



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة حمه لخضر * بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

تخصص: تدقيق محاسبي

هذا الاستبيان الذي بين يديك هو إحدى أدوات الدراسة لاستكمال متطلبات درجة الماجستير

بعنوان: دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

__دراسة ميدانية__

سيدي، سيدتي:

تحية طيبة وبعد....

يعد هذا الاستبيان جزءا من البحث، ونظرا لخبرتك العملية في هذا المجال، لذا فإن إجاباتكم الدقيقة على الأسئلة الواردة بالاستبيان سيكون محل تقدير عالي، وسوف يساعدني في الوصول إلى نتائج قيمة تخدم موضوع الدراسة مع العلم أن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم.

علما بأن هذه المعلومات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

الطالبة: بك راوية

المجموعة الأولى: الأسئلة العامة

الرجاء وضع علامة (X) حول الإجابة المناسبة لكل من العبارات التالية:

1. الجنس:

☐☐

ذكر أنثى

2. العمر:

☐☐

أقل من 30 سنة

☐

30 سنة من 40 سنة أكبر من 40 سنة

3. الوظيفة الممارسة:

☐☐☐☐

أستاذ جامعي في تخصص محاسبات المحاسبة والتجريب محاسبات

4. عدد سنوات الخبرة:

☐

أقل من 5 سنوات

☐

ما بين 5 و 10 سنوات

☐

أكثر من 10 سنوات

5. المؤهل الأكاديمي:

☐☐☐☐

ليسانس ماجستير لها ذات أخرى

يمكن ذكرها....

6. التخصص العلمي:

☐
☐
☐

محاسبة مالية ☐ تخصص أخرى ☐

في حالة وجود تخصص أخرى أذكره.....

القسم الأول: ما مدى توفير معايير المراجعة الخارجية

المحور الأول: المعايير الشخصية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1 للمراجع الخارجي الخبرة المهنية والمعرفة بعمليات واجراءات المؤسسة					
2 الشهادات المهنية التي يتحصل عليها المراجع					
3 استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي أثناء أداء عمله					
4 تحمل المراجع مسؤولية مهنية أثناء أداء عمله					
المحور الثاني: معايير العمل الميداني					
1 يضع المراجع خطة ثم يتبعها عند القيام بعملية المراجعة مستفيدا من تلك المعلومات التي حصله عليها					
2 تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن من خلاله الحكم على فعالية الجانب التسيري للشركة					
3 يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة الكافية أثناء عملية المراجعة					
المحور الثالث: معايير إعداد التقرير					
1 أثناء إعداد تقرير على المراجع الخارجي التزام بالمعايير المراجعة المتعارف عليه					
2 يحضر المراجع الخارجي القوائم المالية والملاحظات الهامشية المرفقة بها بعد موافقة المنشأة عليها					
3 يكتب المراجع الخارجي رأيه أو شهادته وفقا نموذج المتعارف عليه					
4 يعبر المراجع الخارجي عن رأيه في تقريره بكل مصداقية					
5 يحتفظ المراجع الخارجي بالمعلومات المتعلقة بإعداد التقرير					
6 تقرير النهائي للمراجع يكون بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة					
7 الرأي الذي يصدره مراجع الخارجي يعكس مدى التزام الشركة بالمعايير المراجعة المعارف عليها					
8 إبداء رأي نظيف حول القوائم المالية يعزز مصداقية المساهمين والمتعاملين مع الشركة					

القسم الثاني: ما مدى تفعيل متركزات الحوكمة

المحور الأول: السلوك الأخلاقي		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يلتزم المراجع الخارجي بأخلاق الحميدة والسلوك المهني أثناء تأدية مهامه					
2	الزامية المراجع الخارجي بالتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة					
3	الافصاح والشفافية في الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المالية المتعلقة بالشركة					
4	الحفاظ على بيئة النظيفة مسؤولية اجتماعية					
المحور الثاني: الرقابة والمسألة						
1	المراجع الخارجي يعمل على تفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة					
2	يعمل المراجع الخارجي على تفعيل الاطراف الرقابية العامة متمثلة في سوق المال ، البورصة، البنك المركزي.....					
3	يُفعل المراجع الخارجي أطراف الرقابية مباشرة متمثلة في المساهمون، لجنة المراجعة ، مجلس الادارة.....					
المحور الثالث: إدارة المخاطر						
1	يسعى المراجع الخارجي على وضع نظام لإدارة المخاطر خاص بالشركة					
2	المراجع الخارجي ملزم بالإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة					
3	يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح من أجل تحوط الأصحاب المصالح من المخاطر					

الخاتمة

الخاتمة:

توفر حوكمة الشركات التأسيسية أعمالاً منتجة ومستقرة، وهي تعد في غاية الأهمية بالنسبة للأوساط المالية والشركات التي تسعى للوصول للمكانة المرموقة في الاقتصاد العالمي، كما أصبحت الحوكمة وسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أيد ولة ودليل لوجود سياسات عادلة وشفافة وقواعد لحماية المستثمرين والمتعاملين ومؤشراً على المستوى الذي وصلت إليه إدارات الشركات في الالتزام المهني لقواعد حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة ووجود إجراءات للحد من الفساد، وبالتالي زيادة جاذبية الاقتصاد للاستثمارات المحلية والخارجية وتحسين قدرتها التنافسية. وفي هذا الإطار سعيًا من خلال الدراسة استنهاها لإحاطة بمدى خلل من عدم الإحاطة الحديثة والمتمثل في "حوكمة الشركات" والتركيز على آليات تطبيقها من خلال "المراجعة الخارجية" والتي بإمكانها إحداث مساهمة فعالة في تطبيق حوكمة الشركات — إنحسنا استخدامها — ولدراسة هذا المجال، قمنا بدراسة هذ تحت عنوان "دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات" كمحاولة للإجابة عن إشكالية البحث والتي كيف يمكن لمراجعة الخارجية أن تساهم في تفعيل حوكمة الشركات، وذلك انطلاقاً من الفصول الثلاثة التي تضمنتها المذكورة، والتي حاولنا الإجابة عنها الفرضيات الأساسية للبحث باستخدام الأدوات السابقة ذكرها.

❖ اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى: نعم تساهم المعايير الشخصية للمراجع الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات
- الفرضية الثانية: نعم تساهم المعايير العمل الميداني للمراجع الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات
- الفرضية الثالثة: نعم تساهم إعداد التقرير للمراجع الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات
- الفرضية الرابعة: نعم تساهم ركيزة السلوك الأخلاقي في تفعيل معايير المراجع الخارجية
- الفرضية الخامسة: عدم اثبات الفرضية صحيحة أم خاطئة لأن أفراد العينة أخذ رأي محايد في ركيزة الرقابة والمسألة

الفرضية السادسة: نعم تساهم ركيزة الإدارة المخاطر في تفعيل معايير المراجع الخارجية

❖ النتائج:

الخاتمة

بعد دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات ومراجعة الخارجية، كذا تبين دور مراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات، وبعد القيام بالدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تعد حوكمة الشركات نظاما يركز على مجموعة من القواعد والمقومات الأساسية المتمثلة بالهيكل التنظيمي ونظام الإدارة بجميع وظائفها.
- أن مراجعة الخارجية تعتبر أحد أهم عناصر تطبيق الحوكمة في الشركات.
- وضع أسس نظام رقابة داخلية فعال وأهلية واستقلالية المراجع الخارجي ووجود تقارير للمراجع الخارجي تساهم بشكل رئيسي في تحسين الحوكمة.
- إدراك العديد من ذوي الاختصاص بمراجعة الخارجية بالدور الذي تلعبه مراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات.

❖ التوصيات:

- بناء على الدراسة النظرية ونتائج الدراسة الميدانية، ومنهنا ندرج التوصيات الآتية، والتي من شأنها المساهمة في تفعيل دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات، إذ لا بد من:
- يجب الأخذ بالحوكمة كمنهج أساسي لتحقيق استدامة الأنشطة الاقتصادية وبالتالى التركيز على متطلباتها من رقابة والمراجعة الخارجية لتحقيق ذلك.
 - ضرورة العمل على تكوين المستخدمين والمدراء في مجال الحوكمة وجعلها منهجاً تطبيقياً يتحده كـموظف ومدير ولا يتعدى الدراسات الأكاديمية الجوفاء.
 - عدم اكتفاء الحكومة بإصدار قوانين الحوكمة للشركات بل ينبغي الاهتمام بمبادئ البيئة السياسية والاقتصادية المناسبة لتطبيقها، أيتلك البيئة التي تؤمن سيادة الشفافية ودولة القانون.
 - ضرورة الإسراع بالالتزام القانوني للشركات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك.
 - ضرورة إعادة تنظيم وظيفة المراجع الخارجي في الشركات الجزائرية بما يضمن استقلاليتها، موضوعتها وكفاءة وفعالية عملها لأنها تعتبر الأساس لحوكمة جيدة.
 - لا بد من تفعيل دور الرقابة في الشركات الجزائرية، خاصة من خلال تفعيل دور كل من المراجعة الخارجية، الداخلية، مجلس الإدارة ولجان المراجعة لما لها من أهمية في تأمين نزاهة الممارسات الإدارية في هذه المؤسسات.

الخاتمة

— ضرورة التزام

شركات المساهمة بتكوين لجان مراجعة، أو علناً لالتزام البنوك وشركات التأمين بتكوين لجان مراجعة وذلك لكون نشاط هذه المنشآت، مع تحديد مهامها، والشروط الواجب توافرها في أعضائها، وذلك لما لهذه اللجان من أثر إيجابي على المراجعة الخارجية وبالتالي حوكمة الشركات.

❖ آفاق الدراسة:

لقد تناولنا في بحثنا هذا دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات، وبيننا المجالات التي تساهم بها المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات واتقنا ما نخلصه من خلال دراستنا الميدانية على دراسة وتحليل استمارة الاستبيان، وهذا باعتبار الجزاء من التقييمات الأولى ولنفهم ما يخص تطبيق حوكمة الشركات وتوفير البيئة اللازمة لها ولعمل المراجعة الخارجية بصورتها الحديثة، وغيا هذا المفهوم مع العديد من المؤسسات الوطنية، وبالتالى فإننا لنبعث الحالى ونتائج هي برز بعض القضايا التي يملك أن تكون أيضاً مجالاً للبحث قادمة وذلك علماً لنحو التالي:

- المراجعة الخارجية كمدخل لجودة حوكمة الشركات.
- تأثير تطبيق مبادئ الحوكمة الشركات على القطاع البنكي.
- حوكمة الشركات في تفعيل المراجعة الداخلية.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

تمهيد

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها. ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات. لذلك تعتبر مراجعة الخارجية هي اختيار تقني صارم لكثير من الأطراف وصعبة للشخص الذي يقوم بها، وبالتالي فإن من يقوم بعملية المراجعة يجب أن يكون شخصا مؤهلا ويتوفر على مواصفات لا تتواجد عند أشخاص آخرين ليس لهم نفس المهنة وهذا طبيعة مهنة المراجعة التي تتميز بالمصداقية والدقة، باعتبارها أداة فعالة، ترجع أهميتها إلى أنها الركيزة والأداة الأساسية في التحقيق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة وغيرها من الأعمال المختلفة.

من هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

✓ **المبحث الأول: مدخل حول المراجعة**

✓ **المبحث الثاني: عموميات حول المراجعة الخارجية**

✓ **المبحث الثالث: معايير ومسؤوليات المراجعة الخارجية**

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

المبحث الأول: مدخل حول المراجعة

سنناول في هذا المبحث تعريف المراجعة وكذلك أهدافها ومبادئها

المطلب الأول: تعريف المراجعة

سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعاريف للمراجعة و هي كالتالي :

" عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"¹.

" اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب من مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية 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"².

" فحص أنظمة الرقابة والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا منتظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"³.

" مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"⁴.

استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حول المراجعة وهي : الفحص، التحقيق، التقرير

¹ محمد سمير الصبان و الفيومي ، " المراجعة بين النظرية و التطبيق " ، دار الجامعية ، بيروت ، 1990 ، ص 18 .

² COLLIN . L et VALLIN . G : " **Audit et contrôle interne , aspect financier** " , opérations et stratégies " , Paris , 1992 , p 17 .

³ خالد أمين عبد الله ، " علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية " ، مطبعة الاتحاد ، عمان ، 1980 ، ص 10 .

⁴ COLLIN . L et VALLIN.G:OP. Cit , p 22

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

- **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.
- **التحقيق:** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة وبما أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة ، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية ، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية على استمراريته في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها ليسمح هذا الأخير بتوليد معلومات تكون ممثلة للوضع الحقيقية للمؤسسة.
- نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مرتبطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.
- **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء داخل المؤسسة أو خارجها ، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها. ومنه فإن المراجعة داخل المؤسسة ، سواء كانت مراجعة خارجية تتم بواسطة أفراد خارج المؤسسة، أو مراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد داخل المؤسسة أدت إلى أن أصبح المراجع بمثابة الساهر على إثبات مدى صحة ودقة وسلامة القوائم المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

المطلب الثاني : مبادئ و أهداف المراجعة

الفرع الأول: مبادئ المراجعة¹

لتناول هذه المبادئ يتطلب تحديد ركنين وهما ركن الفحص وركن التقرير:

أولاً: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

- 1. مبدأ تكامل الإدارة الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة ، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى .
- 2. مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة ، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير
- 3. مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التميز أثناء الفحص وذلك بالإسناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها .
- 4. مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة ، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة .

ثانياً: مبادئ المراجعة المتعلقة بركن التقرير

- 1. مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .

¹ أحمد حلمي جمعة ، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار صفاء للنشر و التوزيع 2000 ، ص 22

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

2. **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3. **مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

4. **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المراجع، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة: هناك نوعين من الأهداف:¹

✓ أهداف تقليدية

✓ وأخرى حديثة أو متطورة

أولاً: الأهداف التقليدية: بدورها تنفرع إلى:

1. **أهداف رئيسية:**

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها .
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2. **أهداف فرعية:**

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً ومستقبلاً.
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة استثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

ثانياً: الأهداف الحديثة المتطورة:

¹ خالد راغب الخطيب، "الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"، عمان، ص11.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

المطلب الثالث : خصائص وفروض المراجعة

الفرع الاول : خصائص المراجعة

للمراجعة عدة خصائص تميزها عن بقية الأدوات ألاخرى للتفسير نذكر منها 4: ¹

- المراجعة عملية منتظمة، أي أنها اختبارا للمراجعات تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع ومضبوط لعملية المراجعة.
- ضرورة الحصول على قرائن وأدلة إثبات لتقديمها بطريقة موضوعية.
- تشتمل المراجعة على إبداء رأي في محايد، الأمر الذي يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كمعيار للتقييم وإبداء الرأي.
- إيصال النتائج لفحص الدراسة إلى الأطراف المعنية.

الفرع الثاني: فروض المراجعة

تحتاج المراجعة إلى معتقدات أو متطلبات سابقة وأساسية للتعامل مع المشاكل المرتبطة ببيئة المراجع، وتتمثل الفروض الأساسية للمراجعة في الآتي ²:

1. قابلية البيانات للفحص

ينبغي هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات التحاسبية، والخطوط العريضة التي تعتمد عليها لإيجاد نظام ملائمة لتواصل بين مدي المعلومات أو مستخدميها وتمثل هذه المعايير في:

1.1 **ملائمة المعلومات:** وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات لاحتياجات المستخدمين، وارتباطها بالأحداث التي تنبع برعنها.

2.1 **القابلية للفحص:** وهذا يعني أنه في حالة قيام شخص بفحص المعلومات بنفسها فلا بد أن يوصل إلى نفس النتائج التي يجب أن يوصل إليها، وتنبأ أهمية هذا المعيار من أن يفحص المستخدم المعلومات عن مصدر إعدادها وتعارضها مع مصادر أخرى لتلك المعلومات.

¹ محمد سمير الصبان، " نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2003/2002، ص 07-08

² عمر علي عبد الصمد، " دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009/2008، ص 45، 46.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

3.1 البعد عن التحيز في التسجيل : وهذا يعني تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

4.1 القابلية للقياس الكمي : وهي الخاصية التي يجتوبها في المعلومات الحاسوبية، فالقياس الكمي يضيّق منفعة تحويل المعلومات

أولية المعلومات ذات قيمة إضافية ومن

خلا العملية حسابية ويقودنا هذا الفرض إلى دراسة مختلف الطرق للحصول على المعرفة والبرهان، والالتزام بتطبيقها في مجال المراجعة وكذلك دراسة مسؤولية المراجعين للحصول على أدلة كافية.

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة

يقوم هذا الفرض على التبادل لفي المنافع بين المراجع والإدارة، حيث يقوم المراجع بإمداد الإدارة بمعلومات تبغية اتخاذ قرارات تصائبية، بينما نجد الإدارة تمد المراجع بمعلومات يستطيع علماً ساسها أن يبدى رأيها الفني لما يحد علموا قو حقيقة تمثيلاً للمعلومات الحاسوبية للمؤسسة

3. خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواقطية

ينص هذا الفرض على مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواقطية، وذلك عن طريق التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوب بة من المراجع أثناء مزاولتهم مهامهم حيث يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية بالإضافة إلى عدم مسؤولية ليتبعنا اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم لتواطؤ فيها خاصة عند تقيد هب معايير المراجعة المتفق عليها

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء

بنهذه الفرض علماً ساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء مما يجعل من الممكن إعداد برنامج للمراجعة بصورة تخف ضمنه بالفحص، ويعني هذا الفرض احتمال وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، مما يجعل من الممكن وجود خلل للرقابة الداخلية، فالأخ طاء يمكننا أن نتحدث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة

5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يقوم هذا الفرض على أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي التي تستخدم للحكم على سلامة تمثيلاً للقوائم المالية لنتائج أعمال المركز المالي، وهذا يعني أن المراجعين يترشد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كدليل للحكم على عدم عدالة القوائم المالية وتبرير رأيها الفني.

6. العناصر التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

وهذا يعني أن أخذ التضلل كمراجعة إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة فإن هي فترضاً أن الوضع سيستمر كذلك كفيما لم
ستقبلاً إلا إذا وجد دليل على عكس ذلك، وإن تضللها إدارة المؤسسة تميل إلى التلاعب فيها لحسابات وأن الرقابة الداخلية ضعيفة، فإنها إذا وج
د دليل على ذلك يتعين عليها أخذ هبعين الاعتبار ويكون في حصر صمنه في المرات القادمة.

7. مراقبة الحسابات وإعمال عملها كمراجعة فقط

يشير هذا الفرض إلى أن المراجع يقوم بعملها كمراجعة لجعل الحسابات، وذلك كوقوف الما يوضحها العقد المبرم مع المؤسسة وأن يقتصر عملها على ما هم
ة الموكلة إليه، كما يشير هذا الفرض إلى استقلالية المراجعة أداء عملها والتيمثل للهيئات أدياء عملها.

8. يفرض المركز المهني للمراجعة التزامات تناسب مع هذا المركز

بناء على هذا الفرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من المراجع عند مزاولته لعمله، ويكون هذا الفرض مع الفروض السابقة أساساً
ساقوياً لتحديد مسؤولية المراجع تجاه عمله، وتجاه الزبائن وتجاه زملائه

المبحث الثاني: عموميات حول مراجعة الخارجية

لقد حظيت المراجعة الخارجية باهتمام كبير في أوساط مستخدمي القوائم المالية والباحثين، كونها وسيلة لمراقبة
أعمال المسيرين.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية

أعطى الباحثون المهتمون بالمراجعة الخارجية عدة تعاريف نذكر منها:

" أن المراجعة الخارجية 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

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه

المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرين، البنوك) ¹.

" تلك هي العملية المنظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام ².

"تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير محاسبية مقررّة عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة (إقرارات ومصادقات وملاحظات واستفسارات وفحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها ³

"تلك العملية المنظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتحرّيات الاقتصادية لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية المصلحة في المؤسسة ⁴.

"المراجعة الخارجية باعتبارها فرع من فرعي المراجعة بأنها الاداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة ومن ناحية اخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ماهي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والاجراءات المعينة بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة ⁵

وكحوصلة من تعاريف السابقة نستنتج مايلي:

- أن المراجعة الخارجية تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات.
- أنها عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي لأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة والتدقيق الحسابات" الاطار النظري والممارسة التطبيقية"، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص30.

² عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص7.

³ أمين السيد أحمد لطفي، "مسؤوليات واجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية المخاطئة"، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص2.

⁴ صديقي مسعود، براق محمد، "انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي"، المؤتمر العالمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، الكلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 9/8 ما رس، 2005، ص25.

⁵ السيد محمد، "المراجعة والرقابة المالية" المعايير والقواعد"، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص41.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

- تطبق المراجعة الخارجية من أجل التحقق من درجة التوافق بين المعلومات المقدمة والمعايير الموضوعية.
- بأنها عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي لأدلة الخاصة بمزاعم العميل يتمش مع معايير محددة.
- تعتبر المراجعة الخارجية فرع من فروع المراجعة إلا أنها أداة مستقلة عن الإدارة مؤسسة

المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية

تكتسب المراجعة الخارجية مكانتها المستقلة في المجتمع من منفعتها المقدمة وقدرتها على الاستجابة إلى احتياجات الافراد واصحاب المصالح في المجتمع، والتطور الاقتصادي والاجتماعي قد انعكس بصورة واضحة على تطور أهدافها وأهميتها وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب:

الفرع الاول: أهداف المراجعة الخارجية¹

¹عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاتة، "مراجعة الحسابات في بيئة الخصصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية"، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص228، 229.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

1. أن يبدي مراجع الخارجي رأيا فنيا محايدا بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية والأرباح والتغيرات في المركز المالي للشركة.
2. تسهيل رقابة أصحاب المصلحة في الشركة خاصة الملاك والبورصة على إدارة شركة السمسرة كوكيل عنهم.
3. التحقق من إضفاء الصدق على إفصاح الإدارة كوكيل إلى أصحاب المصلحة في الشركة كأصلا، خاصة الملاك.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الخارجية¹

- تعتبر المراجعة مهنة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من المراجعة الخارجية نجد كل من مسيرو المؤسسات، المساهمون وملاك المؤسسة، الدائنون والموردون، المستثمرون، الهيئات الحكومية وإدارة الضرائب.
- وعليه يمكن الوقوف على أهمية المراجعة الخارجية من خلال النقاط التالية:
1. التدقيق الخارجي عملية منهجية وموضوعية، فعمل المدقق الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي، والمتمثل في إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن عمل إدارة الشركة.
 2. إن تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي لإبداء رأيه حول القوائم المالية للشركة، فهذه الأدلة تستخدم للتحقيق من مدى تطابق نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرت على نتائج عمليات الشركة ومركزها المالي والمعايير الموضوعية.
 3. يقوم المدقق الخارجي بتوصيل نتائج التدقيق لأطراف المعنية ويتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المدقق في نهاية عملية التدقيق، والذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة في ضوء تماشيها مع المعايير الموضوعية وهي مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.
 4. العمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفائيتها حتى يتسنى لمستهملها اتخاذ أنجع القرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة

¹ سفير محمد، رزقي إسماعيل، "مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي"، ملتقى واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الوادي 6/5 ماي، 2013، ص4

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية

يوجد عدة أنواع من المراجعة الخارجية بناء على معايير مختلفة نذكر منها: المراجعة القانونية، المراجعة التعاقدية، المراجعة القضائية، الخبرة القضائية، وسيتم التطرق إلى كل نوع كما يلي:

1. المراجعة القانونية: أي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات.¹

¹ محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص28.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

يقوم بها محافظ الحسابات والقانون هو الذي يجبر المؤسسة على أن يكون لها محافظ حسابات على الأقل واحد وذلك حسب حجم المؤسسة ونوع القطاع التابعة له، وتنتهي مهمته في شكل تقرير يدلي فيه رأيه الفني حول الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة موضوع المراجعة وعن مدى صدقها وشرعيتها. وتعتبر المراجعة القانونية¹

2. **المراجعة التعاقدية (الاختيارية):** التي يقوم محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية)، المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنوياً.²

مهمة يقوم بها شخص خارجي محترف يطلب منه من طرف أعوان المؤسسة إجراء مراجعة جزئية حول جزء من أجزاء ممتلكات المؤسسة كأن يراجع الاستثمارات فقط، أو المخزونات فقط وتدعى مراجعة اختيارية أو تعاقدية لأنه يتم إبرام عقد بين طرفين : خبير محاسب خارجي و الشركة .³

3. **الخبرة القضائية:** التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.⁴ وكذلك هي وسيلة من وسائل الإثبات يتم اللجوء إليها إذا اقتضى الأمر كشف دليل وتعزيز أدلة قائمة، كما أنها استشارة فنية يستعين بها القاضي أو المحقق في مجال الإثبات لمساعدته في تقدير المسائل الفنية التي يحتاج تقديرها إلى دراية علمية لا تتوفر لدى عضو السلطة القضائية المختص بحكم عمله وثقافته وللوقوف على طبيعة الثلاثة الأنواع السابقة للمراجعة نورد جدول المقارنة التالي:

جدول(1-1): مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	المراجعة القانونية	المراجعة التعاقدية	الخبرة القضائية
1- طبيعة المهمة	مؤسسية: ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2- التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
3- الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم

¹ أحمد حلمي جمعة ، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات" ، مرجع سابق ذكره ، ص 18.

² محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق" ، مرجع سابق، ص28.

³ أحمد حلمي جمعة ، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات" ، مرجع سابق ذكره ، ص 18.

⁴ محمد بوتين، نفس المرجع سابق، ص28.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

مؤشرات بالأرقام	معلومات مجلس الإدارة		
4_ التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
5_ الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
6_ مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن تقدم إرشادات التسيير	ينبغي احترامه
7_ إرسال التقارير	إلى مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
8_ شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافضي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي
9_ إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة	نعم	لا	غ.م
10_ الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
11_ المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
12_ التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
13_ الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقترح من الخبير يحدد من طرف القاضي
14_ طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بونين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق ذكره، ص28.

وهنا تجدر الإشارة إلى أن بعض الكتاب يصنفون المراجعة الخارجية إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي:

1. التوبيع حسب الهدف الرئيسي من عملية المراجعة:

1.1 مراجعة القوائم المالية: تتم مراجعات القوائم المالية، بفحص ما إذا كانت القوائم المالية تعطي

صورة حقيقية وعادلة أو تعرض بعدالة القوائم المالية طبقا لمعايير مقرر (مبادئ محاسبية مقبولة

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

متعارف عليها)، معايير المحاسبية الدولية، أو القوانين واللوائح السارية¹ هذا النوع من المراجعة يتم من قبل مستقل ومحايد مؤهل ومتدرب علميا وعمليا ومجاز للممارسة في مهنته²

2.1 المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يلزم القانون القيام بها، حيث يلتزم المشرع بتعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته اعتماد القوائم المالية³ وفي حالة عدم القيام تلك المراجعة تقع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة⁴

3.1 المراجعة التشغيلية: تهتم المراجعات التشغيلية، بفحص كافة أو بعض أجزاء من الاجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية وكفاءة التشغيل وفي بعض الأحيان يسمى هذا النوع من المراجعة بمراجعة الانجازات أو مراجعة النشاط. ولا تقتصر عمليات المراجعة التشغيلية على المحاسبة فقط ، حيث أنها قد تتضمن تقييم الهيكل التنظيمي والتسويق وطرق الانتاج وتشغيل الحاسب الالكتروني أو أي مجال من المؤسسة يخضع للتقييم، وعادة ما يتم تقديم توصيات للإدارة لأغراض تحسين الأداء⁵

2. التوبير حسب المستفيدين الرئيسيين:

2.1 المراجعات الخارجية: وغرضه الرئيسي الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع الشركة المالي، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية، ولهذا يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع، ولهذا يطلق على هذا النوع أحيانا بالتدقيق المحايد أو المستقل.⁶

2.2 المراجعات الداخلية

هي وظيفة مستقلة تتم داخل المؤسسة بغية تقييم دورها وفعاليتها والقيود والمستندات كأساس لخدمة الإدارة العامة⁷

¹ أمين السيد أحمد لطفى، "التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص28.

² هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص24.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، "أسس المراجعة *الأسس العلمية والعملية"، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص42.

⁴ الخطيب خالد راغب، رافعي خليل محمود، "الأصول العلمية لتدقيق الحسابات"، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص27.

⁵ أمين السيد أحمد لطفى، نفس المراجع سابق، ص28.

⁶ خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2007، ص30.

⁷ كمال زواقي، "المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص34.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

المبحث الثالث: معايير ومسؤوليات المراجعة الخارجية

سنتناول في المبحث معايير المراجعة الخارجية وممارسة المهنة والوثائق الضرورية لعملية المراجعة الخارجية وكذلك

مسؤوليات وواجبات المراجع الخارجي

المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية

على المراجع عند القيام بعملية المراجعة أن يلتزم بمعايير المتعاف عليها وتعرف هذه المعايير على أنها النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة عمل مراجع وتتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي، حيث يتم تبويبها إلى ثلاثة مجموعات:

- المجموعة الأولى: المعايير الشخصية

- المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني

- المجموعة الثالثة: معايير التقرير

الفرع الأول: المعايير الشخصية¹

وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوى على الصفات الشخصية للمراجع الخارجي وتتكون من المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير:

1. التأهيل العلمي والعملية :

بالرغم من أن أي شخص قد تتوفر فيه الكفاءة في مجالات عديدة إلا أنه لا يستطيع مقابلة احتياجات المراجعة بدون التعليم والخبرة في هذا المجال والتي تمكنه من ابداء رأي تثق فيه وتعتمد عليه أطراف متعددة في اتخاذ قرارات معينة.

وينص هذا المعيار على ضرورة توافر عاملين أساسيين في المراجع

1.1 التأهيل العلمي (التعليم)

2.1 التأهيل العملي (الخبرة والكفاءة)

2. استقلال المراجعين ويتضمن هذا المعيار الأبعاد الثلاثة التالية:¹

¹حكيمة مناعي، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008/2009، ص26.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

1.2 إعداد برنامج المراجعة

2.2 الفحص

3.2 إعداد التقرير

3. بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني:

ويتضمن هذا المعيار ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب المراجعة ويعني ذلك أن المراجع مسؤول مهنيًا عن أداء عمله على نحو جاد وحذر وللتوضيح يشمل بذل العناية المهنية جوانب مثل: اكتمال أوراق العمل، كفاية أدلة المراجعة وموضوعية تقدير المراجع، كما يجب أن يتجنب المراجع الإهمال ولكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني²

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف لكي يقوم بمهمته على أحسن وجه، وإعطاء رأيه الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات، فهناك أيضا معايير العمل الميداني المتعلقة بتنفيذ مهمة المراجعة يجب على المراجع أن يكون ملما بها، وأن يلتزم بها أثناء تنفيذه للمهمة، وذلك حتى يستطيع تقديم عمله بالجودة المطلوبة وتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير

1. التخطيط والإشراف

يتضمن تخطيط عملية المراجعة الاستراتيجية بمعنى الرؤية والخطة التي تتبعها المراجع عند قيامه بأعمال المراجعة، ويجب على المراجع في نهاية هذه الخطوة أن يقوم بإعداد برنامج المراجعة مستفيدا في ذلك بالمعلومات التي حصل عليها خلال فترة التخطيط، ومع مراعاة إمكانية تعديل بعض الإجراءات التي يتضمنها برنامج المراجعة عند الحصول على معلومات إضافية تستوجب التعديل، ولكي يتمكن المراجع من التخطيط السليم والفاعل لعمله، فإن عليه أن يفهم طبيعة العمل وتنظيمه وطرقه، لأن هذا يمكنه من تقدير الأثر المحتمل للأحداث والعمليات على القوائم المالية

¹ وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص 132-134

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص 31-33.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

أما الاشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص والمراجعة، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في العمل الميداني أم لا ويعد وجود الإشراف الملائم أمراً ضرورياً في المراجعة، حيث أن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم العملية محدودة. وخلاصة ما سبق فإن التخطيط لعمل المراجعة يجب أن ينعكس على التخصيص السليم لقوة العمل المتاحة، وكذلك تحقيق الإشراف السليم عليها ومتابعة أداء المهام الذي يتجسد من خلال تقييم هذا الأداء.

2. تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية لدى العميل من أهم المفاهيم والجوانب التي تركز عليها عملية المراجعة، وذلك لما يوفره، من بيانات ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، بل إن إجراءات الرقابة الداخلية هي أساس كل مهنة مراجعة، فمن خلالها يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة من هنا جاءت أهمية هذا المعيار المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يستوجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع لدى العميل قبل قيامه بإجراءات المراجعة والفحص الحسابات.

وتتمثل أهمية هذه الخطوة في أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، فإن اقتنع المراجع بأن نظام الرقابة الداخلية لدى العميل ممتاز ويمكن الاعتماد عليه، فإنه سيقوم بتخفيض حجم العينة التي سيقوم بفحصها، وكذلك تخفيض كمية الأدلة التي يجب عليه جمعها بالمقارنة بحالة عدم ملائمة نظام الرقابة الداخلية.

3. جمع أدلة المراجعة الكافية.

أثناء عملية المراجعة يصل المراجع إلى نقطة يكون قد حصل عندها على قدر كاف من أدلة الإثبات تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، والذي يحدد هذه النقطة هو التقدير المهني للمراجع آخذاً في اعتباره الظروف المحيطة بعملية المراجعة.

إذا فادلة المراجعة الكافية طبقاً لهذا المعيار هي التي تمثل أساساً معقولاً للمراجع لأبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية ويمثل دليل المراجعة أحد الأسس الهامة لعملية المراجعة، كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة المراجعة توفر الأساس المنطقي والرشيدي لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

ويتم الحصول على أدلة المراجعة عن طريق الفحص المستندي، والمراجعة الحسابية، والملاحظات، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة والانتقادات.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

إن إعداد التقرير هو النتيجة النهائية لعمل مراجع الحسابات في أنه يييدي رأيه لمن يهيمه الأمر نتيجة عمله وما توصل إليه من نتائج أي أن التقارير المالية تعطى المعلومات المحاسبية الصحيحة والسليمة والتي يمكن الاعتماد عليها أو لا تعطى هذه المعلومات وانما هناك أثار غير سليمة على النتيجة بسبب عدم دقة القياس أو إتباع أسس غير علمية وسليمة.¹

1. إجراءات إعداد التقرير²

بعد أن ينهي مراجع الحسابات فحص أوراق التدقيق والإجراءات التدقيقية كاملة يقوم بإعداد التقرير، ويجب أن يحدد المدقق بداية نوع التقرير الذي سيقوم بإعداده عند البدء بعملية الفحص. عند قيام المدقق بإجراءات الفحص يجب أن يتأكد من أن البيانات اللازمة لإعداد التقرير موجود ومدعمة بأوراق العمل والكشوف والبيانات التحليلية والمذكرات بشكل يسهل عملية إعداد التقرير. الخطوات التالية توضح طريقة إعداد التقرير مختصر بنتيجة فحص قام به مدقق الحسابات:

1.1 تحضير القوائم المالية والملاحظات الهامشية المرفقة بها، والحصول على موافقة المنشأة عليها بعد

الانتهاء الكامل من فحصها، وغنى عن البيان أن هذه القوائم ينبغي أن تكون معدة وفقا

للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

2.1 كتابة رأي المراجع أو شهادته، وفقاً للنموذج النمطي المتعارف عليه والسابق عرضه.

3.2 إعداد قائمة بالأمر التي مازالت تحتاج إلى مناقشة مع المسؤولين بالمنشأة في الاجتماع النهائي

الذي سيعقد معهم.

4.1 إعداد جدول ب محتويات تقرير المراجع، وعادة تكون محتويات التقرير المختصر هي:

- شهادة المراجع ورأيه

- الميزانية العمومية

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، "الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي"، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 20.

² غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصرة* الناحية النظرية"، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 123 و 124.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

- قائمة الأرباح المحتجزة

- قائمة التدفقات النقدية

- الملاحظات والإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية

وقد تكتب الملاحظات قب قائمة خاصة إذا لم تكن مدرجة في نفس القوائم المالية، وقد تم ترتيب هذه الملاحظات في مجموعات متعلقة بكل قائمة، تتبع كل مجموعة القائمة الخاصة بها.

5.1 استكمال الاجراءات المتعلقة بإعداد التقرير، وعادة ما تكون الإجراءات موجودة في دليل يوضح اجراءات إعداد التقرير، ويختلف الدليل من مكتب مراجع إلى آخر.

2. الفحص النهائي للتقرير¹

بعد الانتهاء من الفحص النهائي لأوراق المراجعة بواسطة المراجع المشرف أو صاحب المكتب نفسه أو أحد الشركاء فيه، تحول هذه الأوراق في بعض مكاتب المراجعة الكبيرة إلى قسم خاص لمراجعة التقارير، ويكون هذا القسم عادة مسؤول عن تحديد مدى صحة تطبيق واستخدام اجراءات المراجعة، والعرض السليم للتقارير والقوائم المالية.

وفي خلال الفحص النهائي للتقرير تسجل جميع الملاحظات المتعلقة بالبيانات الناقصة وأي تعليقات، وأي أمور تتطلب الإجابة عليها، وبعد تسوية هذه الملاحظات مع المراجع المشرف يتم إثبات تلك الإجابات وتناقش أي تغييرات مقترحة عادة مع صاحب المكتب والمراجع المشرف.

وتعد مذكرة بنتيجة هذا الفحص النهائي للتقرير تبين مدى ملائمة والنتائج المترتبة عليه، وأي اقتراحات متعلقة بتحسين برنامج المراجعة مستقبلاً.

وبعد ذلك يكتب التقرير في صورته النهائية، وتدرج الملاحظات المذكورة والمذكرة المرفقة به ضمن أوراق المراجعة، ويراجع التقرير بعد كتابته بواسطة أحد المسؤولين بالمكتب، ويتم التوقيع عليه وتسليمه للمنشأة، وتوضع صورة منه في الملف الخاص بالمنشأة في مكتب المراجع

المطلب الثاني: ممارسة المهنة والوثائق الضرورية لعملية المراجعة الخارجية

الفرع الاول: ممارسة المهنة

¹مجلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، "الاجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الوادي، 2012، ص 229.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

تمارس المراجعة الخارجية من طرف شخص يطلق عليه محافظ أو مندوب الحسابات حيث تعرفه (فهو خبير محاسبي مستقل عن المشروع يعينه الملاك وكيلا عنهم مقابل أتعاب يتفق عليها بصفة دورية لمراجعة أعمال الادارة التي تنعكس نتائجها على التقارير والقوائم المالية الختامية التي تقدمها الأخيرة ويرفع بتقريره عن عمليات فحص لهذه القوائم للملاك أنفسهم، وبالتالي فهو لا يخضع لسلطة الادارة حتى له الحيطة والاستقلال في أداء مهمته)¹. وفي الجزائر يعد مراجع الحسابات كل شخص يمارس مهنته بصفة عادية وباسمة الخاص وتحت مسؤوليته مهمته المصادقة على صحة الحسابات وانتظامها ومطابقتها لأحكام القانون.

1. مهام محافظ الحسابات²

يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للموضعية المالية وممتلكات الشركات أو الهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص .
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها
- يعلم المسيرين والجمعية العامة والهيئة المدارة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة دون التدخل في التسيير
- عندما تعيد الهيئة أو الشركة حسابات مدججة يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدججة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار

2. ما يترتب على مهنة المراجعة

¹ محمد أحمد خليل، "المراجعة والرقابة المحاسبية"، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، 1928، ص3.

² الأزهر عزه، "واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي،

الوادي، 2012، ص30، 31.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

يترتب على مهمة المراجعة إعداد

- تقرير المصادقة بالتحفظ أو بدون التحفظ على انتظام صحة الوثائق السنوية أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر
- تقرير المصادقة على الحسابات المدججة عند الاقتضاء
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاص الممنوحة للمستخدمين
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم (ربحية السهم) أو الحصة الاجتماعية
- تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال
- تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال ارسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

الفرع الثاني: الوثائق الضرورية لعملية المراجعة الخارجية¹

1. ملف المراجعة

تشمل ملفات المراجعة كل أوراق العمل المجمعة أثناء عملية المراجعة وتبين القيمة الحقيقية للعمل المنجز من طرف المراجع فهي تعكس طرق الرقابة المتبعة والنتائج التي توصل إليها خلال تأدية مهامه وتعتبر ملفات المراجعة مصدر معلومات بالنسبة للعميل والمراجع يلجأ إليه الطرفان في حالة رفض العميل النتائج التي توصل إليها المراجع وهناك نوعان من الملفات:

✓ الملف الدائم

✓ ملف العملية

¹ غوالي محمد بشير، "دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة"، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، صص 38-40.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

2.1 الملف الدائم: يهدف الملف الدائم إلى المؤسسة، ويحتوي على بعض البيانات والمستندات

التي لها صفة الاستمرارية ويعتبر مرجع لبعض مراكز الميزانية التي لا تتغير من سنة لأخرى

نذكر منها ما يلي:

- العقود التأسيسية والقوانين
- ملخص من النظام المحاسبي
- الخريطة التنظيمية للعميل موضحا بها كل خطوط السلطة والمسؤولية
- الديون طويلة المدى
- المراسلات وملخصات محاضر الاجتماعات الذين لهم أهمية في المدى الطويل
- ملخص عن نظم الرقابة الداخلية

2.1 ملف العملية: يتكون ملف العملية من كل الأوراق المستعملة أثناء مراقبة القوائم المالية، وكل

المعلومات ذات الطبيعة الحالية المجمعة أثناء عملية المراجعة ويشمل:

- تقرير المراجع
 - القوائم المالية
 - ميزان المراجعة
 - كشوف التسويات الجردية
 - قيود اليومية الخاصة بالتسويات الجردية
 - صورة من خطابات المصادقات
 - بيانات بالمستندات الناقصة
- تعتبر محتويات ملف المراجعة مملوكة ملكية خاصة للمراجع وذلك بشرط الالتزام بقواعد قانون شرف المهنة فيما يخص بسرية المعلومات التي يشملها هذا الملف.

2. برنامج المراجعة

يشمل برنامج المراجعة لأي عنصر من عناصر القوائم المالية عن كافة الخطوات التي يجب أن يقوم بها المراجع للحصول على أدلة الإثبات المقنعة للحكم على هذا العنصر أو ذاك، ويعتبر برنامج المراجعة أداة لتخطيط وتنسيق

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

وتوقيت اجراءات المراجعة الخاصة بأي عنصر من عناصر القوائم المالية ويجري العمل في بعض مكاتب المحاسبة والمراجعة على استخدام برامج مراجعة نمطية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية مع بعض التعديلات الطفيفة إذا اقتضى الأمر ذلك لتتلاءم مع طبيعة المؤسسة

3. دليل العمل

تستخدم بعض مكاتب المراجعة دليلا للعمل يلتزم به جميع العاملين من محاسبين ومساعدين وذلك لضمان سلامة وجودة الأداء عند القيام بخدمات المراجعة ويعتبر دليل العمل مرشدا يضمن معايير المراجعة المتعارف عليها ويهدف إلى توحيد الاجراءات ويتكون دليل العمل من ما يلي:

1.1 تعليمات عامة تغطي:

- أ. إجراءات مراجعة القوائم المالية
- ب. خطوات دراسة وتقييم ونظام الداخلية
- ت. جوانب العلاقة بين العميل والمكتب
- ث. واجبات المراجع المسؤول عن عملية المراجع
- ج. كيفية الاستفادة من معلومات الملف الدائم وملف لعملية الخاص بالفترة السابقة
- 2.1 نماذج من استقصاءات نظم الرقابة الداخلية ومعلومات مفصلة عن كيفية استخدامها
- 3.1 تعليمات تخص إعداد تقارير الرقابة الداخلية
- 4.1 تعليمات ونماذج توضيحية من ملف العملية
- 5.1 نموذج توضحي من برنامج المراجع
- 6.1 تعليمات تخص طرق كتابة تقارير المراجعة وايضاحات القوائم المالية

المطلب الثالث: مسؤوليات وواجبات المراجع الخارجي

الفرع الاول: المسؤوليات

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

1. المسؤولية المدنية: تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤوليته تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي.¹

بموجب المادة 59: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني،
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46. أعلاه
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة
- كل عهدة برلمانية
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده يتم تعيين لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقاً لأحكام المادة 76 أدناه
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية طبقاً للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و 52 من هذا القانون.

-المادة 60: يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد اثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.

-المادة 61: يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب، عن الاخطاء التي يرتكبها اثناء تأدية مهامه.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "أسس المراجعة الخارجية"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 61.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة احكام هذا القانون. ولا يتبرا من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها الا اذا اثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه بلغ مجلس الادارة بالمخالفات، وأن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.¹

2. المسؤولية الجزائية:

المادة (62) من القانون 10-01 تنص على أنه " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية طبقا لقانون كل تقصير في القيام بالتزام القانوني". ومن هنا يمكن تحديد نوعين المسؤولية الجزائية:

مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات ونعني بها القيام بالمخالفات التي نص عنها القانون التجاري: القيام عمدا بممارسة أو الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية (المادة 829 القانون التجاري)

- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة.

- عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية (المادة 830 من القانون التجاري)

- إفشاء السر المهني (المادة 830 القانون التجاري)

- عدم الاشارة في تقريره عن عمليات النشاط المتعلق بالشركات الفرعية

الممارسة غير القانونية لمهنة محافظ الحسابات (المادة 34 من القانون 10-01)

وهناك مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي قد يقوم بها محافظ الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية، كتقديم معلومات خاطئة، التستر على أفعال المسيرين، النصب والاحتيال... الخ.²

3. مسؤولية تأديبية: تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على

المراجع أن لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية، فكل مهنة ومنها مهنة المراجعة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 11 يوليو 2010.

² ماماة مفتاح، "دور المراجعة الخارجية في الحكم على صدق وشرعية القوائم المالية"، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2011/2012، ص 47.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

على سبيل المثال نص دليل السلوك الأمريكي الخاص بالأعمال المخلة بكرامة المهنة في القاعدة رقم

(501) على " لا يجوز للمحاسب العضو أن يرتكب أي عمل مخل بكرامة المهنة¹

بموجب المادة 63: يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام

اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير

تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطواتها، في:

- الانذار،

- التوبيخ،

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (6) أشهر،

- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الاخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.²

الفرع الثاني: الواجبات

- تقديم تقرير بنتيجة المراجعة إلى الجمعية العامة للشركة.

حضوره أو من ينوب عنه من المحاسبين الذين اشتركوا معه في اعمال المراجعة للجمعية العامة للشركة، وعليه أن

يتأكد من صحة الاجراءات التي اتبعت في الدعوة للاجتماع، وعليه أن يتلو تقريره على الجمعية العامة، وأن يدلي

¹ أمين السيد لطفي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص191.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 11 يوليو 2010.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

في الاجتماع برأيه فيما يتعلق بعمله كمراقب للحسابات وبوجه خاص في الموافقة على الميزانية بالتحفظ أو بتغيير تحفظ أو اعادتها إلى مجلس الادارة.¹

خلاصة الفصل

إن المراجع الخارجي يعمل على فحص مختلف السجلات والمستندات الشركة وكذا التحقق من سلامتها وصدقها وأنها تعكس الوضعية المالية الفعلية لها، ومدى احترامها للمعايير المراجعة المتعارف عليها.

¹ ابراهيم علي عشناوي، "اساسيات المراجعة والرقابة الداخلية"، طوى مصر للطباعة، مصر، ص112.

الفصل الأول: الاطار النظري حول المراجعة

لذلك يتوجب على المراجع الخارجي إبداء الرأي الفني محايد على غرار أنه مستقلا ومؤهلا تأهيلا علميا وعمليا ممثل في تقريره، بالإضافة إلى تبليغ به إلى الأطراف المهتمة بتقريره وترشيد قراراتهم نحو الصواب، وكان عليه أن يعتمد على أسس ومعايير التي وضعت الجهات المنظمة للمهنة مجموعة من المسؤوليات والواجبات التي تحكم العلاقة بين المراجع الخارجي والمؤسسة محل المراجع.

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

تمهيد:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث تقف من خلاله على دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات وعرض النتائج المتوصل إليها، ونظرا لنقص الدراسات الميدانية حول العلاقة بين المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات، ارتأينا إلى استخدام أسلوب العينة وذلك لاختبار الفرضيات المرتبطة بالموضوع من خلال الاستبيان الموجه للمهنيين (محاسب، محافظ الحسابات، خبير محاسبي) والأكاديميين، وهذا من أجل تبين دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات.

وللإلمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا إلى تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

✓ **المبحث الأول:** مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية

✓ **المبحث الثاني:** إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث وصف المنهج والدراسة، مجتمع الدراسة وكذلك عينتها، وأيضاً حدودها.

الطلب الأول: منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها، وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات وهي دراسة ميدانية علمية كمكاتب المحاسبة ومحافظين حسابات وخبراء محاسبين والأساتذة الجامعيين في الاختصاص، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

الفرع الأول: البيانات الأولية

تم الحصول على البيانات الأولية عن طريق الاستبانة المخصصة لهذا الغرض باستخدام البرنامج الإحصائي (Statistical Package for Social Science) SPSS واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى نتائج ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

الفرع الثاني: البيانات الثانوية

قامت الباحثة بمراجعة الكتب والدوريات المنشورة الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بدور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات "وهي دراسة ميدانية علمية كمكاتب المحاسبة والمحافظين الحسابات وخبراء محاسبين والأساتذة الجامعيين

مختصين، ولقد استفادت الباحثة من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على أسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذت بعين الاعتبار المستجدات التي تحدثت وتحديث مجال الدراسة.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

يكون اختيار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على الحكم فيما يتعلق بالعوامل المحددة لعمل المراجعة الخارجية. وتتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة من مكاتب المحاسبة ومحافظين حسابات وخبراء محاسبين والأساتذة الجامعيين في الاختصاص في ولاية الوادي.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فإنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا، فقد تم توزيع 60 استمارة، وبعد عملية الفرز وجد أنه استرد منها 49 استمارة، حيث تم استبعاد 3 استمارة نظر للنقص المتواجد فيها، وذلك تكون عينة الدراسة مكونة من 46 استمارة وجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (3_1): الاحصائيات الخاصة بالاستمارات

الاستبيان		البيان
النسبة	العدد	
100	60	عدد الاستمارات الموزعة والمعلن عليها
18.33	11	عدد الاستمارات المفقودة
5	03	عدد الاستمارات الملغاة
76.67	46	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبة (بناء على SPSS)

المطلب الثالث: حدود وصعوبات الدراسة

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

الفرع الأول: حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة في مدينة الوادي بالجزائر لدراسة دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات من جهة نظر مكاتب المحاسبة ومحافظين حسابات وخبراء محاسبين والأساتذة الجامعيين في الاختصاص
- **الحدود الزمنية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه من 2015/04/01 إلى غاية 2015/05/12.
- **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة على آراء وإجابات الأكاديميين المختصين والمهنيين في مجال المراجعة.
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بالمراجعة الخارجية وحوكمة الشركات دون غيرها.

الفرع الثاني: صعوبات الدراسة

- رغم أهمية الموضوع وحدائته وتزامنه كإطار زمني مع التطورات التي تشهدها الجزائر في الميدان ، ورغم سعي الطالب لتحصيل نتائج موضوعية ، لم تخلو الدراسة من بعض الصعوبات والتي يمكن توضيح أهمها في الآتي :
- عدم تجاوب العديد من أفراد العينة مع الدراسة ، خاصة من المهنيين ، وهو ما نلاحظه من خلال كون الاستمارات المرتجعة هي 46 من أصل 60 موزعة،
 - حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه .
 - رغم تكتل المهنيين بنسبة كبيرة في مدينة الوادي (محافظين حسابات) ، إلا أن عدم تجاوبهما ضطر الطالب إلى التنقل لمناطق أخرى رغم قلة المحافظين بها.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتوزيع بياناته

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصر التي تمت مراعاتها لدى إعداد استمارة الاستبيان ، بالإضافة إلى مكوناته ، طريقة تبويب الأسئلة ، طرق التفرغ والمعالجة المنتهجة ، فضلا عن الوسائل المستعملة للتحليل لدى تحصيل الاستمارات من أفراد العينة.

المطلب الأول: إعداد الاستبيان وهيكلته

وقد تم إعداد الاستبيان على النحو التالي :

1. إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
2. عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.
3. تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
4. إجراء دراسة اختبارية ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب.
5. توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى ثلاثة أجزاء كما يلي :

الجزء الأول : يتكون من الأسئلة عامة لعينة الدراسة ويتكون من 6 فقرات □

الجزء الثاني: يتناول مدى توفر معايير المراجعة الخارجية.

وهي دراسة ميدانية على مكاتب محاسبة والمحافظ الحسابات والخبراء المحاسب وكذلك الاساتذة الجامعيين. وتم تقسيمها إلى 3 محاور كما يلي :

1. المعايير الشخصية تتكون من 4 فقرات
2. المعايير العمل الميداني تتكون من 3 فقرات
3. المعايير إعداد التقارير تتكون من 8 فقرات

الجزء الثالث: يتناول مدى تفعيل مرتكزات الحوكمة، وتم تقسيمها إلى 3 محاور كما يلي :

1. السلوك الأخلاقي تتكون من 4 فقرات
2. الرقابة والمساءلة تتكون من 3 فقرات
3. إدارة المخاطر تتكون من 3 فقرات

وقد كانت الإجابات على كل فقرة مكونة من 5 إجابات كما في الجدول التالي:

جدول رقم (3_2): مقياس ليكرت الخماسي

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

تصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
درجة	1	2	3	4	5

المطلب الثاني: تفريغ البيانات

الفرع الأول: معالجة النتائج الاستبيان

بغية تسهيل عملية التحليل ، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان ، قام ت الطالب بتجميع البيانات المحصلة وتفريغها في برنامج SPSS

ففيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة ، تم إعداد مجموعة جداول تم استخلاصها بالاعتماد على برنامج SPSS، وبنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحا أكثر وتسهل عمليتي الملاحظة والتحليل

بالنسبة لمحاور الاستبيان الستة ، تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان ، ومن بين هذه الأساليب نج د : التكرارات، النسب المئوية ، المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية ... الخ ، وهي الأساليب التي استخدمها الطالب وفق ما يلي:

– التكرارات والنسب المئوية : بغية التفريق بين فئات العينة ، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها

ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة ، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان

– المتوسطات الحسابية : باعتبارها أداة مقاييس النزعة المركزية، تماستعمال المتوسط الحسابي لمعرفة

الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الستة والمتوسط الحسابي لكل محور

– الانحرافات المعيارية : لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي ، تم احتساب الانحراف

المعياري لكل عبارة من المحاور الستة والانحراف الإجمالي للمحور

الفرع الثاني: عرض خصائص العينة

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

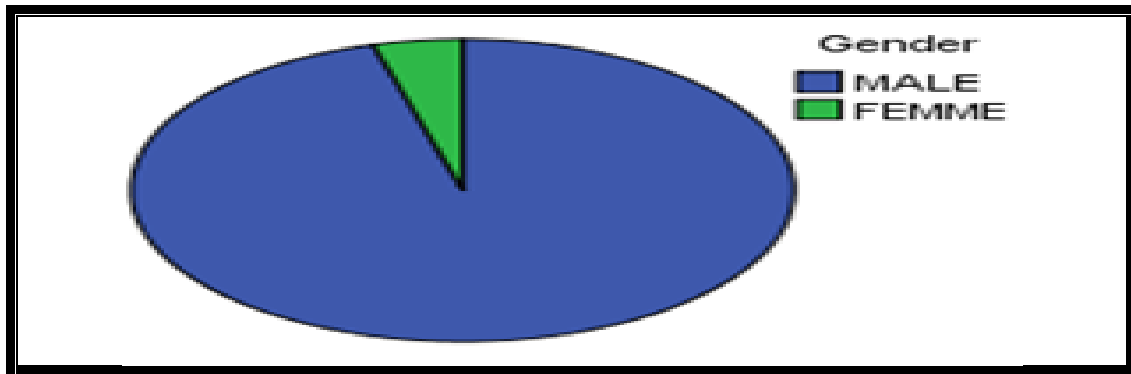
1. الجنس:

الجدول رقم (3-3): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة	التكرارات	الجنس
94.7	44	ذكر
4.3	2	انثى
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة (بناء على SPSS)

شكل رقم (3_1): تمثيل عينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة (بناء على SPSS)

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الجنس لإفراد العينة، حيث نجد أن نسبة مشاركة الذكور تمثل 94.7% في حين كانت نسبة مشاركة الإناث 4.3% وهذا يدل أن أقبال "الذكور" على المهنة المراجعة والمحاسبة هي أكبر من "الإناث".

2. العمر:

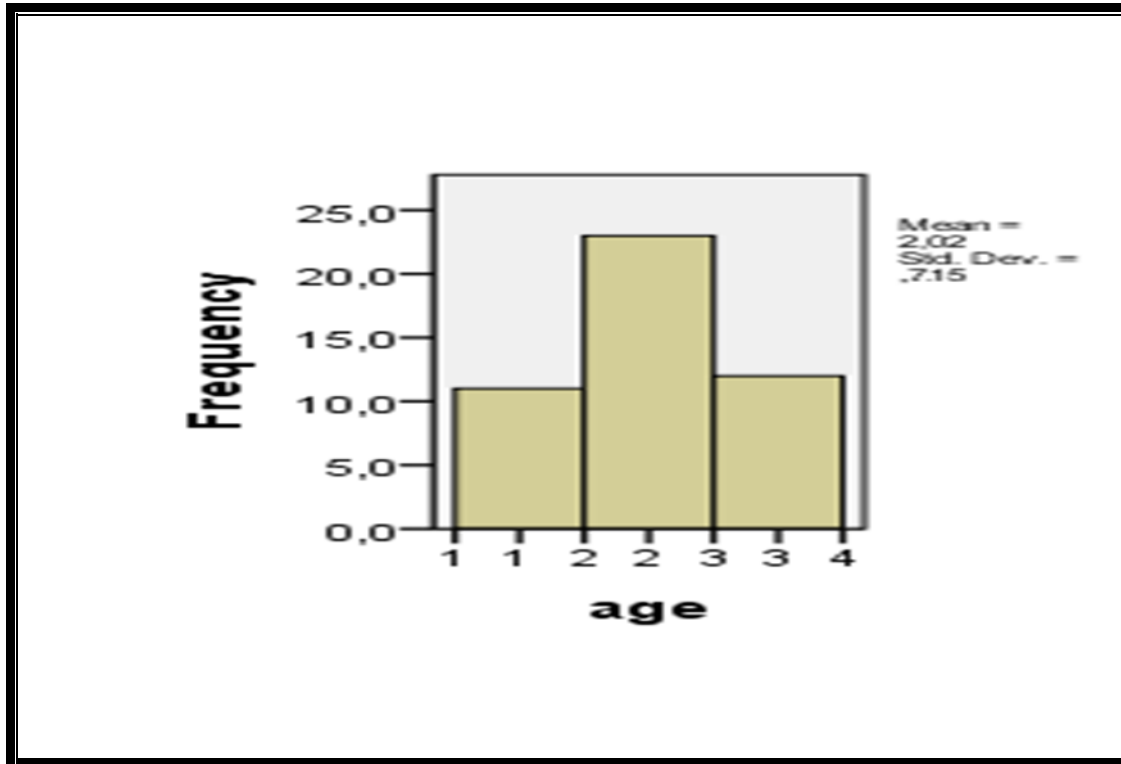
الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

الجدول (3-4): توزيع عينة حسب العمر

العمر	التكرارات	النسبة
أقل من 30 سنة	11	23.9
من 30-40 سنة	23	50
أكبر من 40 سنة	12	26.1
المجموع	46	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على spss

الشكل (3-2): تمثيل عينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على spss

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت للفئة من 30_40 سنة بنسبة 50%، وتليها نسبة 26.1% للفئة أكبر من 40 سنة، 23.9% أما المتبقية فقد حظيت بها الفئة التي أعمارهم أقل من 30 سنة

3. الوظيفة الممارسة:

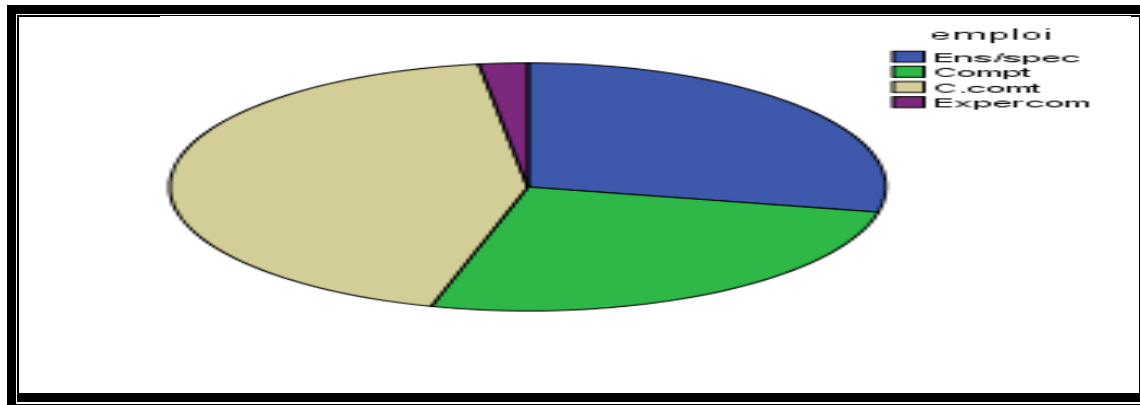
الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

الجدول (3-5): توزيع عينة حسب الوظيفة الممارسة

الوظيفة الممارسة	التكرارات	النسبة
أستاذ جامعي في تخصص	13	28.3
محاسب	12	26.1
محافظ حسابات	20	43.5
خبير محاسبي	1	2.2
مجموع	46	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SPSS

الشكل (3-3): تمثيل عينة حسب الوظيفة الممارسة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SPSS

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت لمحافظ الحسابات بنسبة 43.5%، وتليها نسبة 28.3% لأستاذ جامعي في التخصص، ونسبة 26.1% للمحاسب، أما المتبقية فقد حظيت بها خبير المحاسبي بنسبة 2.2%

4. عدد سنوات الخبرة:

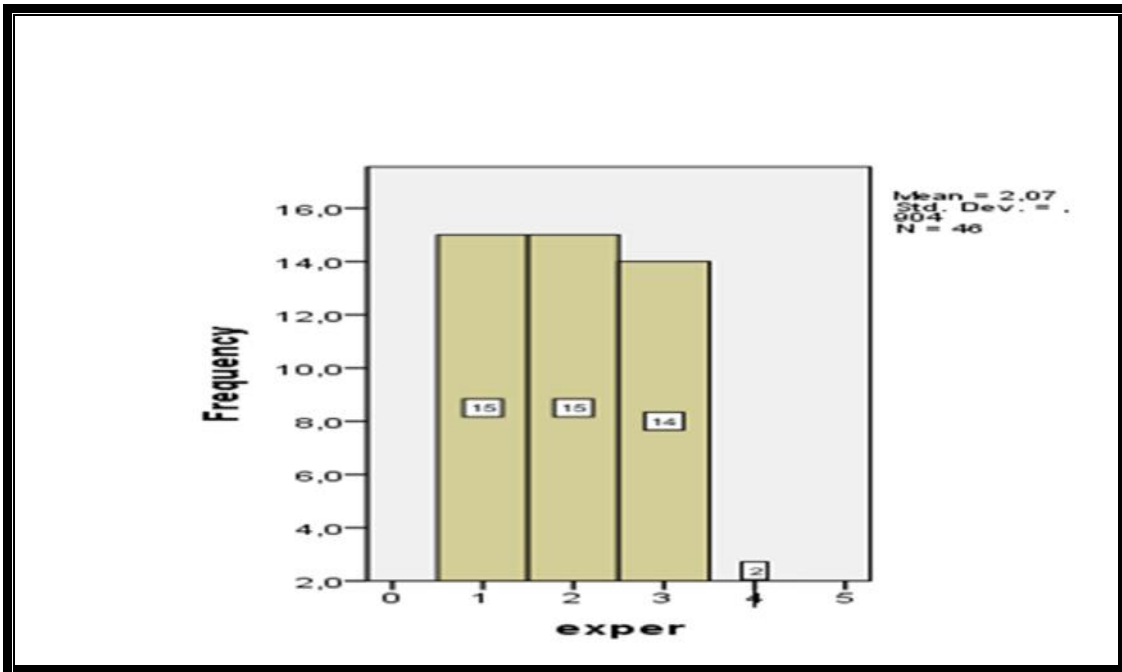
الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

الجدول(3_6): توزيع العينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات خبرة	تكرارات	النسبة
أقل من 5 سنوات	15	32.6
ما بين 5 و10 سنوات	15	32.6
أكثر من 10 سنوات	14	30.4
لست لديهم خبرة	2	4.3
المجموع	46	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SPSS

الشكل(3_4): تمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SPSS

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب سنوات الخبرة لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت للفتتين لأقل من 5 سنوات وما بين 5 و10 سنوات بنسبة 32.6%، وتليها نسبة 30.4% لأكثر من عشرة سنوات، ونسبة 4.3% ليست لديهم خبرة مهنية.

5. المؤهل الأكاديمي:

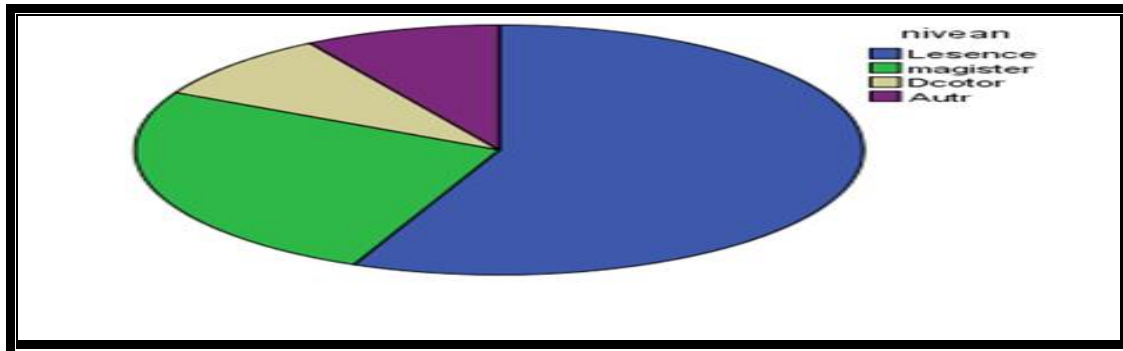
الجدول(3_7): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

النسبة	تكرارات	المؤهل الأكاديمي
56.5	26	ليسانس
26.1	12	ماجستير
8.7	4	دكتوراه
8.7	4	شهادات أخرى
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على spss

الشكل (3_5): تمثيل العينة حسب المؤهل الأكاديمي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أعلى نسبة للمؤهل الأكاديمي هي ليسانس بالنسبة 56.5%، وتليها نسبة 26.15% للماجستير وهذا يدل على أن أصحاب العينة حاصلين على التعليم الكافي والملائم، وهذا يعني أن النسبة الأكبر من الأفراد العينة لديهم خبرة كافية في مجال المراجعة والمحاسبة، أما المتبقي كان لحاصلين على دكتوراه وشهادات أخرى بالنسبة متساوية 8.7%

6. التخصص العلمي:

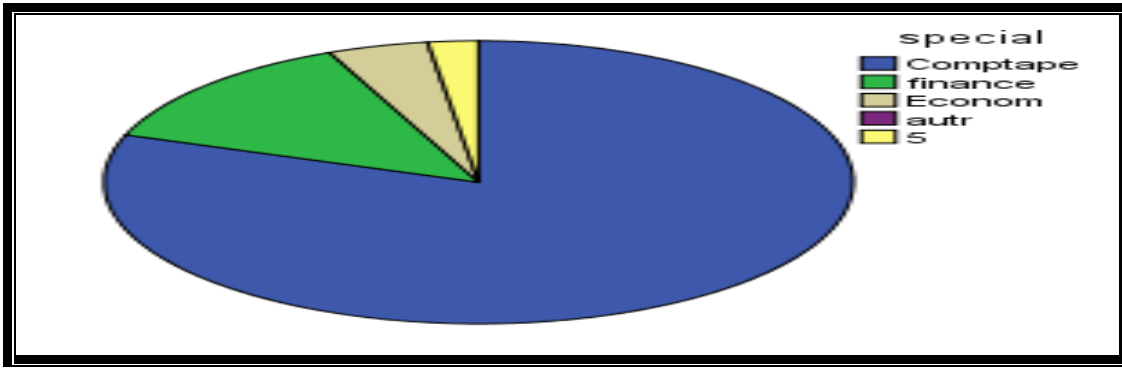
الجدول (3-8): توزيع العينة حسب التخصص العلمي

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

النسبة	تكرارات	التخصص العلمي
80.4	37	محاسبة
13	6	مالية
4.3	2	اقتصاد
2.2	1	تخصص اخرى
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على spss

الشكل (3_6): تمثيل العينة حسب التخصص العلمي



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النسبة أكبر للمحاسبة هذا يعني أن عينة الدراسة كانوا في نفس المجال بالنسبة 80.4% ، وتليها المالية بنسبة 13% وبعدها الاقتصاد بنسبة 4.3% والنسبة المتبقية 2.2% للتخصص أخرى

المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

الفرع الأول: صدق وثبات الاستبيان

تمتقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي:

1. صدق فقرات الاستبيان :

1.1 الصدق الظاهري للاستبيان : تمعرضا لاستبيان على الأستاذ المشرف وكذلك على الأستاذ محمد الباي

عضو من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وقد استجابت الباحثة

لآراء الأساتذة وقامت بإجراء اتمايلز من حذف وتعديل في ضوء

مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج حتم إعداده لهذا الغرض.

2. ثبات الاستبيان:

يقصد بثبات الاستبيان أن نتعطيلا استبيان لنفس النتائج في حالة إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وهذا يعني

نتكون النتائج التي تعطيها الاستبيان متقاربة إذا تم تكرار توزيعها على عينة الدراسة، وقد تم التحقق من الثبات من خلال طريقتين هما ط

ريقة التحزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ ونحوه بحسب طريقة ألفا كرونباخ

أ. طريقة ألفا كرونباخ: تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة لقياس الثبات وقد بين الجدول

الأسفل أن معاملات الثبات المقبولة، وقد بلغ المعدل العام لثبات جميع فقرات الاستبيان 0.848 والصدق 0.92

والجدول التالي يوضح ذلك

جدول (3_9): معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

الرقم	المحاور	عدد العبارات	الثبات	الصدق
1	المعايير الشخصية	4	0.816	0.90
2	معايير العمل ميداني	3	0.879	0.94
3	معايير إعداد التقرير	8	0.883	0.94
4	السلوك الأخلاقي	4	0.640	0.8
5	الرقابة والمسألة	3	0.307	0.55
6	إدارة المخاطر	3	0.867	0.93
	المجموع	25	0.848	0.92

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على spss

الفرع الثاني: تحليل نتائج الاستبيان بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

أولا: تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة للتوفير معايير المراجعة الخارجية

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

1. المعايير الشخصية

H0: المعايير الشخصية تؤثر على مرتكزات الحوكمة الشركات

H1: لا تؤثر المعايير الشخصية تؤثر على مرتكزات الحوكمة الشركات

الجدول (3-10): تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة للمعايير الشخصية

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط حسابي	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارات
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	1.194	3.67	10	23	6	2	5	للمراجع الخارجي الخبرة المهنية والمعرفة بعمليات واجراءات المؤسسة
			21.7	50	13	4.3	10.9	
موافق	1.043	3.98	16	20	4	5	1	الشهادات المهنية التي يتحصل عليها المراجع
			34.8	43.5	8.7	10.9	2.2	
موافق	1.022	4.02	17	19	5	4	1	استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي اثناء أداء عمله
			37	41.3	10.9	8.7	2.2	
موافق	1.166	3.87	13	25	1	3	4	تحمل المراجع مسؤولية مهنية اثناء أداء عمله
			28	54.3	2.2	6.5	8.7	
موافق	0.95409	3.8859						إجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SPSS

ويتضح من الجدول السابق وجود موافقة على كل من العبارة الأولى والثانية والثالثة والرابعة، والإجمالي المحاور بشكل موافق ، وهذا مايدل على أن الفرضية صحيحة وبالتالي المعايير الشخصية تؤثر على مرتكزات الحوكمة الشركات.

2. المحور الثاني: معايير العمل الميداني

H0: معايير العمل الميداني تؤثر على مرتكزات الحوكمة الشركات

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

H1: لا تؤثر معايير العمل الميداني على مرتكزات الحوكمة الشركات

الجدول (11_3): تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة للمعايير العمل الميداني

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط حسابي	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارات
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.928	3.68	5	25	13	0	3	يضع المراجع خطة ثم يتبعها عند القيام بعملية المراجعة مستفيدا من تلك المعلومات التي حصله عليها
			10.9	54.3	28.3	0	6.5	
موافق	0.799	3.68	3	29	8	6	0	تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن من خلاله الحكم على فعالية الجانب التسيري للشركة
			6.5	63	17.4	13	0	
موافق	0.906	4.02	13	26	3	3	1	يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة الكافية أثناء عملية المراجعة
			28.3	56.5	6.5	6.5	2.2	
موافق	0.68732	3.7609						إجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SPSS

ويتضح من الجدول السابق وجود موافقة على كل من العبارة الأولى والثانية والثالثة ، والإجمالي المحاور بشكل موافق، وهذا ما يدل على أن الفرضية صحيحة وبالتالي المعايير العمل الميداني تؤثر على مرتكزات الحوكمة الشركات.

3. المعايير إعداد التقرير:

H0: معايير إعداد التقرير تؤثر على مرتكزات الحوكمة الشركات

H1: لا تؤثر معايير إعداد التقرير على مرتكزات الحوكمة الشركات

جدول (12_3): تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة للمعايير إعداد التقرير

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	متوسط الحاسي	انحراف المعياري	اتجاه
اثناء اعداد تقرير على المراجع الخارجي التزام بالمعايير المراجعة المتعارف عليه	1	0	5	26	14	4.13	0.77	موافق
	2.2	0	10.9	56.5	30.4			
يخضّر المراجع الخارجي القوائم المالية والملاحظات الهامشية المرفقة بما بعد موافقة المنشأة عليها	1	3	12	25	5	3.65	0.84	موافق
	2.2	6.5	26.1	54.3	10.9			
يكتب المراجع الخارجي رأيه أو شهادته وفقا نموذج المتعارف عليه	2	2	9	26	7	3.74	0.92	موافق
	4.3	4.3	19.6	56.5	15.2			
يعبر المراجع الخارجي عن رأيه في تقريره بكل مصداقية	2	4	5	19	16	3.93	1.10	موافق
	4.3	8.7	10.9	41.3	34.8			
يحتفظ المراجع الخارجي بالمعلومات المتعلقة بإعداد التقرير	2	2	9	23	10	3.80	0.98	موافق
	4.3	4.3	19.6	50	21.7			
تقرير النهائي للمراجع يكون بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة	2	3	7	20	14	3.89	1.05	موافق
	4.3	6.5	15.2	43.5	30.4			
الرأي الذي يصدره مراجع الخارجي يعكس مدى التزام الشركة بالمعايير المراجعة المتعارف عليها	6	0	13	25	5	3.87	0.98	موافق
	6.5	0	28.3	54.3	10.9			
بدء رأي نظيف حول القوائم المالية يعزز مصداقية المساهمين والمتعاملين مع الشركة	0	6	8	29	3	4.11	0.70	موافق
	0	6	17.4	63	6.5			
إجمالي						3.89	0.62	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SPSS

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

ويتضح من الجدول السابق وجود موافقة في كل العبارة المحور ، والإجمالي المحاور بشكل موافق، وهذا ما يدل على أن الفرضية صحيحة وبالتالي المعايير إعداد التقرير تؤثر على مرتكزات الحوكمة الشركات.

ثانيا: تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة للمرتكزات الحوكمة الشركات

1. السلوك الأخلاقي:

H0: يؤثر السلوك الأخلاقي على معايير المراجعة الخارجية

H1: لا تؤثر السلوك الأخلاقي على معايير المراجعة الخارجية

جدول(3-13): تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة للسلوك الأخلاقي

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	متوسط الحسابي	انحراف المعياري	اتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
يلتزم المراجع الخارجي بأخلاق الحميدة والسلوك المهني أثناء تأدية مهامه	1	1	3	22	18	4.22	0.85	موافق
	2.2	2.2	6.5	47.8	39.1			
الزامية المراجع الخارجي بالتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة	2	4	8	24	7	3.67	1	موافق
	4.3	8.7	17.4	52.2	15.2			
الافصاح والشفافية في الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المالية المتعلقة بالشركة	1	3	2	27	12	4.02	0.89	موافق
	2.2	6.5	4.3	58.7	26.1			
الحفاظ على بيئة النظيفة مسؤولية الاجتماعية	0	2	8	29	6	3.87	0.69	موافق
	0	4.3	17.4	63	13			
إجمالي						3.94	0.69	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SPSS

ويتضح من الجدول السابق وجود موافقة في كل العبارة المحور ، والإجمالي المحاور بشكل موافق، وهذا ما يدل على أن الفرضية صحيحة وبالتالي السلوك الأخلاقي تؤثر على معايير المراجعة الخارجية.

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

2. الرقابة والمسألة:

H0: تؤثر الرقابة والمسألة على المعايير المراجعة الخارجية

H1: لا تؤثر الرقابة والمسألة على المعايير المراجعة الخارجية

جدول (3_14): تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة الرقابة والمسألة

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	متوسط الحسابي	انحراف المعياري	اتجاه
المراجع الخارجي يعمل على تفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة	4	5	18	17	2	3.17	0.99	محايد
	8.7	10.9	39.1	37	4.3			
يعمل المراجع الخارجي على تفعيل الاطراف الرقابية العامة متمثلة في سوق المال ، البورصة، البنك المركزي.....	4	10	13	19	0	3.02	1	محايد
	8.7	21.7	28.3	41.3	0			
يُفعل المراجع الخارجي أطراف الرقابة مباشرة متمثلة في المساهمون، لجنة المراجعة ، مجلس الادارة	1	6	18	18	3	3.35	0.87	محايد
	2.2	13	39.1	39.1	6.5			
إجمالي						3.18	0.79	محايد

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SPSS

ويتضح من الجدول السابق وجود محايد في كل العبارة المحور ، والإجمالي المحاور بشكل محايد، وهذا ما يدل على أن الفرضية ليست مثبتة .

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

3. إدارة المخاطر:

H0: تؤثر إدارة المخاطر على المعايير المراجعة الخارجية

H1: لا تؤثر إدارة المخاطر على المعايير المراجعة الخارجية

جدول (3_15): تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة للإدارة المخاطر

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	اتجاه
يسعى المراجع الخارجي على وضع نظام لإدارة المخاطر خاص بالشركة	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	3.67	1.97	موافق
	%	%	%	%	%			
المراجع الخارجي ملزم بالإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	3.98	0.83	موافق
	%	%	%	%	%			
يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح من أجل تحوط الأصحاب المصالح من المخاطر	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	3.98	0.90	موافق
	%	%	%	%	%			
إجمالي	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	3.87	0.73	موافق
	%	%	%	%	%			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SPSS

ويتضح من الجدول السابق وجود موافقة في كل العبارة المحور ، والإجمالي المحاور بشكل موافق، وهذا ما يدل على

أن الفرضية صحيحة وبالتالي الإدارة المخاطر تؤثر على معايير المراجعة الخارجية

الفصل الثالث: دراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

خلاصة الفصل:

تناولت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل دور مراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات وذلك من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، ومن خلال دراسة وتحليل هذه الآراء نستنتج ما يلي:

— تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق أن معايير الشخصية للمراجعة الخارجية تساهم في تفعيل حوكمة الشركات

— تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق أن معايير العمل الميداني للمراجعة الخارجية تساهم في تفعيل حوكمة الشركات

— تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق أن معايير إعداد التقرير للمراجعة الخارجية تساهم في تفعيل حوكمة الشركات

— تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق أن ركيزة السلوك الأخلاقي تفعل من معايير المراجعة الخارجية

— تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق أن ركيزة الإدارة المخاطر تفعل من معايير المراجعة الخارجية

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

تمهيد

تعتبر حوكمة الشركات كمنهجية لفهمها الحديثة التي تظهر تفيا للسنوات القليلة الماضية بقوة على السطح في عالم الأعمال نظرا للمتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة وما صاحبها من تطورات على الصعيد القانوني والاقتصادي، ومما ازدهرنا لاهتمام بتطبيقها دئ الحوكمة المؤسسية الجيدة الانهيارات المفاجئة لعدد من الشركات العالمية . حيث ارتبط مفهوم الحوكمة ارتباطا وثيقا بالآزما المالية والاقتصادية، التي كشفت أن عدم تطبيق الحوكمة بالشكلا المطلوب قد ازد من حدتها وهز ثقة المستثمرين وجميع أصحاب المصلحة بالأنظمة الرقابية والمحاسبية علماء الشركات . ولذا المنعقد وتمثل هذه الآزما وألحد منها فياقل تقدير، ازداد الاهتمام بصياغة مفهوم حوكمة الشركات، ووضع مجموعة من الآليات جعل الحوكمة تكتسب دوارفعالا في المؤسسات .

ولإظهار الموضوع بشكلأوضح حارتأينا تقسيم هذا الفصلإلثلاثة مباحث كما يلي :

✓ **المبحث الأول:** عموميات حول حوكمة الشركات

✓ **المبحث الثاني:** المعايير والنظريات التي تضبط حوكمة الشركات

✓ **المبحث الثالث:** علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة الشركات

المبحث الأول: عموميات حول حوكمة الشركات

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

المطلب الأول: مفهوم وخصائص حوكمة الشركات

الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات

"هو نظام متكامل للرقابة المالية والغير مالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها"¹

"النظام الذي تستخدمه المنشأة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات تعلم مختلف الأطراف في المنشأة بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين وحمله

الأسهام وأصحاب المصالح الأخرى، كما أنها تحدد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات التي تتعلق بالمنشأة"²

"أنها نظام يُقصد به الأسلوب الذي تمارس به سلطات الإدارة بطريقة جيدة، وهذا النظام هو الذي يحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء داخل أي منظمة، كما يشمل المقومات الأساسية لنجاح المنظمة وتقويتها على المدى البعيد، بالإضافة إلى تحديد المسؤوليات داخلها وضمان حقوق جميع الأطراف التي لها علاقة بها وبعدها"³.

"نظام تتمكن من خلاله المؤسسة من التوفيق وتحقيق التوازن بين مختلف الأطراف ذات المصلحة (المدراء والمساهمين على وجه الخصوص) من خلال تحديد قواعد ومقومات لنجاح المؤسسة وهي ليست ملزمة لكن تعتبر موجها للسلوك الجيد لإدارة المؤسسة"⁴.

"النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية"⁵

"قواعد اللعبة التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، و لقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح و الحقوق المالية للمساهمين".¹

¹ محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص15.

² بن عيشي بشير، بن عيشي عمار، "دور المعايير المحاسبية في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات"، ملتقى دولي حول دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 07، 08 ديسمبر، 2014، ص10.

³ شرفي عمر، "التدقيق الداخلي كأحد الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء المؤسسية"، ملتقى دولي حول دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 07، 08 ديسمبر، 2014، ص6.

⁴ سيني إسماعيل، حلب فائزة، "فعالية حوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية"، ملتقى دولي حول دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 07، 08 ديسمبر، 2014، ص9.

⁵ طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)"، ط2، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص4.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

الفرع الثاني: خصائص الحوكمة الشركات.

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات بشكل أساسي بسلوكيات الفئات المختلفة ذات الصلة بشركات الأعمال ، لذا فإن هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم وهي:²

1. الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
2. الشفافية: بتقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل ما يحدث.
3. الاستقلالية: تلافي التأثيرات الغير ضرورية نتيجة للضغوط.
4. المساءلة: بمعنى إمكانية تقييم وتقديم أعمال مجلس الإدارة والأداة التنفيذية.
5. المسؤولية: تكون أمام جميع الأطراف من ذوي المصلحة في الشركة.
6. العدالة: من خلال احترام حقوق كل المجموعات ذات المصلحة في الشركة.
7. المسؤولية الاجتماعية: أي النظر للشركة كمواطن صالح.

المطلب الثاني: مبادئ، أهمية وأهداف حوكمة الشركات

الفرع الأول: مبادئ حوكمة الشركات¹

¹ أحمد قايد نور الدين، مناصريه إسماعيل، بن خليفة حمزة، "النظام المحاسبي المالي آلية لدعم الحوكمة في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، ملتقى دولي حول دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبة الإسلامية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 07، 08 ديسمبر، 2014، ص4.

² بهاء الدين سمير علام، "العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وأدائها المالي"، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، تخصص: إدارة الأعمال، إدارة أعمال، القاهرة، مصر، سنة

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999م خمسة مبادئ أساسية للحوكمة

الشركات، وتعتمد هذه المبادئ على التركيز على الجوانب التالية:

- الحفاظ على حقوق الكال مساهمي ن: من خلال هذا المعيار يتم العمل على وضع إطار يما كانه حماية

وتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم المتمثلة في نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائدات في الأرباح وحرم مراجعة القوائم المالية وحقوق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

- التعامل بنفس القدر من المساواة بين جميع المتعاملين: من خلال هذا المعيار يتم العمل على توفير

المعاملة العادلة لجميع حملة الأسهم محتوي إن كانوا ينتمون إلى الأقلية الذي يجب أن تعطى لهم نفس الحقوق كمعاقبة حملة الأسهم المتعلقة بالدفاع عن حقوقهم ومن ثم ضمان تحقيق المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة وكذا حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية والاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

- الحفاظ على حقوق أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالشركة: من خلال هذا المعيار يتم

الإقرار بحقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون أو الاتفاقية المتبادلة، كما يتم تشجيع التعاون والنشاط بين الشركات وبين أصحاب المصالح الجهد فخلق الشروة وفرص العمل والحفاظ على المشاريع، وتشمل حوكمة الشركات أيضاً إلزامية احترام الحقوق القانونية لأصحاب المصالح والتعويض لهم من أيا انتهاكاً لحقوقهم كذا آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة لإشارة من خلال أصحاب المصالح إلى البنوك والعاملين و حملة الأسهم السند اتو المورد ينو العملاء والدائنين... الخ.

- الإفصاح والشفافية: يعد هذا المعيار من أهم أهداف حوكمة الشركات تحيث أنها تعمل على ضمان

الشفافية والإفصاح الدقيق في الوقت المناسب عن كلاً من البيانات والمعلومات المالية المتعلقة بالشركة، ويدرج مع هذا المعطيات الأداء والوضع المالي للشركة.

تتعلق بالرد ومراقباً لحسابات ومملكية النسبة العظمى من الأسهم المتعلقة بأعضاء مجلس

الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل هذه المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب وتأخير أو تكلف أو أقل تكلفة ممكنة.

- مسئوليات مجلس الإدارة: يتم العمل من خلال هذا المعيار على تحقيق الرقابة الفعالة على الإدارة

¹ بريس عبد القادر، هو محمد، "البعد السلوكي والأخلاقي للحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة المالية العالمية"، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 21/20 أكتوبر، 2009، ص4

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

من قبل مجلس الإدارة، وكذا ضامناً لتوجهها الاستراتيجي للشركة وتحديد مسؤولية مجلس الإدارة اتجاه أنتم إصدار بنود تشريعية IIF الشركة وحملة الأسهم. ولهذا الغرض اقترحت مؤسسة التمويل الدولية لحوكمة الشركات التقييم كناتتضمنقوانيناًسواقالمالولوائحالشركات، كما تؤكد المؤسسة على أن هذا رغمنا البنود التشريعية إلا أن عدم كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي يعد أكثر أهمية حيث أن دور أجهزة الإشراف والرقابة في متابعة الأسواق ويتعاضد باستمرار، وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباتها القانونية وكيفية اختيار أعضائها ومهامها الأساسية ودورها في الإشراف على إدارة التنفيذ.

الفرع الثاني: أهمية حوكمة الشركات

يتضح لنا مما سبق أن مفهوم حوكمة الشركات له العديد من المزايا والمنافع التي يمكن للشركات بل والدول من أن تجني ثمارها وهي تتمثل في الآتي:¹

1. تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول
2. رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات
3. جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية
4. زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها
5. الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات
6. توفير قواعد حوكمة الشركات الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله للشركة أن تحدد أهدافها وتحديد أيضاً كيفية تحقيقها

الفرع الثالث: أهداف حوكمة الشركات²

تعمل مبادئ ومعايير حوكمة الشركات على تحقيق العديد من الأهداف المذكورة منها:

¹ محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص 15 و16.

² محسن أحمد الحضيري، "حوكمة الشركات"، ط 1، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005، ص 22 و23.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

1. تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباعات الإيجابية عنها.
2. تحسين عملية صنع القرار في الشركات، بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية.
3. تحسين خاصية مصداقية البيانات والمعلومات لتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود.
4. إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع القرار.
5. تحسين درجات الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات والمعلومات.
6. زيادة قدرة المشروعات على تحسين موقفها التنافسي وجذب استثمارات ورؤوس أموال أخرى.
7. زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين وتحسين معدلات دوران العمالة واستقرار العاملين.

المطلب الثالث: مصادر، ركائز، سمات حوكمة الشركات

الفرع الأول: مصادر حوكمة الشركات¹

الحوكمة مصدران أساسيان ومهمان يمكن تناولهما في التالي:

¹ محسن أحمد الحضيري، نفس المرجع السابق، ص 102، 103.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

1. **حوكمة الخارجية:** أي خارج نطاق الشركة أو الجهة التي تصدر البيانات والمعلومات، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق معايير الحوكمة والعمل بها والتحقيق من احترامها والاستجابة لمتطلباتها وخاصة وأن هذا المصدر يملك من قوة التأثير الكثير ولعل أهم مثال على ذلك ما تمارسه منظمة الشفافية العالمية من ضغوط هائلة على الحكومات والدول من أجل محاربة الفساد

2. **حوكمة الداخلية:** أي تلك التي تمارسها سلطة الإدارة داخل الشركات، والتي تتناول النظم المحاسبية المعمول بها، ومدى سلامتها، ومدى قدرتها على تحقيق عناصر الشفافية والتغيير عن الموجودات القائمة في المشروعات، ومن ناحية أخرى إظهار نتائج الأعمال التي تمت فيها

الفرع الثاني: ركائز حوكمة الشركات

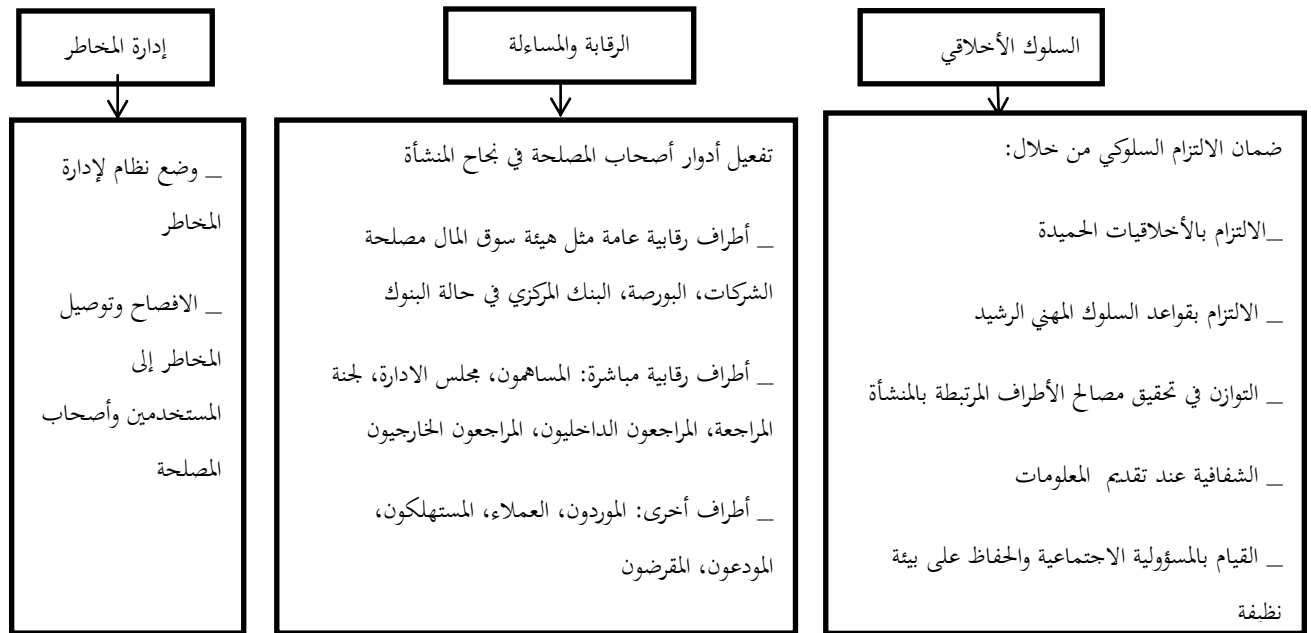
ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز كما هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (2_1): ركائز حوكمة الشركات

ركائز حوكمة الشركات



الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، ط2، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص49.

الفرع الثالث: سمات حوكمة الشركات

يتسم نظام حوكمة الشركات بمجموعة من السمات العملية من جانبية القانوني والاقتصادي، يسعى إلى تحقيقها في الشركة أثناء أدائها لدورها الاجتماعي بصورة عامة، تتركز معظمها على ضبط وتنظيم عملها مما يضفي عليها استقرار في التعامل ورصانة الائتمان، فينعكس ذلك إيجابيا على تحسين البيئة الاقتصادية فتقل فيها مخاطر الخروج على أحكام القانون

وعليه فإنه يمكننا تحديد أهم سمات النظام القانوني للحوكمة الشركات وفق الآتي:¹

1. إنه وسيلة للرقابة على الشركة

2. إنه وسيلة لحماية الشركاء

3. إنه وسيلة لجذب الاستثمار

1. **حوكمة الشركات وسيلة للرقابة عليها:** يمكننا تحديد الأسباب التي أدت إلى ظهور حوكمة الشركات وذلك

عن طريق الأنهيارات المالية التي تعرضت لها كبريات الشركات والمصارف العالمية، والتي أثرت وبصورة كبيرة

على الاقتصاديات التي وقعت فيها؛

¹ أعمار حبيب جهلول آل علي خان، "النظام القانوني لحوكمة الشركات"، دار الكتب القانونية، مصر، 2011، ص53 بتصرف.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

وعليه فإذا كان السبب المباشر لظهور الحوكمة هي كثرة الأزمات المالية وحالات الإفلاس في دول متعددة وفترة زمنية واحدة أول ماتسعى إليه حوكمة الشركات هو علاج أسبابها من خلال تعزيز الرقابة الشاملة على الشركات في أدائها لنشاطها وضمان القيام بأعمالها وفق أحكام عقدها والقانون بالقدر الذي لا يؤدي إلى إلحاق الضرر بأصحاب المصالح فيها، فضلاً عن حماية وتنمية الاقتصاد الوطني بصورة عامة؛ أما فيما يتعلق بوسائل تحقيق تلك الرقابة، فهي متنوعة بالقدر الذي تدعم فيه البناء القانوني للرقابة في حوكمة الشركات بذلك المراحل المختلفة للتعامل مع الشركة ابتداء من تأسيسها وأثناء نشاطها التجاري وحتى نهاية ذلك النشاط، الأمر الذي جعل الاعتماد ينصب على وسائل متعددة لتحقيق تكامل نظرية الرقابة على الشركة والتي تمثلت بقوانين مختلفة أهمها:¹

- قوانين أسواق الأوراق المالية التي تحكم تداول أسهم الشركات ومسؤولية الضمان المفروض توفره فيها؛
- قوانين الشركات التي تبني وضع نظام إداري ورقابي للشركة تسعى من خلاله لضمان قيام الشركة بواجبها القانوني والاقتصادي لحماية المتعاملين معها؛
- قوانين الإفلاس التي تدعم نظرية الائتمان الرائجة في البيئة التجارية عموماً وتحفظ من خلالها المقدار اللازم من الذمة المالية للشركة باعتبارها ضماناً هاماً للدائنين؛
- قوانين الاستثمار على اعتبار أن المساهمة في الشركات التجارية وخاصة مع حرية السوق إن هو إلا استثمار تجاري خارج التعامل فيه، إضافة إلى أن الاستثمار الأجنبي إنما يدخل الأراضي الوطنية على هيئة شركات يتم التعاقد معها للقيام بأعمال معينة؛

وعليه فإنه يتم الاعتماد على تلك القوانين في استكمال نظرية الرقابة في النظام القانوني للحوكمة.

2. حوكمة الشركات وسيلة لحماية الشركاء: هي نفسها الأسباب التي أدت لظهور حوكمة الشركات حيث كانت الانهيارات المالية بسبب الغش والاحتيال من جانب الإدارة وتغلب لمصلحتها على مصلحة الشركة والشركاء، لذلك فقد كانت حماية الشركات (المساهمين) من أهم مبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات والتي وضعت من خلال التشريعات المنظمة لها.

وتتمثل هذه السمة في ثلاثة مراحل وهي:²

¹ نفس المرجع، ص 55_58 بتصرف.

² عمار حبيب جهلول آل علي خان، مرجع سابق ذكره، ص 59_62 بتصرف.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

- أ. **المرحلة الأولى:** تتمثل في ضمان حقوق المساهمين في حوكمة الشركة بنظرية الفصل بين الملكية وسلطة الإدارة من خلال الاعتماد على مدراء مستقلين لا تربطهم ملكية الشركة مصالح شخصية تدعوهم إلى استغلال مراكزهم الإدارية لمصالح الخاصة في أجواء تقل فيها سلطة الرقابة، مادام مديرو الشركة هم مالكي أغلبية الأسهم فيها والمطلعين على المركز القانوني والمالي لشركة؛
- ب. **المرحلة الثانية:** هي المرحلة الضامنة لحقوق الشركاء، ضمن قواعد الحوكمة فإنها تتمثل بضمان حقهم في الاطلاع على نشاط الشركة عن طريق واجب الافصاح والشفافية المترتب عليها، حيث ينبغي في إطار حوكمة الشركات القيام بالإفصاح اللازم وفي الوقت المناسب عن جميع المسائل الهامة التي تخص المركز المالي والقانوني للشركة وسياسات توزيع الأرباح فيها ومقدار التزامها بحوكمة الشركات؛
- ت. **المرحلة الثالثة:** فتتحقق هذه المرحلة بالاعتماد على الرقابة المستقلة على نشاط الشركة، والتي يكون فيها للهيئات الرقابية المستقلة دورها في تحقيق الحماية اللازمة لحقوق الشركاء، ويكون ذلك بالبحث عن صفتي الدقة والواقعية في المعلومات المقدمة للشركاء، عن مركز الشركة المالي وتقييمها الأنظمة الرقابة الداخلية في الشركة التي تعمل فيها، إضافة إلى ارتباطها المباشر باللجان الرقابية للمشكلة من مجلس الإدارة من للتحقق من فعالية الدور الذي تقوم به تلك اللجان.
3. **حوكمة الشركات وسيلة لجذب الاستثمار:** إن الاستثمار ورأس المال الاجنبي يمنح فائدة كبرى للدول التي يستقر فيها، ولذلك فقد تجاوزت الدول مرحلة البحث في مدى السماح لدخول الاستثمارات الاجنبية أراضيتها ونسب التعامل معها، إلى مرحلة أخرى تتسابق فيها لوضع قوانين وسياسات اقتصادية لتجذب من خلال أكبر قدر ممكن من رؤوس الأموال الأجنبية.
- وتسليط الضوء على أن الحوافز المالية والتخفيضات الضريبية وغيرها من التسهيلات الأخرى لم تعد هي العوامل الوحيدة في جذب الاستثمار مع أهميتها في هذا المجال حيث يوجد عوامل أخرى تشكل حد فاصلا في وجهة رأس المال الأجنبي تتعلق بمدى استقرار البيئة السياسية والاقتصادية والقانونية في الدول المقصودة وهي ما يطلق عليها اسم المخاطر غير تجارية، وتشمل التأميم والصادرة والاستلاء للمصلحة العامة وغيرها.
- وتجدر الإشارة بأن الشركات التجارية تمثل أهم منفذ من منافذ الاستثمار ورأس المال الأجنبي، سواء كان ذلك عن طريق العمل المباشر لشركات أجنبية متخصصة أو تملك حصص من رؤوس أموال الشركات الوطنية.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

ومما تجدر الإشارة إليه أيضا أن الأزمات المالية الخطرة وإعلان حالات الإفلاس لكبرى الشركات العالمية قد كبدت المستثمرين خسائر فادحة في فترة زمنية واحدة وحيث أن هذه الانهيارات قد حصلت في دول تتمتع بسياسات اقتصادية وقانونية مستقرة مثل الولايات المتحدة الأمريكية أو بريطاني... الخ وبذلك فقد أصبحت حوكمة الشركات تمثل ركنا أساسيا في القرار الاستثماري المباشر أو غير المباشر من خلال الميزات التالية:¹

- تضمن الحوكمة إدارة الشركات بشكل يضمن عدم تعويض أموال المستثمرين فيها للاحتيال وسوء الإدارة؛
- تعتمد حوكمة على أسلوب الافصاح والشفافية في التعامل مع المستثمرين في جمع مراحل العمل الاستثماري لإحاطتهم علما بأسلوب إدارة ورقابة استثمار أموالهم؛
- تساهم حوكمة الشركات في خلق بيئة أعمال مستقرة، من خلال تعاملها وبمستوى واحد مع القوانين الاقتصادية المختلفة.

المبحث الثاني: المعايير والنظريات التي تضبط حوكمة الشركات

المطلب الأول: مراحل ومحددات حوكمة الشركات

¹ أعمار حبيب جهلول آل علي خان، مرجع سبق ذكره، ص 63_66 بتصرف.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

الفرع الأول: مراحل حوكمة الشركات¹

يمر فكر حوكمة الشركات بخمسة مراحل متتابعة على التدرج وأهم هذه المراحل هي:

1. مرحلة التعريف بالحوكمة وتكون رأي عام ومؤيد ومدعم لها وهي أهم وأخطر المراحل على الإطلاق، حيث يتم في هذه المرحلة توضيح معالم وجوانب الحوكمة، وتحديد الأبعاد والمفاهيم الخاصة بها، كما يتم توضيح مناهجها ونظرياتها وأدواتها ووسائلها وهي مرحلة يتم فيها التفرقة ما بين الحوكمة كثقافة، وكسلوك والتزام وبين الحوكمة كأساس للمعاملات ؛
2. مرحلة بناء البنية الأساسية للحوكمة تحتاج الحوكمة إلى بنية أساسية قوية قادرة على استيعاب حركتها وتكون قادرة على التفاعل مع متغيراتها ومستجداتها وهي بنية مركبة ومتشعبة وممتدة، سواء بحكم العلاقات القوية التي تربط أطراف الحوكمة، أو يحكم شبكة المصالح والمنافع المنتظر الوصول إليها من خلال التطبيق الكامل للحوكمة، وتعد البنية الأساسية لازمة تماما لتأسيس الحوكمة، وتحقيق التفاهم والتعايش الفعال بين الأطراف المختلفة لها؛
- فالبنية الأساسية عنصر هام ولازم من أجل تأسيس وبناء الحوكمة، حيث تنقسم إلى قسمين هما:
القسم الأول: بنية أساسية فوقية للحوكمة وتشمل الكيان المؤسسي
القسم الثاني: بنية أساسية تحتية للحوكمة وتشمل الأساس القاعدي الأخلاقي والقيمي؛
3. مرحلة وضع برنامج معياري قياسي للحوكمة، وتحديد توقيتاته القياسية، حيث يحتاج تطبيق الحوكمة إلى برنامج زمني محدد الأعمال ومحدد المهام ومحدد الواجبات، حتى يمكن متابعة مدى التقدم في تنفيذ الحوكمة، وفي الوقت ذاته تحديد نوع العقوبات أو العقاب التي تحول دون التطبيق الكامل لأحكامها ومن ثم معالجة كل منها وبما يؤدي إلى حسن تنفيذ الحوكمة،
4. مرحلة تنفيذ وتطبيق الحوكمة وهي المرحلة التي تبدأ فيها الاختبارات الحقيقية، وقياس مدى استعداد ورغبة كافة الأطراف في تطبيق الحوكمة كما فيها من حريات تمارس، وفيها أيضا قيود حاکمة وضوابط متحكم، خاصة فيما يتصل بالمحتوى القيمي والأخلاقي في الحوكمة؛
5. مرحلة متابعة وتطوير الحوكمة وهي أهم المراحل، بل إن هذه المرحلة هي التي تضمن وتؤكد حسن تنفيذ جمع المراحل السابقة، حيث الرقابة والمتابعة الوسيلة والأداة الرئيسية التي تستخدمها جميع الشركات والمؤسسات

¹ أحمد محسن الحضري، "حوكمة الشركات"، نفس المرجع السابق، ص 207_211 بتصرف.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

والمنظمات من أجل حسن تنفيذ الحوكمة، وهي رقابة ذات طبيعة اشتقاقية تكاملية، لها وظيفتان رئيستان هما:

- وظيفة علاجية لمعالجة أي خطأ أو قصور يحدث
- وظيفة وقائية ابتكارية قائمة على ابتكار الأدوات والوسائل التي تزيد من فاعلية الحوكمة.

الفرع الثاني: محددات حوكمة الشركات

أولاً: المحددات الخارجية¹

1. المناخ العام للاستثمار في الدولة (القوانين المنظمة لعمل السوق مثل: قوانين سوق المال والشركات والافلاس...)
2. كفاءة القطاع المالي (المصارف وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات ودرجة تنافسية أسواق السلع وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات
3. المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (الجمعيات المهنية مثل: المراجعين والمحاسبين والمحامين...)
4. المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل: مكاتب المحاماة والمراجعة والاستشارات المالية والاستثمارية.

ثانياً: المحددات الداخلية

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.²

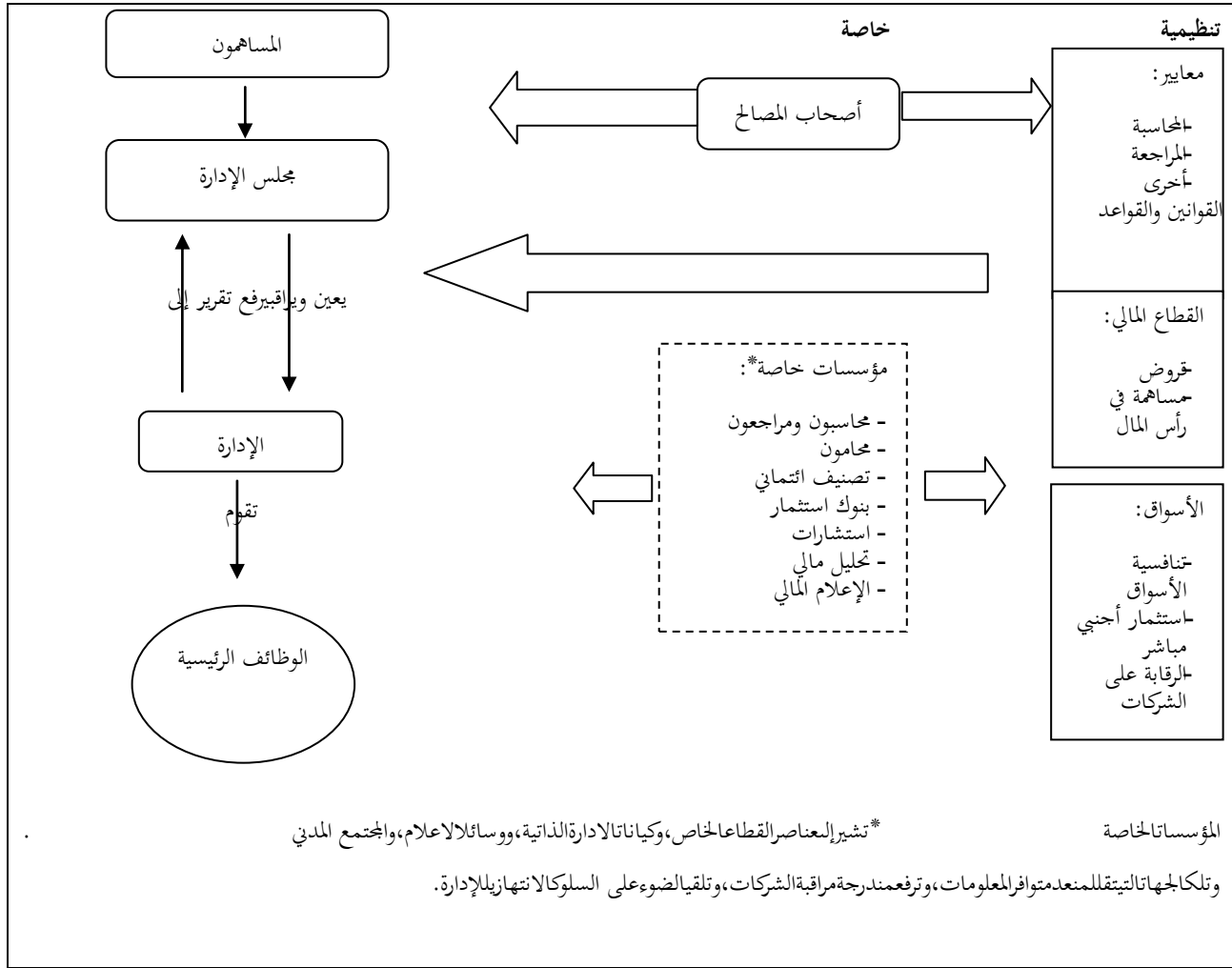
الشكل رقم (2_2): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة

المحددات الخارجية المحددات الداخلية

¹ محمد خالد المهايبي، "حوكمة الشركات وأهميتها في جذب الاستثمارات وتنمية الموارد البشرية"، محاضرة مع بحث علمي ودراسة تحليلية عملية أعدت ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، حزيران، 2007، ص3.

² محمد حسين يوسف، "محددات الحوكمة ومعاييرها"، مجلة للبنك والاستثمار القومي، القاهرة، مصر، يونيو 2007، ص6.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات



المصدر: محمد حسين يوسف، "محددات الحوكمة ومعاييرها"، مجلة للبنك والاستثمار القومي، القاهرة، مصر، يونيو 2007، ص 7.

المطلب الثاني: المعايير والأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

الفرع الأول: المعايير حوكمة الشركات

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

1. معايير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية¹: يتم تطبيق الحوكمة وفق ستة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 2004. وتتمثل في:
 - أ. تأمين الأسس لإطار حوكمة فعالة للشركات: تعمل حوكمة الشركات علي تشجيع شفافية الأسواق وفعاليتها، وأن تكون متناسقة مع حكم القانون، وأن تحدّد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
 - ب. حقوق حملة الأسهم ووظائف الملكية الرئيسية: تعمل الحوكمة على ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم؛ مع العمل على الحفاظ على حقوقهم وخاصة حائزي أقلية الأسهم.
 - ت. المعاملة العادلة لحملة الأسهم: وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقوقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو منالتجاريالمعلومات الداخلية، وكذلكحقهمفي الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.
 - ث. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: تعمل الحوكمة على الإقرار بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القانون أو عبر اتفاقيات متبادلة، وتشجيع التعاون الفعال بين الشركات وبين أصحاب المصالح من أجل خلق الثروة وفرص العمل واستدامة مشاريع الأعمال السليمة من الوجهة المالية.
 - ج. الإفصاح والشفافية: على إطار حوكمة الشركات ضمان الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح.
 - ح. مسؤوليات مجلس الإدارة: تعمل حوكمة الشركات على ضمان التوجيه الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعّالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة، وضمان مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة وحملة الأسهم.
2. معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية¹: وضعت لجنة بازل في عام 1999 تعليمات وإرشادات تتعلق بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية واهم هذه التعليمات هي:

¹ الجوزي جميلة، "دور الحوكمة في تعزيز القدرة التنافسية"، محاضرة في جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، ص4.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

- أ. وضع ميثاق شرف بين المؤسسات لتحقيق وتطبيق التصرفات الجيدة بين هذه المؤسسات .
- ب. وضع استراتيجية للشركة بمشاركة ومساهمة الأفراد فيها .
- ت. تحديد وتوزيع المسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار بين أفراد المجلس .
- ث. إيجاد نظام يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة .
- ج. إيجاد صيغ وآليات تبين وعو شكا لتعاون بين مجلس الإدارة ومدقق الحسابات .
- ح. إيجاد نوع من المراقبة لمراكز المخاطر مثل (كبار المساهمين وإدارة العليا) .
- خ. تطبيق العدالة والمساواة عند توزيع الحوافز للمادية والإدارية سواء بين المديرين والموظفين سواء كانت الحوافز مادية أو ترقية أو إدارية .

د. ضمان توفير وتدقيق المعلومات المناسبة .

2:

3. معايير مؤسسة التمويل الدولية

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي عام 1003 موجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم حوكمة ف يالمؤسسات علما بختلافها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستوي أربعة كالتالي :

- الممارسات المقبولة للحكم الجيد.
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد.
- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.
- القيادة العليا.

:

4. معايير الحوكمة للمؤسسات والادارات العامة

يمكن اعتبار قواعد حوكمة المؤسسات العامة مكملة للقواعد والنصوص التي تحكم هذه الشركات كإتفاظ القوانين واللوائح المنظم ة لها

وقد تم الاقتداء بمبادئ منظمة التعاون والاقتصاد والتنمية لحوكمة الشركات المملوكة للدولة بوصفها مرجعاً عند وضع مبادئ الحوكمة لشركات القطاع العام لالعامه فيا دولة.

وتنقسم هذه المبادئ إلى مستمجموعات :

¹ مناوور حداد، "دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية"، مؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الاصلاح الاقتصادي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 16/15، تشرين الأول، 2008، ص9.

² محمد ياسين غادر، " محددات الحوكمة ومعاييرها" ، مؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الاعمال، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان 17/15 ديسمبر، 2012، 21، 22.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

1. التأكيد على وجود إطار تنظيمي وقانوني فعال للمؤسسات والادارة العامة
2. اعتماد وحدات للمراجعة الداخلية
3. المعاملة المتساوية لحملة الأسهم (الملاك مساهمة الدولة والافراد).
4. العلاقات مع الأطراف ذات المصالح من خلال تفعيل وحدات للمراجعة الداخلية في كافة ادارات الدولة .
5. الشفافية والإفصاح من خلال تفعيل عملاء لاجهزة الرقابية (ديوان المحاسبة .
مجلس الخدمة المدنية، التفتيش المركزي، وإيا جهزة رقابية اخرى .)
6. مسؤوليات اجتماع لإدارة المؤسسات العامة

الفرع الثاني: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات¹

لأطراف الحوكمة مسؤوليات عديدة ، سواء بالفكر أو العمل التنفيذي أو بتشكيل الوعي الارتباطي بها ، وهي تعمل من أجل توسيع دورها ونطاقها العام وزيادة الوعي بأهميتها وتلبية الحاجيات الخاصة بها وأهمها :

1. **النظام العام:** يشمل الضوابط والأحكام والقوانين، والأعراف والمبادئ الراسخة والمستقرة في أعماق المجتمع.
2. **الدولة:** الدولة ككيان إداري له وظائفه وله هيكله الإداري وبنائه التنظيمي ومؤسساته الفاعلة ووحداته المتفاعلة التي تعتمد كل منها على الأخرى، تتمثل مؤسسات الدولة في سلطاتها الثلاث:
 - السلطة التشريعية: وما تسنه من تشريعات وقوانين.
 - السلطة التنفيذية: وما تقوم به من أعمال وعمليات تنفيذية.
 - السلطة القضائية: وما تصدره من أحكام وما تعمل على تحقيقه من عدالة.
3. **الأفراد العاملين والمتعاملين:** هم أصحاب الاهتمام وأصحاب العلاقة المباشرة وغير المباشرة بالشركة ، وهم يتمثلون في:²

- أ. **المساهمين:** وهم الأطراف التي تقوم بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وأيضاً تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين، تتراوح ملكية الأسهم بين نوعين من الهيكلة.
- ب. **مجلس الإدارة:** وهم من يمثلون المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة

¹ محسن أحمد الخضيري، "حوكمة الشركات"، مرجع سابق، صص 166-169.

² محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، مرجع سابق، ص 168.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

ت. الإدارة: وهي المسؤولية عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولية عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

ث. أصحاب المصالح: هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين، الموردين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفون بمقدرة الشركة على الاستمرار.

فالحوكمة بذلك هي مسؤولية أطراف عديدة، أطراف ضالعة فيها سواء في الفكر أو في العمل التنفيذي، أو في تشكيل الوعي الارتباطي بها.¹

المطلب الثالث: نظريات وتجارب حوكمة الشركات

الفرع الأول: نظريات حوكمة الشركات

¹محسن أحمد الخضيرى، "حوكمة الشركات"، مرجع سابق، ص 169.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

أولاً: نظرية الوكالة

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

يعتبر جانسن وماكلينغ من الأوائل الذين تطرقوا النظرية الوكالة بهذا المصطلح فعرفوها على أنها " تعاقد بين عدة أطراف وفيه المالك أو الأصل (الموكل) يُوكل أو يُفوض أطراف آخريين (مُوكلين) من أجل تنفيذ المهام، وبالتعويض تصبح لهم سلطة القرار.

فهو " عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل أو المساهم) شخصا آخر (الوكيل أو المسير) من أجل القيام بأعمال باسمه، بما يؤدي إلى تفويض (الموكل الرئيسي) جزء من سلطة اتخاذ القرار للوكيل "

" تصف نظرية الوكالة المنشأة بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية وأن وجود المنشأة يتحقق من خلال واحد أو أكثر من العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ماهي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المنشأة وبالتالي يمكن دراسة سلوك المنشأة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها"¹

1. فروض نظرية الوكالة: تركز نظرية الوكالة على الفروض التالية²

- أ. إن أطراف الوكالة (أصلاء ووكلاء) يتمتعون بالرشد نسبيا وأن تصرفاتهم مؤسسة على تعظيم منافعهم الذاتية
- ب. إن دوال أهداف الأصيل والوكيل غير متوافقة تماما وأن هناك قدرا من التعارض في المنافع بينهما
- ت. أنه بالرغم من وجود تعارض في دوال أهداف الوكلاء والأصلاء فإن هناك حاجة مشتركة للطرفين في بقاء العلاقة أو المنشأة قوله في مواجهة المنشآت الأخرى
- ث. إن هناك عدم تماثل في هيكل المعلومات لدى كل من الأصيل والوكيل في ما يتعلق بموضوع الوكالة
- ج. يترتب على ما سبق ضرورة توافر قدر من اللامركزية للوكيل يمكنه من اتخاذ بعض القرارات والقيام ببعض التصرفات دون الرجوع للأصل

¹ هيدوب ليلي رمة، " المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011/2012، ص43.

² عدنان بن حيدر بن درويش، "حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة"، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص75-76.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

ح. إن الأصل لديه الرغبة في تعميم عقود للوكالة تلزم الوكيل بالسلوك التعاوني الذي يعظم منفعة

طرف الوكالة ويحول دون تصرف الوكيل على نحو يضر بمصالح الأصل

2. مشاكل الوكالة: تتعرض لنوعين أساسيين من المشاكل هما

أ. مشكلة التخلخل الخلفي: تنشأ عندما لا يستطيع الأصل ملاحظة أداء الوكيل (

اختياراته)، وعندما تختلف تفاصيل كل من الأصل والوكيل حول البدائل المتاحة للاختيار

ب. مشكلة التخلخل العكسي (الاختيار العكسي): تنشأ عندما تكون لدى الوكيل القدرة

على الحصول على المعلومات الخاصة بنتائج كل بديل وذلك قبل قيامه بالأداء أو الاختيار

في الوقت الذي لا تتوافر لأصل فيه هذه المعلومات

ثانياً: نظرية تكلفة الصفقات.¹

النظرية الحديثة لتأثير المنشأة حسب كوز سنة 1973 هي أن المنشأة موجودة كبديل عن

أساليب صفقات أكثر تكلفة، فتكاليف الصفقات المتعلقة بالتفاوض والتعاقد والتنسيق وأداء الحقوق والواجبات في إطار مجموعة من العقود، يمكن

تخفيضها من خلال إنشاء المنشأة التي تعمل بمثابة وسيط بين تكاليف الصفقات تعتبر تفسير، المستهل كموارد المدخلات .

وبالتركيز على فكرة كوز (COASE) فان تكاليف الصفقات تعتبر تفسير

لوجود المنشأة كوز، علماً بعلاقات العمل التي من شأنها تخفيض تكاليف الصفقات ودور العمال في هذا التخفيض متعلق بنظام التشغيل، المكا

فآت، الترقية، مراقبة وتقييم الأداء.

تعتبر نظرية كوز من النظريات الأولى لتفسير تكاليف الصفقات وتطرق إليها " : لو كان يمكن جمع كل المشاركين في اقتصاد معاً وتم

تعيين حقوق الملكية الأولية الخاصة بكل واحد من الوحدات الاقتصادية بآلية لا ينفصل عنها المشاركين، ولو كانوا يستطيعون عقد اتفاقاً محدداً تماماً و

بدقة وملزمة تماماً وبدون تكلفة، بالتالي لن يكون الناتج خطة اقتصادية فعالة، تاركين فقط تقسيم المنافع المكتسبة أو الغنائم لتحديد بالقوى

فاوضية للمشاركين، وأطلق علماً سبباً يخففها هذه النظرية في العلاقات الاقتصادية تعبير تكلفة الصفقة ،

وبشكل عام واسع، فأيشي يمنع أو يعيق تحديد أو مراقبة أو تنفيذ صفقة اقتصادية هو تكلفة صفقة وتعتبر أعمال وليامسون

في سنة 1985 قد شكلت فهمًا جيداً لهذا التكاليف

الفرع الثاني: تجارب الدولية للحوكمة الشركات.

حتى نهاية 1999 كانت 24 دولة قد أصدرت الإجراءات والقواعد الجيدة لإدارة الشركات وهي:

¹ إدن عبد القادر، "دور حوكمة الشركات في الحد من الزمات المالية والمصرفية"، بإشارة إلى حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم

التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، 2008، ص 27، 28.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

استراليا وبلجيكا، البرازيل، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليونان، هونج كونج، الهند، إيرلندا، إيطاليا، اليابان، كوريا، ماليزيا، المكسيك، هولندا، البرتغال، سنغافورة، جنوب إفريقيا، إسبانيا، السويد، تايلنديا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة. وهذا العدد يستثني الدول النامية والدول الصاعدة الأخرى التي توشك على إصدار إجراءات الممارسة الجيدة لقواعد إدارة الشركات أو الدول التي أدخلت تغييرات رئيسية في أطرها التنظيمية والقانونية، وفيما يلي استعراض لقواعد حوكمة الشركات في بعض البلدان المتقدمة كما يلي:

أولا: حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية

شهدت الولايات المتحدة الأمريكية ثورة شركات فيما بين سنة 1880 وسنة 1930، كان من نتائجها ظهور شكل من أشكال نظام الملكية يسمى " نظام الغريب على مد الذراع "، إشارة إلى مشاركة مساهمين من أماكن متفرقة في شركة واحدة، ومنذ ذلك الوقت بدأ يظهر النزاع والتعارض في المصالح بين هؤلاء المساهمين ومسيرى الشركات بصفة خاصة، وبين المسير وأصحاب المصالح (العمال، الدائنين، الدولة... الخ) بصفة عامة.¹ ظهرت حوكمة الشركات في الولايات المتحدة في أواخر السبعينات من القرن الماضي، حيث أصدرت المائدة المستديرة للشركات تقريرا في يناير 1978 بعنوان: " دور وتكوين مجلس إدارة شركة كبيرة مساهمة " وذلك كمحاولة لسن تشريع للحد من عمليات الشراء والاستحواذ العدوانية على الشركات، كما تم تحديد الواجبات الرئيسية للمدير وهي: الإشراف على الإدارة، اختيار وتعاقب أعضاء المجلس، مراجعة إجراءات القواعد الجيدة لإدارة الشركات في مختلف أنحاء العالم، أداء الشركة المالي، وأخيرا ضمان الالتزام بالقانون. ومنذ ذلك الوقت كان هناك ارتفاع ملحوظ في عدد إجراءات القواعد الجيدة لإدارة الشركات في الولايات المتحدة، بما في ذلك بيان شركة tiaa-cref في سنة (1993) وهو يبين سياسة القواعد والإجراءات الجيدة للحكم وإدارة الشركات في جميع أنحاء العالم، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

1. هيكل إداري يسمح بمحاسبة الشركة أمام مالكيها.
2. معاملة عادلة ومتساوية لجميع المساهمين، وتمكينهم من ممارسة حقوق ملكيتهم لتحقيق مصالحهم الاقتصادية بصفة نزيهة وإفصاح مناسب
3. مراقبة مستقلة على المديرين والمحاسبين (تشمل مدققين مستقلين خارجيين عن الشركة لفحص الميزانيات والتأكد من مناسبتها لأسس ومبادئ محاسبية عالية الجودة).
4. أسواق مفتوحة وذات كفاءة وشفافية تسمح بالرقابة على الشركة.

¹Michel Parent, "Les Origines du début sur le gouvernement d'entreprise", édition maxima, Paris, 1999, p: 174.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

5. اللجوء إلى التشريع والقوانين في حالة حدوث مخالفة لمبادئ العدالة في المعاملات.

6. الإفصاح عن النتائج المالية، نتائج نشاط الشركة والتطورات المادية، عوامل المخاطرة المتوقعة والأمور

المتعلقة بقواعد إدارة الشركات بصفة عامة.¹

وقد قام cal pers أكبر صندوق للمعاشات العامة في أمريكا بتعريف قواعد إدارة الشركات على أنها " العلاقة بين مساهمين ذوي قيمة عالية في تحديد اتجاه أداء الشركات"، وحسب هذا التعريف فإن المساهمون هم حملة الأسهم وإدارة الشركة ومجلس الإدارة، ولكن التعريف لم يذكر أصحاب المصالح الآخرين مثل المجتمع المحلي ومستخدمي الشركة والموردين والعملاء).

وفي أواخر سنة 1989 بدأ صندوق المعاشات العامة في أمريكا بالعمل جنباً إلى جنب مع لجنة مراقبة عمليات البورصة الأمريكية لتقوية الإفصاح والتشريعات القانونية المنظمة للعلاقة بين أصحاب المصالح في الشركة ، وتشمل المبادئ الرئيسية لقواعد إدارة الشركات التي تم تحديدها من قبل الصندوق في استقلال مجلس إدارة الشركة، عملياته وخصائص مدير الشركة بصفته مسير لها، وحقوق حملة الأسهم.

ومنذ ذلك الحين صدرت عدة تقارير منها تقرير اللجنة الوطنية بشأن الاحتيال والتدليس في التقارير المالية (لجنة تريداوي 1987) وتقوية مهنة المدقق المستقل. وتقرير مكتب التدقيق العام والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونية (AICPA) من المجلس الاستشاري لاستقلال المحاسبة عام 1994، وتقرير لجنة بلوري بون سنة 1999 لتحسين فاعلية لجان محاسبة الشركات.

وتعتبر السوق الأمريكية حتى الآن ابرز مثال لتطبيق قواعد إدارة الشركات، وعندما يكون المستثمر في الولايات المتحدة غير راض عن طريقة الإدارة في الشركة فإنه يبيع أسهمه حتى بأقل من سعرها.

ثانياً: الحوكمة في الجزائر:²

عقب إطلاق مدونة المنشآت الصغيرة والمتوسطة في المغرب 2009 والارشادات الخاصة بأفضل ممارسات حوكمة الشركات في تونس 2000، انضمت الجزائر إلى جيرانها في تبني الحوكمة الرشيدة للشركات، وقد جاء إصدار المدونة الجزائرية لحوكمة الشركات في 11 مارس 2009 في الوقت المناسب تماماً، فتطبيق قواعد حوكمة الشركات

¹ Le Parent et M.Orange, "Le gouvernement d'entreprise dan les économie Anglo-saxonnes", Les Cahiers Français, № 277, p: 85.

² صابرنا بوهراوة، " الجزائر تنضم إلى ركب حوكمة الشركات"، الإصلاح الاقتصادي نشره غير دورية ، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2009، ص26.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

ستساعد في بناء الثقة المتبادلة مع القطاع المصرفي، في وقت تتزايد فيه أهمية الحصول على رأس المال وتعزيز النمو الاقتصادي، الذي يعد حجر الزاوية في تخطي الأزمة المالية العالمية وتقليل تداعياتها.

كما أن مجتمع الأعمال هو الذي اتخذ المبادرة لوضع مدونة الحوكمة من خلال مؤسسات هي مؤسسة الفكر والعمل حول المشاريع الخاصة، معهد رؤساء المؤسسات والاتحاد الجزائري لمنتجي المشروبات، ففي سنة 2008 بادرت مؤسسة الفكر والعمل حول المشاريع الخاصة وهي إحدى شركاء مركز المشروعات الدولية الخاصة، بتكوين فريق عمل لحوكمة الشركات مشكل من ثمانية أعضاء من القطاع الخاص للنظر في وضع مدونة لحوكمة الشركات وسرعان ما لاقت فكرة المدونة دعماً من السلطات الحكومية الرئيسية.

والآن، وبعد إصدار القانون بدأ الجزء الصعب من العمل ألا وهو تنفيذ هذا الإطار، وقد بدأت العملية بداية إيجابية، حيث أن هناك الكثير من الشركات أبدت ترحيبها بالالتزام بالحوكمة الرشيدة، وتقوم هذه الشركات باتخاذ الخطوات الأولى من خلال إقرارها بإتباع مبادئ الحوكمة الرشيدة، ومع أن الأمر مازال يتطلب قدراً كبيراً من العمل لبلوغ المعايير العالمية.

ومما هو جدير بالذكر، أن هيئة التمويل الدولية والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات قامتتا بدور فعال في المساعدة على وضع هذه المدونة، بينما يقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة حالياً بدعم التنفيذ

المبحث الثالث: علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة الشركات

المطلب الأول: دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة شركات

أولاً: تعريف لجنة المراجعة:

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

" لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لاختيار المراجعين الخارجيين ومناقشة عملهم وعلاقته بمجال إدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية"¹

" هي لجنة يتم تعيين أعضائها عن طريق الشركة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة وتعد قناة اتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي ولها دور رقابي على جميع عمليات الشركة"²

ثانيا: أسباب إنشاء لجان المراجعة:³

نتيجة لتنوع وضخامة الأعمال التي يقوم بها

مجلس الإدارة، فقد تم التفويض للجنة المراجعة لكي تقوم بعملية الرقابة والإشراف على إعداد القوائم المالية، وفيما يلي مجموعة من الأسباب لتبني عمقيا ملجنة المراجعة هذه المهمة الإشرافية

— لجنة المراجعة التي تتكون من أعضاء المستقلين غير التنفيذيين والذين يمتلكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الوقت المناسب، تعتبر في مكان أفضل من مجلس الإدارة بكامله أعضاءهم من ناحية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية؛

— عدم تجانس بين أعضاء مجلس الإدارة وعدد همفي الغالب لا يتناسب مع القيام بمهام مشابهة مثلها ما لو كانت أعضاء لجنة المراجعة؛

— في بعض الأحيان قد تحدث خلافات بين مصالح أعضاء مجلس الإدارة ومصلحة جودة القوائم المالية بالشكل الذي لا يكون من الملائم

تدخل أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في عملية إعداد التقارير، ومن هنا تبرز أهمية وجود أعضاء غير تنفيذيين داخل لجنة المراجعة؛

— مواعيد تقديم التقارير المالية والتي تتطلب في بعض الأحيان ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية ربع سنوية إلجان التقارير السنوية، وقد

يكونوا شركاء كافة أعضاء مجلس الإدارة في هذا العملية التي تستغرق وقتا طويلا؛

— الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير وخاصة في الشركات العامة الضخمة، والذي يتطلب قدر كبير من الخبرة والممارسة في

المحاسبة والإدارة المالية، تلك التكاليف لا تتوافر لجميع أعضاء مجلس الإدارة، ولكن تتوافر لدى أعضاء اللجنة.

ثالثا: علاقة المراجعة الخارجية بلجنة المراجعة⁴

أد تزايد الاختيار اتا المالية في كبر بالشركات العالمية إلى البحث عن علما ليا لتحديد للإشراف على الرقابة في الشركات، والعمل مع

الآليات الخارجية قصد تحسين الرقابة والتأكد منها، وتعد لجنة المراجعة من بين الآليات التي تلعب دورا مهما في علاقتها مع المراجعة الخارجية.

¹ جورج دانيال غالي، " تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، مصر، الدار الجامعية، 2011، ص 76.

² حسين أحمد دحدوح، " دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 24، 2008، ص 265.

³ مسعود دراسي، ضيف الله محمد الهادي، " فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير، بسكرة، 7/6 ماي 2012، ص 12.

⁴ براق محمد، قمان عمر، " دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري"، ملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الجزائر، 7/6 ماي 2012، ص 12.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

وتظهر العلاقة بين المراجعة الخارجية ولجنة المراجعة من خلال المسؤولية هذه الأخرى تجاه المراجعة الخارجية، إذ من بين مسؤولياتها فيما لا يشترط فعلى المراجعة الخارجية شيئين أساسيين هما :

- يجباً نتقرر ما إذا كان المراجعين الخارجيين عند هالقا بلبية والالتزام في تحديد الخطر الخاص بإعداد التقارير المالية.
- قدرة لجنة المراجعة في الاعتماد على المراجعين الخارجيين من خلال الصدق والصراحة في تقدير العمليات التنظيمية والمهارات والمواقف المتعلقة بإعداد التقارير المالية
- كما أننا كمسؤوليات أخرتجاه المراجع الخارجيين منظر فلجنة المراجعة لإتمامها مهفياً حسن الظروف، ومثال ذلك إذ يجب على هذه الهيئة تجاه المراجع الخارجيين ما يلي :

- الاجتماع بانتظام مع المراجعين الخارجيين ونحضور الإدارة، لمناقشة أي قضايا نزعنا عن شأنا مع الإدارة خلال سياق عملي المراجعة.

- المطالبة بمراقبة نزاهة البيانات الخارجية ومراجعة أحكام إعداد التقارير المالية.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- التمييز بسوء التصرفات التي ينبغي معاملة إعداد البيانات الخارجية.

إضافة إلى المسؤولية أخرجت لعلنا تقل لجنة المراجعة تجاه المراجع الخارجيين حيث تمثل في العمل على توفير استقلاليته، حيث حسب لجنة تداول فإنا إذا ما هم وظائف لجنة المراجعة، تتمثل في حماية استقلالية المراجع الخارجي، وذلك لئلا نستقل لئله ضرورة لنوعية الأوراق المالية التدقيق ولا تحقيقاً للاحتمال لتأثير العوامل الخارجية علماً بحكام المراجع الخارجي .

كما أن العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية تكاملية، وذلك من خلال الاستفادة التي تحصل عليها لجنة المراجعة من المراجع

الخارجي، وذلك حينما تكون نقادرة على استخدام المعلومات التي تم جمعها عن طريق المراجعين المستقلين في تقييم مضوابط الرقابة الداخلية للمؤسسة، وأداء الإدارة، وفعالية المراجع الداخلي، وأثر كل ذلك على وجود إمكانية الاعتماد على القوائم المالية .

إضافة إلى ذلك، فإن التكامل

بينهما يعني وجود نظام مقبول للرقابة الداخلية، مما يعني الحد من دور المراجع الخارجي في تحديد مخاطر الرقابة، وكذلك متابعة أعماله واعتماد خدمات المهنية الأخرى التي يقدمها للمؤسسة في ضوء المتطلبات المحددة له، وكذلك الحد من تأثير الإدارة في الضغط عليه وتدعيماً لاستقلاليته وموضوعته

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

المطلب الثاني: آليات دعم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات

تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات إلى ضرورة حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع وفيما يلي ملخص لأهم تلك الآليات:¹

أولاً: الآليات الأكاديمية: يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمحاسبة والمراجعة عبء التطوير المستمر في برامج التعليم في مرحلتي البكالوريوس والدراسات العليا وبرامج التعليم المستمر وذلك لإنتاج محاسب ومراجع 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 دور المراجعة في حوكمة الشركات في ثلاث آليات أساسية هي:

¹ رأفت حسين مطير، "آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات"، محاضرة في قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، ص 6، 5، 4.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

1. تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحملتها كالحوكمة وبرامج التعليم المهني المستمر.
 2. ضرورة عقد المؤتمر التقييمي للمراجعة ودورها في حوكمة الشركة كتركيز علمنا قضية واقعية لقضية دور المراجعة في إضفاء الثقة علنا لإفصاح المحاسبين من جهة وزيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركة كعلما لمعلومات المبحر اسببية التيوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى، كما يمكن أن نركز عل دور معايير المراجعة كـ مستوى الأداء المهني ف يضمنا بخودة خدمة المراجعة ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة.
 3. ضرورة تحقيق التكامل بينا لجامعات تقييمي كالحوكمة، وذلك من خلال عقد ورش العمل المشتركة بينا لجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبة والمراجعة من منظور حوكمة الشركات.
- ثانيا: الآليات التنظيمية المهنية: تعمل مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وبمستوى أعضائها، وهذا الأمر يمثل تحديا جديا للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور المراجعة الخارجية من أهم هذه الآليات:

1. تطوير معايير المحاسبة المالية :
يقع لعلنا قـالـجـمـعـيـاتـالـمـهـنـيـة إحدائـتـطـوـيـرـمـسـتـمـر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن لمراجعنا حساباتنا باستمرار حياة مقيا سـمـالـمـلـصـدقـالقـوائـمـالمـالـيـة.
2. تطوير معايير المراجعة :
يجب أن نترافق مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مائـتـلـفـيـمـعـايـر المراجعة سواء المعايير المتعارف عليها أو الإر شادات المتخصصة.
3. تفعيل نظام الرقابة علـأـعـمـالـالـزـمـاء :
إن نظام فحص أـعـمـالـالـزـمـاء آليـة من آليات الرقابة المهنية علـأـعـمـالـالـزـمـاء لضمان الالتزام بمعايير المراجعة فيقبو لالتكليف وتخطيط أداء أـعـمـالـالـمـراجـعة وإعداد وعرض تقرير المراجعة.
4. تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر :
من المتفق عليهم مهنيـاً أنـالـتـعـلـيـمـالمـهـنـيـالمـسـتـمـر يـمـثـلـجـائـبـاً هـامـاً في معيار التأهيل العلمي والعمل لمراجعنا حساباتنا بـنـبـالـتـأهـيـلـوالتدريب في إـنـمـوـا جـهـة المراجعة لظاهرة وتـحـديـات حوكمة الشركة وتفعيل دور مهنة المراجعة في حوكمة الشركة تـيـتـطـلـبـمـنـالـجـمـعـيـاتـالـمـهـنـيـة اتـخـاذ الـالـزـمـنـحـو تـفـعـيـلـبـر اـجـمـالـتـعـلـيـمـوالتدريب المهني المستمر.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

5. تفعيل الدور الحوكمي لتقرير مراجع الحسابات : وذلك وفقاً لمسودتي معياري لمراجعة الدولية رقم -706

705 الصادر تينعن مجلس معايير المراجعة التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين

ثالثاً: الآليات المهنية العلمية

تمثلوا أساليب الطرق الواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارسة للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية ف يدعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات بنفسه مهتمًا بأندورة الحوكمي مرتبطاً باستعداد هو قدرته على إثراء الممارسة المهنية العملية وإثباتاً للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنها لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية لمراجع الحسابات .

وقد حرصت معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على الرفع من مستوى أداء المهنيين مراجع الحسابات الخارجيين، بحيث يترتب على التزام المراجع المستقبلي هذه المستويات ارتفاعاً لجودة أدائها لمهنته .

وسيتنبأ بالتأكد عن تحقيق جودة عملية المراجعة آثاراً حوكمية إيجابية تبرر الالتزام بمعايير الجودة سواء كانت آثاراً على المراجعة الداخلية أو علماً سواً من المال، وذلك لرفع كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والمتعاملين في سوق رأس المال بصفة خاصة في تقارير المراجعة مما يعكس إيجاباً على تدعيم الدور الإيجابي لمراجع الحسابات في حوكمة الشركات خاصة في ظل اتجاهين حوكمي أسوأ من أسوأ الممارسات لاحتياطاً لاقتصاديون تزايد الاهتمام بتنظيم الرقابة والمراجعة الداخلية والخارجية

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

المطلب الثالث: أثر مراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة شركات

إندورا لمراجعة الخارجية أصبح جوهرياً في تفعيل حوكمة الشركات لأنّه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة الاقتصادية كما أنّها تحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات

ويحدّث عدم تماثل المعلومات ما تبين مختلفاً لأطراف ذات المصلحة عند ما تعتمد المؤسسة حجب معلومات معينة عن هذه الأطراف راف التيلها علاقة بالمؤسسة أو تحجبها نتيجة لا اعتقادها أنّها المعلومات قد تضر بمركزها التنافسي عند ما يستخدمها المنافسون في تعديل خطط طهما لإنتاجية أو قراراتهما الاستثمارية.

حيثيؤد عدم تماثل المعلومات إلى إحداث ضرر جسيم بسوق رأس المال والاقتصاد الوطني ككل، فمعاناة الأطراف الأخرى من نقص وعدمكم المعلومات تسبب في عدم استخدامها سلباً ليدفعها لحماية أنفسها من استغلال الأطراف صاحبة هذه المعلومات، عن طريق الانسحاب من سوق رأس المال الكلية مما يؤدي إلى الصغر حجم هذا السوق وزيادة تكلفة العملية وهذا ما قد يؤدي بدوره إلى تخفيض سيولة الأسهم مما قد يؤثر سلباً على حركة الاستثمار وبالتالي على التنمية الاقتصادية، لهذا السبب اعتبر الإفصاح إلزامياً في الأسواق المالية، ع نظرياً تخفيض عدم تماثل المعلومات.

فممارسة المراجعة

الخارجية من قبل مراجع خارجيين متعصبين واستقلالية الحيادية يعتبر أحد أهم الوسائل التي تضمن جودة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة، حيثتسمح بتخفيض تكاليف العملية وتوعد تماثل المعلومات ما تبين مختلفاً لأطراف ذات العلاقة، من خلال تقليل خطر الأخطاء لتيقّد تتضمنها القوائم المالية.

الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

كما تمثّلوا وسائل التواصل الاجتماعي كمنصة للتواصل مع المستثمرين والمقاولين والمراجعين الحسابات آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم عمالها و راجع الحوكمة الإيجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات بنفسه مقتنعاً بأدوارها الحوكمimirتبط باستعداد هو قدرته إثباتاً لتأثير الممارسة المهنية العملية

دور حوكمة لا غنى عنها لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية لمراجع الحسابات.¹

خلاصة الفصل

بعد دراستنا لهذا الفصل يمكن أن نستنتج ما يلي:

1. ظهرت حوكمة الشركات كمتطلب جديد وازداد الاهتمام بها بعد سلسلة الاختيارات التي ضربت كبر الشركات المقيمة في أسواق المال العالمية، بالإضافة إلى الأزمات المالية، حيث ساهمت هذه الظروف والعوامل في وضع مجموعة من المبادئ تعتبر الدليل العلمي لمؤسساتنا سترشاد بها في التطبيق السليم للحوكمة.
 2. بالإضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات فإنها تحتاج إلى مجموعة من الآليات التي تضمن الاستغلال الأمثل للموارد الشركة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح - خاصة المساهمين -
 3. كما أن تطبيق حوكمة الشركات
- تختلف من دولة إلى أخرى حسب ظروف بيئة أعمال كل دولة، ونلاحظ توجهها لجزائر نحو هيئة بيئتها التطبيق حوكمة الشركات باعتبارها كنز امي عمل على ضبط بيئة الأعمال

¹ هيدوب ليلي ريم، "المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات"، مرجع سابق ذكره، ص 60، 61.

المقدمة العامة

المقدمة:

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي زادت في قطاع الأعمال العام والخاص لما لها من أهمية كبيرة في إدارة الشركة وحماية حقوق المساهمين، حيث تعددت الاتجاهات الفكرية في أهمية حوكمة الشركات ضمنها ما ذهب إلى أهمية الحوكمة في القطاع العام لما لها من تأثيرات على الاقتصادي الوطني ومنهم من ذهب إلى أن حوكمة الشركات ذات أهمية بالغة في القطاع الخاص والمتمثلة في القطاع التجاري والصناعي بوجه عام والقطاع المصرفي بوجه الخاص.

كما ارتبطت حوكمة الشركات ارتباطاً وثيقاً بالأزمات المالية والاقتصادية، ولقد كشفت هذه الأزمات أن عدم تطبيق حوكمة الشركات بالشكل المطلوب قد زاد من حدة هذه الأزمات، فقد أفلس العديد من الشركات العالمية في مجموع من الدولة المقدمة على رأسها الولايات المتحدة الأمريكية.

وتعتبر الحوكمة أداة فعالة للتأكد من موضوعية التقارير المالية وذلك من خلال مجموعة من الأسس والإجراءات التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، حيث أن ممارسة الحوكمة تتم من خلال أربعة أطراف أساسية تربطها علاقة تعاونية هي: المراجع الداخلي، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، المراجعة الخارجية، ويمكن لوظيفة المراجعة الخارجية أن تساهم في تحسين جودة الجودة الحوكمة من خلال علاقاتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الثلاث الأخرى، وذلك بدعمها لهذه الأطراف في أداء دورها المتكامل.

وبذلك فإن لمراجعة الخارجية دور هام في تفعيل حوكمة الشركات على اعتبار أنها الركيزة الأساسية التي تقوم عليها وذلك لاستمرار الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها.

❖ إشكالية الدراسة:

على ضوء ما سبق ولتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة على النحو التالي:

كيف يمكن لمراجعة الخارجية أن تساهم في تفعيل حوكمة الشركات؟

❖ الأسئلة الفرعية:

وينبثق عن التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

— ما مدى توفير معايير المراجعة الخارجية؟

— ما مدى تفعيل متركزات الحوكمة؟

المقدمة العامة

❖ فرضيات الدراسة:

وعلى ضوء الأسئلة الفرعية تم طرح الفرضية الأساسية التالية:

• تعتبر معايير المراجعة الخارجية مؤشر هام على مرتكزات الحوكمة

وعلى أسس ذلك يتم طرح فرضيات الجزئية التالية:

- المعايير الشخصية تؤثر على مرتكزات الحوكمة الشركات
- المعايير العمل الميداني تؤثر على مرتكزات الحوكمة الشركات
- معايير إعداد التقرير تؤثر على مرتكزات الحوكمة الشركات
- يؤثر السلوك الأخلاقي على معايير المراجعة الخارجية
- تؤثر الرقابة والمسألة على معايير المراجعة الخارجية
- تؤثر إدارة المخاطر على المعايير المراجعة الخارجية

❖ مبررات اختيار الموضوع:

- الاهتمام الشخصي والرغبة في دراسة الموضوع وارتباطه بتخصص تدقيق محاسبي؛
- الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية؛
- انتشار ظاهرة عمليات الفساد وما انجر عنها من تأثيرات على الشركات وعلاقتها بسبب القصور في تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات؛
- ندرة البحوث التطبيقية التي أجريت في مجال العلاقة بين حوكمة الشركات والمراجعة الخارجية؛
- عدم إدراك الكثير من لهم علاقة بيئة الأعمال بالدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات خصوصاً في ظل التطورات الراهنة.

❖ أهداف الدراسة وأهميتها:

• أهداف:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة المتداخلة بين المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات، وتفرغ من هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

— إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، والتعرف على أسباب وجودها وانتشار هذا المفهوم في

الدول المتقدمة؛

— الوقوف على أهم الأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات؛

المقدمة العامة

- بحث ومناقشة دور المراجعة الخارجية كأحد أبرز دعائم تحقيق مفهوم الحوكمة؛
- إبراز دور مراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات؛
- التعرف على آراء أهل الاختصاص من مهنيين وأكاديميين فيما يتعلق بدور مراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات.

• أهمية الموضوع:

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال تناولها موضوعا معاصرا، حيث تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة ، باعتباره يساهم في عدة جوانب اقتصادية و المتمثلة في رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية لما لها من أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية و رفع مستوى الشفافية في تلك الشركات . كذلك سنحاول إبراز الدور الهام للمراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة وفق أسس ومفاهيم جديدة، الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها الشركات ، خاصة وأن التجارب الأخيرة في العالم أظهرت أن ضعف الحوكمة في الشركات يؤدي إلى تدمير الاقتصاديات القومية بشكل خطير، وعليه فان تفعيل مبادئ الحوكمة، والبدء بتطبيق قواعدها ، يعمل على تطوير أداء الشركات، مما ينعكس إيجابيا على قرارات المستثمرين والقطاع المالي وحركة سوق الأوراق المالية، وبالتالي تنشيط الاقتصاد

❖ الدراسات السابقة:

يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة فيما يلي:

- دراسة عمر على عبد الصمد: (دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات

__دراسة ميدانية) .

مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية ، 2008/2009. تدور الإشكالية الأساسية للبحث حول كيفية الاستفادة من المراجعة الداخلية كأداة لتطبيق حوكمة المؤسسات ، و عالج صاحبالمذكرة هذه الإشكالية في أربعة فصول أساسية ، تناول الفصل الأول التأصيل العلمي و العملي لحوكمة المؤسسات من خلال تحديد مختلف مفاهيم الحوكمة و أهميتها بالإضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها،بالإضافة إلى جهود المنظمات الدولية و ممارسات الحوكمة في بعض دول العالم . في حين عالجالفصل الثاني الإطار العام للمراجعة الداخلية خصوصا فيما يتعلق بالاتجاهات الحديثة لها و الضوابط الأساسية التي تقوم عليها مهنة المراجعة الداخلية . أما الفصل الثالث فقد تناول إسهامات و مختلفالأدوار التي تلعبها المراجعة الداخلية في حوكمة المؤسسات، في حين تناول الفصل الأخير دراسة

المقدمة العامة

ميدانية لدراسة و تحليل آراء المهنيين والأكاديميين فيما يخص المجالات التي تساهم بها المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات و سبل تطويرها في الجزائر.

● دراسة هيدوبليسرمة: (المراجعة)

كمدخل للجودة حوكمة الشركات _ دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال بالآبار (ENTP) _

مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011. تدور الاشكالية الأساسية للبحث حول مامد مساهمة المراجعة في تفعيل جودة حوكمة المؤسسات، وعالج صاحب المذكرة هذه الاشكالية في ثلاثة فصول أساسية، تناول في الفصل الأول حوكمة الشركات — مفاهيم أساسية — من خلال نشأة مفهوم حوكمة الشركات والإطار الفكري لحوكمة الشركات وكذلك الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات. في حين عالج الفصل الثاني دور المراجعة في جودة حوكمة الشركات تطرق فيه إلى الطبيعة الأولية للمراجعة وجودة أداء الحوكمة والعوامل المؤثرة بها وكذلك إسهامات المراجعة في تفعيل جودة حوكمة الشركات في حين تناول في الفصل الأخير الدراسة ميدانية من خلال تقديم المؤسسة الوطنية للأشغال بالآبار وآليات المراجعة في المؤسسة الوطنية للأشغال بالآبار وكذلك أثر المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على المؤسسة الوطنية للأشغال بالآبار.

● دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: (التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة

الخارجية _ دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحاز محسن وشركاهم * محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية) مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 3، 2009 / 2010، تدور الاشكالية الأساسية للبحث حول ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية ، وعالج صاحب المذكرة الاشكالية في الاربعة فصول، تناول الفصل الأول عموميات عن المراجعة حيث تطرق فيه إلى مدخل للمراجعة و أساسيات المراجعة بالإضافة إلى أنواع المراجعة والمراجعين والمعايير العامة التي تحكمهم، أما الفصل الثاني المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تناول فيه ماهية المراجعة الداخلية و ماهية المراجعة الخارجية وكذلك منهجيات تنفيذ المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، أما الفصل الثالث العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تناول فيه أوجه الاختلاف والتشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية و

المقدمة العامة

طبيعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وإسهامات معايير المراجعة في تعزيزه وكذلك مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، أما الفصل رابع دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحاز محسن وشركاهم* محاسبون قانونيون* وإدارة المراجعة الداخلية في بنك الكويت للتجارة والاستثمار تعرض فيه إلى مقدمة تعريفية بالمؤسسة، الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة، أوجه التكامل بين مراجعي الشركة الخارجيين والمراجعين الداخليين للبنك.

❖ الإطار الزمني والمكاني:

هذه الدراسة مرتبطة بالسنة الدراسية 2015/2014 في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير للجامعة
حدها لخصر بالولاية الوادي

❖ المنهج والأدوات المستخدمة:

تم استخدام المنهج الوصفي في إجراء الدراسة فيما يخص الجانب النظري لكونه من أكثر المناهج استخداما في الدراسات الاجتماعية والإنسانية، وللتوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة. أما فيما يتعلق بالدراسة الميدانية والتي كانت في شكل استبانة تم إعدادها وتصميمها وتوزيعها لغرض الدراسة، فقد تم تفرغ وتحليل الاستبانة من خلال استخدام المنهج الإحصائي التحليلي لتفسير البيانات.

❖ صعوبات البحث:

- واجهت الدراسة صعوبات ومعوقات عديدة على الناحيتين النظرية والعلمية ومن أهمها نذكر:
- غياب شركات مساهمة في الولاية لتطبيق الدراسة عليها مما قادنا إلى استعمال أسلوب الاستبيان في دراسة الحالة.
- عدم الجدية في الرد الاستبيان.

❖ محتويات البحث:

تبعاً للأهداف المتوخاة من المذكرة ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية لاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، حيث ضم فصلين نظريين والفصل الثالث عبارة عن دراسة ميدانية.

الفصل الأول: بعنوان الإطار النظري حول المراجعة من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مباحث الأول مدخل حول المراجعة تم تعرض فيه إلى نقاط التالية تعريف بها، وذكر مبدئها وأهدافها وكذلك خصائصها وفروضها. أما المبحث الثاني عموميات حول المراجعة الخارجية تطرقنا فيه إلى مفهومها وكذا أهدافها

المقدمة العامة

وأهميتها بإضافة إلى أنواعها. أما بالنسبة إلى المبحث الثالث معايير ومسؤوليات المراجعة الخارجية تعرضنا إلى نقاط التالية أولاً معايير المراجعة الخارجية، ثانياً ممارسة المهنة والوثائق الضرورية لعملية المراجعة الخارجية، ثالثاً مسؤوليات وواجبات المراجع الخارجي.

الفصل الثاني: بعنوان إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث أول عموميات حول حوكمة الشركات تعرضنا فيها إلى نقاط التالية مفهومها وخصائصها، مبادئها وأهميتها وأهدافها، وكذلك مصادرها وركائزها وسماتها. أما المبحث الثاني المعايير والنظريات التي تضبط حوكمة الشركات تم تقسيمها إلى مراحل ومحددات حوكمة الشركات، المعايير والأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات، نظريات وتجارب حوكمة الشركات. أما المبحث الثالث علاقة المراجعة الخارجية بحكومة الشركات تم تقسيمه إلى دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، آليات دعم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، أثر مراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات.

الفصل الثالث: يعتبر هذا الفصل كمحاولة لدراسة وتحليل آراء أهل الاختصاص من مهنيين وأكاديميين فيما يخص المجالات التي تساهم بها المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات، ومن خلاله تم الإجابة على فرضيات الدراسة الميدانية.

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



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة

الشركات

__دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي__

تحت إشراف الأستاذ

لخضر يحي

إعداد الطالبة:

راوية بك

لجنة مناقشة

رئيسا

أ. بجامعة حمه لخضر

خالد مدخل

مشرفا ومقررا

لخضر يحيأ. بجامعة حمه لخضر

ممتحنا

أ. بجامعة حمه لخضر

بلقاسم بن خليفة

السنة الجامعية: 2015/2014م

فهرس الاشكال

فهرس الاشكال

الصفحة	عنوان الفهرس	الرقم
39	ركائز حوكمة الشركات	1_2
45	المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة	2_2
70	تمثيل عينة حسب الجنس	1_3
71	تمثيل عينة حسب العمر	2_3
72	تمثيل عينة حسب الوظيفة الممارسة	3_3
73	تمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	4_3
74	تمثيل عينة حسب المؤهل الأكاديمي	5_3
75	تمثيل عينة حسب التخصص العلمي	6_3

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجداول	الصفحة
1_1	مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	5
1_3	الاحصائيات الخاصة بالاستثمارات	66
2_3	مقياس ليكارت الخماسي	69
3_3	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	70
4_3	توزيع عينة حسب العمر	71
5_3	توزيع عينة حسب الوظيفة الممارسة	72
6_3	توزيع العينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	73
7_3	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي	74
8_3	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	75
9_3	معامل الثبات (طريقة ألفا كرو نباخ)	76
10_3	تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة للمعايير الشخصية	77
11_3	تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة للمعايير العمل الميداني	78
12_3	تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة للمعايير إعداد التقرير	79
13_3	تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة للسلوك الأخلاقي	80
14_3	تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة الرقابة والمسألة	81
15_3	تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة للإدارة المخاطر	82

فهرس المحتويات

شكر وعرفان

إهداء

ملخص الدراسة

I..... فهرس المحتويات

I..... فهرس الجداول

I..... فهرس الأشكال

مقدمة أ، ب، ج، د، هـ، و

الفصل الأول : الاطار النظري حول المراجعة

2..... تمهيد

3..... المبحث الأول : مدخل حول المراجعة

3..... المطلب الأول : تعريف المراجعة

5..... المطلب الثاني : مبادئ وأهداف المراجعة

7..... المطلب الثالث : خصائص وفروض المراجعة

10..... المبحث الثاني : عموميات حول المراجعة الخارجية

10..... المطلب الأول : مفهوم المراجعة الخارجية

12..... المطلب الثاني : أهداف وأهمية المراجعة الخارجية

14..... المطلب الثالث : أنواع المراجعة الخارجية

17..... المبحث الثالث : معايير ومسؤوليات المراجعة الخارجية

17..... المطلب الأول : معايير المراجعة الخارجية

22..... المطلب الثاني : ممارسة المهنة والوثائق الضرورية لعملية المراجعة الخارجية

26..... المطلب الثالث : مسؤوليات وواجبات المراجع الخارجي

30..... الخلاصة الفصل

الفصل الثاني : إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

32..... تمهيد

33..... المبحث الأول : عموميات حول حوكمة الشركات

33..... المطلب الأول : مفهوم وخصائص حوكمة الشركات

35..... المطلب الثاني : مبادئ أهمية وأهداف حوكمة الشركات

38..... المطلب الثالث : مصادر، ركائز، سمات حوكمة الشركات

43..... المبحث الثاني : المعايير والنظريات التي تضبط حوكمة الشركات

43..... المطلب الأول : مراحل ومحددات حوكمة الشركات

46..... المطلب الثاني : المعايير والأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

فهرس المحتويات

المطلب الثالث : نظريات وتجارب حوكمة الشركات.....	50
المبحث الثالث : علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة الشركات.....	55
المطلب الأول : دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.....	55
المطلب الثاني: آليات دعم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات.....	58
المطلب الثالث : أثر مراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة شركات.....	61
الخلاصة الفصل.....	62

الفصل الثالث :الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

تمهيد	64
المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية.....	65
المطلب الأول : منهجية الدراسة.....	65
المطلب الثاني : مجتمع وعينة الدراسة.....	66
المطلب الثالث : حدود وصعوبات الدراسة.....	67
المبحث الثاني : إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته.....	68
المطلب الأول :إعداد الاستبيان وهيكلته.....	68
المطلب الثاني : تفرغ البيانات.....	69
المطلب الثالث : تحليل نتائج الاستبيان.....	76
الخلاصة الفصل.....	83
الخاتمة.....	85
قائمة المراجع	89
الملاحق.....	94

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

1. الكتب:

1. الخطيب خالد راغب، رافعي خليل محمود، "الأصول العلمية لتدقيق الحسابات"، دار المستقبل، الأردن، 1998.
2. السيد محمد، "المراجعة والرقابة المالية" المعايير والقواعد"، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008.
3. ابراهيم علي عشموي، "اساسيات المراجعة والرقابة الداخلية"، طوحي مصر للطباعة، مصر.
4. أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار صفاء للنشر و التوزيع 2000.
5. أمين السيد أحمد لطفي، "مسؤوليات واجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة"، الدار الجامعية، مصر، 2005.
6. أمين السيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
7. أمين السيد لطفي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
8. جورج دانيال غالي، "تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، مصر، الدار الجامعية، 2011.
9. خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية"، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980.
10. خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2007.
11. خالد راغب الخطيب، "الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"، عمان.
12. طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)"، ط2، الدار الجامعية، مصر، 2007.
13. عمار حبيب جهلول آل علي خان، "النظام القانوني لحوكمة الشركات"، دار الكتب القانونية، مصر، 2011.
14. عدنان بن حيدر بن درويش، "حوكمة الشركات ودور مجلس الادارة"، اتحاد المصارف العربية، 2007.
15. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاتة، "مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية"، الدار الجامعية، مصر، 2004.
16. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "أسس المراجعة الخارجية"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007.
17. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، "الرقابة والمراجعة الداخلية على المستويات الجزئي والكلي"، الدار الجامعية، مصر، 2000.
18. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، "أسس المراجعة * الأسس العلمية والعملية"، الدار الجامعية، مصر، 2004.
19. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، 2000.
20. غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصرة * الناحية النظرية"، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
21. محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
22. محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008.
23. محمد سمير الصبان و الفيومي، "المراجعة بين النظرية و التطبيق"، دار الجامعية، بيروت، 1990.
24. محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2003/2002.
25. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة والتدقيق الحسابات" الاطار النظري والممارسة التطبيقية"، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
26. محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
27. محسن أحمد الخضير، "حوكمة الشركات"، ط1، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005. هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص24.

قائمة المراجع

28. هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
2. الرسائل والأطروحات الجامعية:
 1. بادن عبد القادر، "دور حوكمة الشركات في الحد من الأزمات المالية والمصرفية"، بإشارة إلى حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة حسنية بن بو علي، الشلف، 2008.
 2. بهاء الدين سمير علام، "العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وأدائها المالي"، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، تخصص: إدارة الأعمال، إدارة أعمال، القاهرة، مصر، سنة 2008.
 3. حكيمة مناعي، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، 2010.
 4. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2009/2010.
 5. عمر علي عبد الصمد، "دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2008/2009.
 6. غوالي محمد بشير، "دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة"، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2004.
 7. كمال زواق، "المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2009.
 8. مامة مفتاح، "دور المراجعة الخارجية في الحكم على صدق وشرعية القوائم المالية"، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2011/2012.
 9. هيدوب ليلي ريمة، "المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011/2012.
 10. وجدان علي أحمد، "دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2009/2010.
3. الدوريات والمجلات:
 - الدوريات:
 1. صابرينا بوهراوة، "الجزائر تنضم إلى ركب حوكمة الشركات"، الاصلاح الاقتصادي نشرته غير دورية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2009.
 - المجلات:
 1. الأزهر عزه، "واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الوادي، 2012.
 2. جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، "الاجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الوادي، 2012، ص 229 محمد أحمد خليل، "المراجعة والرقابة المحاسبية"، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، 1928.

قائمة المراجع

3. حسين أحمد دحدوح، "دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 24، 2008
 4. حسين أحمد دحدوح، "دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 24، 2008.
 5. محمد حسين يوسف، "محددات الحوكمة ومعاييرها"، مجلة للبنك والاستثمار القومي، القاهرة، مصر، يونيو 2007.
- محاضرات:
 1. الجوزي جميلة، "دور الحوكمة في تعزيز القدرة التنافسية"، محاضرة في جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية.
 2. رأفت حسين مطير، "آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات"، محاضرة في قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية.
 3. محمد خالد المهاني، "حوكمة الشركات وأهميتها في جذب الاستثمارات وتنمية الموارد البشرية"، محاضرة مع بحث علمي ودراسة تحليلية عملية أعدت ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، حزيران، 2007.
 - 4. التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات:
 - القوانين:
 1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 11 يوليو 2010
 - 5. المؤتمرات والملتقيات والندوات:
 - المؤتمرات:
 1. صديقي مسعود، براق محمد، "انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي"، المؤتمر العالمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، الكلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 9/8 ما رس، 2005.
 2. مناور حداد، "دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية"، مؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الاصلاح الاقتصادي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 16/15، تشرين الأول، 2008.
 - الملتقيات:
 1. أحمد قايد نور الدين، مناصريه إسماعيل، بن خليفة حمزة، "النظام المحاسبي المالي آلية لدعم الحوكمة في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، ملتقى دولي حول دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 07، 08 ديسمبر، 2014.
 2. بن عيشي بشير، بن عيشي عمار، "دور المعايير المحاسبية في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات"، ملتقى دولي حول دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 07، 08 ديسمبر، 2014.

قائمة المراجع

3. بريش عبد القادر، حمو محمد، "البعد السلوكي والأخلاقي للحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة المالية العالمية"، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20/21 أكتوبر، 2009.
4. براق محمد، قمان عمر، " دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري"، ملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الجزائر، 6/7 ماي، 2012.
5. سفير محمد، رزقي إسماعيل، "مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي"، ملتقى واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الوادي 5/6 ماي، 2013.
6. سيتي إسماعيل، محلب فائزة، "فعالية حوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية"، ملتقى دولي حول دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 07، 08 ديسمبر، 2014.
7. شريف عمر، "التدقيق الداخلي كأحد الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء المؤسسية"، ملتقى دولي حول دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 07، 08 ديسمبر، 2014.
8. مسعود دراسي، ضيف الله محمد الهادي، "فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير، بسكرة، 6/7 ماي، 2012.

المراجع باللغة الأجنبية

1. Michel Parent, "Les Origines du début sur le gouvernement d'entreprise", édition maxima, Paris, 1999.
2. Le Parent et M.Orange, "Le gouvernement d'entreprise dan les économie Anglo-saxonnes", Les Cahiers Français.
3. COLLIN . L et VALLIN .G : "Audit et contrôle interne , aspect financier " , opérations et stratégiques " , Paris , 1992 .



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة حمه لخضر * بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

تخصص: تدقيق محاسبي

هذا الاستبيان الذي بين يديك هو إحدى أدوات الدراسة لاستكمال متطلبات درجة الماستر

بعنوان: دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

__دراسة ميدانية__

سيدي، سيدتي:

تحية طيبة وبعد....

يعد هذا الاستبيان جزء من البحث، ونظرا لخبرتك العملية في هذا المجال، لذا فإن إجاباتكم الدقيقة على الأسئلة الواردة بالاستبيان سيكون محل تقدير عالي، وسوف يساعدني في الوصول إلى نتائج قيمة تخدم موضوع الدراسة مع العلم أن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم.

علما بأن هذه المعلومات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

الطالبة: بك راوية

المجموعة الأولى: الأسئلة العامة

الرجاء وضع علامة (X) حول الإجابة المناسبة لكل من العبارات التالية:

1. الجنس:

☐☐

ذكر أنثى

2. العمر:

☐☐

أقل من 30 سنة

☐

30 سنة من 40 سنة أكبر من 40 سنة

3. الوظيفة الممارسة:

☐☐☐☐

أستاذ جامعي في تخصص محاسبات المحاسبة والتجريب محاسبات

4. عدد سنوات الخبرة:

☐

أقل من 5 سنوات

☐

ما بين 5 و 10 سنوات

☐

أكثر من 10 سنوات

5. المؤهل الأكاديمي:

☐☐☐☐

ليسانس ماجستير لها ذات أخرى

يمكن ذكرها....

6. التخصص العلمي:

☐
☐
☐

محاسبة مالية ☐ تخصص أخرى ☐

في حالة وجود تخصص آخرى أذكره.....

القسم الأول: ما مدى توفير معايير المراجعة الخارجية

المحور الأول: المعايير الشخصية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1 للمراجع الخارجي الخبرة المهنية والمعرفة بعمليات واجراءات المؤسسة					
2 الشهادات المهنية التي يتحصل عليها المراجع					
3 استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي أثناء أداء عمله					
4 تحمل المراجع مسؤولية مهنية أثناء أداء عمله					
المحور الثاني: معايير العمل الميداني					
1 يضع المراجع خطة ثم يتبعها عند القيام بعملية المراجعة مستفيدا من تلك المعلومات التي حصله عليها					
2 تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن من خلاله الحكم على فعالية الجانب التسيري للشركة					
3 يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة الكافية أثناء عملية المراجعة					
المحور الثالث: معايير إعداد التقرير					
1 أثناء اعداد اعداد تقرير على المراجع الخارجي التزام بالمعايير المراجعة المتعارف عليه					
2 يحضر المراجع الخارجي القوائم المالية والملاحظات الهامشية المرفقة بها بعد موافقة المنشأة عليها					
3 يكتب المراجع الخارجي رأيه أو شهادته وفقا نموذج المتعارف عليه					
4 يعبر المراجع الخارجي عن رأيه في تقريره بكل مصداقية					
5 يحتفظ المراجع الخارجي بالمعلومات المتعلقة بإعداد التقرير					
6 تقرير النهائي للمراجع يكون بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة					
7 الرأي الذي يصدره مراجع الخارجي يعكس مدى التزام الشركة بالمعايير المراجعة المعارف عليها					
8 إبداء رأي نظيف حول القوائم المالية يعزز مصداقية المساهمين والمتعاملين مع الشركة					

القسم الثاني: ما مدى تفعيل مركّزات الحوكمة

المحور الأول: السلوك الأخلاقي		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يلتزم المراجع الخارجي بأخلاق الحميدة والسلوك المهني أثناء تأدية مهامه					
2	الزامية المراجع الخارجي بالتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة					
3	الافصاح والشفافية في الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المالية المتعلقة بالشركة					
4	الحفاظ على بيئة النظيفة مسؤولية اجتماعية					
المحور الثاني: الرقابة والمسألة						
1	المراجع الخارجي يعمل على تفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة					
2	يعمل المراجع الخارجي على تفعيل الاطراف الرقابية العامة متمثلة في سوق المال ، البورصة، البنك المركزي.....					
3	يُفعل المراجع الخارجي أطراف الرقابية مباشرة متمثلة في المساهمون، لجنة المراجعة ، مجلس الادارة.....					
المحور الثالث: إدارة المخاطر						
1	يسعى المراجع الخارجي على وضع نظام لإدارة المخاطر خاص بالشركة					
2	المراجع الخارجي ملزم بالإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة					
3	يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح من أجل تحوط الأصحاب المصالح من المخاطر					

دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة ميدانية

تناولنا في هذه الدراسة تحليل والمناقشة تبين دور المراجعة الخارجية كآلية من آليات تفعيل حوكمة الشركات حيث تم التطرق للمراجعة من خلال عرض سريع لتعريفها ومبادئها وأهدافها وخصائصها وكذلك فروضها. أما في المبحث الثاني تم تناول عموميات حول المراجعة الخارجية من خلال مفهومها وأنواعها وأهدافها وأهميتها وفي المبحث الثالث تم تحدث فيه عن معايير ومسؤوليات المراجعة الخارجية ومن ثم التعرف على الحوكمة الشركات في الفصل الثاني من خلال مبحثين في المبحث الثالث كان عبارة عن توضيح العلاقة المتداخلة بينهما. وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الثانوية (الكتب، المنشورات ودراسات سابقة) والتي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة، وبعد حصر وتجميع البيانات تم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج .spss

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة.

résumé

Le rôle de l'audit externe dans l'activation de la gouvernance d'entreprise

étude Madani

Dans cette étude, nous avons examiné l'analyse et la discussion montrent le rôle du mécanisme d'audit externe de l'activation des mécanismes de gouvernance d'entreprise ont été examinés par un examen rapide de la définition, les principes, les objectifs, ainsi que les devoirs religieux _khasaiha adressée. Dans la deuxième section mangeait outs sur l'audit externe à travers son concept, types et objectifs et son importance dans la troisième section a été parlé des normes et des responsabilités de l'audit externe, puis d'identifier la gouvernance des entreprises au deuxième trimestre grâce à deux sections dans la troisième section était une clarification de la relation entre les deux

Je l'utilise depuis approche analytique descriptive dans la conduite de l'étude par la collecte de données provenant de sources secondaires (livres, des publications et des études antérieures), qui a été obtenu par la distribution de questionnaires à un échantillon de la population de l'étude, et après l'inventaire et de collecte de données ont été rejetés et analysées en utilisant le programme SPSS

Key words: corporate governance, internal audit, external audit, the Board of Directors, Audit Committee

الخاتمة العامة

الفصل الأول

الفصل الثالث

الفصل الثاني

المقدمة العامة

الملاحق