطرأ على أصحاب المصالح
					4	يتم إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن إنتهاك حقوقهم
					5	تهتم الشركة بإشباع رغبات أصحاب المصالح الزبائن- العاملين الموردين.....(واحتياجاتهم ونيل رضاهم
					6	تعطي الشركات الأولوية للموردين والعلاء الذين يتعاملون معها بكثرة.
					7	يسمح لذوي المصالح بالإتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانوني
خامسا: الإفصاح والشفافية						
					1	يتم الإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية للمؤسسة
					2	يتم الإفصاح الكامل على أداء الشركات والوضع المالي بشكل دوري
					3	يتم الإفصاح عن مكافآت أعضاء مجلس والمديرين التنفيذيين
					4	يتم الإفصاح عن وجود ممارسة أوسلوك غير أخلاقي للشركات
					5	يتعامل المسؤولون مع الموظفين بشفافية
					6	يتم الإفصاح عن جميع المعلومات ذات الأهمية النسبية لجميع أصحاب المصالح

					يتم الإعلان عن القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا	7
سادسا: مسؤوليات مجلس الإدارة						
					يقوم مجلس الإدارة بتعيين المراجع الخارجي	1
					يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح ووسائل الإتصال وقراراته مبنية على معلومات وافية.	2
					يلتزم مجلس الإدارة عند قيامه بمهامه باحترام القوانين والتنظيمات التي تحرص على حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركات	3
					يضع مجلس الإدارة نظام أجور عادل لكافة العمال	4
					يتم إخضاع مجلس الإدارة للمساءلة باعتباره المسؤول الرئيسي عن الاشراف عن أداء الشركة	5
					تخضع الإدارة للمساءلة أمام مجلس الإدارة	6

جَمَلُكَ