



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم: المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

# تأثير حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية

تحت إشراف الأستاذ

أ.د محمد فيصل مايدة

إعداد الطلبة:

سیراج المنیر عبد اللاوي

ضیاء الدین عزی

وسیم غری

لجنة المناقشة

مناقشا ومقررا

رئيسا

مناقشا

أ.د محمد فيصل مايدة

أ.د زكريا دمدوم

أ.د يونس زين

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الأهداء

إلى من علمني الكفاح لأصنع به النجاح  
أبي العزيز عبد الناصر أطل الله في عمره  
إلى التي خلقت فيا الأمل وربتي على حب العمل لأواصل واستمر  
أمي الغالية فاطمة حفظها الله ورعاها وأطل في عمرها  
إلى كل إخوتي وافخر بأنهم قدوتي  
إلى هبت الرب ومهجة القلب أخواتي ووردة عمري أطل الله في عمرهم  
إلى من جمعني بهم العلم ولم يفارقوني حتي في الحلم ولم يبعدني عنهم حتي الالم  
أتمنى لهم التوفيق في حياتهم المستقبلية  
إلى كل الأصدقاء والأقرباء والزملاء خاصة  
عزي ضياء الدين ، غربي وسيم  
إلى كل طلبة دفعة محاسبة وتدقيق دون استثناء

عبد اللاوي سیراج المنیر

# الأهداء

أهدي عملي المتواضع إلى شمعة عمري ، بلسم جراحي ، أمل حياتي و بسمه دينتي إلى من سرى حبها في جسدي مع دمي ، إلى من غمرتني بجنانها و أحاطتني بدعواتها و إلى من كانت أروع ما وهبني الخالق عزّ وجلّ إلى من لا تكفيها كل الكلمات قدرها أُمي الحبيبة حياة رعاها الله وحفظها .

إلى الغالي الذي اقتبست منه لقبني ، إلى المرشد الموجه الذي فتح لي درب الحياة و أنار لي طريقي لتخطي الصعوبات إلى من غرس فيا روح الطموح و اعتز بوجوده على هذه الدنيا وإلى من منحني كل شيء بلا

من ولا حساب

أبي الغالي الضيف أطل الله في عمره .

إلى من تقاسمت معهم دروب الحياة و أحببتهم حتى الممات إخوتي و أخواتي الأعزاء

( إيمان ، ناصر الدين ، منال ، إحسان )

إلى أزواج أخواتي الغالين (فارس إسعادي و عثمان مسعي)

إلى جميع أخوالي و خالاتي و أعمامي الأحبي

إلى أصدقائي وزملائي في الدرب الجامعي

إلى كل أساتذتي من الطور الابتدائي إلى الجامعي

إلى كل طلبة سنة ثانية ماستر محاسبة وتدقيق

إلى كل عزيز ذكره القلب ولم تسعه صفحتي . . .

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع .

عزي ضياء الدين

# الإهداء

أهدي هذا البحث إلى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه وصدقها قلبه، إلى كل من صلى على خير

البرية محمد عليه الصلاة والسلام.

إلى من أكرمه الله وجعل الجنة تحت أقدامها ..... أُمِّي الغالية أُمُّ أَسْمَاءَ طَال اللهُ فِي عَمْرِهَا .

إلى منبع الخير الدافق والحنان الوافر ..... أَبِي الْغَالِي الْبَشِيرُ طَال اللهُ فِي عَمْرِهِ .

إلى دفئ البيت وسعاده، إلى من يخاطبهم الفؤاد قبل اللسان ..... إِخْوَتِي الْأَعْزَاءَ .

وكما أخص بها جميع الأهل والأصدقاء وجميع الزملاء في الدراسة.

وإلى كل من قدم لي يد المساعدة من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة إليهم جميعاً أهدي ثمرة عملي

وصادق محبتي.

غربي وسيم

## شكر وعرفان

قال تعالى : " وإن شكرتم لأزيدنكم "، صدق الله العظيم  
نحمد الله أولا ودائما، ونشكره كثيرا الذي وفقنا إلى مانحن عليه الآن  
كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد العون من قريب أو  
بعيد ونسال المولى عز وجل أن نكون قد ساهمنا ولو بالقليل في إثراء  
الأبحاث المستقبلية بالمعلومات.

بداية نتقدم بالشكر الخاص إلى أستاذنا الفاضل " محمد فيصل مايدة"  
الذي تكرم بقبوله إشرافه لنا على إنجاز هذه الدراسة ، ولجهوده  
وتوجيهاته ونصائحه فضل كبير في إنجازها.

كما نتقدم بالشكر إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير بالوادي على تقديمهم التسهيلات والمساعدات التي  
قدموها لنا، وفي الأخير نتقدم بأحلى الشكرات إلى كل دفعة ماستر  
محاسبة وتدقيق سنة 2023.

## الملخص:

لقد هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية، وقد تم معالجة إشكالية الدراسة من خلال مختلف مكونات آليات حوكمة الشركات من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة، كما تم اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة الخارجية ضمن العوامل الداعمة لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

وتم تناول الدراسة الميدانية للموضوع من خلال تشخيص الواقع الحالي لحوكمة الشركات وأفاق تطبيقها وبيئة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية، وتحليل المحاور التي تم التطرق لها في الدراسة النظرية، ومعالجة الإشكالية باختبار فرضيات الدراسة، من خلال استبيان لتحليل آراء المجتمع المالي المساهم في التطبيق السليم لحوكمة الشركات حول دور آليات حوكمة الشركات وسياسات وإجراءات رقابة الجودة، ودعمها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية من خلال البرنامج الإحصائي SPSS V.25.

ولقد اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي والسرد التاريخي في دراسة الإطار النظري من خلال الدراسات السابقة والمقالات والكتب والأبحاث العلمية التي لها صلة بموضوع دراستنا، والمنهج التحليلي في الدراسة الميدانية والتي بلغت 100 عينة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى وجود ارتباط قوي بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين جودة المراجعة الخارجية، حيث تعمل آليات حوكمة الشركات من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجان المراجعة ورقابة الجودة للمراجعة الخارجية بتفاعل وتكامل، بحيث يؤدي كل طرف المهام والآليات المتوقعة منه في ظل حوكمة الشركات من أجل تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية.

**الكلمات المفتاحية:** حوكمة الشركات، آليات الحوكمة، المراجعة الخارجية، جودة المراجعة، رقابة الجودة.

## Summary:

This study aimed at analyzing the impact of corporate governance on the quality of external auditing, and the problem of the study was addressed through the various components of corporate governance mechanisms in terms of the tasks and responsibilities of the board of directors, and quality control policies and procedures for external auditing were adopted as part of the factors supporting the quality of auditing services. External.

The field study of the subject was dealt with by diagnosing the current reality of corporate governance and its application prospects and the professional practice environment of external auditing, analyzing the axes that were addressed in the theoretical study, and addressing the problem by testing the hypotheses of the study, through a questionnaire to analyze the opinions of the financial community contributing to the proper application of corporate governance about The role of corporate governance mechanisms, quality control policies and procedures, and their support in achieving the quality of external audit services through the statistical program SPSS V.25.

In our study, we relied on the descriptive approach and the historical narrative in studying the theoretical framework through previous studies, articles, books, and scientific research that are relevant to the subject of our study, and the analytical approach in the field study, which amounted to 100 samples.

This study concluded that there is a strong correlation between the proper application of corporate governance and the quality of external audit, as the corporate governance mechanisms of the board of directors, internal audit, audit committees and quality control of external audit work in interaction and integration, so that each party performs the tasks and mechanisms expected of it under the framework of corporate governance. Companies in order to achieve the quality of external audit services and the quality of financial reporting.

**Keywords:** corporate governance, governance mechanisms, external audit, audit quality, quality control.

## فهرس المحتويات

| الصفحة | العنوان                                                                       |
|--------|-------------------------------------------------------------------------------|
| -      | الإهداء                                                                       |
| -      | الشكر                                                                         |
| -      | الملخص                                                                        |
| I      | فهرس المحتويات                                                                |
| V      | فهرس الجداول                                                                  |
| VI     | فهرس الأشكال                                                                  |
| VII    | قائمة الملاحق                                                                 |
| VIII   | قائمة الاختصارات والرموز                                                      |
| أ - ح  | المقدمة                                                                       |
|        | <b>الفصل الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات</b>                               |
| 09     | تمهيد الفصل                                                                   |
| 10     | المبحث الأول: مفاهيم أولية حول حوكمة الشركات                                  |
| 10     | المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات ودوافع ظهورها                                |
| 10     | أولا: نشأة حوكمة الشركات                                                      |
| 11     | ثانيا : دوافع نشأة حوكمة الشركات                                              |
| 11     | ثالثا : من أسباب الاهتمام المتزايد بحوكمة الشركات                             |
| 12     | رابعا: تعتبر العناصر الآتية من دوافع ظهور حوكمة الشركات كمصطلح وكنظام للإدارة |
| 12     | خامسا : من العوامل التي جعلت الحاجة إلى حوكمة الشركات ملحة وضرورية نجد        |
| 13     | المطلب الثاني: طبيعة حوكمة الشركات                                            |
| 13     | أولا : مفهوم حوكمة الشركات                                                    |
| 14     | ثانيا : خصائص وأهمية حوكمة الشركات                                            |
| 16     | ثالثا : أهداف حوكمة الشركات                                                   |
| 19     | المطلب الثالث: مجال تطبيق الحوكمة في الشركات                                  |
| 19     | أولا : الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة                                         |
| 21     | ثانيا : محددات تطبيق الحوكمة                                                  |
| 24     | ثالثا : مقومات تطبيق حوكمة الشركات                                            |
| 25     | <b>المبحث الثاني: المبادئ الأساسية التي تضبط حوكمة الشركات</b>                |
| 25     | المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات                                             |
| 26     | أولا : مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية                                |
| 31     | ثانيا: مبادئ معهد التمويل الدولي                                              |

|    |                                                                         |
|----|-------------------------------------------------------------------------|
| 31 | ثالثا : لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية                             |
| 33 | المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات                                      |
| 33 | أولا: مفهوم آليات حوكمة الشركات                                         |
| 37 | ثانيا : الآليات الداخلية للحوكمة                                        |
| 39 | ثالثا : الآليات الخارجية لحوكمة الشركات                                 |
| 40 | المطلب الثالث: ركائز حوكمة الشركات                                      |
| 40 | أولا : السلوك الأخلاقي                                                  |
| 40 | ثانيا : الرقابة والمساءلة                                               |
| 41 | ثالثا : إدارة المخاطر                                                   |
| 42 | <b>المبحث الثالث: تجارب الدول في تطبيق حوكمة الشركات</b>                |
| 42 | المطلب الأول: تجربة بريطانيا وأمريكا                                    |
| 42 | أولا : تجربة المملكة المتحدة                                            |
| 43 | ثانيا : تجربة الولايات المتحدة الأمريكية                                |
| 44 | المطلب الثاني: تجربة كندا وفرنسا                                        |
| 44 | أولا : تجربة كندا                                                       |
| 44 | ثانيا : تجربة فرنسا                                                     |
| 45 | المطلب الثالث: حوكمة المؤسسات في بعض الدول العربية                      |
| 45 | أولا: تجربة المملكة العربية السعودية                                    |
| 46 | ثانيا : تجربة الجزائر                                                   |
| 49 | خلاصة الفصل                                                             |
|    | <b>الفصل الثاني: حوكمة الشركات ومساهمتها على جودة المراجعة الخارجية</b> |
| 50 | تمهيد الفصل                                                             |
| 51 | <b>المبحث الأول: مفاهيم أولية حول المراجعة</b>                          |
| 51 | المطلب الأول: مدخل عام حول المراجعة                                     |
| 51 | أولا: لمحة تاريخية عن المراجعة                                          |
| 52 | ثانيا : تعريف المراجعة بوجه عام                                         |
| 53 | المطلب الثاني: تصنيفات المراجعة                                         |
| 54 | أولا : من زاوية الإلزام القانوني                                        |
| 54 | ثانيا : من زاوية مجال أو نطاق المراجعة                                  |
| 55 | ثالثا : من زاوية توقيت المراجعة                                         |
| 56 | رابعا : من زاوية مدى الفحص وحجم الاختبارات                              |
| 57 | خامسا : من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة                              |
| 58 | المطلب الثالث: ماهية المراجعة الخارجية ومعاييرها                        |

|    |                                                                         |
|----|-------------------------------------------------------------------------|
| 58 | أولا : تعريف المراجعة الخارجية وأهميتها                                 |
| 60 | ثانيا : معايير المراجعة الخارجية                                        |
| 65 | المبحث الثاني: مراحل تنفيذ عملية المراجعة الخارجية                      |
| 65 | المطلب الأول: الخطوات التمهيدية لعملية المراجعة وإعداد برنامج المراجعة  |
| 65 | أولا : الخطوات التمهيدية لعملية المراجعة                                |
| 69 | ثانيا : إعداد برنامج المراجعة                                           |
| 70 | المطلب الثاني: وسائل الحصول على أدلة الإثبات                            |
| 71 | أولا : الجرد الفعلي                                                     |
| 71 | ثانيا: المراجعة الحسابية                                                |
| 71 | ثالثا : المراجعة المستندية                                              |
| 72 | رابعا : المراجعة القياسية                                               |
| 72 | خامسا: المصادقات                                                        |
| 73 | سادسا: الاستفسارات                                                      |
| 73 | سابعا : المقاربات                                                       |
| 73 | المطلب الثالث: مراجعة عناصر القوائم المالية                             |
| 74 | أولا: التحقق من الأصول الثابتة                                          |
| 75 | ثانيا: التحقق من المخزونات                                              |
| 77 | ثالثا: التحقق من الحقوق والديون                                         |
| 78 | رابعا: التحقق من الأموال المملوكة                                       |
| 79 | خامسا: التحقق من النواتج و الأعباء                                      |
| 81 | المبحث الثالث: إسهامات حكومة الشركات على جودة المراجعة الخارجية         |
| 81 | المطلب الأول: حوكمة الشركات والمراجعة الخارجية                          |
| 81 | أولا : علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة الشركات                           |
| 82 | ثانيا: آليات دعم المراجعة الخارجية لحوكمة الشركات                       |
| 85 | المطلب الثاني: حوكمة الشركات وتأثيرها على جودة المراجعة الخارجية        |
| 85 | أولا: الآثار الحوكمية المترتبة على تحقيق جودة المراجعة الخارجية         |
| 86 | ثانيا: ماهية جودة المراجعة الخارجية                                     |
| 89 | المطلب الثالث: دور حوكمة الشركات في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية |
| 89 | أولا: تقارير مراجعة حسابات نظيفة                                        |
| 89 | ثانيا : الرفع من كفاءة مراجعي الحسابات                                  |
| 90 | ثالثا : مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش والتقرير عنه                     |
| 91 | رابعا : التقليل من فجوة التوقعات                                        |
| 92 | خلاصة الفصل                                                             |

|     | الفصل الثالث: الدراسة الميدانية                                           |
|-----|---------------------------------------------------------------------------|
| 93  | تمهيد الفصل                                                               |
| 94  | المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة                                     |
| 94  | المطلب الأول: بيانات الدراسة                                              |
| 94  | أولا : البيانات الثانوية                                                  |
| 94  | ثانيا : البيانات الأولية                                                  |
| 94  | المطلب الثاني: قائمة الاستبيان                                            |
| 94  | أولا : إعداد قائمة الاستبيان                                              |
| 95  | ثانيا : هيكل الاستبيان                                                    |
| 96  | ثالثا : معالجة الاستبيان                                                  |
| 97  | المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدوده                                       |
| 97  | أولا :مجتمع الدراسة                                                       |
| 97  | ثانيا :عينة الدراسة                                                       |
| 98  | ثالثا : حدود الدراسة                                                      |
| 99  | المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة                                        |
| 99  | المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة                                       |
| 100 | أولا : خصائص العينة من حيث الفئة العمرية                                  |
| 101 | ثانيا : خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي                                 |
| 102 | ثالثا : خصائص العينة من حيث المهنة                                        |
| 103 | رابعا : خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية                                |
| 104 | المطلب الثاني: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان |
| 104 | أولا : إختبار ثبات وصدق العينة                                            |
| 106 | ثانيا : التحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان                                 |
| 113 | خلاصة الفصل                                                               |
| 114 | خاتمة عامة                                                                |
| 118 | قائمة المصادر والمراجع                                                    |
| 123 | الملاحق                                                                   |

## فهرس الجداول

| الرقم | عنوان الجدول                                                                                      | الصفحة |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 1     | مقياس ليكارت الخماسي                                                                              | 95     |
| 2     | محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور                                                         | 96     |
| 3     | الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان                                                              | 97     |
| 4     | توزيع عينة الدراسة حسب الجنس                                                                      | 99     |
| 5     | توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية                                                              | 100    |
| 6     | توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي                                                         | 101    |
| 7     | توزيع عينة الدراسة من ناحية المهنة                                                                | 102    |
| 8     | توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية                                                             | 103    |
| 9     | توزيع معامل ألفا كوناخ ومعامل الصدق                                                               | 104    |
| 10    | مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي                                                                 | 106    |
| 11    | نتائج آراء عينة الدراسة حول عملية المراجعة الخارجية ومسؤوليات المراجع الخارجي                     | 107    |
| 12    | نتائج آراء عينة الدراسة حول الاجراءات التي يجب أن تقوم بها المؤسسة الجزائرية لتفعيل حوكمة الشركات | 109    |
| 13    | نتائج آراء عينة الدراسة حول حوكمة الشركات ودورها على جودة أداء وفعالية المراجع الخارجي            | 111    |

## فهرس الأشكال

| الرقم | عنوان الشكل                                            | الصفحة |
|-------|--------------------------------------------------------|--------|
| 01    | خصائص حوكمة الشركات                                    | 15     |
| 02    | المسؤوليات والواجبات والمهام الخاصة بالأطراف ذات الصلة | 18     |
| 03    | الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات                   | 21     |
| 04    | المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات             | 23     |
| 05    | آليات حوكمة الشركات                                    | 36     |
| 06    | ركائز حوكمة الشركات                                    | 41     |
| 07    | معايير إعداد تقارير المراجعة                           | 64     |
| 08    | الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان                   | 97     |
| 09    | تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس                           | 99     |
| 10    | تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية                   | 100    |
| 11    | يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي                    | 101    |
| 12    | يمثل عينة الدراسة حسب المهنة                           | 102    |
| 13    | يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية                   | 103    |
| 14    | توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ                          | 104    |
| 15    | توزيع معامل الصدق                                      | 105    |

## قائمة الملاحق

| الصفحة | عنوان الملحق           | الرقم          |
|--------|------------------------|----------------|
| 123    | الاستبيان              | الملحق رقم (1) |
| 126    | نتائج برنامج (sbss 25) | الملحق رقم (2) |

## قائمة الاختصارات

| الرمز | الدلالة باللغة الأجنبية                                | الدلالة باللغة العربية               |
|-------|--------------------------------------------------------|--------------------------------------|
| COSO  | committee of sponsoring organizations                  | لجنة رعاية المؤسسات                  |
| AICPA | American Institute of Certified Public Accountants     | المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين |
| IAASB | International Auditing and Assurance Standards Board   | مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي   |
| OECD  | Organization for Economic Co-operation and Development | منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية     |
| IFC   | International Finance Corporation                      | مؤسسة التمويل الدولية                |
| FRC   | Financial Reporting Board                              | مجلس التقارير المالية                |
| GCGF  | Global Corporate Governance Forum                      | المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات      |
| IFAC  | International Federation of Accountants                | الاتحاد الدولي للمحاسبين             |
| FIFO  | First Inside,first outside                             | طريقة الداخل أولاً الخارج أولاً      |

المقدمة العامة

## ✓ تمهيد :

تواجه مهنة مراجع الحسابات خلال السنوات الأخيرة تحديات على نطاق واسع نتيجة تزايد الشكوك بفقدانها المسؤولية و المصدقية وثقة من حولها من المستخدمين والمساهمين والرأي العام بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة و الانهيارات التي حدثت في عدد من الدول، أن من أهم أسباب انهيار الشركات هو الفساد الإداري و المحاسبي بصفة عامة و الفساد المالي بصفة خاصة، وافتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة و كذلك اختلال هياكل التمويل و عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لسداد الالتزامات المستحقة عليها والشفافية بجانب إظهار معلومات محاسبية لحقيقة الأوضاع المالية للشركة، لذا كان لزاما على إدارات الشركات أن تتبنى مسؤوليتها تجاه مواجهة الخطر. وقد نادى الكثير من المحاسبين والمحللين الماليين للمؤسسات و المنظمات الأجنبية والدولية والمحلية على وجه الخصوص باتخاذ استراتيجيات لمواجهة مثل هذه الأزمات فكان موضوع حوكمة الشركات من المواضيع الهامة التي يجب أن تتبناها تلك الشركات بمختلف آلياتها، لضمان جودة أداء المراجعة الخارجية و صحة ومصدقية قوائمها المالية.

## ✓ إشكالية الدراسة :

إن إشكالية الدراسة تتمحور أساسا حول تأثير حوكمة الشركات من خلال آلياتها المختلفة ودورها الإشرافي والرقابي المطلوب من مراجع الحسابات ومدى قدرته في تحقيق التكامل بين معايير جودة الأداء المهني المتمثلة في الإفصاح المحاسبي والشفافية والعدالة والمسؤولية ومبادئ حوكمة الشركات وآلياتها وبالشكل الذي ينعكس في تحسين جودة وفاعلية أدائه، وبالتالي فإن السؤال الرئيسي لهذه الدراسة يمكن طرحه بالصيغة التالية :

"ما مدى تأثير حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية؟".

يقودنا هذا السؤال الرئيسي إلى طرح جملة من التساؤلات الفرعية كما يلي :

- هل التطبيق السليم لحوكمة الشركات يؤثر على المراجع الخارجي عند أدائه لمهمة المراجعة الخارجية؟
- ما هي وجهات نظر المراجعين الخارجيين بشأن تأثير آليات حوكمة الشركات على عملية المراجعة الخارجية؟

## ✓ فرضيات الدراسة :

و كإجابة مبدئية على الأسئلة الفرعية السابقة الذكر نقترح الفرضية الرئيسية التالية :

"إن تحقيق التطبيق السليم لحوكمة الشركات من خلال مختلف قواعدها وآلياتها بما يتوافق مع متطلبات جميع الفئات المستفيدة منها ، ينعكس أثرها على تحسين جودة المراجعة الخارجية".

وعلى ضوء الفرضية الرئيسية للدراسة، يمكن إدراج جملة من الفرضيات الفرعية هي :

- التطبيق السليم لحوكمة الشركات يساعد المراجع الخارجي في أداء مهمة المراجعة الخارجية التي تزيد من جودة تقاريره حول أداء المؤسسة.
- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول تأثير حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية.

## ✓ أهمية الدراسة :

- تسليط الضوء على المراجعة الخارجية والأهمية المرجوة من حوكمة الشركات تجاهها.
- ندرة البحوث التطبيقية التي أجريت في مجال العلاقة بين حوكمة الشركات و بين المراجعة الخارجية.

## ✓ أهداف الدراسة :

- إزاحة الغموض عن مفهوم حوكمة الشركات وتوضيح معاييرها ومبادئها ومتطلباتها.
- إبراز دور حوكمة الشركات في تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية.
- دراسة آراء أهل الاختصاص من المهنيين والأكاديميين فيما يخص دور حوكمة الشركات في التأثير على جودة أداء المراجعة الخارجية.

## ✓ أسباب اختيار الموضوع :

- الاهتمام الشخصي والرغبة في دراسة الموضوع وارتباطه بالتخصص.
- الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية.
- الرغبة في زيادة المراجع المتعلقة بهذا الموضوع.
- محاولة كشف العلاقة بين حوكمة الشركات و المراجعة الخارجية في ظل التطورات الحاضرة.

## ✓ صعوبات الدراسة :

- عدم تواجد وتوفر المراجع الكافية.
- عدم تجاوب عينة الدراسة مع الاستبيان وعدم جديتهم مع طول مدة الاجابة والاسترداد
- قلة الدراسات الاكاديمية المتخصصة التي تناولت هذا الموضوع .

## ✓ الدراسات السابقة :

### 1. دراسة (زبير سعداني 2021):

بعنوان: دور حوكمة الشركات في تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس، أطروحة دكتوراه في علوم التصرف، تخصص مالية، جامعة صفاقس.

هدفت هذه الدراسة لبحث موضوع حوكمة الشركات وتأثير آلياتها إضافة إلى معايير رقابة الجودة للمراجعة في ظل المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر وتونس، حيث تم تصميم استبيان لتحليل آراء المجتمع المالي المساهم في التطبيق السليم لحوكمة الشركات حول دور آليات حوكمة الشركات وسياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها في تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية في كل من الدولتين.

حيث تم تصميم استبيان وجه إلى عينتين من الدراسة من المراجعين الخارجيين والمجتمع المالي، وخلصت الدراسة إلى أنه يجب تحسين دور وفعالية كل من الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات، مع تفعيل دور الرقابة على جودة المراجعة في تدعيم ممارسة المراجعة الخارجية وجودتها.

## 2. دراسة (عبد الباسط مداح 2018):

بعنوان: أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات، دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية بالمسيلة، وهي عبارة عن أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص مالية محاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة.

هدفت هذه الأطروحة إلى البحث في أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات بالتطبيق على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، وتم استخدام أسلوب الاستبيان لاختبار صحة فرضيات الدراسة، حيث وجه الاستبيان لعينة مكونة من ثمانية مؤسسات اقتصادية، وقد تبين أن المعلومات المحاسبية تعد بمثابة الأساس الذي تبنى عليه المخرجات المحاسبية التي يعتمد عليها أصحاب المصلحة بالمؤسسات الاقتصادية عند اتخاذهم للقرارات.

حيث تكمن أهداف الدراسة إلى ما يلي:

- إبراز أهمية تطبيق حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية الجزائرية.
- التأكيد على ضرورة تطبيق حوكمة الشركات لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.
- توضيح مظاهر الفساد المالي ذات الخلفية المحاسبية.
- تحديد العلاقة بين المعلومة المحاسبية ومختلف مظاهر الفساد المالي.
- تساهم حوكمة الشركات في وضع إطار عام يسهل من خلاله تبني معايير الشفافية الدولية والوضوح والدقة في الممارسات المالية.
- يعتبر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات كأداة تسهل عملية الكشف عن مختلف مظاهر الفساد المالي.
- تعمل المؤسسات الاقتصادية في صنع القرارات على استخدام المعلومات المالية ذات الجودة، وهذا للوصول إلى نتائج أفضل في مختلف نشاطاتها المتعلقة بالتخطيط، الرقابة، التمويل، الاستثمار، تقييم المواقف المالية للعملاء، وكذا تصحيح الانحرافات المالية التي قد تقع.

## 3. دراسة (بلجودي سمية 2017) :

بعنوان : أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المالية، دراسة ميدانية لشركة الحضنة بالمسيلة، وهي عبارة عن مذكرة الماستر في علوم التدقيق ومراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- الوقوف على الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات.

-التعرف على إيجابيات حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في الحصول على معلومات مالية ذات جودة ومصداقية عالية، بغرض إعادة الثقة فيها .

- عرض آليات حوكمة الشركات لما تلعبه من دور هام في تحقيق جودة المعلومات المالية.

- الوقوف على واقع الحوكمة في القطاع العمومي (شركة مطاحن الحضنة بالمسيلة).

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة، نذكر ما يلي:

-تطبيق حوكمة الشركات يحقق مزايا مختلفة، يمكن أن تحل العديد من المشاكل التي تواجه الشركات بشكل عام، وبشكل خاص المشاكل المالية، وأهمها فقدان الثقة والمصداقية في المعلومات المالية والمحاسبية.

حيث أظهرت هذه الدراسة مدى علاقة حوكمة المؤسسات بالمحاسبة ومخرجات النظام المحاسبي، على خلاف تلك المؤسسات التي لا تطبق الحوكمة، نجد أن معلوماتها المالية أقل جودة، وذلك راجع لعدم التزامها بتكوين لجان المراجعة كأحد أدوات حوكمة الشركات، وأظهرت كذلك الدور الإيجابي الذي يمكن أن تلعبه الحوكمة من خلال آلياتها والمساهمة في تحقيق الشفافية وإضفاء المصداقية على المعلومات المالية والمحاسبية للمؤسسات، وتوفير المعلومات ذات الجودة عالية حتى يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

#### 4. دراسة (خليدة عاي 2016) :

بعنوان: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر .

هدفت هذه الدراسة لبحث موضوع حوكمة الشركات وتأثير آلياتها إضافة إلى معايير رقابة الجودة للمراجعة في ظل المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية، وخلصت الدراسة إلى أنه يجب تحسين دور وفعالية كل من الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات، مع تفعيل دور الرقابة على جودة المراجعة في تدعيم ممارسة المراجعة الخارجية وجودتها.

#### 5. دراسة (قرواني أسامة 2015) :

بعنوان : أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المالية والإفصاح المحاسبي،دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية لولايي ورقلة وغرداية ، وهي عبارة عن مذكرة الماستر في علوم التسيير والعلوم التجارية جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثير قواعد حوكمة الشركات على كل من جودة المعلومات المالية والإفصاح المحاسبي، وتم استخدام أسلوب الاستبيان لاختبار صحة فرضيات الدراسة، حيث وجه الاستبيان لعينة مكونة من ثلاث مؤسسات صناعية لولايي ورقلة وغرداية فلقد توصلت هذه الدراسة إلى أن لحوكمة الشركات دور فعال في تحقيق معلومات مالية ذات جودة، في حين أنه لم يتمكن مستوى الحوكمة المعمول به في المؤسسات مجتمع الدراسة من توفير مقومات فعالة للإفصاح المحاسبي.

ومن خلال دراسة حالة لعينة من الموظفين لثلاث مؤسسات صناعية مختلفة من حاسي مسعود، حيث أن هذه الدراسة تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الوقوف على الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات.
- التعرف على الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج نوجز أهمها فيما يلي:

- توجد علاقة طردية قوية بين حوكمة الشركات وجودة المعلومات المالية بحيث تعمل مؤسسات عينة الدراسة على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بمستوى محدود وذلك من خلال عدم توفر هيكل تنظيمي فعال يضبط مختلف جوانب الحوكمة ، وكذا عدم توفر قوانين واضحة تحدد المسؤوليات.

فعلى الرغم من أن الجزائر تبنت المعايير المحاسبية الدولية المعروفة بجودة المعلومات المالية التي تقدمها القوائم المالية التي تنتجها، إلا أن ذلك غير كافٍ إن لم تتبعها مجموعة من الإجراءات تخص الآليات المحاسبية، وهذا ما يساعد على تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يعتبر من أهم مبادئ حوكمة الشركات.

## 6. دراسة (زلاسي رياض 2012) :

بعنوان : إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية لشركة أليانس للتأمينات الجزائرية، وهي عبارة عن مذكرة الماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

حاولت هذه الدراسة إبراز إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المالية، وكيفية الاستفادة منها في حل العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات بشكل عام، وبشكل خاص المشاكل المالية، وأهمها فقدان الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسات، وهذا من خلال استخدام آليات حوكمة المؤسسات والتي من أهمها المراجعة الداخلية، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية، بحيث تتعدد الأبعاد المحاسبية لحوكمة المؤسسات، ومنها تحقيق الرقابة المحاسبية، تطوير وتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وتزايد دور المراجعة الداخلية والخارجية، وضرورة وجود لجان المراجعة وتحقيق الإفصاح والشفافية.

ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، نجد:

-تطبيق حوكمة المؤسسات يحقق مزايا مختلفة يمكن أن تحل العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات بشكل عام، وبشكل خاص المشاكل المالية وأهمها فقدان الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية.

- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

ومن خلال هذه الدراسة يتضح أنه توجد علاقة وثيقة بين حوكمة المؤسسات والمعلومات المالية ومستوى جودتها، بحيث أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة، وهذا بدوره ينعكس على مستوى جودة المعلومات، فقد تبين لنا من خلال هذه الدراسة أن تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يساعد على وجود نظام محاسبي فعال يراعي مصلحة كافة أصحاب المصالح، وتتميز الشركات التي تطبق حوكمة الشركات بمعلومات مالية أكثر جودة من المعلومات المالية للشركات التي لا تطبق حوكمة الشركات، وإن الإفصاح المحاسبي الحالي المندرجة بهذه الشركة غير كافيا لضمان التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وتتأثر أسعار أسهم هذه الشركة المطبقة لحوكمة الشركات بنتائج أدائها المرتفعة، ولا تلتزم هذه الشركة بتكوين لجان المراجعة كأداة من أدوات حوكمة الشركات.

إذ تكمن أهمية حوكمة المؤسسات في زيادة المصداقية ورفع الثقة في مخرجات النظام المحاسبي، خاصة في ظل تبني الجزائر نظام محاسبي مالي الذي يهدف إلى زيادة جودة وشفافية المعلومات المالية وتطوير الإفصاح المحاسبي من أجل حماية المستثمرين والمقرضين.

#### ✓ التعقيب على الدراسات السابقة:

من خلال الدراسات السابقة التي تم عرضها يتضح أنها قد تعددت من حيث أوجه التشابه والاختلاف في متغيرات الدراسة وهذا باختلاف الهدف الذي تسعى إليه موضوعاتها وكذا البيئة التي تمت فيها، وقد أفادتني في صياغة إشكالية الدراسة، بناء خطة الفصول، تحديد المنهج المناسب للدراسة، أدوات جمع البيانات.

#### ✓ الإطار الزمني والمكاني :

- **الإطار الزمني:** لقد تم تحديد المجال الزمني لإجراء دراستنا ضمن المجال الزمني الممتد من شهر فيفري إلى غاية ماي لسنة 2023.

- **الإطار المكاني:** لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في بعض الشركات وبعض مكاتب محافضي الحسابات والأساتذة الناشطين في هذا المجال بولاية الوادي.

## ✓ المنهج المتبع والأدوات المستخدمة:

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات المتبناة، اعتمدنا المنهج الوصفي والسرد التاريخي لتطور مهنة مراجع الحسابات وحوكمة الشركات، إضافة إلى المنهج التحليلي باستخدام الأساليب الإحصائية في الجانب التطبيقي للدراسة.

ومن خلال توزيع الإستبانة على المؤسسات الاقتصادية ومكاتب محافضي الحسابات وبعض الأساتذة المندرجين تحت التخصص، حيث قمنا بالإطلاع على الكتب، المقالات، الوثائق الرسمية وكل ما له صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعنا من أجل تعزيز فهمه.

ولقد استخدمنا برامج إحصائية وتتمثل في (Excel نسخة 2010) و(SPSS نسخة 25) والذي ساعدنا في عملية التحليل وتحديد درجة الارتباط بين المتغيرين.

## ✓ هيكل البحث:

انطلاقاً من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية ولاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول:

بدأنا بالفصل الأول والذي يعتبر نقطة بداية للدراسة والمتمثل في الإطار العام لحوكمة الشركات، وقسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، فالمبحث الأول يتضمن مفاهيم أولية حول حوكمة الشركات، ويتمثل المبحث الثاني في المبادئ الأساسية التي تضبط حوكمة الشركات، أما المبحث الثالث والأخير فتطرقنا إلى تجارب الدول في تطبيق حوكمة الشركات.

أما الفصل الثاني المتعلق بحوكمة الشركات ومساهمتها على جودة المراجعة الخارجية حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث، حيث يعالج المبحث الأول مفاهيم أولية حول المراجعة، بينما المبحث الثاني تناولنا فيه مراحل تنفيذ عملية المراجعة الخارجية، وتطرقنا من خلال المبحث الأخير إلى إسهامات حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية.

وتضمن الفصل الثالث دراسة ميدانية حاولنا من خلالها إبراز تأثير حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية، وذلك من خلال الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في هذه الدراسة، من خلال تحليلنا للبيانات والمعلومات المتحصل عليها عن طريق الاستمارات الموزعة على محافضي الحسابات، مراجعي ومديري الشركات الاقتصادية وعلى بعض الأساتذة الذين يندرجون تحت هذا التخصص.

وفي الأخير توصلنا إلى خاتمة عامة والمتضمنة مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بموضوع الدراسة.

المفصل الأول

الإطار العام

لمجموعة الشركات

## تمهيد

تعتبر المؤسسة عصب أساسي في النظام الاقتصادي نتيجة للدور الذي تلعبه في بناء الاقتصاد الوطني، وبالتالي فإن اقتصاد أي دولة يقاس بمؤشر أداء وقواعد تسيير المؤسسة فيه.

ففي ظل الأوضاع التي تعرفها الشركات الكبرى اثر ما أحدثته الأزمة المالية العالمية زادت حدة الانتقادات الموجهة لأداء الشركات وإدارتها التنفيذية ومجالس الإدارات والإدارات العليا، مما جعل من الضروري التفكير في حل يضمن نجاح الشركات ويحمي أموال المساهمين ألا وهو نظام مطبق في العديد من الدول المتقدمة والنامية وهو ما يعرف بمصطلح حوكمة الشركات.

وللإلمام أكثر بالموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

**المبحث الأول:** مفاهيم أولية حول حوكمة الشركات، وفي هذا المبحث سنحاول التطرق إلى نشأة حوكمة الشركات وأهم دوافع ظهورها ، وكذا التعرف على مختلف المفاهيم التي تقوم عليها وتوضح أهميتها ومن ثم مجال تطبيقها في الشركات.

**المبحث الثاني:** المبادئ الأساسية التي تضبط حوكمة الشركات في هذا المبحث سنحاول التعرض لأهم المبادئ والأسس التي يرتكز عليها نظام حوكمة الشركات.

**المبحث الثالث:** ممارسات الدول الحوكمة الشركات من خلال هذا المبحث الأخير سنتطرق إلى تجارب بعض دول العالم في تطبيق الحوكمة الشركات.

## المبحث الأول : مفاهيم أولية حول حوكمة الشركات :

تعد حوكمة الشركات (corporate governance) من أبرز وأهم الموضوعات في المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية، وقد تعاضم الاهتمام بهذا الموضوع في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال السنوات الماضية وخاصة بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في العديد من الشركات والتي فجرها الفساد المالي وسوء الإدارة ولافتقارها للرقابة والخبرة والمهارة.

### المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات ودوافع ظهورها :

#### ➤ أولاً: نشأة حوكمة الشركات

نشأ مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة وما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة المؤسسة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، هذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في المؤسسات ففي عام 1976 قام كل من ( Meckling Jensen and ) بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، أما في عام 1987 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (coso) المعروفة باسم تريداوي، والتي أصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وقد كانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، فيما أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (Cadbury) في ديسمبر سنة 1992 تقريرها والمشكل من قبل مجلس التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان "الأبعاد المالية لحوكمة المؤسسات" (the financial Aspects of Corporate Governance) . ولقد أخذت حوكمة الشركات بعد آخر بعد حدوث للأزمات المالية والفضائح المالية في كبرى المؤسسات الأمريكية في نهاية عام 2001، وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OCED) سنة 1999 بعنوان "مبادئ حوكمة الشركات" وهو أول اعتراف دولي رسمي لذلك المفهوم<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> حساني رقية وآخرون، دور تطبيق آليات حوكمة الشركات في التقليل من الفساد المالي والإداري، مداخلة بملتقى الوطني الأول آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06، 07 ماي 2012، ص4.

## ➤ ثانيا : دوافع نشأة حوكمة الشركات :

توجد عدة دوافع ارتبطت بالمناخ الاقتصادي في الدول الغربية ساهمت في خروج مفهوم حوكمة الشركات نذكر منها:

أ- انفجار الأزمة المالية الآسيوية سنة 1997 التي يمكن اعتبارها أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم نشاط العمال والعلاقات فيما بين منشآت العمال والحكومة ، قد كانت المشاكل العديدة التي برزت إلى المقدمة أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين والأقارب والأصدقاء، وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الجل في نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور وإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبة مبتكرة.

ب- تصاعد قضايا الفساد في كبرى الشركات الأمريكية مثل شركتي " Worldcom و "Enron" في الولايات المتحدة سنة 2001 حيث أن القوائم المالية لهذه الشركات كانت لا تعتبر عن الواقع الفعلي لها وذلك بالتواطؤ مع الشركات العالمية الخاصة بالمراجعة و المحاسبة وهو ما يجعل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تصدر مجموعة من الإرشادات في شأن حوكمة المؤسسات بشكل عام.

ج- ممارسات الشركات متعددة الجنسيات : ازدادت جراء هذه الممارسات حدة الدعوة إلى حوكمة الشركات ، فهي تقوم بالاستحواذ والاندماج بين الشركات من أجل السيطرة على الأسواق العالمية، ورغم وجود الآلاف من الشركات متعددة الجنسيات فإن هناك 100 شركة فقط هي التي تسيطر على مقدرات التجارة الخارجية على مستوى العالم من خلال ممارساتها الاحتكارية.

د- ضعف نوعية المعلومات : وهو ما يؤدي إلى منع الإشراف والرقابة وانتشار الفساد وانعدام الثقة<sup>1</sup>.

## ➤ ثالثا : من أسباب الاهتمام المتزايد بحوكمة الشركات:

1 التحول إلى نظام اقتصاد السوق.

2 تحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي.

3- تزايد انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود.

<sup>1</sup> - العايدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2016، ص14.

➤ رابعا: تعتبر العناصر الآتية من دوافع ظهور حوكمة الشركات كمصطلح وكنظام للإدارة : <sup>1</sup>

- 1 - الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة.
- 2- زيادة وعي مسؤولي الإدارة وأصحاب المصالح بإجراءات الحوكمة.
- 3- إيجاد الهيكل الذي يحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيقه.
- 4- المساعدة على رفع درجة الثقة مع تحقيق المزيد من الاستقرار المالي.
- 5- ضمان الحصول على معاملة عادلة لجميع المساهمين.
- 6- تمكين الشركات من الحصول على التمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين.
- 7- إمكانية مشاركة الدائنين والمقرضين والاضطلاع بدور المراقبين الخارجيين بالنسبة لأداء الشركات.

➤ خامسا : من العوامل التي جعلت الحاجة إلى حوكمة الشركات ملحة وضرورية نجد : <sup>2</sup>

- 1- اهتزاز الثقة في الأسواق حيث عانت معظم الأسواق من عمليات اهتزاز الثقة وفقدت معها آلاف المستثمرين وملايين العاملين وتضاعفت الخسائر مع الاختيارات المالية .
- 2 - الشعور بالانخداع والقهر وظهور إحساس غامض بمواجهة مؤامرة من طرف عدو ليس له قيم سوى النهب والسرقة والاستيلاء على حقوق الغير والتلاعب بأموال المساهمين في الشركات.
- 3- الشعور بالاكنتاب والإحباط الاستثماري وعدم القدرة على مواصلة عمليات الاستثمار بسبب فضائح مالية فائقة لا يتصورها العقل.
- 4- الانسحاب من سوق الاستثمار سواء المحلي أو العالمي الذي حدثت فيه الفضيحة وعدم الرغبة ولا القدرة على العودة إليه مهما كانت المكاسب مغرية.

<sup>1</sup>محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربي، القاهرة، الطبعة الأولى، مصر، 2005، ص13-14.

<sup>2</sup>محسن أحمد الخضيرى، مرجع سابق، ص16-17.

المطلب الثاني: طبيعة حوكمة الشركات :

➤ أولا : مفهوم حوكمة الشركات :

على المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين والأكاديميين لمفهوم حوكمة الشركات " Corporate Governance "، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل، وفيما يلي مجموعة من التعريفات المتعلقة بهذا المفهوم:<sup>1</sup>

- عرفت مؤسسة التمويل الدولي (IFC)، بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركة والتحكم في أعمالها، كما عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين.<sup>2</sup>

"هي نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها".

"هي مجموعة من القواعد والحوافز التي تهددي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين".

"هي مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (مثل حملة الأسهم، العمال، الدائنين، المواطنين من ناحية أخرى).<sup>3</sup>

من خلال التعريفات السابقة يتضح لنا أن هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات وهي:

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.
- تنظيم للعلاقة بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح .
- التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين.

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الجزائر ، 2008، ص 14- 15.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات مفاهيم ومبادئ، الدار الجامعية تانيس، مصر، 2007 2008، ص19.

<sup>3</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص15.

## ❖ حوكمة الشركات من المنظور الإسلامي :

لا يوجد نصٌّ صريح، يدل دلالة واضحة لمشروعية الحوكمة، لأن الحوكمة هي من المبادئ الإدارية الحديثة نسبياً، غير أن هذا لا يعني أن النصوص العامة لم تشمل في عمومها الحوكمة، حيث إن الله سبحانه وتعالى قد ائتمن العلماء على القيام بشرع الله عز وجل، وفيما يلي أبرز الأدلة التي يستطيع الباحث أن يستنبط منها مشروعية الحوكمة في شكلها الحديث:

قوله تعالى: ﴿وَلَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُم بَيْنَكُم بِالْبَاطِلِ وَتُدْلُوا بِهَا إِلَى الْحُكَّامِ لِتَأْكُلُوا فَرِيقًا مِّنْ أَمْوَالِ النَّاسِ بِالْإِثْمِ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ﴾<sup>1</sup>.

➤ ثانيا : خصائص وأهمية حوكمة الشركات :

### 1 - خصائص حوكمة الشركات :

الانضباط : إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.

الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.

الاستقلالية: لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوط.

المساءلة : إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.

المسؤولية : المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.

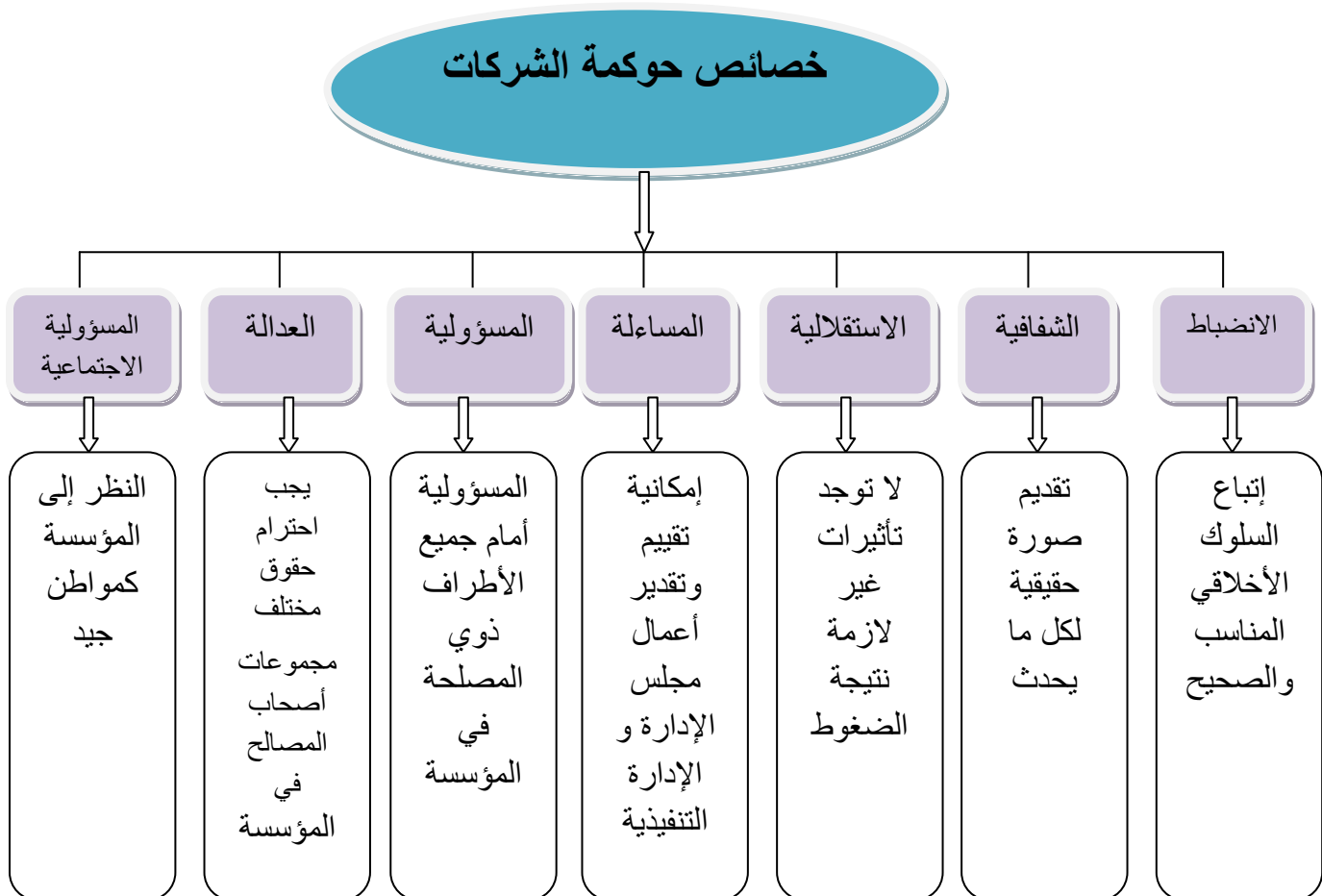
العدالة: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصالح في المؤسسة.

المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

<sup>1</sup>سورة البقرة، الآية 187-188

يمكن استخلاص خصائص حوكمة الشركات من الشكل الآتي :

الشكل (01): خصائص حوكمة الشركات



المصدر : طارق عبد العال حماد . حوكمة الشركات مرجع سابق، 2007-2008، ص 50.

## 2- أهمية حوكمة الشركات: يمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات فيما يلي <sup>1</sup>:

أ - التطبيق السليم لقواعد الحوكمة يحسن من أداء السهم وتعظيم الربحية، ويولد الثقة لدى المستثمرين وحملة الأسهم ويؤدي إلى زيادة قدرة المنظمات على المنافسة في الأجل الطويل نظرا لما تتمتع به هذه الشركات من الشفافية في معاملاتها وإجراءاتها المحاسبية، والمراجعة المالية في جميع عمليات الشركة بما يدعم ثقة المستثمرين.

ب . تعظيم ثروة الملاك وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، وخاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة، وحدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع لمستثمر رئيسي.

ج - توفير الحماية لأصحاب المصالح، والمحافظة على حقوق حملة الأسهم وخاصة الأقلية من حملة السهم.

د . يعتبر التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات أحد الحلول الممكنة لحل مشكل الوكالة وتخفيض تكاليفها.

هـ - تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي وتجنب الانزلاق في المشاكل المحاسبية والمالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد وتدارك حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو الأسواق المالية المحلية والعالمية والمساعدة في تحقيق استقرار الأسواق المالية والتنمية والاستقرار الاقتصادي.

و - لحوكمة الشركات أهمية كبيرة فهي تعمل على تحقيق التنمية الاقتصادية والقانونية والرفاهية الاجتماعية للاقتصاديات والمجتمعات. حيث يهتم القانونيين بآليات الحوكمة لأنها تعمل على الوفاء بحقوق الأطراف المتعددة والتي تضم حملة الأسهم ومجلس الإدارة والمديرين والعاملين والمقرضين والبنوك... الخ.

### ➤ ثالثا : أهداف حوكمة الشركات :

يرتكز هدف حوكمة الشركات على ثلاثة محاور بغض النظر عن البلد الذي تمارس فيه، وتتمثل في <sup>2</sup>:

أ . تسهيل وتنشيط أداء الأعمال التجارية من خلال إنشاء وصيانة نظام الحوافز الذي يشجع المديرين على تحقيق أقصى قدر من الكفاءة التشغيلية للشركة والعوائد على الموجودات والأرباح

الإنتاجية على المدى الطويل.

<sup>1</sup> ز لاسي رياض إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير ، تخصص مالية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2009، ص10.

<sup>2</sup> ابن عيشي عمار وعمري سامي تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية مداخله بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهائاته وأفاق، جامعة أم البواقي . 8 ديسمبر 2010، ص 5.

ب . تقييد إساءة استخدام السلطة من قبل المديرين على موارد الشركة، حيث أن هذه التجاوزات تأخذ شكل إساءة استخدام أصول الشركة (إساءة استخدام موارد الشركة لصالح فائدة أفراد أو الهدر الكبير لموارد الشركة وهذا ما يسمى "مشاكل الوكالة" والتي عموماً تكون نتيجة ميل المديرين لخدمة أنفسهم).

ج . توفير الوسائل اللازمة لمراقبة سلوك المديرين لضمان مساءلة الشركات وحماية أفضل لمصالح المستثمرين والمجتمع من استغلال السلطة من طرف المديرين التنفيذيين بالشركات.

. كما تعمل الحوكمة الجيدة على تحقيق العديد من الأهداف وأهمها <sup>1</sup> :

أ . تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية أمام المنافسة الأجنبية وزيادة قيمتها، حيث أن هذا

يؤدي إلى خلق حوافز للتطوير وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الإنتاجية.

ب . فرض الرقابة وتدعيم المساءلة المحاسبية للوحدات الاقتصادية وهذا يدعم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط الفساد.

ج . تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية والحصول على التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة.

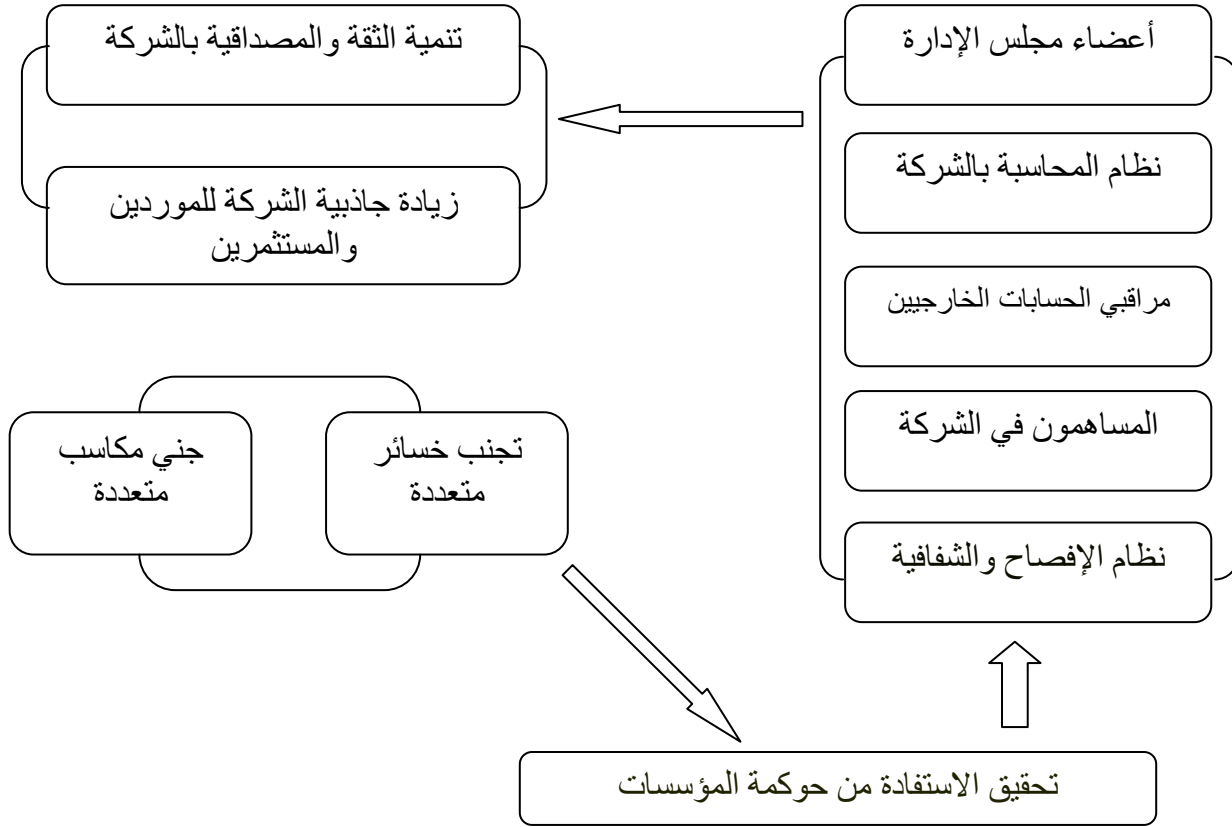
د . محاربة الفساد بكل صوره سواء كان الفساد مالياً أم محاسبياً أم إدارياً، وهذا يحقق الاستقرار والمصدقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي.

هـ . تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة.

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

<sup>1</sup> صديقي مسعود دريس ، خالد دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الإستثمار ، مداخله بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وأفاق جامعة أم البواقي - 87- 2010، ص 14.

الشكل رقم (2) :المسؤوليات والواجبات والمهام الخاصة بالأطراف ذات الصلة :



المصدر : هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق) جامعة العربي بن مهيدي . أم البواقي . الجزائر، 7 . 8 ديسمبر 2010، ص 9.

## المطلب الثالث : مجال تطبيق الحوكمة في الشركات :

### ➤ أولا : الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة :

يجب ملاحظة أن هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، والشكل التالي يوضح هذه الأطراف<sup>1</sup>:

#### 1- المساهمون :

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

#### 2- مجلس الإدارة:

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

أ . واجب العناية اللازمة (Duty Of Care) : ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظا وحذرا

وأن يبذل الجهد والحرص والعناية اللازمة في اتخاذ القرار، وأن يتوفر في الشركة إجراءات وأنظمة كافية وسليمة، وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة.

<sup>1</sup> محمد مصطفى، «سليمان مرجع سابق»، ص 17.

<sup>2</sup> ماجد إسماعيل أبو حمام أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، الجامعة الإسلامية غزة، مذكرة تخرج

ماجستير قسم المحاسبة والتمويل 2009، ص 38.

ب . واجب الإخلاص في العمل (Duty of Loyalty) : ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك.

### 3- الإدارة :

وهي المسئولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسئوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين و مجلس الإدارة، فهي حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم من يقومون بتنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الإدارة.

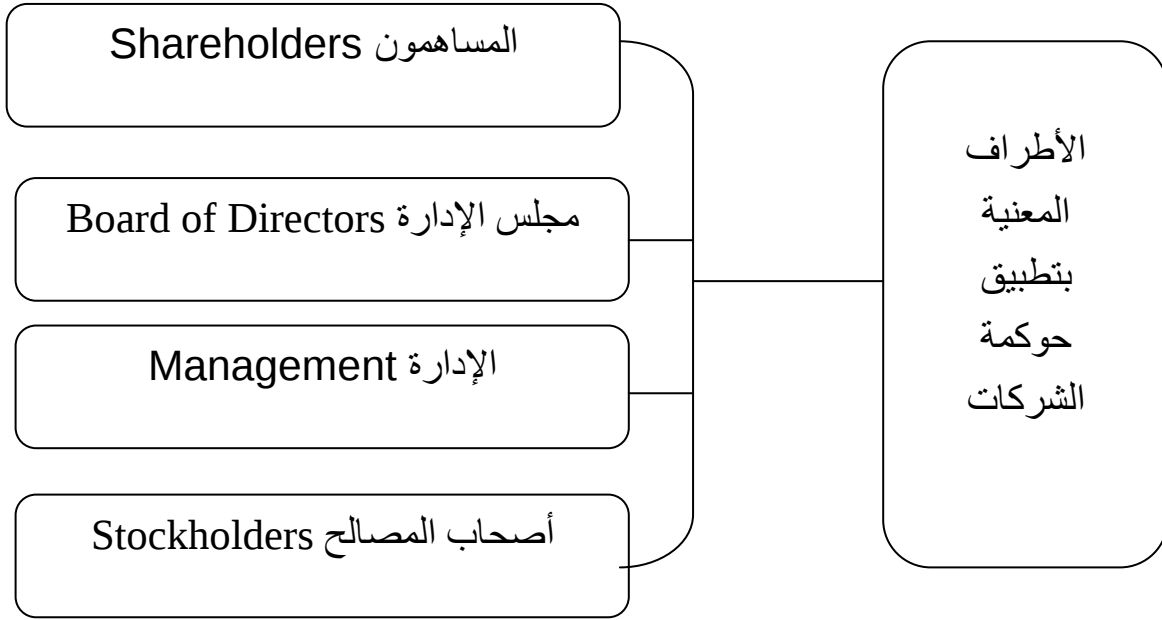
### 4- أصحاب المصالح :

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان.

ويتأثر مفهوم حوكمة المؤسسات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف وهذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة في الشركة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع و الخدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة ، فالعملاء هم الطرف الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة، والمورد من يبيع للشركة المواد الخام والسلع والخدمات الأخرى، أما الممولين وجميع الأطراف الممولة هي التي تمنح تسهيلات ائتمانية للشركة فينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهى الحرص والدقة، فالمعلومات المضللة للممولين قد تقطع خطوط التمويل مما يؤثر سلبا على التخطيط المستقبلي للشركة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص 18.

الشكل رقم (03) : الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات :



المصدر : من إعداد الطلبة، بناء على ماسبق.

➤ ثانيا : محددات تطبيق الحوكمة :

حتى تستفيد المؤسسة والدول من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات وفي حالة عدم توفر تلك العوامل، فإن تطبيق هذا المفهوم والحصول على مزاياه يعتبر أمرا مشكوكا فيه.

### 1- المحددات الخارجية :

إن وجود مثل هذه المحددات يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تساعد على حسن إدارة الشركة، وتشمل هذه المجموعة<sup>1</sup>.

أ- المناخ العام للاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدولة مثل القوانين والتشريعات والإجراءات المنظمة لسوق العمل والشركات.

<sup>1</sup> محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها (مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر)، دار الشروق، يونيو 2007، ص 6-7.

ب . تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس.

ج - كفاءة وجود القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات وكفاءة الأجهزة الرقابية في أحكام الرقابة على الشركات.

د - وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية.

هـ - وجود مؤسسات خاصة بالمهنة الحرة مثل مكاتب المحاماة والمكاتب الاستشارية المالية الاستثمارية.

## 2 المحددات الداخلية: هذه المحددات تتضمن <sup>1</sup>:

- القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وشكل القرارات داخل الشركة.

. توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل تخفيف التعارض بين مصالح هذه الأطراف.

- الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي.

- زيادة وتعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار.

- العمل على ضمان حقوق الأقلية وصغار المستثمرين.

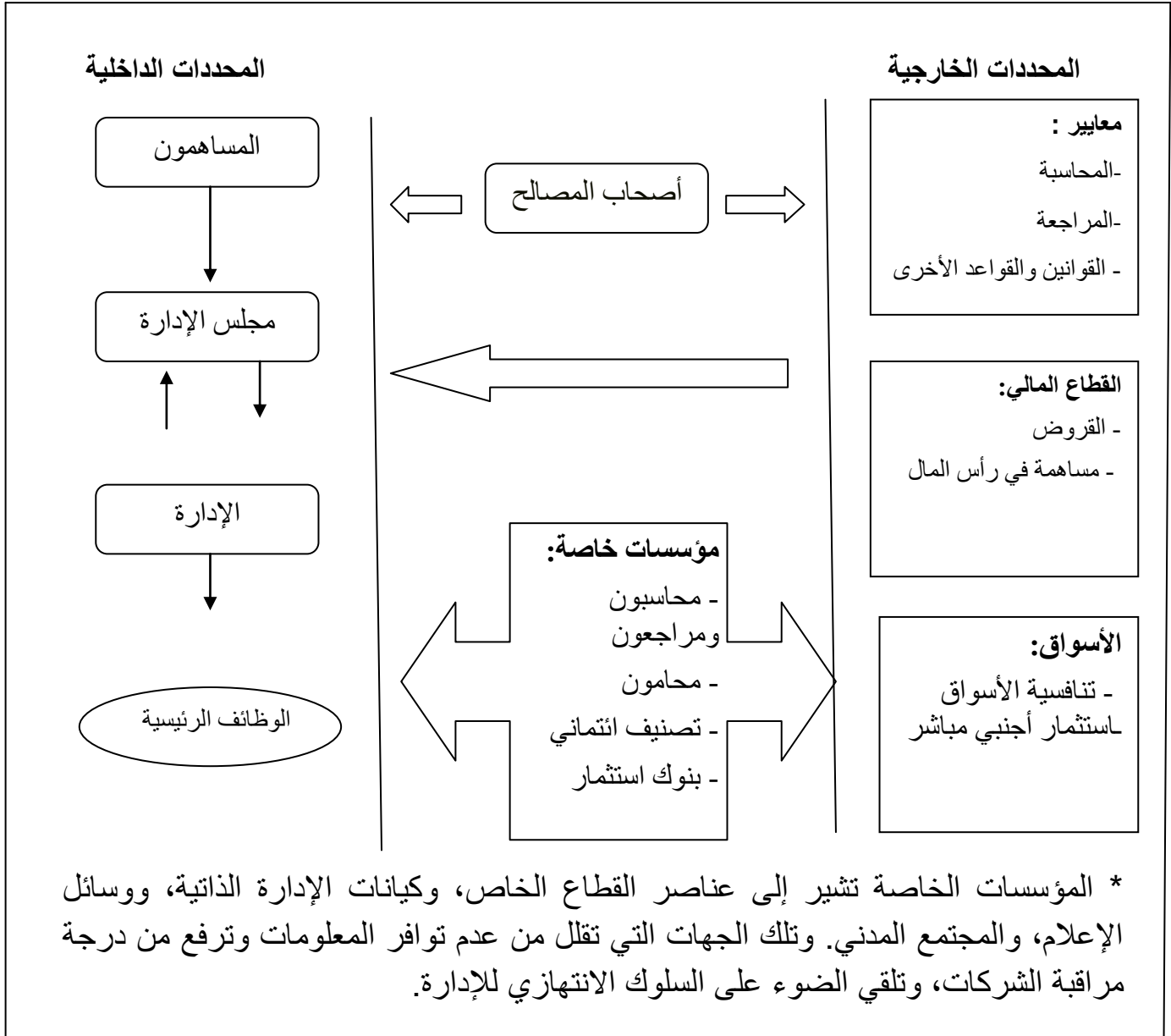
- العمل على دعم وتشجيع نمو القطاع الخاص، وخاصة قدرته التنافسية.

- مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها وتحقيق الأرباح.

- خلق فرص أكثر للعمل.

<sup>1</sup> منير إبراهيم هندی، حوكمة الشركات مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2011، ص 18 - 19.

الشكل رقم (04): يوضح المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات:



المصدر: A: Iskander, M. and N. Chamlou. (2002). **Corporate Governance**.

Framework for محمد حسن يوسف، مرجع سابق، ص 8.

### ➤ ثالثاً : مقومات تطبيق حوكمة الشركات :

لحوكمة الشركات أربعة مقومات أساسية هي<sup>1</sup> :

#### 1- الإطار القانوني:

والمستول عن تحديد حقوق المساهمين و اختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالشركة وبصفة خاصة المؤسسين والجمعية العمومية للمساهمين والمساهم الفرد ومجلس الإدارة ولجانه الرئيسية ومراقب الحسابات وكذا عقوبات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الاختصاصات كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهة الحكومية المنوط بها مراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة، ولا يجب أن يترك نظام الحوكمة بكامله للشركات واعتباره شأناً داخلياً لها، لأنه لن يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية ولن يحقق أهداف الحوكمة، فالرقابة الداخلية ليست صمام أمان من الغش والاحتيال في الشركات، خاصة وأنه توجد أدلة على الاتجار بقوانين مراقبة الشركات.

#### 2 الإطار المؤسسي :

وهو الإطار الذي يتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات، مثل الهيئة العامة لسوق المال والرقابة المالية للدولة والبنوك المركزية والهيئات الرقابية والهيئات غير الحكومية المساندة للشركات دون استهداف الربح كالجمعيات المهنية والعلمية المعنية والجمعيات الأهلية المعنية كجمعية حماية المستهلك وكذلك المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة والتصنيف الائتماني والتحليل المالي وشركات الوساطة في الأوراق المالية وغيرها، ولا يقل دور المؤسسات العلمية كالجامعات أهمية عن دور تلك المؤسسات إذ يقع عليها عبء تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها، وينبغي أن تقوم صالح الشركات والاقتصاد القومي عامة.

#### 3- الإطار التنظيمي:

يتضمن عنصرين هما : النظام الأساسي للشركة والهيكل التنظيمي لها موضعاً عليه أسماء واختصاصات رئيس وأعضاء ولجان مجلس الإدارة وكذلك أسماء واختصاصات المديرين التنفيذيين.

<sup>1</sup> عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربي، بدون بلد نشر، 2007، ص34-35.

#### 4 - روح الانضباط والجد والاجتهاد :

هو الحرص على المصلحة العامة للشركة وتشجيع جميع العاملين فيها على المساهمة الفعالة بكامل الإمكانيات في تحسين أدائها وتعظيم قيمتها وقدراتها التنافسية وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في الشركة والعمل على تفعيلها بقدر الإمكان من منطلق أن الشركة هي سفينة جميع الأطراف إلى بر الأمان، ومن مصلحة الجميع الحرص على سلامتها والعمل على تحسين قدراتها التنافسية.

#### المبحث الثاني: المبادئ الأساسية التي تضبط حوكمة الشركات :

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت العديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهومين ووضع مبادئ محددة لتطبيقه. وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مبادئ الحوكمة في المطلب الأول، وآليات الحوكمة في المطلب الثاني و ركائز الحوكمة في المطلب الثالث.

#### المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات:

المقصود بمبادئ حوكمة المؤسسات القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري المؤسسة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، وهناك خمسة مبادئ أساسية لترسيخ قواعد الحوكمة وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية زائد المبدأ السادس والذي تم وضعه بعد مراجعة هذه المبادئ سنة 2004 تتعلق ب<sup>1</sup>:

#### 1 - حقوق المساهمين:

يتضمن هذا المبدأ مجموعة من الحقوق التي تضمن الملكية الآمنة للأسهم، والإفصاح التام عن المعلومات وحقوق التصويت والمشاركة في قرارات بيع أو تعديل أصول المؤسسة بما في ذلك عمليات الاندماج وإصدار أسهم جديدة.

#### 2- المعاملة المتكافئة للمساهمين:

يجب أن يكفل إطار حوكمة المؤسسات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب منهم، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.

<sup>1</sup> خالد ممدوح إبراهيم، حوكمة الإنترنت، دار الفكر الجامعية، الإسكندرية 2011، ص 40- 41.

### 3- دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات:

يجب أن ينطوي إطار حوكمة المؤسسات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة

كما يوضحها القانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع الاتصال بين المؤسسات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.

### 4- الإفصاح والشفافية:

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة المؤسسات تحقيق الإفصاح الدقيق، وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة، ومن بينها الوضعية المالية والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة<sup>1</sup>.

### 5- مسؤوليات مجلس الإدارة :

يجب أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه المؤسسات كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأنتم مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين.

### 6- ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة المؤسسات:

حيث ينص هذا المبدأ على ضرورة توفير الأسس اللازمة لتفعيل إطار حوكمة المؤسسات من أجل رفع مستوى الشفافية وأن يتوافق هيكل الحوكمة مع الإطار القانوني ويحدد بدقة مسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة.

### ➤ أولا : مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية :

هي منظمة دولية تم إنشاؤها في باريس بموجب اتفاقية موقعة من قبل وزراء لعشرين دولة غربية النمسا، بلجيكا، كندا، الدنمرك، فرنسا، ألمانيا الغربية، اليونان، أيسلندا، لوكسمبورغ، هولندا، النرويج، البرتغال، إسبانيا، السويد، سويسرا، تركيا، بريطانيا، الولايات المتحدة (الأمريكية بتاريخ الثلاثين من أيلول لسنة 1961 ومن أهم مبادئها<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> أحمد علي خضر الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر ، 2012، ص 24.  
<sup>2</sup> محمد حسن يوسف محددات الحوكمة ومعاييرها، مرجع سابق، 2007 ص 22-23.

## 1- توافر إطار فعال لحوكمة الشركات:

يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق وأن يتوافق مع أحكام القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون.

## 2- حفظ حقوق جميع المساهمين:

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين. وتشتمل الحقوق الأساسية للمساهمين على مايلي<sup>1</sup>:

- تأمين أساليب تسجيل الملكية.
- نقل أو تحويل ملكية الأسهم.
- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة .
- المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.
- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
- الحصول على حصص من أرباح الشركة.

## 3- المعاملة المتساوية للمساهمين:

يجب أن يكفل إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة في الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة للحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم، وأن يتم محاسبة كل من قام بانتهاك هذه الحقوق أو التلاعب بها أو الحيلولة دون ممارستها وخداع المساهمين.

○ ويندرج تحت هذا البند العناصر التالية<sup>2</sup>:

- يعامل المساهمون المنتمون إلى الفئة نفسها معاملة متكافئة.

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق ص 46.

<sup>2</sup> عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات ماجستير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدينة، 2008

2009 ص 41.

- يكون للمساهمين داخل كل فئة حقوق التصويت نفسها بحيث يتاح لكافة المساهمين الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة لكل من فئات المساهمين وذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم، كما يجب أن تكون أية تغييرات مقترحة في حقوق التصويت موضعاً لعملية تصويت من جانب المساهمين.
- يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم.
- ينبغي أن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين ، كما يجب ألا تسفر الإجراءات عن صعوبة أو ارتفاع في تكلفة عملية التصويت.
- يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية.
- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بنشاط الشركة نفسها.

#### 4- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات :

- يجب أن ينطوي إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرتبها القانون، وأن يعمل أيضاً على تشجيع التعاون بين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستفادة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة كما يلي :
- ينبغي أن تعمل أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.
- حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرص الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقه.
- يجب أن يسمح إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح، وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.
- . حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية ممارسة سلطات الإدارة بالشركات يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

## 5- الإفصاح والشفافية :

ينبغي أن يكفل إطار القواعد المنضمة لحوكمة الشركات تحقيق الإفصاح السريع والدقيق وفي الوقت المناسب لكافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة ومن بينها الوضعية المالية والأداء الملكية والرقابة على الشركة ... الخ. باحتوائه على العناصر التالية<sup>1</sup>:

- يجب أن يكون الإفصاح شاملا ومتكاملا وان لا يقتصر على المعلومات الجوهرية فقط وإنما يشمل أيضا على معلومات أخرى مثل النتائج المالية والتشغيلية للشركة أهداف الشركة ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت عوامل المخاطرة المتوقعة المسائل المادية المتعلقة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح وهياكل سياسات ممارسة سلطات الإدارة بالشركات.

- يجب إعداد المعلومات المحاسبة والإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية وغير المالية.

- يجب القيام بالمراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل، وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل المركز المالي الحقيقي للشركة وأدائها في جميع المجالات الهامة وان يكون هذا المراجع قادر على القيام بوظيفته بشكل كامل وان يراعي في عمله المبادئ والقواعد والضوابط المهنية التي تمارس بها المهنة.

- يجب أن تكفل كامل الحرية للمراقب الخارجي في الاطلاع على كافة المستندات والدفاتر، وإجراء الجرد المناسب، والتحقق من وجود الأصول والموجودات الأخرى في المشروع، وان يعلن عن القيود أو الضغوط التي تمت ممارستها من قبل سلطة الإدارة عليه، أو على أي من العاملين لديه.

- يجب توفير قنوات لبث وتوزيع المعلومات تسمح بحصول المستخدمين على معلومات كافية في الوقت المناسب، وبتكلفة اقتصادية، وبطريقة تتسم بالعدالة.

- يجب أن يزود إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول التحليل ويدعم توصيات المحلل والوسائط وشركات التصنيف ، وغيرها من الأطراف التي تؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرين، والتي تخلو من تعارض المصالح الذي قد يؤثر على نزاهة التحليل أو توصيات المحلل.

<sup>1</sup> أحمد علي خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، مرجع سابق، ص 22-23.

## 6- مسؤوليات مجلس الإدارة :

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية لتوجيه الشركات كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وان يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين وبمعنى آخر أن يتضمن هذا المبدأ ما يلي<sup>1</sup>:

- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفير كامل المعلومات وكذا على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل الأعضاء لتحقيق صالح الشركة والمساهمين وليس لحساب أنفسهم.

- حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فان المجلي ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، وبحيث لا تحدث أي ظلم لأي فئة من فئات المساهمين.

- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الحسبان اهتمامات كافة أصحاب المصالح في كافة القرارات التي يصدرها، وان لا يسمح بأي حال من الأحوال بالخروج على الشرعية أو القوانين أو القرارات الحكومية التنظيمية، وأن يعمل على التوافق معها.

- يجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية من بينها مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة، سياسة المخاطرة الميزانيات خطط العمل تحديد أهداف الشركة، اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين، وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة ومتابعتهم أيضا، متابعة وإدارة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين، ضمان سلامة التقارير المالية والمحاسبة للشركة.... الخ.

- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة بصفة مستقلة عن الإدارة، وذلك من خلال تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين القادرين على تقييم مستقبل الأعمال وكذا من خلال التحديد الدقيق والإفصاح عن الهدف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها ، ومن خلال تكريس وقت كافي لممارسة مسؤولياتهم.

. يجب أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة النفاذ إلى المعلومات المناسبة الدقيقة وفي الوقت المناسب، وبالشكل الذي يحقق المعرفة الفورية والكاملة ، والتي تساعد على اتخاذ القرار في الوقت المناسب.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات مفاهيم ومبادئ، مرجع سابق، ص 46.

### ➤ ثانيا: مبادئ معهد التمويل الدولي :

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 موجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على أربع مستويات كالتالي:

1 - الممارسات المقبولة للحكم الجيد.

2. خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد.

3- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.

4- القيادة.

واهتم معهد التمويل الدولي بوضع الخطط الإرشادية لتحقيق التطبيق العلمي لهذه المبادئ في صورة مجموعة من الآليات يتم تطبيقها بما يتناسب مع الظروف البيئية الخاصة بكل دولة.

وقد أمكن تصنيف هذه لآليات إلى :<sup>1</sup>

1- مجموعة آليات تنظيمية تختص بممارسات و سياسات الشركة.

2- مجموعة آليات رقابية تختص بقواعد القيد بالبورصات المالية.

3- مجموعة آليات قانونية تختص بقوانين الشركات والتأمين.

### ➤ ثالثا : لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية :

أنشئت هذه اللجنة من قبل حكام المصارف المركزية لمجموعة العشرة في نهاية عام 1974 بعد تعرض الأسواق العالمية لأزمة نقدية ومصرفية كبيرة والتي كان من أحد مظاهرها انهيار بنك (Bankaus Herstatt) في ألمانيا الغربية آنذاك.

وضعت لجنة بازل في العام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عدي نعيم، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات، ماجستير تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009، ص26.

<sup>2</sup> فكري عبد الغني محمد جوده، مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسات في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية، مذكرة ماجستير ، تخصص إدارة أعمال، جامعة غزة، 2008، ص35.

- 1- قيم الشركة وموثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير.
- 2 - إستراتيجية للشركة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك.
- 3- التوزيع السليم للمسئوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.
- 4- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة و مدققي الحسابات والإدارة العليا.
- 5- توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسئوليات (Checks& Balances).
- 6- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا، أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة.
- 7- الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى.
- 8- تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج.

## المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات:

### ➤ أولاً: مفهوم آليات حوكمة الشركات:

هي الطرق والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التي تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم عموماً، وبين الأقلية من حملة الأسهم وبين الأغلبية المسيطرة من حملة الأسهم.

هي مجموعة الطرق والأساليب التي تطبق على مستوى الشركة لحل مشاكل حوكمة الشركة، ويتوقف استخدام هذه الطرق والأساليب على نظام الحوكمة المطبق في البلد محل الدراسة. هناك العديد من الأهداف لآليات الحوكمة منها التأكد من عدم انتهاك حقوق الأقلية من حملة السهم ومراقبة أداء المديرين واستبدالهم في حالة عدم أدائهم بشكل جيد، كما تؤثر آليات حوكمة الشركات على مستوى إفصاح الإدارة عن المعلومات لحملة السهم، فهذه الآليات تكفل عن عدم الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات غير صحيحة، وأخيراً تكفل آليات حوكمة الشركات حصول المستثمرين على عوائد مناسبة لاستثماراتهم.

أشار التراث الأدبي لحوكمة الشركات إلى وجود العديد من الآليات التي يمكن أن تستخدم لتطبيق حوكمة الشركات بالشكل الذي يلاءم ظروف الشركات وبيئة العمل الخاصة بها، وكذلك نظام حوكمة الشركات المطبق داخل البلد ويمكن القول بأن هناك شبه إجماع بين الكتاب والباحثين في مجال الحوكمة الشركات على تصنيف آليات حوكمة الشركات إلى فئتين<sup>1</sup>:

1- آليات داخلية لحوكمة الشركات .

2- آليات خارجية لحوكمة الشركات.

ومع ذلك توجد اختلافات بينهم فيما يتعلق بمحتوى كل فئة، ومدى كفاءة هذه الآليات، بينما أشار (jensen1993) إلى وجود أربع آليات لحوكمة الشركات وهي:

- أسواق رأس المال.

- النظم القانونية والسياسية.

<sup>1</sup> بهاء الدين سمير علام، العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وأدائها المالي، مذكرة ماجستير ، تخصص إدارة أعمال، كلية التجارة، جامعة القاهرة،

مصر، 2008، ص41 - 50.

- المنتج وعامل السوق.
- نظم الرقابة الداخلية والتي تخضع لإشراف مجلس الإدارة.
- بينما أشار (vishny etshlifer 1997) إلى عقود الحوافز، والحماية القانونية للمستثمرين من التصرفات الشخصية للإدارة، وأخيرا الملكية بواسطة كبار المستثمرين كآليات لحوكمة الشركات.
- أما (Denis.2001) فأشار إلى أن آليات حوكمة الشركات أربع آليات وهي:
  - الآليات القانونية والتشريعية
  - الآليات الرقابية الخارجية
  - المنافسة السوقية لمنتجات الشركة .
  - الآليات الرقابة الداخلية مثل مجلس الإدارة، ملكية المديرين التنفيذيين لجزء من أسهم الشركة نظم التعويض المادي للتنفيذيين ، الاعتماد على الديون ، وكذلك الملكية بواسطة كبار المستثمرين.
- كما أشار (Denis et Mcconnell. 2003) إلى أن آليات حوكمة الشركات يمكن تصنيفها كما يلي:
  - أ . الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وتحتوي على :
    - مجلس الإدارة.
    - هيكل الملكية.
  - ب . الآليات الخارجية لحوكمة الشركات وتحتوي على :
    - . النظم القانونية
    - السوق كأحد الآليات الرقابة على الشركات.
- أما (Gillian. 2006) فقد قام بمسح للتراث الأدبي لحوكمة الشركات، واستعراض الآليات المختلفة التي تناولها الباحثين في مجال حوكمة الشركات وأشار إلى أن آليات حوكمة الشركات يمكن تصنيفها إلى :

**1- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات: وتحتوي على العناصر التالية:**<sup>1</sup>

- مجلس الإدارة.
- الحوافز الإدارية.
- هيكل رأس المال.
- الآليات الداخلية للرقابة.
- القانون الأساسي واللائحة الداخلية.

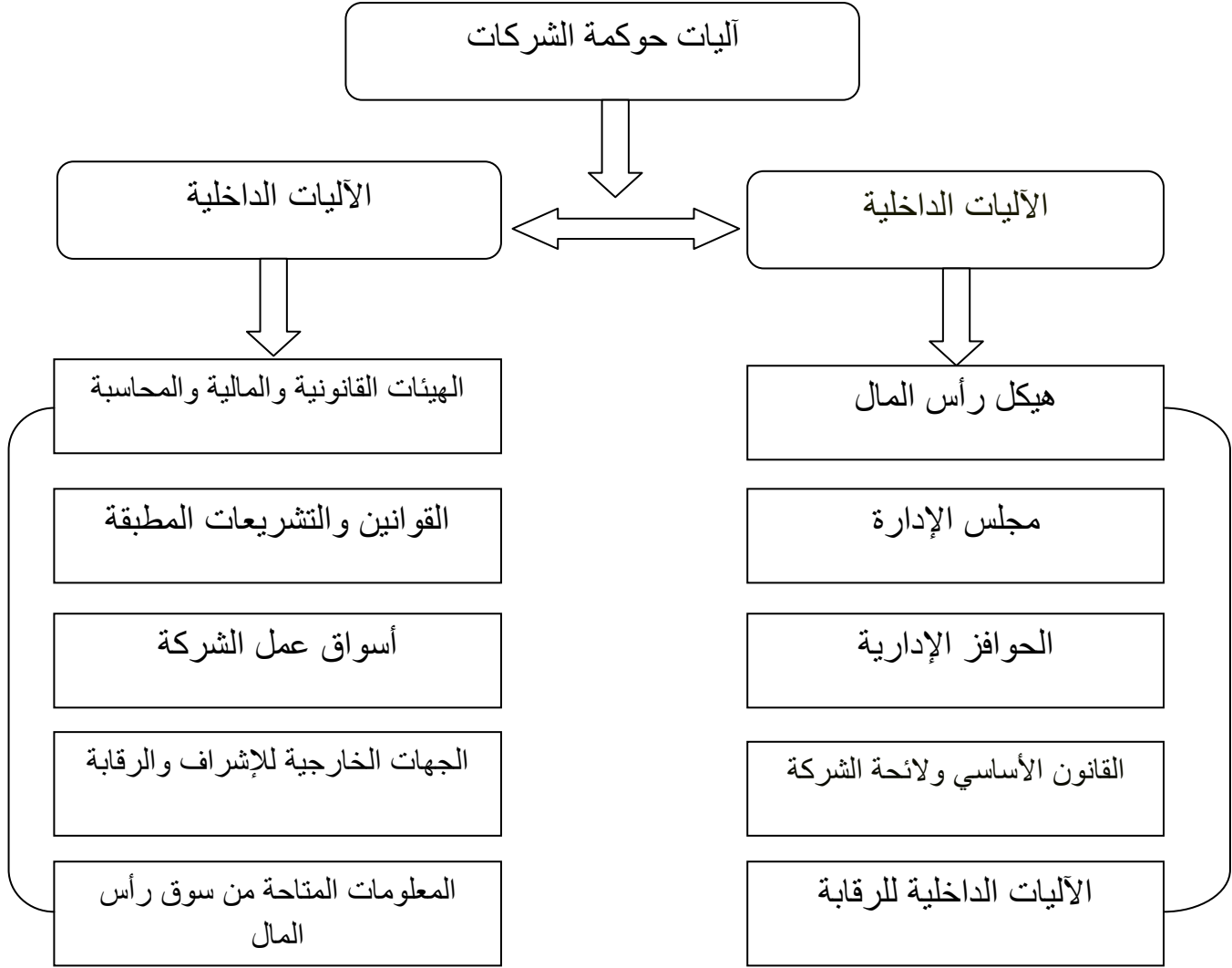
**2- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات : وتحتوي على العناصر التالية :**

- . الهيئات القانونية والمالية والمحاسبة
- القوانين والتشريعات المطبقة.
- الأسواق (سوق منتجات الشركة، سوق رأس المال، سوق قوة العمل، السوق كأحد آليات الرقابة على الشركات).
- الجهات الخارجية للإشراف والرقابة.
- المعلومات التي يوفرها سوق رأس المال وتحليلها.

<sup>1</sup> بهاء الدين سمير علام، العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وأدائها المالي، مرجع سابق، ص 41-50.

ويوضح (Gillian.2006) ذلك في الشكل التالي :

الشكل رقم (05) : آليات حوكمة الشركات



**المصدر :** بهاء الدين سمير علام، العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وأدائها المالي، مذكرة ماجستير : تخصص إدارة

أعمال، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، سنة 2008، ص 41- ص 50.

## ➤ ثانيا : الآليات الداخلية للحوكمة:

أشار (Denis et Mcconnell.2003) إلى أن آليات الداخلية لحوكمة الشركات تنقسم إلى<sup>1</sup>:

### 1. مجلس الإدارة :

تري دراسة 2002 (Stanwick et Stanwick) أن لمجلس الإدارة مجموعة من الأدوار والمسؤوليات التي يقوم بها مع أصحاب المصالح ويمكن تقسيم هذه الأدوار إلى:

#### أ - المسؤولية القانونية: وتشتمل على:

- رعاية مصالح واهتمامات حملة الأسهم داخل الشركة.
- اختيار وتقييم العضو المنتدب وتقييم الأداء.

#### ب . مسؤوليات توفير الموارد :

وتقوم هذه المسؤوليات على نظرية اعتمادية الموارد فطبقا لهذه النظرية يعتبر توفير الموارد للشركة من خلال علاقات أعضاء مجلس الإدارة مع المنظمات الأخرى أحد وظائف مجلس الإدارة.

#### ج - مسؤوليات نظرية الوكالة:

وهي تقوم على الرقابة والتحكم في الإدارة إذا لزم الأمر حتى يتم التأكد من أن القرارات الإدارية تتخذ من أجل مصلحة حماية الأسهم، وليست المصالح الشخصية للإدارة العليا.

يقوم مجلس الإدارة بتنفيذ هذه المسؤوليات من خلال تعيين وفصل وتقديم التعويض المادي للإدارة التنفيذية وفصلها في حالة ثبوت تقصير منها، أو ثبوت عدم كفاءتها. أشار التراث الأدبي لحوكمة الشركات إلى أن مجلس الإدارة يعتبر آلية جديده لحوكمة الشركات أما في الواقع العملي فآلية غير واضحة الدور للأسباب التالية:

- قد يكون أعضاء مجلس الإدارة من العاملين بإدارة الشركة والتي من المفترض أن يقوم المجلس بمراقبة وتقييم أدائهم.
- قد يكون العضو المنتدب هو نفسه رئيس مجلس الإدارة.

<sup>1</sup> بهاء الدين سميح علام العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وأدائها المالي، مرجع سابق، ص 41-50.

- التدخل القوي للإدارة في اختيار وتعيين أعضاء مجلس الإدارة.
- سيطرة بعض الأعضاء على عمليات اتخاذ القرارات المالية بالمنظمة.
- عدم الإفصاح وتعهد حجب المعلومات عن بعض أعضاء مجلس الإدارة.

## 2. هيكل الملكية:

يقصد بهيكل الملكية تحديد من هم أصحاب المال المملوك وقيمة ونسبة أنصبتهم في الشركة، حيث أشار (2003 ؛ Denis et Mcconnell) إلى أن هيكل الملكية يعتبر أحد الآليات الهامة في حوكمة الشركات وأن الفصل الكامل بين الملكية والرقابة في حوكمة الشركات يعتبر شيء نادر الحدوث ، فغالبا المتحكمون في المنظمة يكون لهم حصة من الملكية (ملكية الشركات التي يتحكمون فيها)، و بعضهم قد يكون له الملكية بالكامل، كما أنهم أشاروا أيضا إلى المواقف المختلفة للفئات المسيطرة على ملكية الشركات، وكيفية تأثيرها على إدارة الشركات.

### أ - سيطرة المديرين على ملكية الشركة:

أشار (2003؛ Denis et Mcconnell) إلى أن التداخل بين الملكية والتحكم يؤدي إلى تقليل التعارض في المصالح بين الملاك والمديرين مما يؤدي إلى رفع القيمة السوقية للشركات ولكن في الواقع العملي فإن الموقف يختلف تماما ، فملكية المديرين لجزء من أسهم الشركة قد يؤدي إلى تحقيق نوع من التوافق بين مصالح المديرين والملاك، مما ينعكس بشكل ايجابي على أداء الشركات ويؤدي إلى تعظيم ثروة الملاك، ولكن في حالة عدم التوافق، فإن ملكية المديرين تمنحهم قدر أكبر من الحرية لتحقيق أهدافهم دون ادني مراعاة لمصالح الملاك والمعيار الأساسي هنا هو مفاضلة المديرين بين عائد الانحياز لمصلحة الشركة أو عائد الخندقة الإدارية، وطبيعة الثقافة السائدة والخبرات التراكمية والفوائد المتوقعة عموما، والعواقب الناتجة عن تبني أي من هذه المواقف.

### ب . الملكية بواسطة مجموعة الملاك المسيطرين:

في حالة الملكية بواسطة مجموعة الملاك المسيطرين ، فإن هؤلاء الملاك قد يقوموا بالتأثير على الإدارة بالشكل الذي يؤدي إلى تعظيم ثروة الملاك ككل.

ولكن إذا قامت هذه المجموعة باستغلال موارد المنظمة لمصالحهم، سوف ينعكس ذلك بشكل سلبى على قيمة المنظمة لكل الملاك سواء كانوا أقلية أو أغلبية.

المعيار الأساسي هنا هو مفاضلة مجموعة الملاك المسيطرين بين العائد المتوقع من استغلال قوتهم لمصلحة جميع الملاك ، و بين العائد المتوقع من استغلال موارد الشركة لمصلحتهم.

### ج- الملكية بواسطة الأفراد من المستثمرين :

يمكن لحملة الأسهم (ملاك الشركة) التأثير على قرارات الإدارة من خلال الجمعية العمومية ولكن في حالة ما إذا كانت الملكية موزعة بشكل كبير - بمعنى وجود تشتت في الملكية ، بحيث أصبح نصيب المالك ضئيل جدا بالنسبة لحجم الشركة مع عدم دراية هؤلاء المساهمين بحقوقهم وكيفية حماية هذه الحقوق فان الحافز والموارد والإمكانيات هؤلاء الأقلية من حملة الأسهم تكون ضئيلة جدا لمراقبة سلوكيات، وقرارات الإدارة، بالإضافة إلى صعوبة التنسيق بين هؤلاء المساهمين المشتتين للرقابة على هذه السلوكيات والقرارات.

### ➤ ثالثا : الآليات الخارجية لحوكمة الشركات :

#### 1- السوق كأحد آليات الرقابة على الشركات :

في حالة فشل الآليات الداخلية لحوكمة الشركات ( بمعنى وجود فجوة بين القيمة الفعلية للمنظمة والقيمة المتوقعة من قبل الملاك)، يكون هناك حافز أطراف الفعلية الخارجية لمحاولة الاستحواذ على هذه الشركات.

تدخل أطراف خارجية للتحكم في الشركة سلاح ذو حدين قد يكون حافزا جيدا لإدارة الشركة للعمل على رفع قيمة الشركة ، مما يؤدي إلى انخفاض الفجوة بين القيمة المتوقعة ، والقيمة الفعلية للشركة بشكل لا يحفز الأطراف الخارجية لمحاولة السيطرة على المنظمة وقد يكون سببا لخوف المديرين على مراكزهم ، مما يدفعهم إلى إهدار موارد المنظمة في محاولة الاستحواذ على منظمات أخرى عن طريق المبالغة في قيمة الاستحواذ على هذه الشركات بدلا من دفع العائد إلى حملة الأسهم.<sup>1</sup>

#### 2- النظام القانوني:

يشير التراث الأدبي لحوكمة الشركات إلى أن النظم القانونية والتشريعات المطبقة لحماية حقوق المستثمرين تعتبر آلية جيدة لحوكمة الشركات ، وذلك من خلال وضع مجموعة من القواعد والضوابط التي تهدف إلى حماية أموال المستثمرين سواء كانوا مساهمين أو دائنين من استغلال الإدارة لهذه الأموال أو استغلال كبار المساهمين لأموال الأقلية من حملة

1 عبد الكامل بن عمر وآخرون، دور حوكمة الشركات في اتخاذ القرارات المالية داخل المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة الوادي 2011 -2012، ص 19.

الأسهم، فقد أشار ( Jensen; 1993 ) إلى أن النظم القانونية والتشريعية تعتبر آلية فعالة لحل مشكل الوكالة بين الإدارة وحملة الأسهم، أما دراسة ( Shlifer et Vishny، 1997) فقد أشارت إلى أن هذه الآلية من الآليات الأساسية لحوكمة الشركات، حيث يعتبر احد أسباب الاختلاف بين نظم حوكمة الشركات على مستوى العالم، الاختلاف في طبيعة الالتزامات القانونية بين المديرين ومقدمي الأموال، بالإضافة إلى اختلاف أسلوب تفسير وتطبيق هذه الالتزامات بواسطة النظم القانونية المطبقة، وأشار ( M Klapper et Love 2002 ) أن وجود نظم قانونية توفر الحماية القانونية للمستثمرين تؤثر بشكل أساسي على أداء الشركات كما أنها تزيد من قوة الشركات في الحصول على التمويل اللازم، وتؤدي إلى انخفاض تكلفة التمويل.

### المطلب الثالث: ركائز حوكمة الشركات :

يتضح من المبادئ و الآليات السابقة من مفهوم حوكمة الشركات إنها تقوم على ثلاثة ركائز أساسية هي <sup>1</sup> :

➤ أولاً : السلوك الأخلاقي: تفعيل ادوار أصحاب المصالح في نجاح المؤسسة.

- 1- أطراف رقابية عامة: مثل هيئة سوق المال، مصلحة الشركات، البورصة، البنك المركزي في حالة البنوك.
2. أطراف رقابية مباشرة : المساهمون ، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعون الداخليين، المراجعون الخارجيين.
3. أطراف أخرى : الموردون.

➤ ثانيا : الرقابة والمساءلة : ضمان الالتزام بالسلوك الأخلاقي من خلال :

- 1- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة.
- 2 - الالتزام بقواعد السلوك المهني الرشيد .
- 3- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمؤسسة.
- 4- الشفافية عند تقديم المعلومات.

<sup>1</sup> طارق عبد العال، مرجع سابق، ص 47.

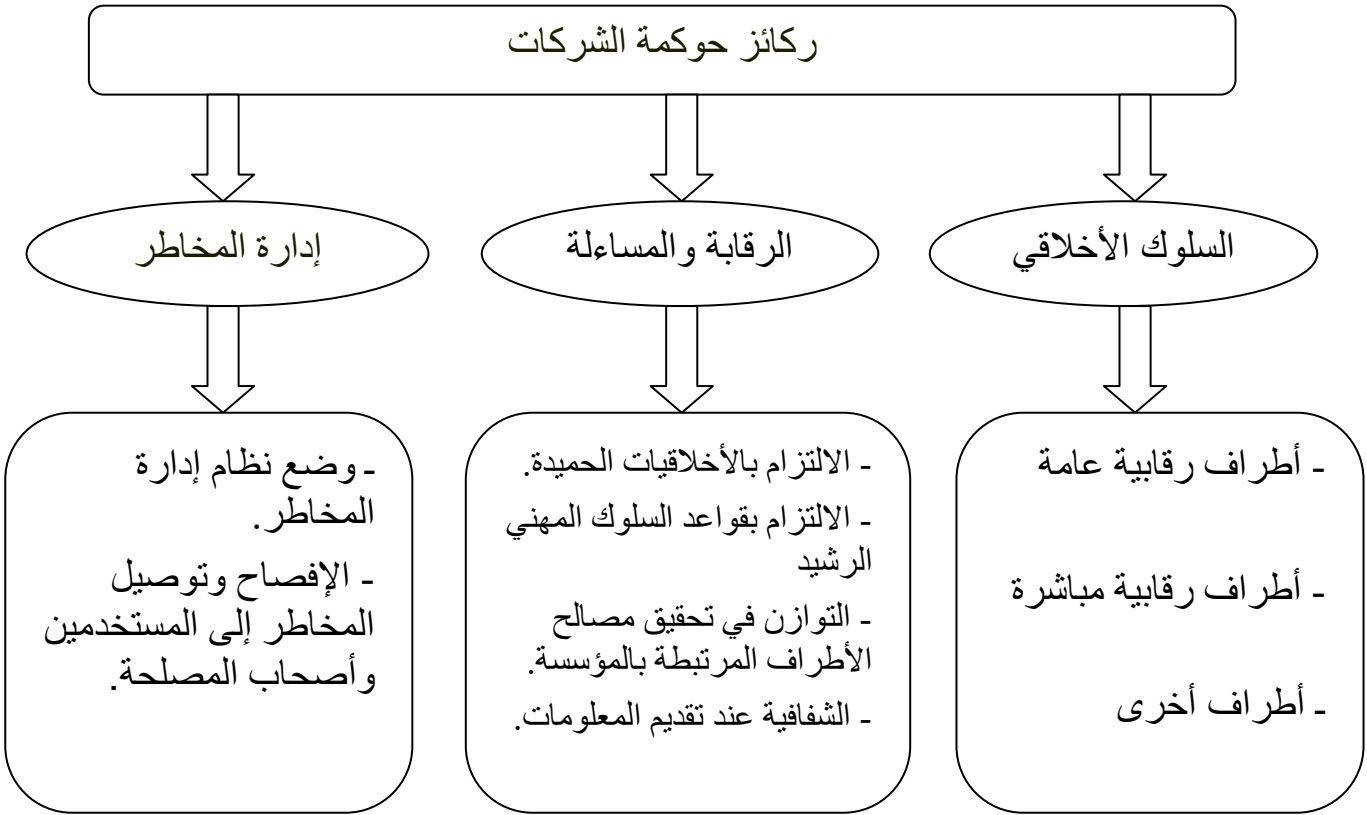
➤ ثالثاً : إدارة المخاطر :

1- وضع نظام لإدارة المخاطر.

2- الإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين كأصحاب المصلحة.

والشكل التالي يوضح ركائز حوكمة الشركات.

الشكل رقم (06) :ركائز حوكمة الشركات :



المصدر: طارق عبد العال، حوكمة الشركات، المبادئ والمفاهيم، مرجع سابق، ص 47.

### المبحث الثالث : تجارب الدول في تطبيق حوكمة الشركات :

أسفر الاهتمام المتزايد بحوكمة الشركات إلى قيام العديد من الدول بإصدار العديد من التقارير والتوصيات الخاصة بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات عن طريق المؤسسات أو عن طريق بورصة الأوراق المالية، والهدف من دراسة تجارب الدول المختلفة هو معرفة النماذج المتعددة لحوكمة الشركات.

#### المطلب الأول : تجربة بريطانيا وأمريكا :

##### ➤ أولاً : تجربة المملكة المتحدة:<sup>1</sup>

نشأ وتطور مفهوم حوكمة الشركات بالمملكة المتحدة ببطء سواء بالنسبة للشركات التي سجلت أسهمها في بورصة الأوراق المالية أم لا، وأدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء معلومات وبيانات مالية عن المساهمين والتي انتشرت في بداية التسعينيات إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية وكذا مجلس التقارير المالية (FRC)، وجهات محاسبية أخرى بدراسة كيفية توفير الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات وكان ذلك في ماي 1991، وكانت هذه هي الفرصة الأولى لمجتمع الأعمال للاهتمام بإجراء حوار جدي ومفتوح عن موضوع حوكمة الشركات وأسفر هذا عن صدور تقرير كاديبري (Cadbury report) والذي يعتبر حتى الآن من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة بل والعالم، ويضم هذا التقرير 19 بنداً هي عبارة عن توجيهات الممارسات السليمة لمفهوم حوكمة الشركات، نذكر منها :

- 1- ينبغي على مجلس الإدارة أن يجتمع بانتظام، وأن يحافظ بصفة دائمة على الرقابة الكاملة والفعالة على كل نواحي الشركة، وأن يتابع أعمال الإدارة التنفيذية.
- 2- يجب أن يكون لمجلس الإدارة جدول رسمي للمسائل المخصصة له وذلك لاتخاذ القرارات، ولضمان توجيهات ورقابة الشركة من قبل الإدارة.
- 3- يجب أن يضمن مجلس الإدارة المحافظة على وجود علاقة موضوعية ومهنية مع المراجعين.
- 4- ينبغي على الأعضاء أن يوضحوا مسؤولياتهم عن إعداد التقارير المالية.

<sup>1</sup> غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، الأردن، 2015، ص 76-78.

والجدير بالذكر أن هذا التقرير عند إصداره لقي العديد من الاعتراضات من قبل الشركة بحجة أنه يمثل إعاقة لعمليات الشركة، إلا أنه وجد من يصر وينادي بضرورة تطبيقه.

وفي أكتوبر 1993 ظهر تقرير روتمان الذي أوصى بأنه يجب على الشركات المقيدة في البورصة أن يكون ضمن تقريرها تقرير عن نظم الرقابة الداخلية التي تقوم الشركة بتطبيقها للمحافظة على أصول الشركة، وظهر بعد ذلك في 1995 تقرير Greenbury والذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجالس إدارة الشركات، وفي نفس العام صدرت تحت إشراف بورصة الأوراق المالية بلندن تقرير هامبيل (hampel report) والذي ركز مرة أخرى على دور الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات.

وفي عام 1998 ظهر الكود الموحد والذي اشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة وما هو جدير بالذكر أن هذا الكود أصبح من ضمن متطلبات القيد في بورصة الأوراق المالية بلندن، وهذا وقد تم تعديل هذا الكود سنة 2003 ليشتمل على أفضل الممارسات لحوكمة الشركات في ضوء الانهيئات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2005.

### ➤ ثانيا : تجربة الولايات المتحدة الأمريكية:<sup>1</sup>

تمثل تجربة الولايات المتحدة الأمريكية تماما تجربة المملكة المتحدة، وذلك بالرغم من وجود بعض الاختلافات في لجنة بورصة الأوراق المالية مثلا، ومن الملاحظ أن الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات ظهر بصورة واضحة بفضل صندوق المعاشات العامة، الذي يعتبر أكبر صندوق للمعاشات العامة في الولايات المتحدة حيث قام بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين، وقام الصندوق بإصدار مجموعة من المبادئ والخطوط الإرشادية لتطبيق حوكمة الشركات.

أ- مبادئ حوكمة الشركات الأساسية: نذكر منها :

- 1 . يجب أن يكون أغلبية أعضاء مجلس الإدارة مستقلين.
- 2 . يجب أن يتم عقد اجتماع للأعضاء المستقلين على الأقل مرة في السنة بدون حضور الأعضاء التنفيذيين.
- 3 . لا يقوم أي عضو بأي عمل استشاري.

<sup>1</sup> غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، مرجع سابق، ص 78 - 79.

ب . الخطوط الإرشادية لحوكمة الشركات : نذكر منها :

- 1 . يجب على أعضاء مجلس الإدارة و مساهمي الشركة الاتفاق على تعريف موحد للاستقلال، و إلى أن يتم التوصل إلى هذا الإجماع لا بد على كل شركة القيام بإصدار التعريف الخاص بها في تقريرها السنوي.
- 2 . يجب على مجلس الإدارة وضع وظيفة عضو مجلس الإدارة في الاعتبار واتخاذ الخطوات للانفتاح على أفكار جديدة.
- 3 . يجب على مجلس الإدارة إعادة فحص التنسيق التقليدي لمراكز المسؤول التنفيذي ولرئيس مجلس الإدارة عند اختيار مسئول تنفيذي جديد.

المطلب الثاني : تجربة كندا وفرنسا :

➤ أولا : تجربة كندا :

تم في كندا نشر تقرير Dey سنة 1994 الذي وضع إطارا لحوكمة الشركات في كندا، وظهرت نسخة معدلة لهذا التقرير في نوفمبر 2001، فإلى جانب التوافق والالتزام فإنه تم الاهتمام ببناء ثقافة الحوكمة من جانب المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، وبورصة تورنتو للأوراق المالية، وقد ركز هذا التقرير على مسائل أساسية عديدة إلى جانب التوافق والالتزام، وهي بشكل أساسي بناء ثقافة حوكمة صحية<sup>1</sup> :

- 1- ما هي الإجراءات التي يمكن اتخاذها لتقوية سلطات مجلس الإدارة ؟.
- 2- الدور الحاسم الذي لا بد أن يلعبه المجلس في اختيار أعمال التنفيذيين.
- 3- المسائل الخاصة بأن الأعضاء المستقلين يجب أن يتواجدوا بقوة في الشركات التي بها مساهمون هامين.

➤ ثانيا : تجربة فرنسا :

توجد عدة عوامل جعلت أطراف السوق أكثر اهتماما بقواعد الحوكمة وإدارة الشركات في فرنسا، ومن أبرز تلك العوامل هي : زيادة وجود المساهمين الأجانب، ظهور صناديق المعاشات، والرغبة في تحديث سوق المال بباريس، وتولى

<sup>1</sup> غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، مرجع سابق، ص 80 - 81.

ذلك أهم منظمتين لأصحاب الأعمال في فرنسا هما: المجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسيين، والجمعية الفرنسية للمنشآت الخاصة للذان قاما بإنشاء لجنة قواعد إدارة الشركات التي كانت برئاسة فيينو Vienot ، وقد صدر تقرير فيينو سنة 1995 الذي جذب الكثير من الاهتمام إلا أن التقرير لم يقترح إدخال تغييرات جوهرية على الممارسات الحالية ولذلك تأخر تنفيذ ما توصل إليه من توصيات، وأيضاً لم تكن هناك متابعة رسمية على شكل تقييم يبين مدى الالتزام بتلك التوصيات ويتضمن هذا التقرير مجموعة من التوصيات منها:

- 1- يجب على كل مجلس إدارة أن يضم عددا لا يقل عن عضوين من الأعضاء المستقلين.
- 2 . يجب أن يمتلك المديرون عددا معقولا ومناسبا من أسهم شركتهم.
- 3- يجب أن يحتوي كل مجلس إدارة على لجنة ترشيحات تضم عضوا مستقلا واحدا على الأقل، ورئيس مجلس إدارة.
- 4 . يجب أن تكون لكل مجلس لجان مراجعة مكافئات ترشيحات، وكذلك يجب أن يشير كل مجلس إلى عدد الاجتماعات التي تعقدها كل لجنة سنويا.

### المطلب الثالث: حوكمة المؤسسات في بعض الدول العربية :

تهدف الحوكمة إلى أداء أكثر شفافية للشركات، بما يجعلها قادرة على حصد ما تشاء من تمويل من أسواق المال، إلا أن المفارقة في منطقتنا العربية هي وجود نسبة كبيرة من الشركات في تصنيف الشركات الصغيرة والمتوسطة و اصطدام حوكمة الشركات بعملية خصخصة شركات القطاع العام في دول مثل مصر والجزائر، لاسيما أن هذا المفهوم لا يفرق بين شركة مملوكة للقطاع الخاص أو للدولة.

#### أولاً: تجربة المملكة العربية السعودية

في المملكة العربية السعودية شهدت تحركا جادا فعلا من قبل الباحثين والمهتمين لمحاولة شرح والتعرف على جوانب وكيفية تطبيق حوكمة الشركات في قطاع الأعمال السعودي وهذا من خلال<sup>1</sup>:

أ- عقدت الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة بجامعة الملك سعود سنة 2003 وكان موضوعها الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورها في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية وتناولت مناقشة مفهوم حوكمة الشركات ومدى إمكانية تطبيقه في المملكة.

<sup>1</sup> - العابدي دلال، مرجع سبق ذكره، ص46-47.

ب قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار مشروع معيار المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني والقواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة بالشركات المساهمة.

ج صدور قرار مجلس الوزراء رقم 231 بتاريخ 20/08/1425هـ الذي نصت الفقرة الثانية منه على تأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة الديوان يرتبط رئيسها بالمسئول الأول في الجهاز وذلك لتوفير مقومات الرقابة الذاتية والحماية الوقائية للمال وترشيد استخداماته.

د قامت مجلة المحاسبة وهي دورية ربع سنوية تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة بشرح ومناقشة من قبل أكاديميين متخصصين في المحاسبة والمراجعة وتوضيح مدى تطبيق البيئة السعودية لمفهوم (gouvernance corporate).

هـ - صدور القرار الوزاري رقم 2229 بتاريخ 01/11/1423هـ والذي ينص على:

- أن يقدم المديرون الرئيسيون في الشركة إقراراً يؤكدون بموجبه أن القوائم المالية للشركة لا تتضمن أي عبارات أو بيانات أو معلومات غير صحيحة، وأنه لم يحذف من هذه القوائم أي بيانات أو معلومات أو مبالغ ينتج عن حذفها تضليل للقوائم المالية.

- أن تقوم الشركة بإصدار تأكيد ربع سنوي، تؤكد بموجبه أن كلا من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين العاملين والموظفين التنفيذيين في الشركة وأزواجهم وأقربائهم من الدرجة الثانية قد التزموا خلال هذا الربع بالقواعد المنظمة لتداول أسهم الشركات المساهمة والتعاليم ذات العلاقة بتداول الأسهم. أن يقوم المحاسب القانوني الذي يتولى مراجعة حسابات الشركة بإصدار تقرير فحص يؤيد بموجبه التأكيد المذكور في الفقرة الثانية أعلاه.

و - صدر عن مجلس هيئة السوق المالية قرار في 12/11/2006 الذي يقضي بالموافقة على لائحة حوكمة الشركات في المملكة السعودية ، وجاء إصدار هذه اللائحة إيماناً منها بواجبها ورسالتها نحو تطوير السوق المالية في ضوء تعاضم الاهتمام الدولي بمبادئ حوكمة الشركات واعتبارها أهم الآليات التي ترفع كفاءته بهدف زيادة جاذبية الأوراق المالية المتداولة فيها.

وقد روعي في إعداد اللائحة المبادئ المقررة من المنظمات الدولية ، كما تم الاسترشاد بتجارب الدول وما أقرته من قوانين و قواعد في مجال حوكمة الشركات .

## ➤ ثانيا : تجربة الجزائر:

نحو التكامل مع المجتمع الاقتصادي العالمي بذلت الجزائر جهودا مكثفة في بناء إطار مؤسسي لحوكمة المؤسسات حيث عملت على تحسين مناخ الأعمال بها وافتتاح اقتصادها . فضلا عن قيام الحكومة بتنفيذ إصلاحات هيكلية، فإنها تعمل على تحفيز نمو القطاع الخاص، كما تسعى الحكومة الجزائرية إلى زيادة نطاق الخصخصة ابتداءً من القطاع

المصرفي والسماح بقدر أكبر من الحرية والفرص للقطاع الخاص، وفي نفس الوقت الذي تجرى فيه الخصخصة واستكشاف فرص النمو خارج قطاع البترول ازدادت أهمية حوكمة المؤسسات لضمان المساءلة والشفافية في العمليات المتعلقة بإدارة الأعمال، وهذا ما أدى بالجزائر إلى إصدار النظام المالي المحاسبي الجديد والذي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي و الذي تم تطبيقه في مطلع عام 2010، حيث صدرت في الجريدة الرسمية قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها، وهذا كدعامة لتطبيق حوكمة المؤسسات.

كما قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر. ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007 بإنشاء مجموعة عمل حوكمة المؤسسات، ومؤسسة التمويل الدولية (GCGF) تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات لوضع دليل حوكمة المؤسسات الجزائري، و الذي كان من المقرر إنشاؤه في أواخر 2008.<sup>1</sup>

كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009، و أعلنت كل من جمعية كير (CARE) واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائرية، وقد تم إعداد هذا الدليل بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC).<sup>2</sup>

وسيتطلب الأمر من الجماعات المحلية أن تقوم باستثمار ذلك في نشر وزيادة الوعي في دوائر القطاعين العام والخاص وأجهزة الإعلام بفوائد ومزايا حوكمة المؤسسات والإطار المؤسساتي اللازم لها . ويعتمد نجاحها في إتباع ممارسات حوكمة المؤسسات في الجزائر على مدى اتساع نطاق قبولها في مجتمع الأعمال، وهذا يتطلب إحداث تحول ثقافي، ولمساندة هذه العملية سيقوم مركز المشروعات بدعم أصحاب المصالح في القطاع العام والخاص مثل دائرة العمل والتفكير (CIPE) الدولية الخاصة بهدف الترويج لحوكمة المؤسسات وزيادة الوعي وإتباع الدليل (CARE) الخاصة بالمشروعات الجزائرية الخاص بها.

<sup>1</sup> نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات مركز المشروعات الدولية الخاصة العدد 13 مارس 2009، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، ص 1-2.

<sup>2</sup> عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة المدية، 2008-2009، ص 36.

كما أن تعزيز النمو الاقتصادي هو من احد الاهتمامات الاقتصادية للقطاعين العام و الخاص في بيئة الأعمال بالجزائر التي يسيطر عليها القطاع غير الرسمي و سوق رأس المال الضيق، وحتى وقت قريب كانت منشآت الأعمال نفسها جزءا من المشكلة، فقد لاحظ سليم عثماني رئيس مجلس إدارة فريق العمل الجزائري لحوكمة المؤسسات أن غياب الحوكمة في نطاق الشركة ذاتها يحد من إمكانيات الابتكار والتطور، و لن يقوم رجال المصارف أو الشركاء أو المستثمرون في مشروعات ضعيفة الحوكمة ، و لذا فان الالتزام بمدونة حوكمة المؤسسات سيخلق موارد اكبر و يساعد على تنمية الأعمال.

ومن خلال مبادرة منشأة الأعمال نحو بناء حوكمة أفضل فان المؤسسة هي التي تفتح الأبواب أمام الاستثمار والنمو، وهذا بالإضافة إلى أن الحوكمة الرشيدة تعمل على تحسين العلاقات بين البنوك و منشآت الأعمال من خلال تعزيز الثقة المتبادلة والمتقدمة في الوقت الحالي، وذلك يعني المزيد من الشفافية.<sup>1</sup>

<sup>3</sup> نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات ، « إطلاق المدونة الجزائرية لحوكمة الشركات »، مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 16، مارس

2009، القاهرة ، ص 1 - 3.

## خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل والخاص بالإطار العام لحوكمة المؤسسات يمكن أن نستنتج أنه :

في البداية ظهرت حوكمة الشركات بسبب انفصال الملكية عن التسيير وزاد الاهتمام بها بعد سلسلة أحداث الفشل المالي التي ضربت أكبر الشركات الأمريكية المقيدة في أشهر أسواق المال العالمية، بالإضافة إلى الأزمات المالية التي شهدتها أسواق جنوب شرق آسيا، حيث ساهمت هذه الظروف والعوامل في وضع مجموعة من المبادئ التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح - خاصة المساهمين - ، كما بذلت المنظمات الدولية العديد من الجهود في سبيل وضع المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات بالإضافة إلى سعيها لمساعدة الدول التي تسعى إلى تطبيق هذه المبادئ.

وبالإضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات فإنها تحتاج إلى مجموعة من القوانين والتشريعات، وتتطلب وجود أسواق ذات كفاءة وتنافسية أكثر. كما أن تطبيقات حوكمة الشركات تختلف من دولة إلى أخرى حسب ظروف وبيئة أعمال كل دولة، ونلاحظ توجه الجزائر نحو تطبيق حوكمة الشركات كنظام يعمل على ضبط بيئة الأعمال.

# الفصل الثاني

حوكمة الشركات ومساهمتها

على جودة المراجعة الخارجية

**تمهيد:**

لقد شهد العالم خلال القرن التاسع عشر تطوراً للمؤسسات وزيادة في حجمها وعددها، بالإضافة إلى ظهور شركات الأموال التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة، وعلى هذا الأساس أدى إلى ظهور المراجعة مما تقدمه من خدمات على رأسها التعبير عن المركز المالي لنشاط المؤسسة ونتيجتها، وقد استطاعت هذه الشركات تحقيق جملة من الأهداف عن طريق إتباع نظام رقابي معين سواء كان داخلياً أو خارجياً غير أن نظام الرقابة الخارجية يعد الأكثر تطبيقاً من طرف الشركات، إذ يعتبر حقاً لبعض الأطراف الخارجية التي لها مصلحة في نشاط المؤسسة لكي تراقب تصرفات الإدارة فيما يتعلق بالالتزام بالقوانين والقواعد الموضوعية، وهذا الحق يتم عن طريق تقرير يعده شخص مؤهل ومحايد يعرف بمراجع الحسابات في نطاق عملية تسمى المراجعة الخارجية.

ومن خلال هذا الفصل سنقوم بالتطرق إلى ثلاثة مباحث هي :

**المبحث الأول: مفاهيم أولية حول المراجعة.**

**المبحث الثاني: مراحل تنفيذ عملية المراجعة الخارجية.**

**المبحث الثالث : إسهامات حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية.**

## المبحث الأول: مفاهيم أولية حول المراجعة.

حظيت المراجعة باهتمام كبير من قبل مختلف الهيئات نظرا لطبيعتها وأهميتها بالنسبة للمؤسسة والجهات المستفيدة من خدماتها، حيث تعتبر المراجعة المالية أقدم وأول نوع من أنواع المراجعة، وقد ساهمت في ظهور أنواع جديدة للمراجعة.

## المطلب الأول : مدخل عام حول المراجعة:

تواجه المراجعة الخارجية كمهنة العديد من المشاكل الناتجة عن التغيرات البيئية المحيطة، والتي تتطلب أساسا نظريا يستجيب لمختلف هذه التغيرات، ومدخل للجانب النظري للمراجعة الخارجية، فان من الضروري تتبع التطور التاريخي لمهنة المراجعة من طرف المنظمات المهنية المختلفة، وكذلك الوقوف على مفهوم المراجعة الخارجية وأهميتها وأهدافها.

## • أولا: لمحة تاريخية عن المراجعة:

إن مصطلح المراجعة بمعناه اللفظي "Audit" مشتق من كلمة اللاتينية "Audire" ومعناه يستمع، لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق، حيث يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين والإغريق والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية، حيث كانت تعقد جلسات اجتماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع ، وبعد الجلسة يقدم المراجعون تقاريرهم، مع أن عمليات التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والمراجعة بعد تنظيم الحسابات على أسس الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الإيطالي لوكا باشيولو "Luca Paciolo" ونشرها في كتابه الذي ظهر في إيطاليا بمدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494م.<sup>1</sup>

لقد صاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين 15 و 16 والتطور المستمر، لم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في الشركات الفردية الصغيرة، إذ كان المالك مالكا ومسيراً في نفس الوقت، غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميزت بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة النهضة، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة

<sup>1</sup>- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد، وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، عمان 2012، ص 24.

وكذا امتناع البعض، حيث كان من الأحسن له أن تتوفر لديه على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال. وهذا أدى بدوره إلى انفصال تدريجي للملكية عن التسيير.

### ● ثانيا : تعريف المراجعة بوجه عام:

سنحاول في هذا البند تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة وهي كالتالي :

هي عبارة عن الإجراءات التي يقوم بها شخص (المراجع) مؤهل و مدرب ومتمكن من علمي المحاسبة والمراجعة وتطبيقاقتها المختلفة، حيث يقوم بالفحص الشامل للسجلات أو الحسابات والهدف من ذلك هو معرفة ماذا كانت المؤسسة أو المنشأة تمسك دفاتراً وسجلات وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً وما إذا كانت هذه الحسابات والبيانات تمثل وضع المؤسسة أو المنشأة المالي بصورة صحيحة وعادلة وان المصروفات التي أنفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة صحيحة و ما إذا كانت الأصول قد قيمت تقييماً صحيحاً. وقد يكون هذا المراجع موظف من داخل الشركة أو شخص آخر من خارج الشركة يعين أو يكلف خصيصاً بالقيام بهذه المهمة.

ويمكن أيضاً تعريف المراجعة " تدقيق الحسابات " المراجعة هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة او المنشأة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفؤ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي في محايد عن مدى إعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية<sup>1</sup>.

وعرف " BONNAULT " ET " GERMOND " المراجعة على أنها "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - <https://www.accdahan.com> ، 01/05/2023 ، 10:30.

<sup>2</sup> - محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006 ، الجزائر، ص9.

كما تعتبر المراجعة عملية منظمة ومنهجية ومخطط لها، تتم بواسطة تكليف شخص مؤهل يتصف بالحياد والاستقلالية لإنجاز الخيارات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات التي تمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية المدققة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: تصنيفات المراجعة:

تعتبر مراجعة النظم المعلوماتية من بين أهم الوسائل المقومة لهذه النظم وعلى وجه الخصوص نظام المعلومات المحاسبية الذي يراد منه توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمة لاتخاذ القرارات، لذلك بات من الضروري على المؤسسة الاقتصادية العمل بنوع معين من المراجعة يناسب شكلها، حجمها وطبيعة نشاطها من جهة، ومن جهة أخرى يعطي مصداقية وصراحة أكثر للمعلومات وضمان لمستعملي القوائم المالية<sup>2</sup>.

وسوف نميز بين مختلف أنواع المراجعة انطلاقا من الزاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة، وكذلك من زاوية القوائم بها، وهي :

- من زاوية الإلزام القانوني.
- من زاوية أجمال أو نطاق المراجعة.
- من زاوية توقيت المراجعة.
- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات.
- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة.

### • أولا : من زاوية الإلزام القانوني:

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض المؤسسات والشركات كشركة المساهمة وبعض الشركات الأخرى، لذلك سنميز بين نوعين من المراجعة في هذا البند<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، 2007، ص7.

<sup>2</sup> - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 19، 20.

<sup>3</sup> - محمد سمير الصبان عبد الوهاب نصر على المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002، ص 34.

- المراجعة الإلزامية.

- المراجعة الاختيارية.

#### أ - المراجعة الإلزامية:

وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المرجحة من المراجعة. فقد نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته رقم (609) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في القانون التأسيسي بالنسبة لشركات المساهمة.

#### ب . المراجعة الاختيارية:

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها ، ففي المنشآت الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع واعتماد القوائم المالية الختامية، نتيجة الفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد. وفي حالة المنشآت الفردية نلاحظ أن وجود المراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر ، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب.

#### • ثانيا : من زاوية مجال أو نطاق المراجعة:

يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما على النحو التالي :<sup>1</sup>

- المراجعة الكاملة.

- المراجعة الجزئية.

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان عبد الوهاب نصر على مرجع سابق، ص 34، 35.

## 1 - المراجعة الكاملة:

وهي التي تخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع. ومن الأمثلة على ذلك، حالة تعيين مراجع خارجي لإحدى شركات المساهمة طبقا للقانون رقم 159 لسنة 1981، فإنه لا يتم تحديد نطاق أو مجال المراجعة الذي يلتزم به المراجع في نهاية الأمر إبداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي تشملها اختباره حيث أن مسؤوليته تغطي جميع تلك المفردات حتى التي لم تخضع للفحص. وفي هذه الحالة يترك للمراجع حرية تحديد المفردات التي تشملها اختباره وذلك دون التخلي عن مسؤوليته الكاملة عن جميع المفردات.

## 2. المراجعة الجزئية:

وهي المراجعة التي تتضمن وضع القيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وتحديد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر. وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة الذي حدده له فقط دون غيره. ولذلك يتعين في مثل هذه الحالات وجود اتفاق أو عقد كتابي بين حدود أو نطاق المراجعة والهدف المراد تحقيقه، ويتعين على المراجع من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.

## ● ثالثا : من زاوية توقيت المراجعة :

أ- التدقيق المستمر<sup>1</sup>:

والمراجعة المستمرة هي المراجعة التي يكون فيها المراجع ومساعديه مشغولون بصورة مستمرة في مراجعة الحسابات على مدار السنة أو فترات محدده من خلال السنة المالية على أن يقوم المراجع في النهاية بمراجعة أخيره للقوائم المالية بعد إقفال الدفاتر والحسابات ويجب أن تتم المراجعة المستمرة ببرنامج محدد ومنظم وان ينفذ البرنامج

<sup>1</sup> - وجدان علي أحمد ، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، ص67.

بواسطة المراجع أو مندوبيه على أن يؤثر في البرنامج على الذي أتمه وبذلك يمكن معرفة ما تم عمله أثناء المراجعة المستمرة بمجرد الاطلاع على برنامج المراجعة.

#### ب- التدقيق النهائي:

وهي المراجعة التي تبدأ بعد أن أتمت إدارة الحسابات تقييد وترحيل العمليات واستخراج الحسابات الختامية ، وتتم المراجعة بطريقة متواصلة فيقوم المراجع ومساعدوه باختبار العمليات وفحصها والتحقق في الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر للتأكد من صحتها ووضع تقرير عن نتيجة الفحص الذي قام به ومن وجهة نظر المراجع فان هذه الطريقة في المراجعة اسلم طريقة وتتبع عادة إذا كانت عملية من وجهة نظر المراجع وفي حالة استطاعته في أن يوفق في توزيع وقته ووقت مندوبيه ونجد أن هذه الطريقة تتبع في المنشآت الصغيرة إلا انه في المنشآت الكبيرة نظرا لكثرة العمليات وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات يصعب إجراء مراجعة نهائية لتعذرها من الناحية العملية حيث أن عامل الوقت والتأخير وارد في تقديم التقارير المالية ولن يستفاد استفادة فعالة من هذه التقارير نظرا لطول المدة بعد انتهاء السنة المالية وتقديمها ، وفي الشركات المساهمة تحرص الإدارة على دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للاجتماع في اقرب وقت بعد نهاية السنة المالية لعرض نتائج أعمالها واعتمادها والموافقة عليها وأحسن طريقة للمراجعة هي عمل مراجعة جزئية أثناء السنة بواسطة مراجع ثم يقوم مراجع آخر بعمل المراجعة النهائية ، إلا أن هذه الطريقة تتطلب تكلفة كبيرة ومن الناحية العملية قد نجد هذا منفذا في بعض المشروعات الكبيرة التي يوجد في تنظيمها إدارة للمراجعة الداخلية تتكون من موظفين تابعين للمنشأة تنصب أعمالهم على مراجعة التفاصيل التي يقوم بتقييمها موظفو إدارة الحسابات ويحقق هذا النظام ركنا هاما في الرقابة الداخلية ويستطيع المراجع إذا تحقق من فاعلية إدارة المراجعة الداخلية أن يعتمد على مراجعتها للعمليات الروتينية وان يوجه جل همهم إلى المراجعة من حيث مستوياتها وأسسها .

#### • رابعا : من زاوية مدى الفحص وحجم الاختبارات :

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع إلى نوعين <sup>1</sup>:

- مراجعة شاملة.

- مراجعة اختبارية.

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان عبد الوهاب نصر على المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص 34، 35.

## أ - مراجعة شاملة:

وتعني المراجعة الشاملة أو التفصيلية أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص. ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمنشآت صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المنشآت كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المراجع الخارجي على مراعاتها باستمرار.

## ب- مراجعة اختبارية:

وفي هذه الحالة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختبار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموعة المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع). ولقد أدى كبر حجم المشروعات الاقتصادية وتعدد عملياتها بصورة كبيرة واهتمام تلك المشروعات بأنظمة الرقابة الداخلية إلى ضرورة قيام المراجع الخارجي بفحص عينة من هذه العمليات، دون إجراء مراجعة شاملة لها، ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، من أهمها ما يظهره فحص وتقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المنشأة من ناحية، ومدى إمكان تطبيق إجراءات المراجعة الاختيارية من ناحية أخرى.<sup>1</sup>

## ● خامسا : من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة:

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بالمراجعة إلى نوعين أساسيين هما:

- المراجعة الخارجية.

- المراجعة الداخلية.

## أ - المراجعة الخارجية:

وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة ، حيث يكون مستقل عن إدارة المنشأة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 36.

المصدقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة المساهمين والمستثمرين والبنوك.<sup>1</sup>

## ب . المراجعة الداخلية:

يعرف (IAASB) في معيار المراجعة الدولية (610) المراجعة الخارجية تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة، وتشمل وظائفه من بين أشياء أخرى (الفحص والتقييم)، مراقبة مدى كفاية وفعالية (ملائمة) الرقابة الداخلية.<sup>2</sup>

## المطلب الثالث: ماهية المراجعة الخارجية ومعاييرها :

### • أولا : تعريف المراجعة الخارجية وأهميتها :

#### 1- تعريف المراجعة الخارجية:

المراجعة الخارجية هي التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية ( المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، وهيئات أخرى).<sup>3</sup>

كما يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها قيام مراجع الحسابات المؤهل، بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، وللبينات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع، بهدف إبداء رأي في محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل المشروع في نهاية السنة المالية، لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية، وعن المركز المالي له في نهاية تلك السنة.<sup>4</sup>

و تعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 30.

<sup>2</sup> - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 46.

<sup>3</sup> - محمد أمين، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2011، ص 3، ص 15.

<sup>4</sup> - مراد بودياب، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، 2015، ص 10.

القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة<sup>1</sup>.

## 2- أهمية المراجعة الخارجية:

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن الأمثلة على هذه الأطراف والفئات : المديرين والمستثمرين الحاليين والمحتملين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرهم.

### أ - إدارة المؤسسة:

إن إدارة المؤسسة تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن من اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

### ب - البنوك :

فتعتمد البنوك التجارية والصناعية على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قرض وتسهيلات ائتمانية منها. كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون على هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

### ج- الهيئات الحكومية:

تعتمد الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة على القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات ... الخ، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2010، 3، ص52.

<sup>2</sup> - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 15.

● ثانيا : معايير المراجعة الخارجية:

تعتبر معايير المراجعة أداة لقياس جودة الأداء في مهنة المراجعة، وهي تعني وجود أساس للمقارنة.<sup>1</sup>

أ- المعايير العامة:

تتعلق هاته المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، و المقصود بهذه المعايير أن الخدمات يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الخارجي. يجب أن يقوم بالتدقيق شخص أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات.

- على مدقق الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت إلى المهمة المنوطة به.

- على المدقق الخارجي أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية التدقيق و وضع التقرير.<sup>2</sup>

و تتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير هي :

أ / 1 : التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية.<sup>3</sup>

أ-1-1: التأهيل العلمي:

أن يكون حاصل على شهادة الليسانس في المالية أو العلوم التجارية تخصص محاسبة أو المالية أو فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة ، كالإلمام بالجوانب السلوكية والإدارية مثل : الاقتصاد والإحصاء.

أ-1-2: التأهيل العملي والكفاءة المهنية:

أن يكون قد أنهى التبرص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

<sup>1</sup> - أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص، 53.

<sup>2</sup> - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، بدون، ب، 2007، ص 56.

<sup>3</sup> - محمد التهامي طواهر، مسعود صدقي، مرجع سبق ذكره، ص 41

في الأخير نشير إلى أن الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية و تربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء.

## أ/2: معيار الاستقلال:

يجب أن تتوفر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني و يتضمن هذا المعيار ثلاثة أبعاد هي إعداد برنامج التدقيق، التحقيق وإعداد التقارير .

## أ/3: معيار بذل العناية المهنية اللازمة:

يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية و الجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها انطلاقا من كون أن المراجع لا بد أن يفني بالمعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي و العملي والاستقلال في أداء مهمته. يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة<sup>1</sup>:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة.
- الأخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من اجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.
- إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.
- إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.
- الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه.

## ب معايير العمل الميداني:

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثيل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب توفرها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف الواجب تحقيقها، ولها ثلاثة معايير هي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 41.

<sup>2</sup> - سمير كامل محمد أساسيات المراجعة في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات، دار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، بدون سنة، ص 232.

**ب/1: معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين:**

يجب على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، هذا كما يجب أن تجري كل عملية مراجعة بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية، أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص آخر أسندت إليه سلطة الشريك و مسؤولياته للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعة والمخطط لها سابقا.

**ب/2 : معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:**

هنا يجب على المراجع دراسة النظام المطبق و تقييمه وذلك ليحدد نطاق عملية المراجعة ومدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية مراجعة الحسابات، وإن تحديد النطاق عائد لتقدير المراجع وحكمه الشخصي. أما تقدير كفاية نظام الضبط الداخلي فيتطلب معرفة الإجراءات والأساليب المقررة وتفهمها مع التحقق إلى درجة معقولة من أن هذه الإجراءات والأساليب مطبقة فعلا وحسب الخطة المرسومة لها.

**ب/3 : معيار أدلة وقرائن الإثبات:**

يجب أن تكون القرائن والأدلة التي يقوم المراجع بجمعها ملائمة أولا وكافية ثانيا، والقرائن الملائمة هي تلك التي تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وان الوسيلة المستعملة في جميع تلك الأدلة مناسبة أيضا، أما عن كفاية الأدلة والبيانات فذلك عائد لتقدير المراجع وحكمه الشخصي<sup>1</sup>.

**ج: معايير إعداد التقرير :**

يجب أن يحتوي التقرير على رأى المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة الى الأسباب التي أدت الى ذلك، وفي جميع الأحوال على المراجع أن يوضح مدى فحصه للقوائم المالية والمسؤولية التي يتحملها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - إدريس عبد السلام اشتيتوي المراجعة معايير وإجراءات ، دار الكتب الوطنية ، ليبيا، الطبعة الخامسة، 2008، ص23.

<sup>2</sup> - مفيد عبد اللاوي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية مجلة سنوية علمية محكمة دولية متخصصة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الوادي، العدد السادس، المجلد الثاني السنة السادسة 2013 ، ص 196.

✕ محتوى معايير إعداد التقارير لمحافظ الحسابات :

- تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية.
- تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.
- التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.
- التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (5) أو عشر (10) تعويضات.
- التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة.
- التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- التقرير حول استمرارية الاستغلال.
- التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان.
- التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال.
- التقرير المتعلق بعملية خفض رأس المال.
- التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.
- التقرير المتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم.
- التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات اسهم.
- التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

✕ كيفية تسليم تقرير محافظ الحسابات :

حسب المادة (2) من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 ينص على :

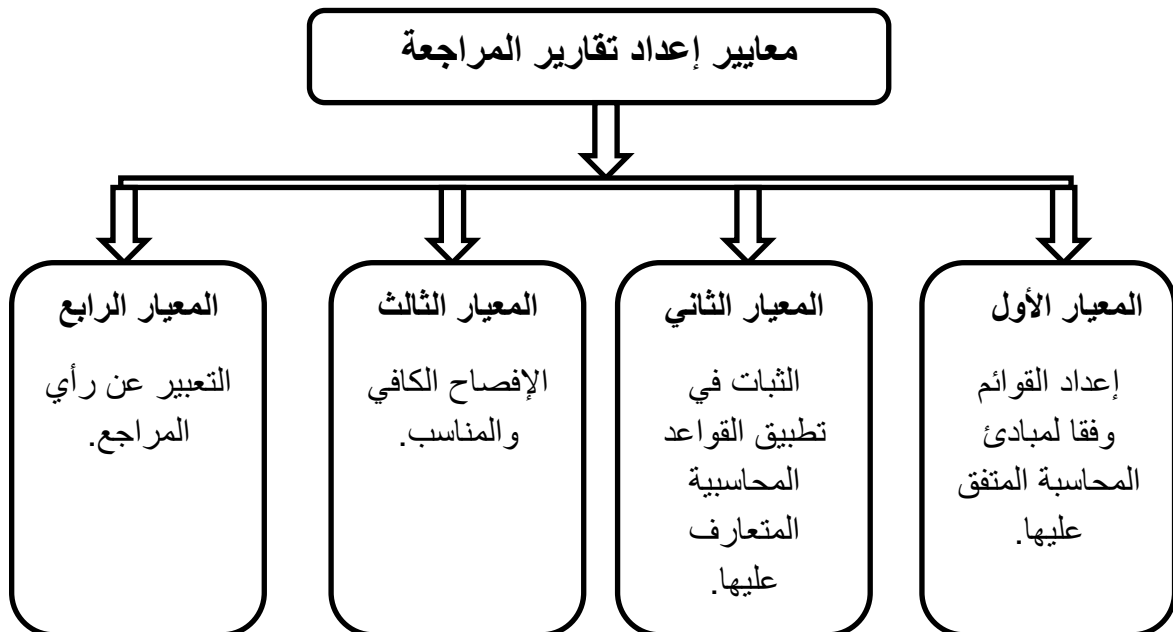
يجب على محافظ الحسابات أن يسلم التقارير على الأقل قبل خمس عشر (15) يوما من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة مقابل وصل.

حسب المادة (3) من نفس المرسوم ينص على :

يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل خمس وأربعين (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة.

ومن الملاحظ أن هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها مراجع الحسابات عند إعداد تقريره الذي يتضمن رأيه المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث أنها تعتمد على درجة كبيرة عند تطبيقها على التقرير الحكم الشخصي، ومن ثم فإن مدى سلامة التطبيق من مزاولته للمهنة ومن متابعته للتوصيات التي تصدرها الهيئات العلمية والمهنية والدراسات والبحوث في هذا الصدد في مختلف الدول وكذلك الكتب والدوريات التي تتناول الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة الحسابات، وقد أدى ذلك لصدور بعض التشريعات في العديد من الدول لمساعدة مراقبي الحسابات فيها على حسن تطبيق تلك المعايير.

الشكل رقم (07): معايير إعداد تقارير المراجعة.



المصدر : مفيد عبد اللاوي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، مرجع سابق ، ص196.

## المبحث الثاني: مراحل تنفيذ عملية المراجعة الخارجية:

يمكن أن تكون عملية المراجعة الجديدة التي يعهد بها إلى المراجع الحسابات لشركة تأسست حديثاً، أو لشركة مستمرة في أعمالها منذ فترة طويلة شغل مكان مراجع حساباته العدم إعادة تعيينه أو بسبب الاستقالة أو الوفاة... الخ.

وفي جميع هذه الأحوال على المراجع اتخاذ عدة خطوات تمهيدية عند البدء بتنفيذ عملية المراجعة، ما يقتضيه ذلك من رسم خطة العمل وبرنامج للأداء، وما يتطلبه من استخدامه أوراقاً وعلامات مع الاحتفاظ بمذكرات وملفات خاصة بعملية المراجعة المعنية.

وستتناول في هذا المبحث على الخطوات التمهيدية وإعداد البرامج في المطلب الأول ووسائل الحصول على أدلة الإثبات في المطلب الثاني وفي الأخير مراجعة القوائم المالية.

### المطلب الأول: الخطوات التمهيدية لعملية المراجعة وإعداد برنامج المراجعة:

#### • أولاً : الخطوات التمهيدية لعملية المراجعة:

عند قيام المدقق بعملية تدقيق جديدة، تكون معرفته بالمنشأة قليلة إن لم تكن معدومة. لذلك عليه اتخاذ الخطوات التالية قبل مباشرة تنفيذ عملية المراجعة.

#### 1- التأكد من صحة تعيينه مدققاً للحسابات: على المراجع الخارجي في بادئ الأمر أن يتأكد من<sup>1</sup>:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات.

<sup>1</sup> - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر، 2003، ص42.

- كما عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء إدارة الشركات الحليفة وكذا قائمة الشركاء في الحصص العينية إن وجدت.
- إذا كان سيعوض زميلاً له مكانه عليه إيضاح أسباب ذهابه.
- إذا كان سيعوض زميلاً رفض تحديد مهامه عليه الاتصال به ومعرفة الأسباب.
- عليه التأكد بأن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه.
- التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسؤول المؤسسة التي سيراقبها.
- يعين من طرف الجمعية العامة التأسيسية ويمضي في هذه الحالة القانون التأسيسي للشركة، وقد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين ويمضي محضراً اجتماعها مع عبارة "قبول المهمة" ويعلن عن قبوله كتابياً أيضاً في حالة حضوره الجمعية.
- مهما يكن عليه التصريح كتابياً عن أنه بعيد عن الحالات الممنوعة قانوناً وتنظيماً.
- يشعر مسؤولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم. يرسل رسالة إلى مسؤولي المؤسسة يبين فيها الكيفية التي ستنجز بها المهمة (مسؤولية المهمة، المتدخلون، معايير العمل فترات التدخل المدة الزمنية القانونية لتقديم تقارير الأتعاب).
- عليه الاتصال بالمحافظ النائب قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته.
- على الزميل السابق تضامناً أن يسهل مهمة زميله الجديد.
- في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية أو لأسباب أخرى عليه مراسلة المؤسسة وإخبارها بأسباب عدم قبوله المهمة وذلك خلال 15 يوماً

- إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض المهمة.

## 2- التأكد من نطاق عملية المراجعة المطلوبة:

تتوقف هذه أيضا على الشكل القانوني للمؤسسة ففي شركات المساهمة وحيث أن الرقابة على حساباتها إلزامية، فليس هناك تحديد لنطاق لعملية المراجعة أي أنها شاملة. أما في شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية وحيث الرقابة الخارجية اختيارية فقد تكون شاملة أو جزئية ولكن يجب تحديد نطاقها في العقد المبرم بين المراجع وعميله<sup>1</sup>.

## 3- الحصول على معلومات تمهيدية عن المشروع:

يجب على المراجع أن يتعرف على المؤسسة التي وكلت إليه عملية ومراجعة حساباتها، وهذه الناحية تختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة، ففي شركات المساهمة عليه أن يطلع على العقد التأسيسي والنظام الداخلي للمؤسسة للتعرف على مقر الشركة ومركزها القانوني ومدة الشركة و رأسمالها ... أما شركات الأشخاص فعلى المراجع أن يطلع على عقد الشركة لمعرفة رأسمالها الإجمالي وحصص كل شريك...؛ ويضاف في كل الحالات (شركات المساهمة وشركات الأشخاص والمؤسسات الفردية) والعوامل المشتركة التالية دراسة الخارطة التنظيمية للمؤسسة الحصول على صورة من توافيق الموظفين المختصين بالتوقيع العلى الشيكات وما شابه، كما يجب على المراجع معرفة ما إذا كان للمؤسسة فروع أو شركات تابعة أو ما إذا كانت تتبع شركة قابضة أو مهيمنة.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات مرجع سابق، ص ص 150، 151.

#### 4- زيارة استطلاعية للمشروع والتعرف على النواحي الفنية:

على المراجع الخارجي القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة، مما يمكنه من الإطلاع على سير العمل فيها من حيث الإنتاج و التخزين وكيفية تسلسل العمليات بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعداد برنامج المراجعة بعد أن يتفهم طبيعة المؤسسة وعملياتها.

#### 5- فحص النظام المحاسبي للمشروع:

عليه دراسة النظام المحاسبي المتبع دفترياً كان أم آلياً، والاطلاع على كل سجلات المشروع ودفاته الإلزامية منها والاختيارية والإلمام بكل الخطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك لأنه ملزم في النهاية بإصدار رأي محايد يتضمن الحكم حول مدى انتظام الدفاتر والسجلات.

#### 6- الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بفترات سابقة:

وهنا يتعرف المراجع الخارجي على المركز المالي للمؤسسة ونوعية التقارير السابقة لأن هذا يساعده في رسم خطة عمله وتفصيلها وعليه أن يفحص أي تحفظات وردت في تقرير المراجع السابق أو تقرير مجلس الإدارة.

#### 7- التعرف على العاملين في المشروع ومدى مسؤولية كل منهم:

حيث عليه الحصول على كشف بالأسماء وصور للتوقيعات خصوصاً الهامة منها والملزمة للشركة قانوناً ومعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.

#### 8- فحص مراكز المشروع من ناحية الضريبية:

يقوم المراجع بذلك ليقنتع بكفاية الاقطاعات الضريبية حيث يتأكد من صحة البيانات الواردة في القوائم المالية.

## 9- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي

وهذه أهم الخطوات، فلقد تحولت عملية المراجعة من كاملة تفصيلية إلى اختبارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية والإختيارية، وتتوقف كمية الاختبارات وحجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل.

وهكذا على المراجع مراعاة جميع هذه النواحي إذا كان يقوم بعملية المراجعة للمشروع لأول مرة باستثناء الاطلاع على الحسابات الختامية للفترات السابقة، وعند تكرار تعيينه يقتصر عمله على التغيرات التي تكون قد طرأت على المشروع في هذه النواحي المذكورة.

### • ثانيا : إعداد برنامج المراجعة:

برنامج المراجعة عبارة عن خطة عمل المراجع والتي سيتبعها في مراجعة الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها . البرنامج يخدم عدة أغراض منها انه ملخص لما يجب أن يقوم به المراجع من أعمال، وهو أيضا تعليمات فنية تفصيلية يطلب المراجع تنفيذها من مساعديه وهو سجل بالعمل المنتهي أي بما تم مراجعته ومن هنا يأتي دور البرنامج في كونه إدارة رقابة وتخطيط يستطيع المراجع بواسطتها تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التي أمضيت في كل عملية<sup>1</sup>.

### 1 - الاعتبار الواجب أخذها في الحسبان عند تصميم برنامج المراجعة، على المراجع وضع النقاط التالية

نصب عينيه وهو يصمم برنامج المراجعة:

- التقيد بنطاق عملية المراجعة كاملة كانت أو جزئية، لان لكل منها خطوات معينة كفيلة بتحقيقها.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات مرجع سابق، ص ص 152، 153.

- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية الموجودة بالمنشأة، حيث على ضوء درجة الكفاية تلك، يتحدد نطاق عملية المراجعة.

- الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها لأن المراجعة وسيلة وليس غاية بحد ذاته فيجب أن يتيح البرنامج تحقيق تلك الأهداف.

- استخدام وسائل المراجعة التي تمكن المراجع من الحصول على قرائن قوية في حجيتها.

- إتباع طرق المراجعة التي تلائم ظروف كل حالة ، فكل منشأة ظروفها الخاصة والتي على ضوءها يقوم المراجع بأعداد برنامج المراجعة الملائم.

- البرنامج ليس سردا للخطوات التي ستتبع في المراجعة، بل خطة محكمة الأطراف، لتحقيق أهداف معينة وفق مبادئ ومستويات متعارف عليها بين ممارسي المهنة.

#### المطلب الثاني: وسائل الحصول على أدلة الإثبات:

إن تزوير المعلومات بهدف إظهار الصورة غير الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة، يلزم المراجع الخارجي اكتشافها وذلك أخذا في الحسبان الإمكانيات المتاحة له. ويعمل المراجع للحصول على أدلة الإثبات بغية التأكيد من صحة المعلومات، وتعبير المعلومات المحاسبية المقدمة للوضعية الحقيقية للمؤسسة وملاءمتها لاتخاذ القرارات  
سنميز بين وسائل الحصول على أدلة الإثبات من النقاط التالية<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> - محمد بوتيتن المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية، 2005، ص31.

### • أولا : الجرد الفعلي

يعتبر الجرد الفعلي احد أهم الوسائل التي تمكن من الحصول على أدلة الإثبات، فإجراء الجرد وفق ما بنص عليه المخطط المحاسبي الوطني في مادته المتعلقة بالجرد الفعلي للاستثمار وما نص عليه الأمر الرئاسي رقم 19 المؤرخ في 27 جانفي 1982 والمتعلق بالجرد الفعلي لموجودات المؤسسة، يمكن إعطاء دليل مادي على الوجود الفعلي للاستثمار والمخزونات، وذلك من خلال النتائج النهائية لعملية الجرد في جدول ممضي عليه من الأطراف القائمة بالعملية.

### • ثانيا: المراجعة الحسابية:

يقوم المراجع وفق هذه الوسيلة بالتحقيق من صحة العمليات الحسابية التي يقوم بها المحاسب أو التي تحتويها المستندات المحاسبية والكشوف، أو الدفاتر، والتأكد من أن التوازن حقيقي في العمليات الحسابية وليس صوريا كالعلمية الحسابية على الفاتورة، بغية توضيح المبالغ خارج الرسم والرسم والمبلغ الإجمالي ومقابلة ذلك بالمراجعة المالي الذي يحدث نتيجة عملية البيع أو الشراء مثلا<sup>1</sup>.

### • ثالثا : المراجعة المستندية:

تعتبر المراجعة المستندية وسيلة للحصول على أدلة الإثبات من خلال اعتماد التسجيل المحاسبي للعمليات على المستندات، لذلك يقوم المراجع بفحص المستندات بغية التأكد من صحتها وتطابقها مع الشروط الشكلية والموضعية الواجب توافرها والتحقيق من أن لكل عملية وتسجيل محاسبي له مستند يعتمد عليه، وان كل مستند قد تم تسجيله ولم يتم استبعاده أو إخفاؤه لإعطاء الصبغة الشمولية للمعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدميها.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر ، مسعود صدقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2005، ص 136، 139.

• رابعا : المراجعة القياسية :

هي وسيلة يلجأ إليها المراجع بغية الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بقياس عنصر بعنصر آخر، كان يقيس الرسم على القيمة المضافة الناتج عن المبيعات برقم الأعمال المحقق أو أن يقيس اقتطاع الضمان الاجتماعي بالكتلة الاجرية للعمال، وان يقيس عنصر معين بنفس العنصر خلال عدة سنوات كان يقيس ربحية المؤسسة خلال الخمسة سنوات الأخيرة مثلا.

• خامسا: المصادقات :

هي عبارة عن اعترافات وشهادات من طرف المدينين والدائنين بصحة الرصيد أو عدم صحته، إذ يتم إعدادها من طرف المؤسسة ، موضوع المراجعة بطلب من المراجع على أن يكون الرد موجه إليه مباشرة. تأخذ هذه المصادقات الأشكال التالية:

1- **مصادقات ايجابية:** في هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على صحة أو خطأ الرصيد الموضح في المصادقة.

2- **مصادقات سلبية :** في هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة وعدم التقرير في حالة صحته.

3- **مصادقات بيضاء :** في هذه الحالة يتم إعداد المصادقة بدون رصيد ويطلب من الطرف الآخر التقرير عن الرصيد المتواجد في دفاتره.

• سادسا: الاستفسارات:

تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة لإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها والتأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف والالتزام بالخطط، ومن أجل تحقيق ذلك يمكن أن تكون الاستفسار شفويا أو تحريريا كحالات تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أو كحالات الاستفسار عن الأنماط والطرق المحاسبية المتبناة أو عن الأساليب والوسائل المتوفرة خلال السنة موضوع المراجعة<sup>1</sup>.

• سابعا : المقاربات:

وتستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة تثبت صحة ما تم تسجيله محاسبيا من العمليات، إذ يقوم المراجع مثلا بمطابقة التسجيلات المحاسبية المتعلقة بيومية البنك في المؤسسة بما يتم فعلا على مستوى ابنك من خلال الكشف المرسل من قبله، إن فعالية هذه الوسيلة تمكن في التأكد من صحة المعلومات المحاسبية باستعمال كافة المعطيات المتاحة من قبل الأطراف الأخرى (داخلية أو خارجية، تضيفي هذه الوسيلة على المعلومات المحاسبية مصداقية أكبر قبول واسعا لدى قراء القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الثالث: مراجعة عناصر القوائم المالية:

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الأتي:

الكمال: يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، بدون طبعة، مصر، 2007، ص87.

**الوجود:** يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية.

**الملكية:** يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول التزامها بالنسبة لعناصر الخصوم.

**التقييم:** أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم.

**التسجيل المحاسبي :** يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم.

سنتناول في هذا البند مراجعة عناصر القوائم المالية من خلال التطرق إلى النقاط التالية:

- التحقق من الأصول الثابتة.

- التحقق من المخزونات.

- التحقق من الحقوق والديون.

- التحقق من الأموال المملوكة.

- التحقق من النواتج والأعباء.

#### ● أولا: التحقق من الأصول الثابتة:

تشتمل هذه النقطة على عناصر الاستثمارات ( تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية، تهيئات وتركيبات)، إن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تمتاز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها . وسيتم التطرق لمراجعة الاستثمارات من خلال كل من الجوانب التالية<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص149.

1- **الكمال:** التأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي لها، وذلك من خلال التأكد من الأرصدة الأولية والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر.

2- **الوجود:** يقوم المراجع بالتحقيق من الأصول الثابتة التي هي مسجلة في القوائم المالية الختامية، ومن هذا الوجود من خلال مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر و سجلات المؤسسة.

3- **الملكية:** يتحقق المراجع من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة والتي هي ظاهرة في القوائم المالية، من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبت ملكية المؤسسة للأصل موضوع المراجعة.

4- **التقييم:** التأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد مصاريف الحصول عليه كما يتحقق من صحة الحساب وتسجيل اهتلاكاته تبعا لطرق الاهتلاك المحددة، ومراعاة الثبات في استخدام طرق الاهتلاك من سنة لأخرى، وكذلك طرق تقييم الأصول الثابتة (التقييم على أساس سعر السوق أو التكلفة التاريخية).

5- **التسجيل المحاسبي :** يعمل المراجع على التأكد من أن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المثبتة لهذه التسجيلات موجودة ومرفقة معه.

#### ● ثانيا: التحقق من المخزونات :

تشمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزون سواء التي تنتجها المؤسسة من منتجات تامة أو نصف مصنعة، أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية أو المشتريات المختلفة للمؤسسة بغية تمويل إنتاجها كالمواد الأولية أو البضاعة من الواضح على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة للتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصره من خلال الأتي:

1- **الكمال:** تظهر القوائم المالية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة، لذا يقوم المراجع بالتحقق من أن

هذه المعلومات كانت وفق معالجة محاسبية سليمة، مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها

محاسبيا ولم يلمسها أي حذف أو نسيان من طرف المحاسب، ليكون للمراجع الحجة على التأكيد بصحة

المعلومات التي يولدها هذا النظام ومدا تمثيلها للعنصر موضوع المراجعة.

2- **الوجود:** يسعى المراجع إلى التأكيد من أن المخزونات موجودة فعلا على مستوى المخازن وذلك بالوقوف

على واقع عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها.

3 - **الملكية :** تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملك لها حتى يثبت العكس، لذلك فعلى المراجع أن

يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر ، انطلاقا من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب أن

يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها.

4- **التقييم:** ينبغي على المراجع أن يتأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التأكد من

ثبات طرق تقييم المخزونات من سنة لأخرى، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات كطريقة الداخل

أولا الخارج أولا (FIFO).

5- **التسجيل المحاسبي:** يسعى المراجع إلى التأكد من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات قد تم تسجيلها محاسبيا

وفق الطرق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

• ثالثاً: التحقق من الحقوق والديون :

حيث يجب على المراجع التحقق من الحقوق والديون ومن أرصدها، كالحقوق التي تتكون مثلاً من حسابات العملاء وحسابات الخزينة، الصندوق، البنك... الخ، والديون التي تتكون من الديون القصيرة والمتوسطة والطويلة الأجل، ويتم مراجعة النقدية بالبنك مثلاً من خلال النقاط التالية :<sup>1</sup>

- الحصول على كشف حساب المشروع لدى البنك.

- إعداد مذكرة تسوية البنك (المقاربة البنكية).

- إجراء قيود التسوية اللازمة بناء على مذكرة تسوية البنك.

- المراجعة الحسابية والمستندية لحساب البنك في دفاتر المشروع.

1 - الكمال : تظهر المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعملها معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار أرصدة مالية لكل حساب على حدى، انطلاقاً من تفاعل العمليات المختلفة سواء كانت سلباً أم إيجاباً واخذ الرصيد الأولي لكل حساب.

2- الوجود: يعمل المراجع على تحقيق من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية، بين ما هو مسجل محاسبياً وما هو مسجل عند الغير، كاعتماد طريقة المصادقات من طرف العملاء والموردين من أجل الوقوف على الأرصدة الحقيقية من طرف المراجع.

3- الملكية : إن الحقوق والديون المسجلة في سجلات ودفاتر المؤسسة يجب أن تتعلق بها، فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفاً فيه. وبالتالي فانه على المراجع أن يتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة فالديون التزام عليها والحقوق حق لها.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 52.

4- التقييم: يستعمل المراجع المراجعة المستندية والمراجعة الحسابية من أجل الوقوف على تقييم الحقوق والديون للمؤسسة وفق طرق معتمدة للتقييم، كان يعتمد طريقة التقييم وفق سعر السوق أو اعتماد أي طريقة أخرى معتمدة من طرف المؤسسة، وكذلك من طرف الجهة الأخرى سواء المدينة أو الدائنة للمؤسسة.

5- التسجيل المحاسبي: بغية تقديم معلومات محاسبية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ينبغي أن تعالج البيانات المتعلقة بالعمليات المختلفة للعنصر وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وفي هذا الإطار يجب تسجيل الحقوق والديون وفق ما نص عليه المخطط المحاسبي الوطني.

#### • رابعاً: التحقيق من الأموال المملوكة :

إن تفكير المستثمرين بالنشاط والاستثمار في قطاع معين يؤدي لا محالة إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني، معروف، وبمقدور تأسيس يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، ففي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم وتقسّم إلى أسهم تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته ويحدد في ظلها عدد أسهمه، لذا وجب على المراجع التحقق من أسهم الشركاء وعددها ومن تقييمهما بشكل سليم وتسجيلهما بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية، وكذا تتبع تداول أسهم المؤسسة في السوق المالية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع المراجعة، وكذا تخصيص الاحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة والقانون المعمول به وبالتالي يمكن تتبع أحكام عامة للتحقق من الأعمال المملوكة هي على النحو التالي:<sup>1</sup>

- التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم (ممتازة عادية)، وحقوق المساهمين من ناحية الربح ورد رأس المال.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 156.

- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو تخفيض رأس المال وتعديل حقوق المستهلكين.
- يفحص المكتتبين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم.
- يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة.
- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه، من حيث عدد وقيم وشهادات الأسهم وكلما يرتبط بالمساهمين.
- في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل، يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.
- التأكد من صحة عرض رأس المال في الميزانية أي إظهار رأس المال المصرح به ورأس المال المصدر وكذلك رأس المال المدفوع.

#### ● خامسا: التحقيق من النواتج و الأعباء :

تعتبر حسابات النواتج والأعباء (حسابات التسيير) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج وبتفاعلهما تنتج حسابات النتائج ، فتتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى السنة موضوع المراجعة، كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبنى من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها . إن التحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حسابات النتائج والأعباء يكون عن طريق بيع الآتي:

1- **الكمال:** ينبغي أن تعبر المعلومات المحاسبية عن كل العمليات المختلفة والمتعلقة بها سواء كانت أعباء ونواتج وأن يتم تسجيلها محاسبيا لتدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة والمتعلقة بالحسابات، كأن تعالج مجموعة من البيانات التي تتعلق بعمليات مختلفة قامت بها المؤسسة ولم يدرج فيها بيانات أخرى تتعلق بالبيع، فيخلص بعد

عملية المعالجة إلى معلومات محاسبية لا تعبر عن الوضعية الحقيقية للنواتج ، لذا وجب تسجيل كافة النواتج والأعباء وتجهيز كل البيانات المتعلقة بالعنصر في الدورة موضوع المراجعة لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

2- **الوجود:** يعمل المراجع في هذا الإطار على التحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن تكون طرفا فيها، ويكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.

3- **التقييم:** تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذلك ينبغي على المراجع أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها، وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى.

4- **التسجيل المحاسبي:** يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، إذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقاً للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة.

### المبحث الثالث : إسهامات حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية.

ترتبط المراجعة على المستوى المهني أو المستوى النظري بالحوكمة ارتباطاً وثيقاً، حيث تعتبر من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثر في أو التأثير بمبادئ وإجراءات الحوكمة، فلا يمكن لمبادئ إجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤدي ثمارها بدون دعم مهنة المراجعة، كما إن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دوراً كبيراً في مجال تطوير مهنة المراجعة.

#### المطلب الأول: حوكمة الشركات والمراجعة الخارجية :

##### • أولاً : علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة الشركات :

تتمثل الآليات الرقابية الخارجية لمفهوم حوكمة الشركات في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجية على الشركة من خلال اللجوء إلى المكاتب والهيئات والمنظمات الخارجية والمنظمات الخارجية المختصة في الرقابة والتي من بينها مكاتب المراجعة الخارجية، نظراً لكونها من أهم الآليات الرقابية لحوكمة الشركات، إضافة إلى ذلك وجود ارتباط بينهما ومن بين الآليات الرقابية الداخلية.

إن مساهمة المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات تكون من خلال الدور الذي تلعبه خاصة من النواحي الاقتصادية والاجتماعية ومن عدة نواحي، وفيما يلي أهم هذه النواحي :<sup>1</sup>

1-الناحية الاقتصادية: تؤدي المراجعة الخارجية إلى زيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركة ، التي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة المشتركة.

<sup>1</sup> - راق، محمد قعمان عمر دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة، ملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري بسكرة ، 6-7 ماي 2012، ص 11.

2- الناحية الإجتماعية: خدمة المجتمع انطلاقاً من حاجة المساهمين وكافة الأطراف التي لها مصالح بالشركة

وذلك لمعرفة مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح من خلال:

- التحقق من مدى كفاءتها في استغلال المواد المتاحة للشركة.

- مراعاة المصالح المساهمين ومصالح كافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة.

3- النواحي الأخرى وتشمل في:

محاوله حل مشاكل عدم التماثل في المعلومات بين الملاك والإدارة.

تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركة المقيدة بالبورصة.

### • ثانياً: آليات دعم المراجعة الخارجية لحوكمة الشركات

تتمثل الآليات الرقابية الخارجية لمفهوم حوكمة الشركات في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة إلى ضرورة حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية، وفيما يلي ملخص لأهم تلك الآليات<sup>1</sup>:

#### 1- الآليات الأكاديمية:

يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمراجعة عبئ التطور المستمر في برنامج التعليم وفي المراحل الجامعية وبرامج التعلم المستمر وذلك لإنتاج مراجع مؤهل التأهيل الكافي والملائم وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية أو المشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر، ويمكن تحديد دور الأكاديميين في تدعيم المراجعة في حوكمة الشركات في ثلاثة آليات أساسية هي:

<sup>1</sup> - الزهرة بوسي مراجعة الحسابات ودورها في تفعيل حوكمة الشركات مذكرة ماستر، تخصص تدقيق المحاسبي، جامعة الوادي 2011، 2012، ص 88-89.

- تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم المهني المستمر .
- ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية دور المراجعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي وزيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية.

- ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال الحوكمة ، وذلك من خلال عقد ورش العمل المشتركة بين الجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبية من منظور حوكمة الشركات.

## 2- الآليات التنظيمية المهنية:

تعمل مهنة المراجعة من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدرتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وبمستوى أعضائها ، وهذا الأمر الذي يمثل تحديا جديا للمجموعات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم المراجعة الخارجية، ومن أهم هذه الآليات:

أ - **تطور معايير المحاسبة المالية:** يقع على عاتق المجتمعات المهنية أحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن لمراجع الحسابات باستمرار حياة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية.

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

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

د - تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر: من المتفق عليه مهنيًا أن التعليم المهني المستمر يمثل جانبًا هامًا في معيار التأهيل العلمي والعملية لمراجعة الحسابات، وإلى جانب التأهيل والتدريب فإن مواجهة المراجعة لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازمه نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر.

### 3- الآليات المهنية العملية

تمثل الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارس للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة، ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعا بأنه دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات. وقد حرصت معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى رفع مستويات الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي، بحيث يترتب على التزام المراجع المستقل بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته.

إن تحقيق جودة عملية المراجعة ينتج بالتأكيد أثارًا حوكمية إيجابية تبرز الالتزام بمعايير الجودة سواء كانت أثارًا على المراجعة الداخلية أو على أسواق رأس المال، وذلك لرفع كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية ولزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والمتعاملين في سوق رأس المال بصفة خاصة في تقارير المراجعة مما يعكس إيجابيًا على تدعيم الدور الإيجابي لمراجعة الحسابات في حوكمة الشركات خاصة في ظل الاتجاه نحو عولمة أسواق رأس المال و عولمة النشاط الاقتصادي، وتزايد الاهتمام بتنظيم الرقابة والمراجعة الداخلية و الخارجية.

المطلب الثاني: حوكمة الشركات وتأثيرها على جودة المراجعة الخارجية :

• أولا: الآثار الحوكمية المترتبة على تحقيق جودة المراجعة الخارجية :

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وهناك بعدين لمفهوم حوكمة الشركات هما :

1-الالتزام بالتحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية فضلا عن تلبية توقعات المساهمين أصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة.

2- الأداء: وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل للمنظمة والسعي إلى استغلال الفرص الإيجابية للمخاطر الفعلية والمتوقعة وتقليل الآثار السلبية لهذه المخاطر.

وهناك من أكد على أن لجودة المراجعة دور مهم في عملية السيطرة على المؤسسة وتوجيهها، وذلك من خلال تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية وإبداء الرأي في عملية الإفصاح عن المخاطر التي تواجهها المؤسسة والإجراءات التي تتخذها لمواجهة هذه المخاطر، بما يحقق في النهاية أهداف المؤسسة ويحسن سبل الاتصال بينها وبين المساهمين.

إن على مهنة المراجعة أن تعمل من أجل تحقيق وظيفتها وأهدافها المنشودة في مجال الحوكمة، وذلك من خلال الوفاء بالمتطلبات وتوقعات المجتمع بالنسبة لدور المراجع الخارجي في ظل القيود العملية والاقتصادية، وإن على مهنة المراجعة أيضا أداء تلك الوظيفة وفقا لمعايير ومستويات تضمن جودة الأداء، وإلا فقدت فاعليتها وبالتالي فقدت المهنة ككل ثقة المجتمع ومبررات وأسس وجودها.

● ثانيا: ماهية جودة المراجعة الخارجية :

1- مفهوم جودة المراجعة الخارجية:

إهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى المنظمات المهنية أو الدراسات والبحوث الأكاديمية بتحديد مفهوم جودة المراجعة ، فقد أوضحت نشرة معايير المراجعة رقم 4 التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في عام 1974، إن جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة.<sup>1</sup>

كما عرف Copley and Doucet جودة المراجعة بمدى التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير.

كما عرف (Palmaris 1988) جودة المراجعة أنها (درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية أي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية) يقصد بالجودة بشكل عام صلاحية الشيء للغرض الذي أعد من أجله أو مطابقة السلعة والخدمة للمواصفات المطلوبة، كما أن جودة الخدمة تعني ملاءمتها للغرض الذي تعد من أجله، وبذلك فالجودة مسالة نسبية، وحدودها أن تكون الخدمة مقبولة من جانب العميل.<sup>2</sup>

2- أهمية جودة المراجعة الخارجية:

واجهت مهنة المراجعة ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، وخصوصا بعد تعرض

<sup>1</sup> - أحمد محمد نور وآخرون، مراجعة الحسابات الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2007، ص3.

<sup>2</sup> - نصر صلاح محمد، نظرية المراجعة الدار الأكاديمية للطباعة والنشر، ليبيا، الطبعة الأولى، 2011، ص234.

العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة.

وللتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة المراجعة والتي تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة (المراجع، الشركة محل المراجعة المستفيدين من خدمات المراجعة المنظمات المهنية). وتنبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:<sup>1</sup>

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.

- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

- تعزيز إمكانية إكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.

- تخفيض صراعات الوكالة.

- أداة تنافسية جيدة.

- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصادقية القوائم المالية.

أ- **تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:** تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة وتحتوي هذه المعايير خصوصاً معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الجديدة، اليمن، 2008، ص 16.

<sup>2</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهل، مرجع سابق، ص 7-8.

ب- **المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة:** عرف Porter فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الفجوة بين توقعات المجتمع من المرجعين وبين أداء المراجعين كما يدركه المجتمع. إن السبب الرئيسي لوجود هذه الفجوة هو انخفاض الأداء الفعلي للمراجع عن معايير المراجعة ومعايير الجودة المتعارف عليها.

ج - **تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:** إن المراجعة والجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المراجعين ذوو الجودة المنخفضة.

د- **تخفيض صراعات الوكالة:** كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل (الإدارة) والأصل (المساهمين) كلما زادت تكلفة الوكالة وكلما زادت تكلفة الوكالة زادت الحاجة إلى مكاتب مراجعة تقدم خدمات ذات جودة عالية. أي كلما اشتدت حدة الصراعات كلما كانت الحاجة ماسة إلى مراجعة ذات جودة عالية أي أن هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلبات على المستويات العليا للمراجعة.

هـ - **أداة تنافسية جيدة:** تعتبر الجودة أداة إستراتيجية جديدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة ووسيلة لتنمية الحصة السوقية وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا وولاء العملاء.

و - **زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصادقية القوائم المالية:** إن تحسين جودة المراجعة الثقة في مصادقية القوائم المالية وكفاية الإفصاح المحاسبي وبالتالي زيادة ثقة الجمهور يدعم بالقوائم المالية عند اتخاذ القرار .

## المطلب الثالث: دور حوكمة الشركات في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية :

## ● أولاً: تقارير مراجعة حسابات نظيفة :

يسعى مسئولي الشركة دوماً إلى تحقيق الأهداف المنوط لهم للوصول إليها، وينعكس ذلك من خلال تقرير المراجعة الذي يعطى صورة ومسحاً شاملاً ولكافة أعمال الشركة خلال فترة زمنية معينة، وبواسطة الرأي الذي يصدره مراجع الحسابات (رأي نظيف وبدون تحفظ، أي غير نظيف جزئياً وباحتفظ، الرأي السلبي والعكسي، وأخيراً الامتناع عن إبداء الرأي)، والذي يعكس مدى التزام الشركة بالقواعد المتعارف عليها والتي لمراجع الحسابات الحق في إبداء الرأي عنها دون التدخل في الجانب التسييري للشركة، والذي يعتبر من صلاحيات مجلس الإدارة البت فيها.

وعليه فإن وجود قواعد ونظم فعالة للحوكمة داخل الشركة، والتي يتبلور عنها نظام للرقابة الداخلية فعال أيضاً، سيؤدي في الغالب إلى إبداء رأي نظيف حول القوائم المالية خلال فترة زمنية معينة، الشيء الذي يعزز مصداقية المساهمين والمتعاملين معها فيها.

## ● ثانياً : الرفع من كفاءة مراجعي الحسابات :

من البديهي أن الرأي النهائي للحكم على مدى مصداقية القوائم المالية يرجع لمراجع الحسابات، إلا أنه أحياناً نصل إلى تباين في وجهة نظر مراجع الحسابات و الإدارة التي وكلت له هذه المهمة، من خلال عمل مراجع الحسابات والشيء الذي تنتظره الإدارة منه، وهو ما يعرف بفجوة التوقعات، إذ يسعى الطرفان دوماً إلى التقليل من هذه الفجوة من خلال التباين في وجهات النظر ، فإذا كانت الإدارة على دراية كاملة بمهام المراجع، وهذا الأخير يقوم بمهامه على أكمل وجه.

• ثالثا : مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش والتقرير عنه :

تعتبر الادارة مسئولة عن تطبيق حوكمة الشركات والإجراءات الأخرى التي تهدف إلى تدنيه مخاطر الغش، حيث يمكن أن يتم تخفيض مخاطر الغش من خلال مزيج من مقاييس منع وإعاقة واكتشاف الغش.<sup>1</sup>

اتفقت معايير المراجعة سواء الأمريكية منها أو المعايير الدولية رقم 240 على أن المراجع لا يعتبر مسئولا عن الإفصاح عن أعمال الغش إلى الأطراف الخارجية، وإنما تقتصر مسؤوليته في إبلاغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة فقط، وذلك حفاظا على قواعد السلوك المهني التي تمنع المراجع من إفشاء أسرار عملاءه.<sup>2</sup>

غير أن هناك بعض الحالات التي تستوجب من المراجع الإفصاح فيها عن أعمال الغش إلى الأطراف الخارجية وهي:

- حالة استدعاء المراجع للتحقيق بمعرفة القضاء، وكان هذا الاستدعاء مرتبط بالعميل.
- حالة حصول المنشأة محل المراجعة على تمويل حكومي، حيث يجب على المراجع إبلاغ الجهة المقرضة بأعمال الغش.
- حالة الانسحاب من مهمة المراجعة ووجود استفسارات من المراجع اللاحق له حول الأمور المرتبطة بالتقاعد مع العميل.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد الدار الجامعية، بدون طبعة، الإسكندرية، 2007، ص 289.

<sup>2</sup> حسن أحمد عبيد، وآخرون دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات دار الجامعية، الإسكندرية، ب طبعة ، 2007 ، ص 314.

### • رابعا : التقليل من فجوة التوقعات :

يستخدم مصطلح فجوة التوقعات المراجعة لوصف الاختلاف بين توقعات هؤلاء الذين يعتمدون على تقارير المراجعة بشأن ما يجب أن يفعله المراجعين في الواقع، ويعتبر ذلك الموضوع محل جدل كبير في أدبيات المراجعة.

تعتبر فجوة التوقعات المراجعة بصفة عامة مادة للاهتمام الملحوظ من كافة الأطراف التي لها مصلحة بعملية المسائلة المحاسبية وعلى المصدقية مهنة المحاسبة والمراجعة.<sup>1</sup>

ويرجع ارتباط مفهوم حوكمة الشركات بفجوة التوقعات، إلى أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يحقق قدرا كبيرا وملائما من خلال بعث الثقة والطمأنينة للمستثمر ومستخدمي القوائم المالية التي أعدت وفقا لمبادئ حوكمة الشركات، وهو ما يعني تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، إضافة إلى أن مبدأ الإفصاح والشفافية، وإسقاطه على مسؤوليات مجلس الإدارة وكذا مراجعة الحسابات يؤثر على تضيق فجوة التوقعات.

كما أن مراجعي الحسابات الفاعلين في بيئة تعتمد على مبادئ حوكمة الشركات يختلفون عن غيرهم من مراجعي الحسابات الفاعلين في بيئة تنعدم فيها مبادئ الحوكمة، إذ تمهد البيئة الفاعلة في مجال حوكمة الشركات الوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية أعدت وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وتمت مراجعتها وفقا لمبادئ ومعايير المراجعة السائدة، كل هذه العوامل ستمهد لمراجع الحسابات التطوير من كفاءته دوريا من خلال متابعة التكوين المستمر والتطوير الحاصل في مجال المراجعة والعمل على المستوى المهني على تطبيق إجراءات انضباطية على مراجعي الحسابات المخالفين لقواعد السلوك المهني.

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال الدار الجامعية، مصر ، 2005، ص ص 786 787.

## خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل يتبين ان تطور مهنة المراجعة كان ناتجا عن التطور الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي طرأت على الشركات جراء انفصال الإدارة عن الملكية، والمراجعة الخارجية هي عملية منظمة تنطوي على تجميع و تقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات الإقتصادية، وذلك للتحقق من درجة توافق المعلومات و المعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الإهتمام.

يمكن للمدقق الخارجي أن يكون قانوني أو تعاقدى، وفي كلتا الحالتين عليه أن يتصف بصفات معينة، فمهنة التدقيق لها آداب وتقاليده وسلوك مهني على مزاوها الالتزام بها، ويجب أن يكون على مستوى معين من الثقافة والمعرفة والتحلي بالصبر واللباقة، كما يجب توسيع مجال تدخل المدقق الخارجي من أجل تجنب الوقوع في الفضائح المالية الشائعة عالميا مثل أزمة شركة " أنرون " للطاقة، أي إيجاد مدققين ذو مجال أوسع للتدقيق أي النظر للبعد الإستراتيجي للشركة من خلال التحليل المعمق للأخطار الملازمة لخصوصية كل شركة.

ان للمراجعة الخارجية دور كبير في تدعيم حوكمة الشركات وذلك من خلال تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية ودراسة المخاطر ومسؤوليته إتجاه قدرة المؤسسة على الإستمرار. وفي الأخير يمكن الإشارة إلى أن موضوع دراستنا هذه هو المراجعة الخارجية، الذي يدخل في إطار مهمة ذلكم الشخص المحترف المحايد أي الخارجي عن الشركة، قصد المصادقة على مدى شرعية وصدق الحسابات.

# الفصل الثالث

## الدراسة الميدانية

### التمهيد:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث تهدف هذه الدراسة الى التطرق للاستجابات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للموضوع والذي يشير إلى تأثير حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية، ولقد استخدمنا أسلوب العينة، وذلك لاختبار فرضيات الموضوع من خلال الاستبيان للمهنيين والاكاديميين، وهذا لأجل تبين موضوع البحث.

وللإلمام أكثر بالدراسة الميدانية حيث تم تقسيم الفصل إلى:

#### المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المطلب الأول: بيانات الدراسة

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة

#### المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة

المطلب الثاني: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

المطلب الثالث: دراسة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة

## المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

تقوم الدراسة الميدانية أساساً على دراسة وتحليل تأثير حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأساتذة المحاسبة والمراجعة ومديري الشركات.

### المطلب الأول: بيانات الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي والمناهج التحليلية وذلك تماشياً مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق، وتتعلق تأثير حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية وذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

#### أولاً : البيانات الثانوية :

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والإطلاع على الدراسات السابقة في مجال حوكمة الشركات و المراجعة الخارجية.

#### ثانياً : البيانات الأولية :

هي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع دراسي والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج (Excel) 2010 و برنامج (SPSS) الإصدار الخامس وعشرون (25) .

### المطلب الثاني: قائمة الاستبيان :

تناولنا في هذا المطلب كيفية إعداد الاستبيان، وهيكل الاستبيان و طرق معالجته.

#### أولاً : إعداد قائمة الاستبيان :

استعنا في إعداد القائمة، على الكتب والمراجع والدوريات والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أو المشار له من حيث المنهج والطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستقصاء، وقد روعي في إعدادها أن تكون:

– أن تكن بسيطة وواضحة.

– أن تحتوي على أسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل.

وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على افراد العينة من خلال عدة جهات، الأمر الذي سهل إمكانية إرسال الاستمارات والحصول عليها في أقرب وقت ممكن وذلك باستعمال عدة طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة.

- إيداع الاستثمارات على مستوى مكاتب المراجعة وبعض الشركات.

- استخدام البريد الإلكتروني لبعض أفراد العينة .

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أسس مقياس ليكارت الخماسي (SCALE LIKERT) الذي يحتوي خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول المواضيع التي تم التطرق من خلال الاستبيان كما هو مبين في الجدول:

جدول رقم: (01) مقياس ليكارت الخماسي

| التصنيف | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---------|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| الدرجة  | 5          | 4     | 3     | 2         | 1              |

المصدر: <http://statistic-think.blogspot.com/2019/02/blog-post.html> 10-05-18:30,2023

➦ ثانيا : هيكل الاستبيان :

إحتوى الاستبيان على اثنان وعشرون (22) سؤال توزعت على أربعة محاور رئيسية:

**المحور الأول :** يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة متضمنة خمسة (05) أسئلة.

**المحور الثاني :** يظم أسئلة تتعلق بموضوع عملية المراجعة الخارجية ومسؤوليات المراجع الخارجي وتشمل تسعة (09) أسئلة.

**المحور الثالث :** يظم أسئلة تتعلق بدراسة الإجراءات التي يجب أن تقوم بها المؤسسة الجزائرية لتفعيل حوكمة الشركات ويشمل ستة (06) أسئلة.

**المحور الرابع :** يتضمن حوكمة الشركات ودورها على جودة أداء وفعالية المراجع الخارجي ويشمل سبعة (07) أسئلة.

جدول رقم (02) : محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور.

| الرقم | المحاور                                                               | عدد الفقرات |
|-------|-----------------------------------------------------------------------|-------------|
| 01    | البيانات الشخصية                                                      | 05          |
| 02    | نظرة عامة حول عملية المراجعة الخارجية ومسؤوليات المراجع الخارجي       | 09          |
| 03    | الإجراءات التي يجب أن تقوم بها المؤسسة الجزائرية لتفعيل حوكمة الشركات | 06          |
| 04    | حوكمة الشركات ودورها على جودة أداء وفعالية المراجع الخارجي            | 07          |

المصدر: من إعداد الطلبة (بناءً على بيانات الاستبيان)

### ثالثا : معالجة الاستبيان :

وهي عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان وهذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي من الاستبيانات، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (SPSS 25) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها الى معطيات ونتائج وكذا رسومات بيانية في شكل أعمدة أو دوائر، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل للبيانات التي تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الإعتماد على الأساليب التالية:

1- **الوسط الحسابي**: يتم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب أهميتها.

2- **الانحراف المعياري**: ويستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

3- **اختبار ألفا كرونباخ** : وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبانة ، حيث بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة وللاستبانة بشكل عام 98.9% وهي نسبة تدل على مستوى جيد.

4- **معامل الصدق**: يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

5- **تحليل الانحدار البسيط**: بهدف اختبار فروض الدراسة.

### المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدوده :

#### أولاً: مجتمع الدراسة :

حددنا في اختبار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على التحكم فيما يتعلق بالعوامل المحدد لعامل حوكمة الشركات.

وتتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات الخارجيين وأساتذة جامعيين ومديري الشركات وأصحاب المهن الأخرى في ولاية الوادي وخارجها، وقصدنا من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على النتائج أكثر دقة.

#### ثانياً: عينة الدراسة :

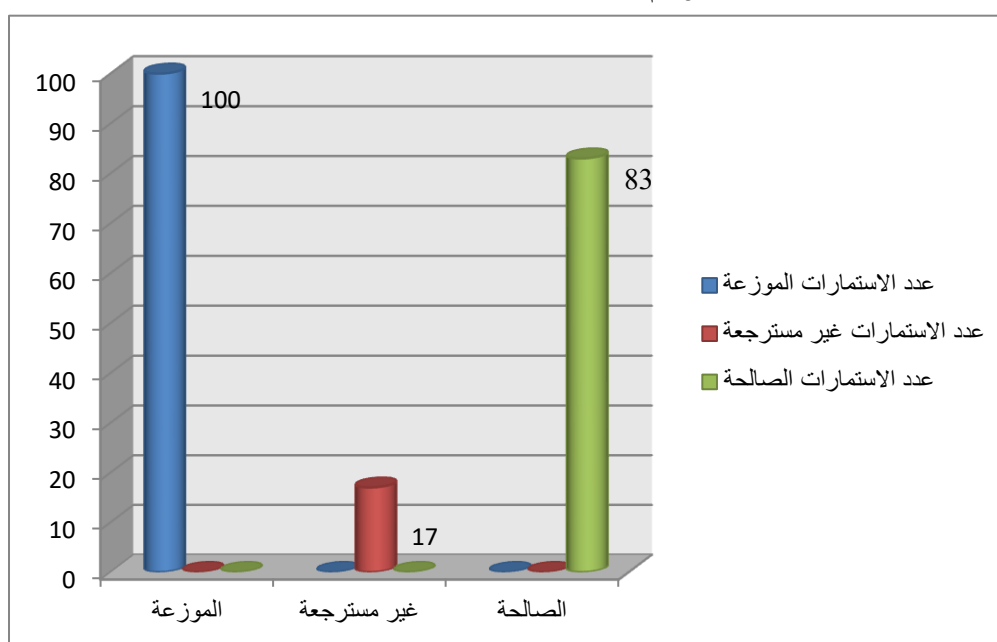
على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فإنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقاً، فقد تم توزيع 100 استمارة، وبعد عملية الفرز وجدنا أنه تم استرداد منها 17 استمارة.

جدول رقم(03): الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

| الاستبيان |       | البيان                       |
|-----------|-------|------------------------------|
| النسبة    | العدد |                              |
| %100      | 100   | عدد الاستمارات الموزعة       |
| %17       | 17    | عدد الاستمارات غير المسترجعة |
| %83       | 83    | عدد الاستمارات الصالحة       |

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على بيانات الاستبيان)

الشكل رقم (08): الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على جدول اعلاه)

### ثالثا : حدود الدراسة :

تتمثل حدود هذه الدراسة في ما يلي :

- **الحدود المكانية :** تمت هذه الدراسة بالجزائر لدراسة تأثير حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص.
- **الحدود الزمنية :** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه من 2023/03/22 الى 2023/05/17.
- **الحدود البشرية :** تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة الخارجية والحائزين على شهادة ليسانس فما فوق وشهادات أخرى في التخصص ومدراء الشركات.
- **الحدود الموضوعية :** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بحوكمة الشركات و المراجعة الخارجية دون غيرها.

## المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة :

بعد عملية الفرز وتفرغ الاستبيان تحصلنا على نتائج آراء أفراد العينة، سوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام بعض الأساليب الإحصائية.

### المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة :

تتمثل خصائص العينة في ما يلي:

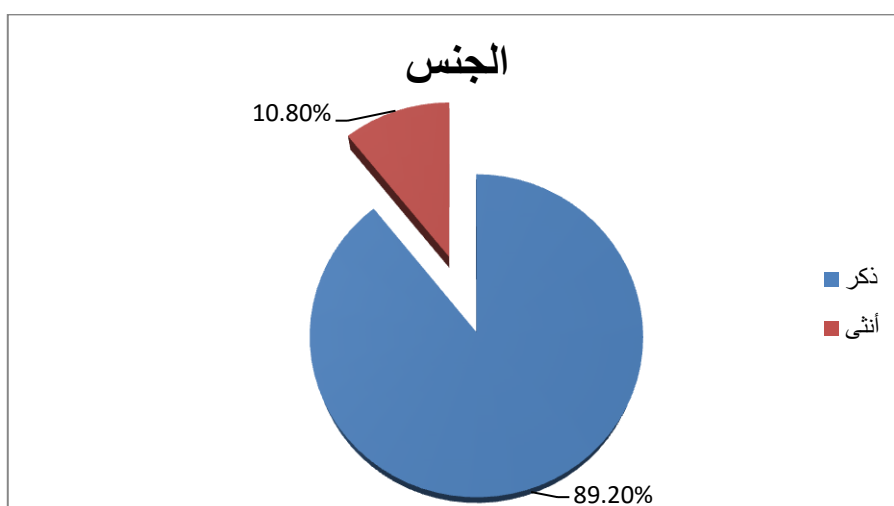
### أولاً : خصائص العينة من حيث الجنس :

جدول رقم: (04) توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

| الجنس   | العدد | النسبة |
|---------|-------|--------|
| ذكر     | 74    | % 89.2 |
| أنثى    | 9     | % 10.8 |
| المجموع | 83    | %100   |

المصدر : من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (09) تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس.



من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب جنس الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت للفئة الذكور بنسبة 89.20% وأن الإناث أقل وكانت نسبتهم 10.80%.

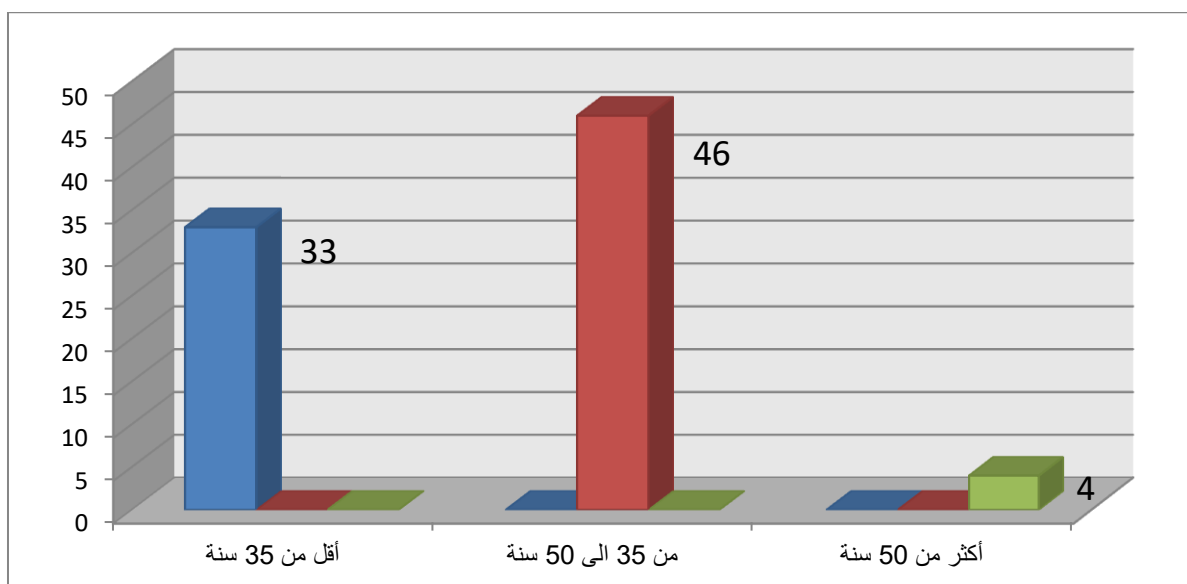
## ثانيا : خصائص العينة من حيث الفئة العمرية:

جدول رقم: (05) توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.

| الفئة العمرية  | العدد | النسبة |
|----------------|-------|--------|
| أقل من 35 سنة  | 33    | %39.8  |
| من 35-50 سنة   | 46    | %55.4  |
| أكبر من 50 سنة | 4     | %4.8   |
| المجموع        | 83    | %100   |

المصدر : من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (10) تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت للفئة من 35 الى 50 سنة بنسبة %55.4 وتليها نسبة 39.8 للفئة أقل من 35، أما 4.8 % المتبقية حظيت بها الفئة التي أعمارها أكثر من 50 سنة.

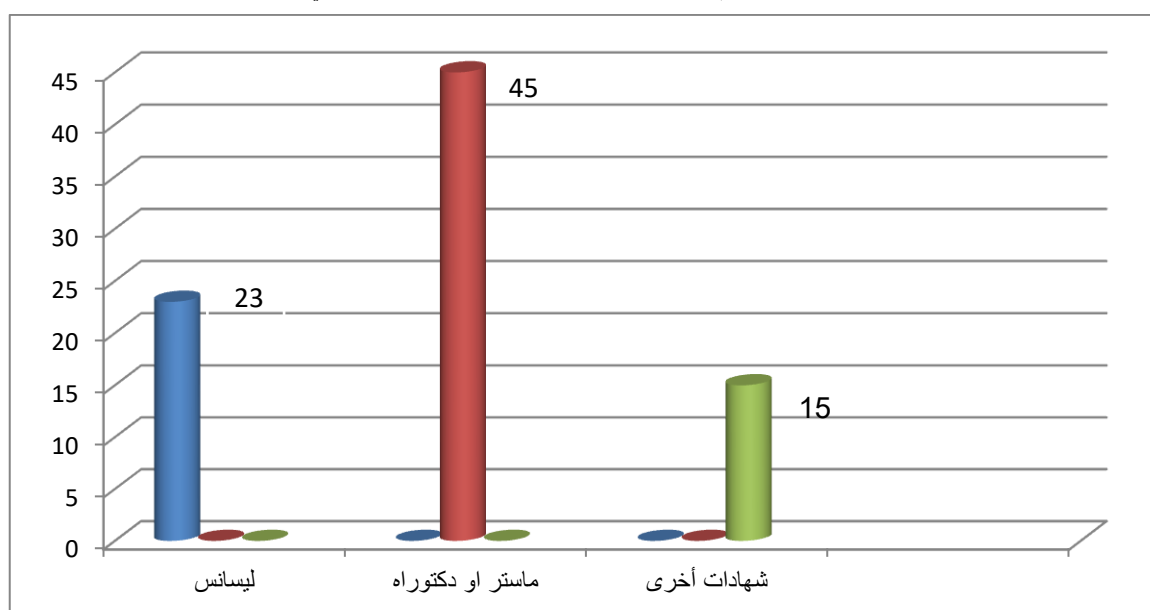
### ثالثا : خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي :

الجدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي    | العدد | النسبة |
|------------------|-------|--------|
| ليسانس           | 23    | %27.7  |
| ماستر أو دكتوراه | 45    | %54.2  |
| شهادات أخرى      | 15    | %18.1  |
| المجموع          | 83    | %100   |

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (11) يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة ، حيث نجد أن غالبيتهم حاصلون على شهادة ماستر أو دكتوراه إذ بلغ عددهم 45 بنسبة %54.2، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة ليسانس البالغ عددهم 23 بنسبة %27.7، وفي الأخير شهادات أخرى والبالغ عددهم 15 بنسبة %18.1.

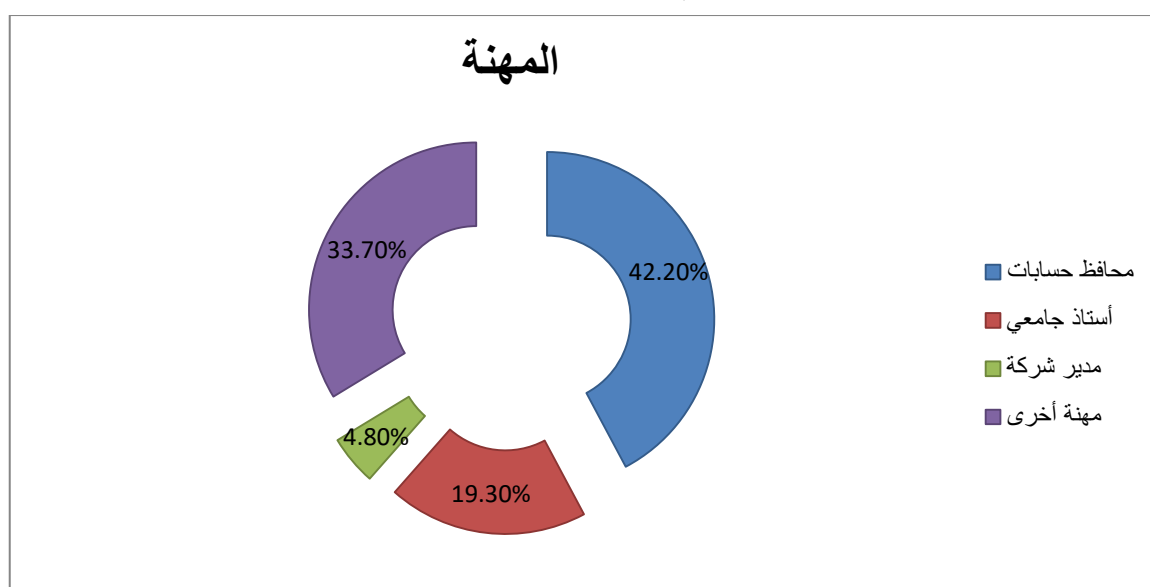
#### رابعاً : خصائص العينة من حيث المهنة :

الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة من ناحية المهنة

| النسبة | العدد | التخصص       |
|--------|-------|--------------|
| 42.2%  | 35    | محافظ حسابات |
| 19.3%  | 16    | أستاذ جامعي  |
| 4.8%   | 04    | مدير شركة    |
| 33.7%  | 28    | مهنة أخرى    |
| 100%   | 83    | المجموع      |

المصدر: من إعداد الطلبة. (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (12) يمثل عينة الدراسة حسب المهنة.



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب تخصص الأفراد العينة حيث نجد أن فئة مهنة محافظ حسابات هي الأكبر والبالغ عددها 35 فرد بنسبة 42.2%، أما ما نسبته 33.7% فيمثل مهنة أخرى بعدد 28 فرد، وأما مهنة أستاذ جامعي البالغ عددهم 16 بنسبة 19.3%، وفي الأخير بلغت نسبة مدير شركة البالغ عددهم 4 بـ 4.8%.

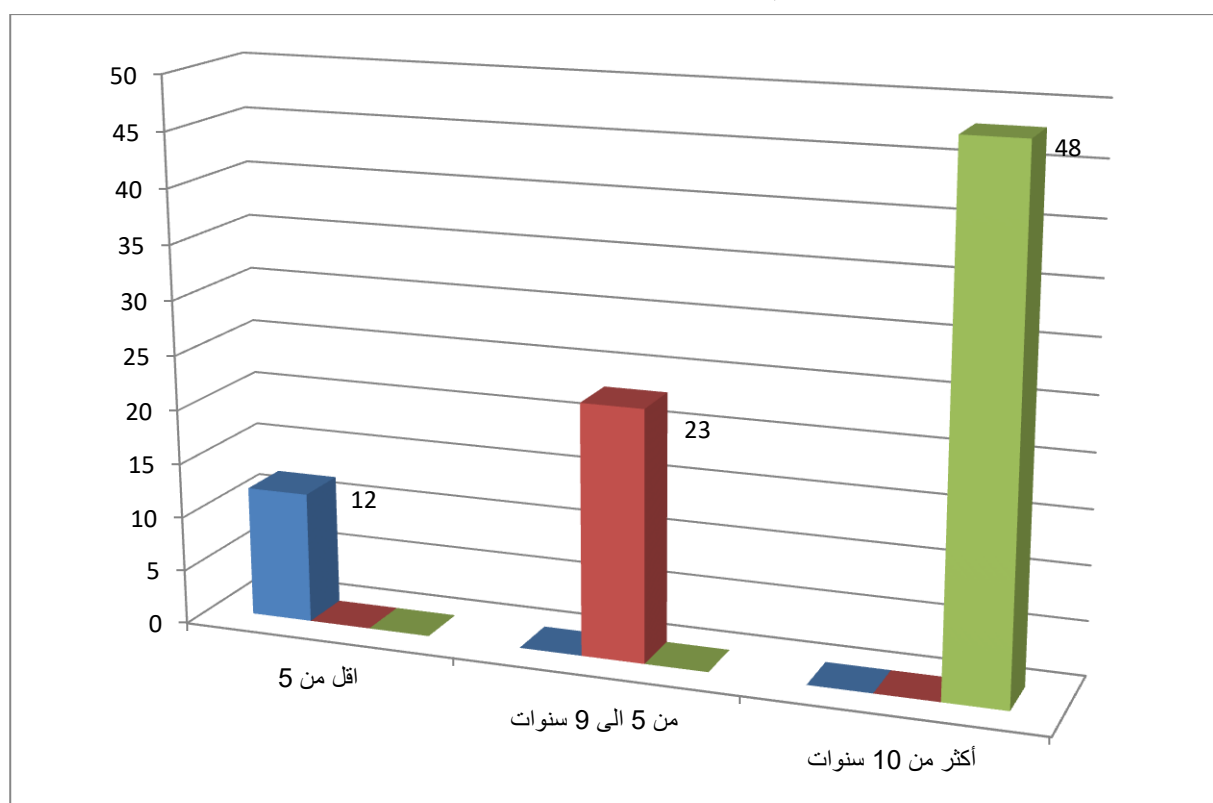
### خامسا: خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية :

الجدول رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

| النسبة | العدد | السنوات          |
|--------|-------|------------------|
| %14.5  | 12    | أقل من 5 سنوات   |
| %27.7  | 23    | من 5 إلى 9 سنوات |
| %57.8  | 48    | أكثر من 10 سنوات |
| %100   | 83    | المجموع          |

المصدر : من اعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (13): يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



المصدر : من إعداد الطلبة (بناء على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد معظمهم من الفئة أكثر من 10 سنوات بنسبة %57.8، أما ما نسبته %27.7 فكان للفئة من 5 إلى 9 سنوات، وما نسبته %14.5 فكانت للفئة أقل من 5 سنوات .

المطلب الثاني: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان :

أولاً : اختبار ثبات وصدق العينة :

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات<sup>1</sup>.

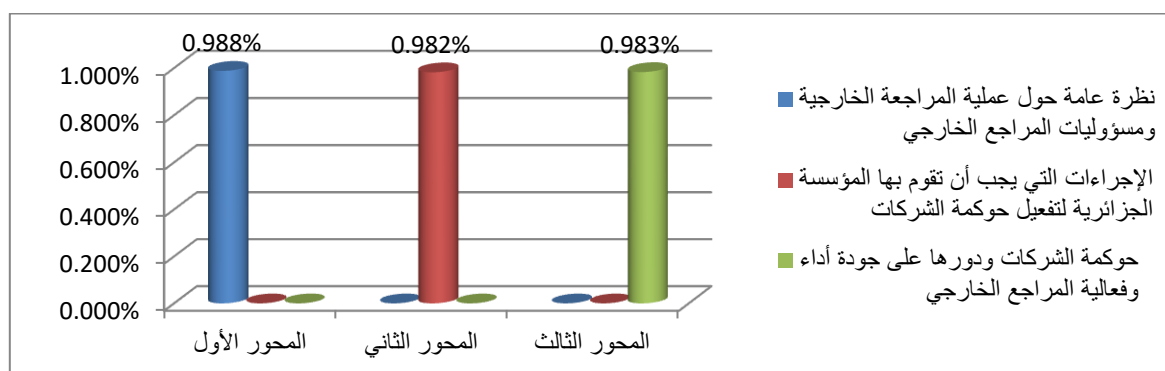
الجدول التالي يبين معاملات الثبات والصدق لمختلف محاور الدراسة:

الجدول رقم (09): توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق.

| محاور الاستبيان | محتوى المحور                                                          | عدد الفقرات | معامل الثبات لألفا كرونباخ | معامل الصدق |
|-----------------|-----------------------------------------------------------------------|-------------|----------------------------|-------------|
| المحور الأول    | نظرة عامة حول عملية المراجعة الخارجية ومسؤوليات المراجع الخارجي       | 09          | 0.988                      | 0.993       |
| المحور الثاني   | الإجراءات التي يجب أن تقوم بها المؤسسة الجزائرية لتفعيل حوكمة الشركات | 06          | 0.982                      | 0.990       |
| المحور الثالث   | حوكمة الشركات ودورها على جودة أداء وفعالية المراجع الخارجي            | 07          | 0.983                      | 0.991       |
| مجموع المحاور   |                                                                       | 22          | 0.988                      | 0.993       |

المصدر : من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS)

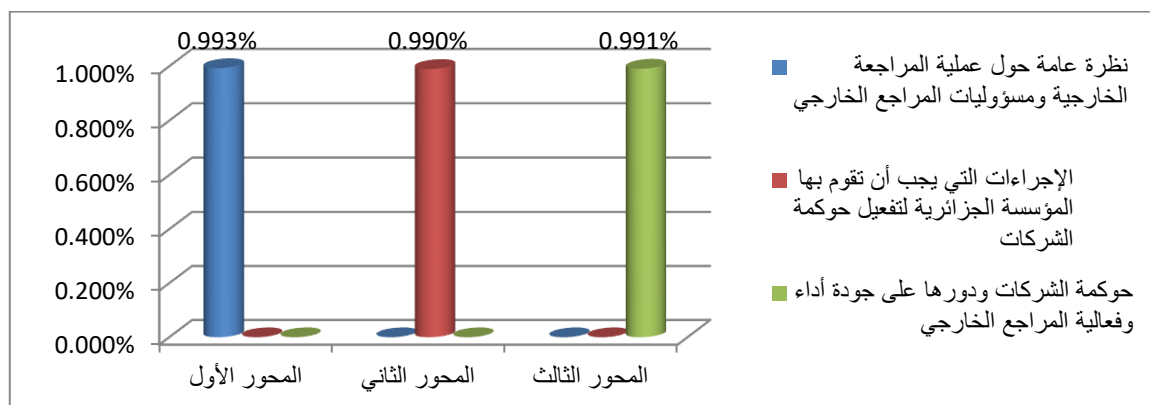
الشكل رقم (14): توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ



المصدر : من إعداد الطلبة (بناء على الجدول أعلاه)

<sup>1</sup> د. محمد خير، سليم أبو زيد، كتاب تحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية IBM SPSS طبعة الأولى، دار صفاء للنشر عمان، 2018، ص 441.

الشكل رقم (15): توزيع معامل الصدق



المصدر : من إعداد الطلبة ( بناء على الجدول أعلاه)

يتضح من الجدول رقم (11) والشكلين البيانيين السابقين ما يلي:

لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرونباخ المحاور بين ( 0.982 ) و ( 0.988 ) وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور ( 0.988 ) وهو ما يعني بأن الاستبيان يتميز بالثبات.

لقد تراوحت معاملات الصدق المحاور بين ( 0.990 ) و ( 0.993 ) وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت قيمة المعامل الصدق بالنسبة لجميع المحاور ( 0.993 ) مما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق التام.

نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح مما يعني أن الاستبيان تميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

### ثانيا : التحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان :

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر فئات العينة من المهنيين والأكاديميين اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثل الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

وباعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن الأوزان، وهي: (غير موافق بشدة = 1 غير موافق = 2، محايد = 3، موافق = 4، موافق بشدة = 5)، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولا، وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث يمثل الرقم 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة) و 5 تمثل عدد الاختبارات وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي.

| الاهمية        | الوسط الحسابي       |
|----------------|---------------------|
| غير موافق بشدة | 1 إلى أقل من 1.80   |
| غير موافق      | 1.8 إلى أقل من 2.60 |
| محايد          | 2.6 إلى أقل من 3.40 |
| موافق          | 3.4 إلى أقل من 4.20 |
| موافق بشدة     | 4.20 إلى 5          |

المصدر: <http://statistic-think.blogspot.com/2019/02/blog-post.html> 10-05-18:30,2023

## المحور الأول : نظرة عامة حول عملية المراجعة الخارجية ومسؤوليات المراجع الخارجي

جدول رقم(11): نتائج آراء عينة الدراسة حول عملية المراجعة الخارجية ومسؤوليات المراجع الخارجي.

| المؤشرات الإحصائية                                                  |                   |                 | الاستجابات     |           |       |       |            | العبارات                                                                                       |
|---------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------|----------------|-----------|-------|-------|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| الدرجة                                                              | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |                                                                                                |
| 4                                                                   | 0.812             | 4.22            | 1              | 3         | 5     | 41    | 32         | يقوم المراجع الخارجي بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه     |
| 1                                                                   | 0.725             | 4.36            | -              | 2         | 6     | 35    | 40         | القيام بالتأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات                                                    |
| 8                                                                   | 0.897             | 3.98            | 1              | 4         | 16    | 37    | 25         | معرفة أسباب انسحاب المراجع السابق عند تعويضه                                                   |
| 5                                                                   | 0.870             | 4.11            | -              | 5         | 12    | 35    | 31         | يقوم المراجع بدراسة شاملة للمؤسسة محل المراجعة (العقد التأسيسي، مجلس الإدارة)                  |
| 2                                                                   | 0.945             | 4.24            | 1              | 5         | 8     | 28    | 41         | الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية السابقة يدعم عملية المراجعة                     |
| 7                                                                   | 1.007             | 4.10            | 2              | 6         | 11    | 30    | 35         | يقوم بالتدقيق شخص أو اشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات |
| 3                                                                   | 0.967             | 4.23            | 1              | 4         | 13    | 22    | 43         | معرفة الإدارة بكامل مهام المراجع يقلل من فجوة التوقعات                                         |
| 6                                                                   | 1.048             | 4.11            | 3              | 5         | 8     | 31    | 36         | من أهم مسؤوليات المراجع اكتشاف الأخطاء الجوهرية المعتمدة وغير المعتمدة والافصاح عنها           |
| 9                                                                   | 1.130             | 3.94            | 4              | 8         | 7     | 34    | 30         | يلتزم مدقق الحسابات دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت الى المهمة الموجهة اليه      |
| المتوسط العام حول عملية المراجعة الخارجية ومسؤوليات المراجع الخارجي |                   |                 | 0.898          | 4.15      |       |       |            |                                                                                                |

المصدر : من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات SPSS

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بعملية المراجعة الخارجية ومسؤوليات المراجع الخارجي ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.15) والذي يقع بين(3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في المراجع الخارجي، وهذا ما

يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.898) وهي نسبة تعتبر جيدة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي (4.36 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على القيام بالتأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات.

2- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (4.24 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية السابقة يدعم عملية المراجعة.

3- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي (4.23 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن معرفة الإدارة بكامل مهام المراجع يقلل من فجوة التوقعات.

4- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي (4.22 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يقوم المراجع الخارجي بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه.

5- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي (4.11 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يقوم المراجع بدراسة شاملة للمؤسسة محل المراجعة.

6- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي (4.11 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن من أهم مسؤوليات المراجع اكتشاف الأخطاء الجوهرية المتعمدة وغير المتعمدة والافصاح عنها.

7- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (4.10 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن يقوم بالتدقيق شخص أو اشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات.

8- في الفقرة رقم (03) بلغ الوسط الحسابي (3.98 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على معرفة أسباب انسحاب المراجع السابق عند تعويضه.

9- في الفقرة رقم (09) بلغ الوسط الحسابي (3.94 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يلتزم مدقق الحسابات دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت الى المهمة الموجهة اليه.

## المحور الثاني: الاجراءات التي يجب أن تقوم بها المؤسسة الجزائرية لتفعيل حوكمة الشركات

جدول رقم(12): نتائج آراء عينة الدراسة حول الاجراءات التي يجب أن تقوم بها المؤسسة الجزائرية لتفعيل حوكمة الشركات

| المؤشرات الإحصائية                                                                      |                   |                 | الاستجابات      |           |       |       |            | العبارة                                                                                    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------|-----------------|-----------|-------|-------|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| الدرجة                                                                                  | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | غير موافق تماما | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |                                                                                            |
| 1                                                                                       | 0.772             | 4.19            | -               | 2         | 12    | 37    | 32         | وضع قوانين صارمة للشركات لتطبيق معايير حوكمة الشركات.                                      |
| 3                                                                                       | 0.917             | 3.96            | 2               | 5         | 9     | 45    | 22         | وضع معايير المراجعة الخارجية في الجزائر بما يتوافق مع المعايير الدولية.                    |
| 4                                                                                       | 0.856             | 3.89            | -               | 7         | 14    | 43    | 19         | على المؤسسات الجزائرية العمل بلجان المراجعة الخارجية.                                      |
| 2                                                                                       | 0.722             | 4.06            | -               | 1         | 16    | 43    | 23         | تمكين مكتب المراجعة الخارجية من الاستعانة بالخبراء في تنفيذ بعض اختبارات المراجعة المعقدة. |
| 5                                                                                       | 0.903             | 3.88            | 1               | 6         | 15    | 41    | 20         | تشجيع المؤسسات للدخول للبورصة الجزائرية.                                                   |
| 6                                                                                       | 0.985             | 3.83            | 1               | 10        | 12    | 39    | 21         | قيام الشركات بالإفصاح عن السياسات وهياكل حوكمة الشركات.                                    |
| المتوسط العام حول الاجراءات التي يجب أن تقوم بها المؤسسة الجزائرية لتفعيل حوكمة الشركات |                   |                 | 0.828           | 3.96      |       |       |            |                                                                                            |

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات SPSS

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالاجراءات التي يجب أن تقوم بها المؤسسة الجزائرية لتفعيل حوكمة الشركات ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.96) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد موافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في المراجع الخارجي وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.828) وهي نسبة تعتبر جيدة.

وحى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- 1- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي (4.19 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على وضع قوانين صارمة للشركات لتطبيق معايير حوكمة الشركات.
- 2- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي (4.06 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على تمكين مكتب المراجعة الخارجية من الاستعانة بالخبراء في تنفيذ بعض اختبارات المراجعة المعقدة.
- 3- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي (3.96 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على وضع معايير المراجعة الخارجية في الجزائر بما يتوافق مع المعايير الدولية.
- 4- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي (3.89 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على المؤسسات الجزائرية العمل بلجان المراجعة الخارجية.
- 5- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (3.88 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على تشجيع المؤسسات للدخول للبورصة الجزائرية.
- 6- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (3.83 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على قيام الشركات بالإفصاح عن السياسات وهياكل حوكمة الشركات.

### المحور الثالث: حوكمة الشركات ودورها على جودة أداء وفعالية المراجع الخارجي

جدول رقم(13): نتائج آراء عينة الدراسة حول حوكمة الشركات ودورها على جودة أداء وفعالية المراجع الخارجي.

| المؤشرات الإحصائية                                                           |                   |                 | الاستجابات      |           |       |       |            | العبارات                                                                                               |
|------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------|-----------------|-----------|-------|-------|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| الدرجة                                                                       | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | غير موافق تماما | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |                                                                                                        |
| 3                                                                            | 0.840             | 3.95            | -               | 5         | 16    | 40    | 22         | يستعين المراجع الخارجي بمبادئ حوكمة الشركات لإنجاز تقريره                                              |
| 6                                                                            | 1.134             | 3.63            | 6               | 7         | 17    | 35    | 18         | إشراف المكلفين بالحوكمة على قرارات المراجع الخارجي                                                     |
| 5                                                                            | 0.897             | 3.89            | 1               | 6         | 14    | 42    | 20         | مسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها في تحقيق جودة خدمات أداء المراجعة الخارجية             |
| 1                                                                            | 0.777             | 4.13            | -               | 4         | 8     | 44    | 27         | تسهل حوكمة الشركات مهمة تدقيق الحسابات على المراجع الخارجي                                             |
| 2                                                                            | 0.897             | 4.02            | 2               | 1         | 17    | 37    | 26         | تقارير المراجعة الداخلية الخاصة بحوكمة الشركات تصفي مصداقية أكبر لتقارير المراجع الخارجي               |
| 7                                                                            | 1.150             | 3.45            | 4               | 17        | 15    | 32    | 15         | حوكمة جيدة لا يعني تحقيق الاستقرار والمصداقية في القوائم المالية                                       |
| 4                                                                            | 0.980             | 3.94            | 2               | 6         | 12    | 38    | 25         | يلتزم المراجع الخارجي بإتباع آليات حوكمة الشركات عند القيام بمهمة فحص وتدقيق الحسابات والقوائم المالية |
| المتوسط العام حول حوكمة الشركات ودورها على جودة أداء وفعالية المراجع الخارجي |                   |                 |                 |           |       |       |            |                                                                                                        |
|                                                                              | 0.916             | 3.85            |                 |           |       |       |            |                                                                                                        |

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات SPSS

يظهر الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بحوكمة الشركات ودورها على جودة أداء وفعالية المراجع الخارجي ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.85) والذي يقع بين(3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد موافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في المراجع الخارجي وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.916) وهي نسبة تعتبر جيدة.

- وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:
- 1- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي ( $3 < 4.13$ ) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تسهل حوكمة الشركات مهمة تدقيق الحسابات على المراجع الخارجي.
  - 2- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي ( $3 < 4.02$ ) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تقارير المراجعة الداخلية الخاصة بحوكمة الشركات تضفي مصداقية أكبر لتقارير المراجع الخارجي.
  - 3- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي ( $3 < 3.95$ ) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يستعين المراجع الخارجي بمبادئ حوكمة الشركات لإنجاز تقريره.
  - 4- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي ( $3 < 3.94$ ) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يلتزم المراجع الخارجي بإتباع آليات حوكمة الشركات عند القيام بمهمة فحص وتدقيق الحسابات والقوائم المالية.
  - 5- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي ( $3 < 3.89$ ) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن مسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها في تحقيق جودة خدمات اداء المراجعة الخارجية.
  - 6- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي ( $3 < 3.63$ ) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إشراف المكلفين بالحوكمة على قرارات المراجع الخارجي.
  - 7- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي ( $3 < 3.45$ ) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن حوكمة جيدة لا يعني تحقيق الاستقرار والمصداقية في القوائم المالية.

### خلاصة الفصل :

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها عن طريق توزيع الاستبيان والتي تهدف الى إبراز التأثير الذي تلعبه حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية، وذلك على مجموعة من المهنيين و الأكاديميين المتمثلين في أساتذة الجامعة المتخصصين في المجال ومحافظي الحسابات والمراجعين الداخليين ومديري الشركات، وبعد تحليل النتائج التي جاء بها الاستبيان والمدرجة في برنامج (SPSS25)، لاحظنا أن لحوكمة الشركات أثر كبير في زيادة وتحسين أداء وجودة المراجعة الخارجية وذلك من خلال دراسة آلياتها ومتطلباتها وتأثيرها على زيادة وتحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية التي تساعد الشركات في تجنب نقاط ضعفها والتركيز على نقاط قوتها.

# الخاتمة العامة

## الخاتمة :

من خلال هذه الدراسة المتواضعة حاولنا إبراز الأثر الذي تلعبه حوكمة الشركات في التأثير على جودة المراجعة الخارجية ، من خلال تحليل هذا الأثر من وجهة نظر الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات وكذلك جميع الفئات المستفيدة من خدماتهم والمتفاعلة في ظل آليات حوكمة الشركات.

حيث تم تحليل مختلف مكونات آليات حوكمة الشركات من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة، إضافة الى أهداف المراجعة الداخلية ومختلف مهامها المتكاملة مع مهام المراجعة الخارجية وكذلك مدى استعانة المراجع الخارجي بأعمال المراجعة الداخلية ومدى اعتماده عليها، إضافة الى مختلف مهام وآليات لجان المراجعة في ظل دورها الاشرافي على المراجعة الخارجية، كما تم اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة الخارجية ضمن العوامل الداعمة لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

وقد تم معالجة إشكالية الدراسة من خلال تحليل دور آليات حوكمة الشركات وسياسات رقابة الجودة للمراجعة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية ، وذلك من وجهة نظر فئات الدراسة التي تتمثل في المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم المتفاعلة معهم في إطار التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

وتم تناول الدراسة الميدانية للموضوع من خلال تشخيص الواقع الحالي لحوكمة الشركات وآفاق تطبيقها والممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات والوقوف على المسؤوليات والمهام الحالية للمراجع الخارجي في ظل متطلبات التطبيق السليم لحوكمة الشركات، وتحليل المحاور التي تم التطرق لها في الدراسة النظرية، ومعالجة الاشكالية باختبار فرضيات الدراسة من خلال استبيان لتحليل آراء المجتمع المالي المساهم في التطبيق السليم لحوكمة الشركات حول دور آليات حوكمة الشركات وسياسات وإجراءات رقابة الجودة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

## ✓ اختبار الفرضيات :

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة الدراسة إلى النتائج التالية:

## الفرضية الأولى :

التطبيق السليم لحوكمة الشركات يساعد المراجع الخارجي في أداء مهمة المراجعة الخارجية التي تزيد من جودة تقاريره حول أداء المؤسسة ، تم قبول هذه الفرضية وذلك عبر توفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات.

الفرضية الثانية:

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول تأثير حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية ، تم إثبات صحة هذه الفرضية حسب ارتباط بيرسون والذي نتج عنه ارتباط قوي بين جودة المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات الذي بلغت نسبته 0.953 والتي تقترب من القيمة الصحيحة 1.

1- نتائج البحث:

لقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج وذلك انطلاقاً من التساؤل الرئيسي، وما تطرقنا إليه خلال الدراسة النظرية والتطبيقية وهي كالتالي:

- إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يتطلب النهوض بالممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في ظل تزايد الطلب على جودة خدماتها ولأهمية دور المراجع الخارجي الفعال ضمن آليات الحوكمة، يتطلب اعتماد منظومة متكاملة من حيث الإطار التشريعي والمهني من المعايير المهنية وقواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية للمراجعة وتحديد المهام ومسؤوليات وواجبات المراجع الخارجي ودعم استقلاليتها.
- تدعيم القاعدة النظرية للمراجعة من مبادئ وفروض واجراءات ومعايير، بمختلف الدراسات المهنية والأكاديمية في ظل استراتيجية متكاملة لدعم تحقيق المستوى المقبول من جودة خدمات المراجعة الخارجية، كونها تعتبر من أهم مكونات هيكل حوكمة الشركات وآلياتها.
- ان اعتماد أنظمة ومعايير مهنية لرقابة الجودة للمراجعة الخارجية لما لها من دور فعال في تحسين مستوى أداء المراجعين الخارجيين يدعم جودة خدمات المراجعة، حيث توفر معايير المراجعة الخارجية المستويات المثلى للأداء التي يسعى المراجعون إلى تحقيقها، في حين أنه في ظل غياب معايير محلية للمراجعة، فإن المراجعين الخارجيين يعتمدون على القوانين والتشريعات التي تحكم أدائهم وتحدد فقط المستويات الأدنى للأداء التي يلتزم بها المراجعين الخارجيين.
- إن أعمال المراجعة بدأ يشوبها الشك، وظهر أن هناك نقصاً متنامياً في الوثوق بشهادة المراجع لدى فئة كبيرة من المستفيدين من خدمات المراجعة. وهذا ما أدى إلى أحداث تغيرات كبيرة في مراجعة الحسابات بإطارها النظري وممارستها المهنية، وأدى هذا إلى الطلب المتزايد على خدمات المراجعة مع تزايد مسؤوليات المراجعين كجزء من دورهم في ظل حوكمة الشركات، وقد تطلبت هذه التغيرات تفهماً شاملاً وموسعاً من الباحثين والمهنيين الممارسين للمراجعة في دورها المعاصر ضمن آليات حوكمة

الشركات في ظل التركيز على مفاهيم الرقابة على جودة خدماتها ورقابتها النوعية على مستوى شركات المراجعة وفهم وتوسيع مسؤوليات المراجع في ظل التطبيق السليم لحوكمة الشركات في ظل دورها الاشرافي.

- إن القصور في جودة خدمات المراجعة الخارجية يمثل الضعف وعدم التطبيق السليم لهيكل حوكمة الشركات عند ممارستها لدورها الاشرافي على أعمال المراجعة، وهذا ما يفسر بظهور وانتشار مشاكل التلاعب والغش بالتقارير المالية، وما انجر عنه من افلاس لكبريات الشركات العالمية.
- تعتبر حوكمة الشركات من أهم آليات معالجة مشكلة انخفاض جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، من حيث الدور المكمل للمراجعة الداخلية في دعم جودة خدمات المراجعين الخارجيين من خلال اختيار المراجعين الخارجيين وتقليص أعمالهم.
- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول تأثير حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية.

## 2- التوصيات:

من خلال ما توصلنا إليه سابقاً، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة اعتماد وضع معايير مهنية للمراجعة الخارجية ، أو اعتماد المعايير الدولية حيث أن مهنة المراجعة الخارجية يعتبر مستوى أدائها عند المستوى الأدنى، في ظل نقص وعدم اكتمال القوانين والتشريعات التي تحكمها ، وغياب المستويات المثلى للأداء التي تحددها المعايير الوطنية والدولية، والتي يسعى المهنيون إلى تحقيقها من أجل النهوض بالمهنة.
- تفعيل الدور الذي تلعبه الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة ، من حيث إعداد مشاريع معايير وطنية للمراجعة والتوفيق مع المعايير الدولية، واعتماد مدونة لقواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية، من أجل تحسين مستوى الأداء المهني، ودعم جودة الخدمات.
- تفعيل دور لجان المراجعة في ظل دورها الاشرافي على فعالية أعمال المراجعة الخارجية ضمن آليات حوكمة الشركات.
- تنمية الجانب التكويني في المجال العلمي والمهني للمراجعين الخارجيين ، ابتداءً من جانب التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة والمراجعة على مستوى المعاهد والجامعات، اضافة الى التكوين المهني للمراجعين من خلال معاهد متخصصة، وتدعيم هذا التكوين في مجال الاطلاع على مستجدات

حوكمة الشركات من خلال الملتقيات الأكاديمية والمهنية المشتركة المواكبة المستجدات في التطبيق السليم الحوكمة الشركات.

- تدعيم القاعدة التشريعية والقانونية لحوكمة الشركات ، من خلال اصدار قوانين وتشريعات تشمل القضايا المعاصرة للحوكمة، وهذا بإشراك المهنيين والأكاديميين في إعداد هذه القوانين، من أجل تحقيق تنظيم الممارسة المهنية وفق قاعدة تشريعية تتجاوب مع المتطلبات المهنية وتخدم الاقتصاد الوطني خاصة في ظل الشراكة الأجنبية وآفاق الانضمام إلى الهيئات الدولية.

### 3- آفاق الدراسة:

إن جودة التقارير المالية تكون ممثلة بمخرجات جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات، والتي أصبحت مطلبا لجميع مكونات المجتمع المالي لاعتمادهم على جودة التقارير المالية ومصداقية التقارير في عمليات اتخاذ القرار، مما يجعل من تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية مطلبا أساسيا لجميع هذه الفئات وهذا ما يجعل الدراسة في موضوع جودة خدمات المراجعة الخارجية يشمل عدة مستويات، تعتبر منطلقا يفتح المجال لآفاق أخرى للدراسة في مجال تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية من مستويات ومداخل أخرى كمايلي:

- دور المعايير الدولية للمراجعة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية.
- دور حوكمة الشركات في التقليل من مشكلة انخفاض جودة خدمات المراجعة.
- دور الرقابة النوعية لشركات المراجعة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية.
- مشكلة المنافسة في الاتعاب بين المراجعين الخارجيين وأثرها على جودة خدماتهم.
- دور المراجعة الخارجية في التفعيل والمساهمة في حوكمة الشركات الجزائرية الناشئة.

قائمة المصادر

والمراجع

✓ أولاً: الكتب

- 1- سورة البقرة الآية 188.
- 2- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد، وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، عمان 2012، ص 24.
- 3- احمد علي خضر الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر ، 2012، ص 24.
- 4- أحمد مُجَّد نور وآخرون، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية ، مصر، 2007، ص 03.
- 5- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعمولة أسواق رأس المال، دار الجامعية مصر، 2005، ص 786-787.
- 6- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد الدار الجامعية، بدون طبعة، الإسكندرية، 2007، ص 289.
- 7- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة ، الإسكندرية، 2007، ص 7.
- 8- إدريس عبد السلام اشتيوي المراجعة معايير وإجراءات ، دار الكتب الوطنية ، ليبيا، الطبعة الخامسة، 2008، ص 23.
- 9- حسن أحمد عبيد، وآخرون دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات دار الجامعية، الإسكندرية، ب طبعة ، 2007 ، ص 314.
- 10- خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ،2007، ص56.
- 11- خالد راغب الخطيب خليل مُجَّد الرفاعي، الأصول العلمية لتحقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص 9.
- 12- خالد ممدوح إبراهيم، حوكمة الإنترنت، دار الفكر الجامعية، الإسكندرية 2011، ص 40- 41.
- 13- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات مفاهيم ومبادئ، الدار الجامعية تانيس، مصر، 2007، ص 19.
- 14- عبد الفتاح مُجَّد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، بدون طبعة، مصر، 2007، ص 87.
- 15- عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربي، بدون بلد نشر، 2007، ص 34-35.

- 16- عبد الوهاب نصر علي شحاتة السيد شحاتة مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية بط، 2007، الإسكندرية. ص 30-31.
- 17-
- 18- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 41.
- 19- غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، الأردن، 2015، ص 76-78.
- 20- كمال الدين مصطفى الدهراوى مُجّد السيد سرايا، المحاسبة والمراجعة المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1990، ص 187.
- 21- محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربي، القاهرة، الطبعة الأولى، مصر، 2005، ص 13-14.
- 22- محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، الجزائر، ص 9.
- 23- محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2005، ص 136-139.
- 24- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 42.
- 25- محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها (مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر)، دار الشروق، يونيو 2007، ص 6-7.
- 26- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 36.
- 27- محمد سمير الصبان عبد الوهاب نصر على المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002، ص 34.
- 28- محمد مصطفى سليمان حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الجزائر ، 2008، ص 14-15.
- 29- أ.د. محمد الفاتح محمود بشير المغربي ، حوكمة الشركات جامعة القرآن الكريم والعلوم الاسلامية، السودان، 2020 ص 13.

- 30- محمد خير، سليم ابو زيد، كتاب تحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية IBM SPSS الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر عمان، 2018، ص 441.
  - 31- منير إبراهيم هندی، حوكمة الشركات مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء، دار المعرفة الجامعية، إسكندرية، الطبعة الأولى، 2011، ص 18-19.
  - 32- نصر صلاح مُحمَّد، نظرية المراجعة الدار الأكاديمية للطباعة والنشر، ليبيا، الطبعة الأولى، 2011، ص 234.
  - 33- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2006، ص 20.
- ✓ ثانياً: المذكرات**
- 1- بهاء الدين سمير علام، العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وأدائها المالي، مذكرة ماجستير ، تخصص إدارة أعمال، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2008، ص 41 – 50.
  - 2- زلاسي رياض إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير ، تخصص مالية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2009، 2010، ص 10.
  - 3- الزهرة بسي مراجعة الحسابات ودورها في تفعيل حوكمة الشركات مذكرة ماستر، تخصص تدقيق المحاسبي ، جامعة الوادي 2012، 2011، ص 88-89.
  - 4- العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة مُحمَّد خيضر بسكرة، 2015/2016، ص 14.
  - 5- عبد الكامل بن عمر وآخرون، دور حوكمة الشركات في اتخاذ القرارات المالية داخل المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة الوادي 2011 – 2012، ص 19.
  - 6- عبدي نعيمة، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات، ماجستير تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009، ص 26.
  - 7- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات ماجستير تخصص مالية ومحاسبه، جامعة المدية، 2008-2009 ص 41.
  - 8- فكري عبد الغني مُحمَّد جوده، مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسات في المصارف الفلسطينية وفقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية، مذكرة ماجستير ، تخصص إدارة أعمال، جامعة غزة، 2008، ص 35.

- 9- محمد أمين، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2011، 3، ص15.
- 10- ماجد إسماعيل أبو حمام أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، الجامعة الإسلامية غزة، مذكرة تخرج ماجستير قسم المحاسبة والتمويل 2009، ص 38.
- 11- مراد بودياب، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، 2015، ص10.
- 12- وجدان علي أحمد ، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، ص67

### ✓ ثالثا: المؤتمرات والملتقيات

- 1- براق محمد قيمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الرقابة الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة، ملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري بسكرة ، 6-7 ماي 2012، ص 11.
- 2- بن عيشي عمار وعمر سامي تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهاناته وآفاق، جامعة أم البواقي . 8 ديسمبر 2010، ص 5.
- 3- حساني رقية وآخرون، دور تطبيق آليات حوكمة الشركات في التقليل من الفساد المالي والإداري، مداخلة بملتقى الوطني الأول آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06، 07 ماي 2012، ص4.
- 4- صديقي مسعود دريس، خالد دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الإستثمار، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق جامعة أم البواقي 7-8 2010، ص 14.

✓ رابعا : المنشورات والمجلات

- 1- مداخلة مفيد عبد اللاوي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية مجلة سنوية علمية محكمة دولية متخصصة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الوادي، العدد السادس، المجلد الثاني السنة السادسة 2013، ص 196.
- 2- نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات ، « إطلاق المدونة الجزائرية لحوكمة الشركات »، مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 16، مارس 2009، القاهرة ، ص 1 . 3.
- 3- نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات مركز المشروعات الدولية الخاصة العدد 13 مارس 2009، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، ص 1 - 2.

✓ المواقع الالكترونية:

1- <http://statistic-think.blogspot.com/2019/02/blog-post.html/>

2- <https://www.accdahan.com/>

# قائمة الملاحق

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**  
**جامعة الوادي**  
**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**  
**قسم العلوم المالية والمحاسبية**

نحييكم بتحية الإسلام وأقول السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته .

نتقدم إليكم نحن طلبة دفعة سنة ثانية ماستر تخصص محاسبة وتدقيق من قسم العلوم المالية والمحاسبية بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي، بإعداد دراسة (استبيان) على إحدى إشكاليات الحوكمة تحت عنوان :

**"تأثير حوكمة الشركات على جودة المراجعة الخراجية"**

لهذا السبب نتوجه إليكم مع الشكر المسبق، لمساعدتنا عن طريق الإجابة على أسئلة الاستبيان المرفقة بكل دقة وموضوعية. كما نحيطكم علما على أن جميع المعلومات الواردة في الاستبيان ستعامل بكل سرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

**المجموعة الأولى :**

معلومات تخص المجيب على الاستبيان :

الجنس : ذكر ☐ أنثى ☐

العمر : أقل من 35 ☐ من 35 الى 50 ☐ أكثر من 50 ☐

المؤهل العلمي : ليسانس ☐ ماستر أو دكتوراه ☐ شهادات أخرى ☐

الخبرة : أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 9 سنوات ☐ من 10 أو أكثر ☐

المهنة : محافظ حسابات ☐ أستاذ جامعي ☐ مدير شركة ☐ مهنة أخرى (حددها).....

## المجموعة الثانية :

### المحور الأول : نظرة عامة حول عملية المراجعة الخارجية و مسؤوليات المراجع

#### الخارجي

| الرقم | البيان                                                                                          | موافق<br>بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض<br>بشدة |
|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------|-------|-------|---------------|
| 01    | يقوم المراجع الخارجي بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه.     |               |       |       |       |               |
| 02    | القيام بالتأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات .                                                   |               |       |       |       |               |
| 03    | معرفة أسباب انسحاب المراجع السابق عند تعويضه .                                                  |               |       |       |       |               |
| 04    | يقوم المراجع بدراسة شاملة للمؤسسة محل المراجعة (العقد التأسيسي، مجلس الإدارة).                  |               |       |       |       |               |
| 05    | الإطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية السابقة يدعم عملية المراجعة.                     |               |       |       |       |               |
| 06    | يقوم بالتدقيق شخص أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات. |               |       |       |       |               |
| 07    | معرفة الإدارة بكامل مهام المراجع يقلل من فجوة التوقعات.                                         |               |       |       |       |               |
| 08    | من أهم مسؤوليات المراجع اكتشاف الأخطاء الجوهرية المتعمدة وغير المتعمدة والإفصاح عنها.           |               |       |       |       |               |
| 09    | يلتزم مدقق الحسابات دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت الى المهمة الموجهة اليه.      |               |       |       |       |               |

## المحور الثاني: الاجراءات التي يجب أن تقوم بها المؤسسة الجزائرية لتفعيل حوكمة

### الشركات

| الرقم | البيان                                                                                     | موافق<br>بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض<br>بشدة |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------|-------|-------|---------------|
| 01    | وضع قوانين صارمة للشركات لتطبيق معايير حوكمة الشركات.                                      |               |       |       |       |               |
| 02    | وضع معايير المراجعة الخارجية في الجزائر بما يتوافق مع المعايير الدولية.                    |               |       |       |       |               |
| 03    | على المؤسسات الجزائرية العمل بلجان المراجعة الخارجية.                                      |               |       |       |       |               |
| 04    | تمكين مكتب المراجعة الخارجية من الاستعانة بالخبراء في تنفيذ بعض اختبارات المراجعة المعقدة. |               |       |       |       |               |
| 05    | تشجيع المؤسسات للدخول للبورصة الجزائرية.                                                   |               |       |       |       |               |
| 06    | قيام الشركات بالإفصاح عن السياسات وهياكل حوكمة الشركات.                                    |               |       |       |       |               |

### المحور الثالث: حوكمة الشركات ودورها على جودة أداء وفعالية المراجع الخارجي

| الرقم | البيان                                                                                                  | موافق<br>بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض<br>بشدة |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------|-------|-------|---------------|
| 01    | يستعين المراجع الخارجي بمبادئ حوكمة الشركات لإنجاز تقريره.                                              |               |       |       |       |               |
| 02    | إشراف المكلفين بالحوكمة على قرارات المراجع الخارجي .                                                    |               |       |       |       |               |
| 03    | مسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها في تحقيق جودة خدمات اداء المراجعة الخارجية.             |               |       |       |       |               |
| 04    | تسهيل حوكمة الشركات مهمة تدقيق الحسابات على المراجع الخارجي.                                            |               |       |       |       |               |
| 05    | تقارير المراجعة الداخلية الخاصة بحوكمة الشركات تضيف مصداقية أكبر لتقارير المراجع الخارجي.               |               |       |       |       |               |
| 06    | حوكمة جيدة لا يعني تحقيق الاستقرار والمصداقية في القوائم المالية.                                       |               |       |       |       |               |
| 07    | يلتزم المراجع الخارجي باتباع آليات حوكمة الشركات عند القيام بمهمة فحص وتدقيق الحسابات والقوائم المالية. |               |       |       |       |               |

## Statistics

الملحق (2)

### الجنس

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| ذكر        | 74        | 89.2    | 89.2          | 89.2               |
| Valid انثى | 9         | 10.8    | 10.8          | 100.0              |
| Total      | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

### العمر

|                  | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid اقل من 35  | 33        | 39.8    | 39.8          | 39.8               |
| من 35 الى 50     | 46        | 55.4    | 55.4          | 95.2               |
| Valid اكبر من 50 | 4         | 4.8     | 4.8           | 100.0              |
| Total            | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

### المؤهل

|                     | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid ماستر دكتوراه | 45        | 54.2    | 54.2          | 54.2               |
| ليسانس              | 23        | 27.7    | 27.7          | 81.9               |
| Valid شهادات اخرى   | 15        | 18.1    | 18.1          | 100.0              |
| Total               | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

### المهنة

|                    | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|--------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid محافظ حسابات | 35        | 42.2    | 42.2          | 42.2               |
| استاذ جامعي        | 16        | 19.3    | 19.3          | 61.4               |
| Valid مدير شركة    | 4         | 4.8     | 4.8           | 66.3               |
| مهنة اخرى          | 28        | 33.7    | 33.7          | 100.0              |
| Total              | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

الخبرة

|                         | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid أقل من 5 سنوات    | 48        | 57.8    | 57.8          | 57.8               |
| Valid من 5 الى 9 سنوات  | 23        | 27.7    | 27.7          | 85.5               |
| Valid سنوات فما اكثر 10 | 12        | 14.5    | 14.5          | 100.0              |
| Total                   | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

a1

|                  | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid معارض بشدة | 1         | 1.2     | 1.2           | 1.2                |
| Valid معارض      | 3         | 3.6     | 3.6           | 4.8                |
| Valid محايد      | 5         | 6.0     | 6.0           | 10.8               |
| Valid موافق      | 42        | 50.6    | 50.6          | 61.4               |
| Valid موافق بشدة | 32        | 38.6    | 38.6          | 100.0              |
| Total            | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

a2

|                  | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid معارض      | 2         | 2.4     | 2.4           | 2.4                |
| Valid محايد      | 6         | 7.2     | 7.2           | 9.6                |
| Valid موافق      | 35        | 42.2    | 42.2          | 51.8               |
| Valid موافق بشدة | 40        | 48.2    | 48.2          | 100.0              |
| Total            | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

a3

|                      | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid غير موافق بشدة | 1         | 1.2     | 1.2           | 1.2                |
| Valid غير موافق      | 4         | 4.8     | 4.8           | 6.0                |
| Valid محايد          | 16        | 19.3    | 19.3          | 25.3               |
| Valid موافق          | 37        | 44.6    | 44.6          | 69.9               |
| Valid موافق بشدة     | 25        | 30.1    | 30.1          | 100.0              |
| Total                | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

a4

|             | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق   | 5         | 6.0     | 6.0           | 6.0                |
| محايد       | 12        | 14.5    | 14.5          | 20.5               |
| Valid موافق | 35        | 42.2    | 42.2          | 62.7               |
| موافق بشدة  | 31        | 37.3    | 37.3          | 100.0              |
| Total       | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

a5

|                | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 1         | 1.2     | 1.2           | 1.2                |
| غير موافق      | 5         | 6.0     | 6.0           | 7.2                |
| Valid محايد    | 8         | 9.6     | 9.6           | 16.9               |
| موافق          | 28        | 33.7    | 33.7          | 50.6               |
| موافق بشدة     | 41        | 49.4    | 49.4          | 100.0              |
| Total          | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

a6

|                | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 2         | 2.4     | 2.4           | 2.4                |
| غير موافق      | 5         | 6.0     | 6.0           | 8.4                |
| Valid محايد    | 11        | 13.3    | 13.3          | 21.7               |
| موافق          | 30        | 36.1    | 36.1          | 57.8               |
| موافق بشدة     | 35        | 42.2    | 42.2          | 100.0              |
| Total          | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

a7

|                | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 1         | 1.2     | 1.2           | 1.2                |
| غير موافق      | 4         | 4.8     | 4.8           | 6.0                |
| Valid محايد    | 13        | 15.7    | 15.7          | 21.7               |
| موافق          | 22        | 26.5    | 26.5          | 48.2               |
| موافق بشدة     | 43        | 51.8    | 51.8          | 100.0              |
| Total          | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

**a8**

|                | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 3         | 3.6     | 3.6           | 3.6                |
| غير موافق      | 5         | 6.0     | 6.0           | 9.6                |
| محايد          | 8         | 9.6     | 9.6           | 19.3               |
| موافق          | 31        | 37.3    | 37.3          | 56.6               |
| موافق بشدة     | 36        | 43.4    | 43.4          | 100.0              |
| Total          | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

**a9**

|                | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 4         | 4.8     | 4.8           | 4.8                |
| غير موافق      | 8         | 9.6     | 9.6           | 14.5               |
| محايد          | 7         | 8.4     | 8.4           | 22.9               |
| موافق          | 34        | 41.0    | 41.0          | 63.9               |
| موافق بشدة     | 30        | 36.1    | 36.1          | 100.0              |
| Total          | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

**b1**

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق  | 2         | 2.4     | 2.4           | 2.4                |
| محايد      | 12        | 14.5    | 14.5          | 16.9               |
| موافق      | 37        | 44.6    | 44.6          | 61.4               |
| موافق بشدة | 32        | 38.6    | 38.6          | 100.0              |
| Total      | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

**b2**

|                | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 2         | 2.4     | 2.4           | 2.4                |
| غير موافق      | 5         | 6.0     | 6.0           | 8.4                |
| محايد          | 9         | 10.8    | 10.8          | 19.3               |
| موافق          | 45        | 54.2    | 54.2          | 73.5               |
| موافق بشدة     | 22        | 26.5    | 26.5          | 100.0              |
| Total          | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

**b3**

|             | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق   | 7         | 8.4     | 8.4           | 8.4                |
| محايد       | 14        | 16.9    | 16.9          | 25.3               |
| Valid موافق | 43        | 51.8    | 51.8          | 77.1               |
| موافق بشدة  | 19        | 22.9    | 22.9          | 100.0              |
| Total       | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

**b4**

|             | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق   | 1         | 1.2     | 1.2           | 1.2                |
| محايد       | 16        | 19.3    | 19.3          | 20.5               |
| Valid موافق | 43        | 51.8    | 51.8          | 72.3               |
| موافق بشدة  | 23        | 27.7    | 27.7          | 100.0              |
| Total       | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

**b5**

|                | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 1         | 1.2     | 1.2           | 1.2                |
| غير موافق      | 6         | 7.2     | 7.2           | 8.4                |
| Valid محايد    | 15        | 18.1    | 18.1          | 26.5               |
| موافق          | 41        | 49.4    | 49.4          | 75.9               |
| موافق بشدة     | 20        | 24.1    | 24.1          | 100.0              |
| Total          | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

**b6**

|                | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 1         | 1.2     | 1.2           | 1.2                |
| غير موافق      | 10        | 12.0    | 12.0          | 13.3               |
| محايد          | 12        | 14.5    | 14.5          | 27.7               |
| موافق          | 39        | 47.0    | 47.0          | 74.7               |
| موافق بشدة     | 21        | 25.3    | 25.3          | 100.0              |
| Total          | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

**c1**

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق  | 5         | 6.0     | 6.0           | 6.0                |
| محايد      | 16        | 19.3    | 19.3          | 25.3               |
| موافق      | 40        | 48.2    | 48.2          | 73.5               |
| موافق بشدة | 22        | 26.5    | 26.5          | 100.0              |
| Total      | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

**c2**

|                | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 6         | 7.2     | 7.2           | 7.2                |
| غير موافق      | 7         | 8.4     | 8.4           | 15.7               |
| محايد          | 17        | 20.5    | 20.5          | 36.1               |
| موافق          | 35        | 42.2    | 42.2          | 78.3               |
| موافق بشدة     | 18        | 21.7    | 21.7          | 100.0              |
| Total          | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

**c3**

|                | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 1         | 1.2     | 1.2           | 1.2                |
| غير موافق      | 6         | 7.2     | 7.2           | 8.4                |
| محايد          | 14        | 16.9    | 16.9          | 25.3               |
| موافق          | 42        | 50.6    | 50.6          | 75.9               |
| موافق بشدة     | 20        | 24.1    | 24.1          | 100.0              |
| Total          | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

**c4**

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق  | 4         | 4.8     | 4.8           | 4.8                |
| محايد      | 8         | 9.6     | 9.6           | 14.5               |
| موافق      | 44        | 53.0    | 53.0          | 67.5               |
| موافق بشدة | 27        | 32.5    | 32.5          | 100.0              |
| Total      | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

**c5**

|                | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 2         | 2.4     | 2.4           | 2.4                |
| غير موافق      | 1         | 1.2     | 1.2           | 3.6                |
| محايد          | 17        | 20.5    | 20.5          | 24.1               |
| موافق          | 36        | 43.4    | 43.4          | 67.5               |
| موافق بشدة     | 27        | 32.5    | 32.5          | 100.0              |
| Total          | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

**c6**

|                | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 4         | 4.8     | 4.8           | 4.8                |
| غير موافق      | 17        | 20.5    | 20.5          | 25.3               |
| محايد          | 15        | 18.1    | 18.1          | 43.4               |
| موافق          | 32        | 38.6    | 38.6          | 81.9               |
| موافق بشدة     | 15        | 18.1    | 18.1          | 100.0              |
| Total          | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

**c7**

|                | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| غير موافق بشدة | 2         | 2.4     | 2.4           | 2.4                |
| غير موافق      | 6         | 7.2     | 7.2           | 9.6                |
| محايد          | 12        | 14.5    | 14.5          | 24.1               |
| موافق          | 38        | 45.8    | 45.8          | 69.9               |
| موافق بشدة     | 25        | 30.1    | 30.1          | 100.0              |
| Total          | 83        | 100.0   | 100.0         |                    |

## Scale: ALL VARIABLES

**Case Processing Summary**

|                             | N   | %      |
|-----------------------------|-----|--------|
| Valid                       | 83  | 83.00  |
| Cases Excluded <sup>a</sup> | 17  | 17.00  |
| Total                       | 100 | 100.00 |

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

**Reliability Statistics**

|                  |            |
|------------------|------------|
| Cronbach's Alpha | N of Items |
| .988             | 3          |

**Reliability Statistics**

|                  |            |
|------------------|------------|
| Cronbach's Alpha | N of Items |
| .988             | 9          |

**Reliability Statistics**

|                  |            |
|------------------|------------|
| Cronbach's Alpha | N of Items |
| .982             | 6          |

**Reliability Statistics**

|                  |            |
|------------------|------------|
| Cronbach's Alpha | N of Items |
| .983             | 7          |

**Descriptives****Descriptive Statistics**

|                    | N  | Minimum | Maximum | Mean   | Std. Deviation |
|--------------------|----|---------|---------|--------|----------------|
| a1                 | 83 | 1       | 5       | 4.22   | .812           |
| a2                 | 83 | 2       | 5       | 4.36   | .725           |
| a3                 | 83 | 1       | 5       | 3.98   | .897           |
| a4                 | 83 | 2       | 5       | 4.11   | .870           |
| a5                 | 83 | 1       | 5       | 4.24   | .945           |
| a6                 | 83 | 1       | 5       | 4.10   | 1.007          |
| a7                 | 83 | 1       | 5       | 4.23   | .967           |
| a8                 | 83 | 1       | 5       | 4.11   | 1.048          |
| a9                 | 83 | 1       | 5       | 3.94   | 1.130          |
| A                  | 83 | 1.22    | 5.00    | 4.1419 | .89821         |
| Valid N (listwise) | 83 |         |         |        |                |

## Descriptives

**Descriptive Statistics**

|                    | N  | Minimum | Maximum | Mean   | Std. Deviation |
|--------------------|----|---------|---------|--------|----------------|
| b1                 | 83 | 2       | 5       | 4.19   | .772           |
| b2                 | 83 | 1       | 5       | 3.96   | .917           |
| b3                 | 83 | 2       | 5       | 3.89   | .856           |
| b4                 | 83 | 2       | 5       | 4.06   | .722           |
| b5                 | 83 | 1       | 5       | 3.88   | .903           |
| b6                 | 83 | 1       | 5       | 3.83   | .985           |
| b                  | 83 | 1.50    | 5.00    | 3.9699 | .82809         |
| Valid N (listwise) | 83 |         |         |        |                |

## Descriptives

**Descriptive Statistics**

|                    | N  | Minimum | Maximum | Mean   | Std. Deviation |
|--------------------|----|---------|---------|--------|----------------|
| c1                 | 83 | 2       | 5       | 3.95   | .840           |
| c2                 | 83 | 1       | 5       | 3.63   | 1.134          |
| c3                 | 83 | 1       | 5       | 3.89   | .897           |
| c4                 | 83 | 2       | 5       | 4.13   | .777           |
| c5                 | 83 | 1       | 5       | 4.02   | .897           |
| c6                 | 83 | 1       | 5       | 3.45   | 1.150          |
| c7                 | 83 | 1       | 5       | 3.94   | .980           |
| C                  | 83 | 1.29    | 5.00    | 3.8589 | .91677         |
| Valid N (listwise) | 83 |         |         |        |                |

**Correlations**

|   |                     | A      | b      | C      |
|---|---------------------|--------|--------|--------|
| A | Pearson Correlation | 1      | .953** | .963** |
|   | Sig. (2-tailed)     |        | .000   | .000   |
|   | N                   | 83     | 83     | 83     |
| b | Pearson Correlation | .953** | 1      | .986** |
|   | Sig. (2-tailed)     | .000   |        | .000   |
|   | N                   | 83     | 83     | 83     |
| C | Pearson Correlation | .963** | .986** | 1      |
|   | Sig. (2-tailed)     | .000   | .000   |        |
|   | N                   | 83     | 83     | 83     |