

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الوادي



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

معهد علوم التسيير



الموضوع:

دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات

- دراسة ميدانية -

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس (LMD)

تخصص محاسبة وضرائب

تحت إشراف الأستاذ :

" حميداتو صالح "

من إعداد الطلبة:

- ❖ كينة يوسف
- ❖ محدة مقداد
- ❖ مناعي عمر

الموسم الجامعي : 2013/2012

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



بدأنا بأكثر من يد وقاسينا أكثر من هم وعانينا الكثير من الصعوبات وهانحن اليوم والحمد لله نطوي سهر الليالي وتعب الأيام

وخلاصة مشوارنا بين دفتي هذا العمل المتواضع

إلى منارة العلم والإمام المصطفى إلى الأمي الذي علم المعلمين إلى سيد الخلق إلى رسولنا الكريم سيدنا محمد

صلى الله عليه وسلم .

إلى من أرضعتني الحب والحنان إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى القلب الناصع بالبياض والدتي الحبيبة .

إلى من كلفه الله بالهيبة والوقار . . إلى من علمني العطاء بدون انتظار . . إلى من أحمل

أسمه بكل افتخار . . أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثماراً قد حان قطافها بعد

طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد .. والدي العزيز .

إلى من حبهم يحري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي إلى إخوتي بوبكر وزوجته و عثمان و العربي وزوجته

و العيد و فيصل و الحسين و معاذ وأخواتي يسمينه وخوله وكنايتها وليد وضياء .

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس الصافية أعمامي وزوجاتهم وعماتي وابنائهم وأخوالي

و خالاتي أطال الله في أعمارهم .

إلى من صاغوا لنا علمهم حروفاً ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح إلى أساتذتنا الكرام.

إلى من يجمعان بين سعادتي وحزني إسماعيل و بشير و خالد والى كل من في قلبي و لم اذكرهم .

إلى كل الأصدقاء في دفعة محاسبة وضرائب 2013 وخاصة محمد الصادق وحمزه و ابراهيم و خالد و محمد ياسين

الأميرة

هي شمعة تذوب لتنير دروب الآخرين
هي زهرة تذبل لتفوح برائحة الياسمين
هي العطاء الذي يفيض بلا حدود
هي رمز يجسد الكفاح والخلود
نعم أنها أُمِّي الغالية ..

إلي من يزرع الحب والامل في قلبي منذ سنين
ويخلع الحقد واليأس ليزرع بدله الحنين
أبي العزيز

إلى من كانت ولا زالت دعواتها تملأ الكون نورا جدتي الغالية الحاجة
" الزهرة " أطال الله في عمرها

إلى اخوتي واخواتي : هاجر ، خديجة ، دواد ، ايوب ، نوح ،
إلى الكتاكيت يوسف ، مريم ، انتصار إلى أخوالي وخالاتي وخاصة
فتيحة و نورة ، وإلى اعمامي وعماتي ..
إلى كل اهلي واقاربي وكل باسمه

إلى من وجدت فيهم اسمي معاني الأخوة والصداقة بشير ، بدر الدين
، اسماعيل ، عرابي ، عبد الرحمن
إلى كل من أحبهم قلبي ولم يكتبهم قلمي ..



الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء

والمرسلين

أهدي هذا العمل إلى

من ربتي وأنارت دربي وأعاتني بالصلوات والدعوات، إلى أعز

من ساندني وواساني جدي وجدتي العزيزين

والى الوالدين الكريمين ..

والى كل أقربائي الأعزاء الذين دعموني بكل ما لديهم وإلى أعز

الأصدقاء من بعيد أو من قريب ...

سَلَامٌ عَلَيْكُمْ وَبَرَكَاتٌ
كَثِيرَةٌ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الحمد لله علام الغيوب الذي بذكره تطمئن القلوب فهو اعز مطلوب واشرف
مرغوب والحمد لله الذي كان لنا عوناً معيناً وحافظاً نصيراً وما التوفيق الا
من الله رب العالمين .

تتقدم بالشكر الجزيل والعرفان الي الاستاذ المشرف "حميد اتوصالح"
الذي مهما شكرناه على الجهود التي بذلها معنا، وكذا حرصه
الدائم لإتمام هذا العمل

كما تتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير، الي الأساتذة اللذين
لم يخلوا علينا بالمساعدة

كما تتقدم بالشكر الي أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا
قراءة وفحص ومناقشة هذا العمل

كل من مد لنا يد العون من قريب او من بعيد

الحمد لله رب العالمين
والصلاة والسلام على
سيدنا محمد وآله الطيبين الطاهرين

الفصل الأول: المراجعة ودورها في الشركة

المبحث الأول: ماهية المراجعة

- المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة

الفرع الأول : لمحة تاريخية عن المراجعة

- المطلب الثاني: المفهوم العام للمراجعة

الفرع الأول : اصل الكلمة و معناها

الفرع الثاني : تعريف المراجعة

- المطلب الثالث: اهداف و اهمية المراجعة

الفرع الأول : اهداف المراجعة

الفرع الثاني : اهمية المراجعة

المبحث الثاني: انواع المراجعة

- المطلب الأول: المراجعة الداخلية

الفرع الأول : أنواع المراجعة الداخلية

- المطلب الثاني: المراجعة الخارجية

الفرع الأول : من زاوية الالتزام القانوني

الفرع الثاني : من زاوية مجال او نطاق المراجعة

الفرع الثالث : من زاوية توقيت المراجعة

المبحث الثالث: معايير المراجعة

- المطلب الأول: المعايير العامة

الفرع الأول : معيار التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية

الفرع الثاني : معيار استقلال المراجع

الفرع الثالث : معيار العناية المهنية

- المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

الفرع الأول : معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة و الإشراف الدقيق على المساعدين

الفرع الثاني : معيار دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفرع الثالث : معيار كفاية و صلاحية أدلة الاثبات

- المطلب الثالث: معايير اعداد التقارير

الفرع الأول : مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

الفرع الثاني : مدى ثبات التطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

الفرع الثالث : قاعدة الافصاح او احتواء القوائم المالية كل الايضاحات و البيانات

الفرع الرابع : إبداء الرأي الاجمالي في القوائم المالية

المبحث الرابع: مراجعة الحسابات

- **المطلب الأول: تعريف مراجع الحسابات و التأهيل العلمي و العملي له**
 - الفرع الأول : تعريف مراجع الحسابات
 - الفرع الثاني : التأهيل العلمي العملي للمراجع
- **المطلب الثاني: الصفات الشخصية و الاخلاقية لمراجع الحسابات**
 - الفرع الأول : الصفات الشخصية
 - الفرع الثاني : الصفات الاخلاقية
- **المطلب الثالث: حقوق و واجبات مراجع الحسابات**
 - الفرع الأول : حقوق مراجع الحسابات
 - الفرع الثاني : واجبات مراجع الحسابات

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

- **المطلب الأول : لمحة تاريخية لظهور حوكمة الشركات**
 - الفرع الأول : نظرية الوكالة
 - الفرع الثاني : الفضاء المالية
- **المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات**
 - الفرع الأول : نشأة حوكمة الشركات
 - الفرع الثاني : تعاريف مختلفة حول حوكمة الشركات
 - الفرع الثالث : الاطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات
- **المطلب الثالث: أسباب و أهمية حوكمة الشركات**
 - الفرع الأول : اسباب الاهتمام بحوكمة الشركات
 - الفرع الثاني : أهمية حوكمة الشركات
- **المطلب الرابع : مبادئ حوكمة الشركات**

المبحث الثاني : أنظمة و معايير حوكمة الشركات و دور أليات الرقابة فيها

- **المطلب الأول: أنظمة حوكمة الشركات**
 - الفرع الأول : الانظمة المفتوحة لحوكمة الشركات
 - الفرع الثاني : الانظمة المغلقة لحوكمة الشركات
- **المطلب الثاني : محددات و معايير الحوكمة**
 - الفرع الأول : محددات حوكمة الشركات
 - الفرع الثاني : معايير حوكمة الشركات

- **المطلب الثالث: آليات الرقابة ودورها في حوكمة الشركات**

الفرع الأول : آليات الرقابة الداخلية لحوكمة الشركات

الفرع الثاني : : آليات الرقابة الخارجية لحوكمة الشركات

المبحث الثالث : تطور دور المراجعة في ظل الاهتمام بحوكمة الشركات

- **المطلب الأول: دور حوكمة الشركات في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية**

الفرع الاول : تقارير مراجعة حسابات نظيفة

الفرع الثاني : الرفع من كفاءة مراجعي الحسابات و التقليل من فجوة التوقعات

المراجعة

- **المطلب الثاني: دور لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات**

الفرع الاول : التعريف بلجنة المراجعة

الفرع الثاني : التطور التاريخي للجان المراجعة

الفرع الثالث: علاقة لجان المراجعة بحوكمة الشركات

- **المطلب الثالث: تطور المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات**

الفرع الاول : التغيرات التي طرأت على دور المراجعة الداخلية في ظل الاهتمام

بحوكمة الشركات

الفرع الثاني : تطور المراجعة الداخلية

الفرع الثالث : الدور الجديد للمراجعة الداخلية

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

- **المطلب الأول : بيانات الدراسة**

الفرع الاول : البيانات الثانوية

الفرع الثاني : البيانات الأولية

- **المطلب الثاني : قائمة الاستبيان**

الفرع الاول : اعداد قائمة الاستبيان

الفرع الثاني : هيكل الاستبيان

الفرع الثالث : معالجة الاستبيان

- **المطلب الثالث : مجتمع الدراسة و حدودها**

الفرع الاول : المجتمع الدراسة

الفرع الثاني : عينة الدراسة

الفرع الثالث : حدود الدراسة

المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة

- المطلب الاول : الخصائص العامة للعينة

الفرع الاول : خصائص العينة من حيث الجنس

الفرع الثاني : خصائص العينة من حيث الفئة العمرية

الفرع الثالث : خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي

الفرع الرابع : خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية

الفرع الخامس : خصائص العينة من حيث المهن

- المطلب الثاني : التحليل الاحصائي الوصفي لنتائج الاستبيان

الفرع الاول : تعمل المراجعة على تقييم العمل المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

الفرع الثاني : تطبيق آليات الحوكمة يؤدي الى المحافظة على حقوق الاطراف ذات

العلاقة بالمؤسسة

الفرع الثالث : مساهمة المراجعة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

قَائِمَةٌ فِي الْجَنَّةِ
يَا أَيُّهَا الْمَرْءُ الْكَافِرُ

وَاللَّهُ سَمِيعٌ عَلِيمٌ
يَا أَيُّهَا الْمَرْءُ الْكَافِرُ

فهرس الاشكال و الجداول

الرقم	الجداول	الصفحة
فهرس جداول الفصل الأول		
01	التطور التاريخي للمراجعة	4
02	التفرقة بين المراجعة الداخلية و الخارجية	31
فهرس جداول الفصل الثالث		
01	مقياس ليكارت الثلاثي	72
02	محاور القسم الثاني وعدد فقرات كل محور	73
03	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	75
04	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	77
05	توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	78
06	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	79
07	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	80
08	توزيع عينة الدراسة حسب المهنة	81
09	نتائج اراء عينة الدراسة حول عمل المراجعة على تقييم العمل المحاسبي	82
10	نتائج أراء عينة الدراسة حول تطبيق أليات الحوكمة	85
11	نتائج أراء عينة الدراسة مساهمة المراجعة في تطبيق مبادئ الحوكمة	88
الأشكال		
فهرس أشكال الفصل الثاني		
01	ركائز حوكمة المؤسسات	46
02	المحددات الاساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	50
03	الدور الجديد للمراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات	68
فهرس أشكال الفصل الثالث		
01	تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس	77
02	تمثيل العينة حسب الفئة العمرية	78
03	تمثيل العينة حسب المؤهل العلمي	79
04	تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	80
05	تمثيل عينة الدراسة حسب المهنة	81

مِلَّيْ خَمْسِي

ملخص الدراسة:

تناولت هذه الدراسة بالتحليل و المناقشة تبين دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، حيث تم التطرق للمراجعة من خلال عرض سريع لمفهومها وبيان أهميتها، أهدافها، أنواعها، ومختلف الخطوات العملية لإنجازها، ومن ثم التعرف على الحوكمة ومدى مساهمة المراجعة في تطبيقها و توضيح جوانب العلاقة المتداخلة بينهما، مع الاستعانة بالدراسة الميدانية و طرح هذه المفاهيم على اصحاب الاختصاص من مهنيين و أكاديميين من شأنهم اعطاء فكرة توضيحية حول المفهومين و وصولنا الى عدة نتائج و منها :

ان هناك تأثير ايجابي و كبير للمراجعة على الحوكمة، وضع اسس رقابة داخلية فعالة و أهلية و استقلالية المراجع و جودة تقاريره تساهم بشكل رئيسي في تحسين الحوكمة.

Résumé :

Cette étude l'analyse et la discussion démontrer e rôle de l'audit dans l'activation et la gouvernance des sociétés.

En étudiant l'audit tout en étalant rapidement son concept en martrant son importance, ses objectifs, ses divers types, et ses divers étapes de l'opération de son exécution et de le on découvre la gouvernance et quel point peut entribuer l'audit dans son application et la démonstration les différents cotes de hais in entre elle, tout en s'aident par une étude opérationnelle elle, en exposant ces concepts aux spécialistes professionnels et académicien et de leurs côtes ils tirent une idée démonstratif à travers ces deux concepts on peut tirer ces résultats :

Il y a un grand impact et positif pour l'audit sur la gouvernance en faisant un prête ferme de contrôle actif à l'intérieur de lui-même et pour l'auditeur un aptitude et indépendance en fait des excellent rapports qui contribuent principalement à amélioration de la gouvernance.

المقدامة (العامة
مادة شريانية تاريخية

تزايد الاهتمام في السنوات الاخيرة بحوكمة الشركات على اثر الازمات المالية و افلاس الشركات الكبرى بالإضافة الى الازمات والاحداث التي واجهت مختلف الدول مثل الازمات المالية بجنوب شرق اسيا و الولايات المتحدة الامريكية و التي امتدت اثارها الى العديد من دول العالم لتصبح في ما بعد ازمة مالية عالمية و تعتبر الحوكمة أداة فعالة للتأكد من موضوعية التقارير المالية من خلال مجموعة من الأسس و الإجراءات التي تمثل معيار لوجود بيئة استثمارية شفافة و نظيفة داخل العديد من الدول، حيث أن ممارسة الحوكمة تتم من خلال أربعة أطراف أساسية تربطها علاقات تعاونية تتوفر لديهم الكفاءات العلمية هم : المراجع الداخلي ، لجنة المراجعة ، مجلس الإدارة ، المراجعة الخارجية، ويتصفون بالاستقلالية في آراءهم ونظرتهم للأمور ليقوموا بالمتابعة و الرقابة المستمرة لكافة أوجه نشاط الشركة، وتقديم التوصيات والمقترحات اللازمة لذلك، و تعتبر وظيفة المراجعة أساس النظام الرقابي داخل الشركة وإحدى أهم آليات الرقابة التي يتم الاعتماد عليها في تفعيل حوكمة الشركات، وذلك لما توفره المراجعة من الاستشارات و التحليلات و الاقتراحات اللازمة لاتخاذ قرارات الاستثمار و الإجراءات الرقابية التي يحتاجها مختلف الاطراف ذوي العلاقة بالشركة.

إشكالية الدراسة :

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

" ما مدى مساهمة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات " ؟

ولتحقيق هذه الاشكالية يمكننا صياغة الاسئلة الفرعية التالية :

- ما أهمية المراجعة بالنسبة للمؤسسة ؟
- ما المقصود بالحوكمة المؤسسية ؟
- ما هي قواعد و آليات الحوكمة المؤسسية ؟
- كيف تتجسد حوكمة الشركات من خلال عمل المراجعة الخارجية ؟

فرضيات الدراسة :

يتطلب تحليل الاشكالية محل الدراسة اختيار مجموعة من الفرضيات التي تعتبر كإجابة مبدئية على مختلف التساؤلات المطروحة :

- تعمل المراجعة على تقويم العمل المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.
- تطبيق آليات الحوكمة يؤدي الى المحافظة على حقوق الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة .
- المراجعة المالية اداة لتطبيق الحوكمة على المؤسسات.
- تتجسد حوكمة الشركات من خلال عمل المراجعة الخارجية.

اهمية الدراسة :

تتمثل اهمية الدراسة في العناصر التالية :

- التأكد من اهمية التوسع في المفهوم العام للمراجعة و دورها العام في تطبيق مفهوم الحوكمة.
- التأكيد على اهمية التوسع في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات و الاستفادة منها في تطوير الممارسة المحاسبية و تطوير مهنة المراجعة لما لها من اثار ايجابية على جذب مزيد من الاستثمارات الأجنبية و دعم القدرات التنافسية للشركات .
- ندرة البحوث التطبيقية التي اجريت في مجال العلاقة بين حوكمة الشركات و المراجعة.
- تسليط الضوء على حوكمة الشركات للأهمية المرجوة من المراجعة الخارجية تجاهها.

اهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على العلاقة المتداخلة بين المراجعة و حوكمة الشركات، و يتفرع من هذا الهدف الرئيسي الاهداف الفرعية التالية :

- الوقوف على اهم الاسباب التي ادت الى زيادة الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات .

- ابراز دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.

- التعرف على اراء اهل الاختصاص من المهنيين و الاكاديميين فيما يتعلق بدور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.

اسباب اختيار الموضوع :

- التخصص الدراسي ادى لزيادة البحث في الموضوع.

- تطلعا الى امتهان مهنة المراجعة.

- كبر المؤسسات و ظهور اشكال جديدة من المؤسسات تبلورت في فصل الملكية عن التسيير يتطلب ايجاد اليات لحفظ مصالح هذه الاطراف.

- عدم ادراك الكثير ممن لهم علاقة ببيئة الاعمال بالدور الذي تلعبه المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات خصوصا في ظل التطورات الراهنة.

اهم الدراسات السابقة :

1- دراسة عمر علي عبد الصمد " دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات "

تناولت هذه الدراسة تباين دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، بالإضافة الى المجالات التي تساهم بها المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات و التعرف على مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لقواعد الحوكمة و ادراكها لها، كما و وضعت اثر قواعد الحوكمة على كل من الافصاح المحاسبي و جودة المعلومة المحاسبية .

و قد خلصت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها:

- ان الحوكمة تمثل الكيفية التي تدار بها المؤسسات و تراقب من طرف جميع الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة ، و بالتالي فهي الاداة التي تضمن كفاءة ادارة المؤسسة .

2- دراسة ابراهيم اسحاق نعمان " دور ادارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة "

تناولت الدراسة للتحليل و المناقشة دور ادارات المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين مع عرض صريح لحوكمة المصارف لبيان اهميتها و اهدافها ثم التطرق الى المراجعة الداخلية و دورها في تفعيل مبادئ الحوكمة .

و قد خلصت الدراسة الى مجموعة من التوصيات و هي :

- ضرورة تعميق المبادئ و المفاهيم التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين من خلال عقد الدورات التأهيلية اللازمة، و ضرورة بذل العناية الكاملة من قبل سلطة النقد الفلسطينية في مجال التزام المصارف بمبادئ و قواعد الحوكمة و التعليمات الصادرة عنها والعمل على نشر مفهوم ثقافة الحوكمة لدى كافة الاطراف ذات العلاقة .

3- دراسة محمد جميل حبوش "مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة غزة الإسلامية، سنة 2007

أما هذه الدراسة فهدفت إلى إبراز مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، وقد خلصت الدراسة إلى أنه هناك التزام من طرف الشركات العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات إلا أنه لا توجد لجان مراجعة في هذه الشركات ماعدا البنوك الخاضعة لسلطة النقد الفلسطينية،

وقدم الباحث مجموعة من التوصيات من أهمها الإسراع في إصدار إرشادات حول ضرورة اعتماد لجان المراجعة في هذه الشركات والاختيار المناسب للمراجعين الداخليين والخارجيين.

4- دراسة نبيل حمادي " التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات- دراسة حالة مجمع صيدال وحدة دار البيضاء بالجزائر العاصمة "، مذكرة ماجستير، جامعة شلف، سنة 2008.

حيث اهتم الباحث من خلال هذه الدراسة بإبراز الإطار العام لحوكمة الشركات وكذا دور المراجع الخارجي فيها وقد خلص إلى أنه هناك دور للمراجعة الخارجية وهذا فيما يخص دوره كآلية رقابة ضمن علاقة الوكالة وفي التقليل من فجوة التوقعات وكذا مسؤولية التدقيق الخارجي في معرفة مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

صعوبات الدراسة :

واجهت الدراسة صعوبات و معوقات عديدة على الناحيتين النظرية و العملية و من أهمها نذكر :

- قلة المراجع و المصادر و الدراسات الاكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع .

- غياب شركات المساهمة في الولاية لتطبيق الدراسة عليها مما قادنا لاستعمال اسلوب الاستبيان في دراسة الحالة.

- عدم تلقي الردود الخاصة بالاستبيان في اقرب وقت ادى للتردد المستمر على مكان عمل العينة .

- كثرة و طول الاضرابات الخاصة بالموسم الدراسي و عدم توفر المكان اللازم لمناقشة العمل المنهجي الخاص بالبحث.

منهج الدراسة :

- تم استخدام المنهج الوصفي في اجراء الدراسة فيما يخص الجانب النظري لكونه من اكثر المناهج المستخدمة في الدراسات الاجتماعية و الانسانية، و للتوصل الى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة و كذا المنهج التاريخي فيما يتعلق بعرض التطور التاريخي للمراجعة.

- اما فيما يتعلق بالدراسة الميدانية و التي كانت في شكل استبيان تم اعداده و تصميمه و توزيعه لغرض الدراسة، فقد تم تفرغ و تحليل الاستبيان من خلال استخدام المنهج الاحصائي ومن ثم عملية تحليل البيانات .

هيكل الدراسة :

تبعا للأهداف المتوخاة من المذكرة و لمعالجة الاشكالية و التساؤلات الفرعية لاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث الى ثلاثة فصول، حيث ضم فصلين نظريين و الفصل الثالث عبارة عن دراسة ميدانية .

الفصل الاول : المراجعة و دورها في الشركة

من خلال تقديم تطورها التاريخي ، تعريفها اهميتها و اهدافها، ابراز اهم الانواع لها ، إضافة الى اهم معاييرها

الفصل الثاني : الاطار النظري لحوكمة الشركات

تطرقنا فيه الى مفهوم الحوكمة و اسباب ظهورها، مبادئها و اهم محدداتها و اهدافها، اضافة الى العلاقة المتداخلة بين المراجعة و الحوكمة.

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

يعتبر هذا الفصل كمحاولة لدراسة و تحليل آراء اهل الاختصاص من المهنيين و الاكاديميين فيما يخص المجالات التي تساهم بها المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات ، و من خلاله تم الاجابة على فرضيات الدراسة الميدانية.

و في الاخير توصلنا الى الخاتمة المتضمنة مجموعة من النتائج و التوصيات الخاصة بموضوع الدراسة .

الفصل الأول
في بيان ما هو سر

السر في جملة وادراكها في
السر في جملة وادراكها في

السر في جملة
السر في جملة

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.

ومن خلا لهذا الفصل سنقوم بالتطرق للمراجعة من خلال ثلاثة مباحث اساسية :

المبحث الاول :ماهية المراجعة

المبحث الثاني :معايير المراجعة وأنواعها

المبحث الثالث : الدور الأساسي للمراجعة وانعكاساتها على الشركة

المبحث الرابع : مراجعة الحسابات

المبحث الأول : ماهية المراجعة

حظيت المراجعة باهتمام كبير من قبل مختلف الهيئات المختلفة نظرا لطبيعتها و أهميتها بالنسبة للمؤسسة و الجهات المستفيدة من خدماتها، حيث تعتبر المراجعة المالية من أقدم و أول نوع من انواع المراجعة، وقد ساهمت في ظهور أنواع جديدة من للمراجعة.

المطلب الأول : التطور التاريخي للمراجعة

قبل التطرق لمختلف الجوانب المحيطة بالمراجعة لابد من تقديم لمحة تاريخية عن المراجعة وتطورها عبر العصور.

الفرع الأول : لمحة تاريخية عن المراجعة :

أجمع مختلف العلماء و الباحثين ان المراجعة قديمة قدم الانسان و التاريخ، وتستمد هذه المهنة نشأتها نتيجة حاجة الانسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع.

ومن ذلك مرت المراجعة بعدة مراحل بارزة غيرت من اشكالها و قد تم تقسيمها الى عدة مراحل وهي:

المرحلة الاولى : فترة ما قبل سنة 1700

شهدت هذه المرحلة ظهور المراجعة، حيث كان يقتصر استعمالها على الملوك والحكام، وكان الهدف من ورائها الحفاظ على الثروة ومعاقبة القائمين بأعمال السرقة والاختلاس.¹

المرحلة الثانية : الفترة ما بين 1700 إلى 1850

عرفت هذه الفترة انتشار استعمال المراجعة بسبب انفصال الملكية عن التسيير، فلم يعد يقتصر استعمالها على الملوك والحكام لتشمل ملاك المؤسسات والمجمعات التجارية، وأصبحت بذلك أهداف المراجعة منع أعمال السرقة والاختلاس، معاقبة المختلسين وكذا الحفاظ على الثروة.²

¹ ادريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير و اجراءات، دار النهضة العربية للطباعة، بيروت، 1996، ص 14.

² ادريس عبد السلام اشتوي، مرجع سبق ذكره، ص. 15.

المرحلة الثالثة : الفترة ما بين 1850 إلى 1905¹

شهدت هذه الفترة ظهور الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، والانفصال التام بين الملكية والتسيير، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية، وكانت أهداف المراجعة في هذه الفترة تقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

المرحلة الرابعة : الفترة من 1905 إلى يومنا هذا

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى و الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة، و كذلك الاعتماد على المراجعة الاختيارية ، أي استخدام اسلوب العينات الاحصائية في المراجعة . كما اصبح الهدف الرئيسي للمراجعة هو ابداء الراي الفني و المحاييد حول القوائم المالية و مدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة و النتائج المسجلة . و بالرغم من هذا التقسيم الا اننا نجد ان كل باحث يقوم بتقسيم التطور التاريخي للمراجعة وفق مراحل معينة ، حيث اننا سنقوم بتلخيص مختلف المراحل التاريخية في الجدول التالي وفق تقسيم الباحثان Lionel colline et Gerard valine².

¹ ادريس عبد السلام اشنوي، مرجع سبق ذكره، ص.15

² الزهرة بسي، مراجعة الحسابات و دورها في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، موسم 2011/2012، ص5

جدول رقم (01) : التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الامر بالمراجعة	المراجع	اهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد الى 1700 ميلادي	الملك ، الامبراطور الكنيسة ، الحكومة .	رجال الدين ، الكاتب	معاقبة السارق على اختلاس الاموال ، حماية الاموال.
من 1700 الى 1850	الحكومة ، المحاكم التجارية و المساهمين .	المحاسب .	منع الغش ، و معاقبة فاعليه ، حماية الاصول.
من 1850 الى 1900	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة او قانوني .	تجنب الغش و تأكيد مصادقية الميزانية.
من 1900 الى 1940	الحكومة و المساهمين .	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة .	تجنب الغش و الازخطاء الشهادة على مصادقية القوائم المالية التاريخية .
من 1940 الى 1970	الحكومة و البنوك و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية .
من 1970 الى 1990	الحكومة ، هيئات اخرى و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة و الاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة.
ابتداء من 1990	الحكومة ، هيئات اخرى و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة و الاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات. ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي .

المصدر :

Lionnel .C et Gerard .V: audit et control
interne.4edition.dalloze.paris.1992.p17

المطلب الثاني: المفهوم العام للمراجعة

الفرع الاول : اصل الكلمة و معناها

تشتق كلمة المراجعة أو التدقيق auditing من التعبير اللاتيني audire وتعني الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة .

الفرع الثاني : تعريف المراجعة

رغم تعدد التعاريف الخاصة بالمراجعة بين الجمعيات المهنية و المعاهد و الباحثين المختصين في هذا المجال ، الا انها تشترك في مجملها من حيث الاهداف المراد تحقيقها و المجالات التي تعمل فيها.

وفي ما يلي نذكر بعض التعاريف :

أولا : تعريف جمعية المحاسبين الامريكيين :

" المراجعة هي جمع و تقييم الادلة عن المعلومات و تحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا ومن ثم التقرير عن ذلك ، ويجب اداء المراجعة بواسطة شخص كفء و مستقل"¹

ثانيا: تعريف منظمة العمل الفرنسي : عرفت المراجعة على انها :

" مسعى او طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية اصدار حكم معلل و مستقل ، استنادا على معايير التقييم، و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الاجراءات المتعلقة بالتنظيم "²

¹ الزهر بيسي، مراجعة الحسابات و دورها في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره ص7

² أوصيف لخضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة مقدمة استكمالاً لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، موسم 2010/2009، ص 53

ثالثا: تعريف "Germond" ET "Bonnault":

عرفا المراجعة على انها : " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية اعطاء راي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في اعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات و في الوضعية المالية و نتائج المؤسسة " ¹

رابعا : تعريف خالد امين :

" هي فحص انظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج اعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة " ².

خامسا : تعريف عبد المنعم محمود و عيسى ابو طبل 1982:

" ان المراجعة هي عملية فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، و البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها، بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة او دقة هذه البيانات و درجة الاعتماد عليها، و مدى دلالة القوائم المالية او الحسابات الختامية التي اعدھا المشروع عن نتيجة اعمال من ربح او خسارة وعن مركزه المالي " ³.

¹ محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 09
² نور الدين بن خليفة و اخرون، مراجعة الحسابات و دورها في اثبات مصداقية القوائم المالية، مذكر تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس علوم التسيير، تخصص مالية، جامعة الوادي، موسم 2010/2009، ص 09
³ رؤوف عبد المنعم و تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر و التطبيق، الفاروق الحديثة للطباعة و النشر، القاهرة، 1987، ص 20.

سادسا : تعريف شامل حول المراجعة :

المراجعة هي فحص المستندات و الحسابات و السجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا حتى يطمئن المراجع من ان التقارير المالية سواء كانت تقارير عن نتيجة مشروع خلال فترة زمنية، او أي تقرير عن المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية او تقرير اخر يظهر و ينطبع فيه صورة واضحة وحقيقة ودقيقة الغرض الذي من اجله اعد هذا التقرير .

استنادا الى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بان هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة و هي الفحص، التحقيق، التقرير..

1. الفحص

يقصد به فحص البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها، أي فحص القياس المحاسبي و هو القياس الكمي و النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة .

2. التحقيق

يقصد بالحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة اعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

و بما ان مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما الى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة الية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية و المحافظة على استمراريته في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها ليسمح لهذا الاخير بتوليد معلومات تكون ممثلة للوضع الحقيقية للمؤسسة .

نشير الى ان الفحص و التحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد فيما اذا كانت عملية القياس للأحداث المالية ادت الى انعكاس صورة صحيحة و سليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي¹.

¹ محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 11 - 12

3. التقرير

يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير يقدم الى الاطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة او خارجها، نستطيع ان نقول ان التقرير هو العملية الاخيرة للمراجعة و ثمرتها ¹.

المطلب الثالث: اهداف و اهمية المراجعة

ان تعدد الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة لدليل عن مدى اهميتها لذا سنتناول من خلال هذا المطلب اهداف المراجعة و اهميتها

الفرع الاول : اهداف المراجعة

بالنظر في التطور التاريخي لأهداف المراجعة و مضمونها يمكن ان نلاحظ التغير الكبير الذي طرا على الاهداف، و بالتالي المضمون نتيجة التطور الذي عرفته المؤسسة من جهة و نتيجة لتعدد الاطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية من جهة اخرى، فقديمًا كان الهدف الرئيسي للمراجعة هو الكشف عن الاخطاء التي ترتكب بقصد الغش او التزوير، الا ان هذه النظرة لعملية المراجعة تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي صراحة عام 1897م ان اكتشاف الغش و الخطأ ليس هدف من اهداف عملية المراجعة و ان المراجع لا يبدأ عمله و هو يشك فيما قدم إليه من بيانات .

وعليه يمكن ان نلخص اهداف المراجعة في ما يلي :

اولا : الوجود و التحقيق

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الى التأكد من ان جميع الاصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.

ثانيا : الملكية و المديونية

تعمل المراجعة على التأكد من ان كل عناصر الاصول هي ملك للمؤسسة و الخصوم التزام عليها ².

¹ نور الدين بن خليفة و اخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص11

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 16

ثالثا : الشمولية

بهدف الوصول الى الشمولية يتطلب علينا التأكد من صدق و صحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر و السجلات من جهة، و العمل على تجهيز هذه البيانات في شكل يسمح بتوفير معلومة شاملة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة اخرى، و الذي يعتبر من بين اهداف المراجعة لإعطاء مصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.¹

رابعا : التقييم و التخصيص

تهدف المراجعة من خلال هذا البند الى ضرورة تقييم الاحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات او إطفاء المصاريف الاعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية و بانسجام مع المبادئ المحاسبية مقبولة قبولا عاما .

ان الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه ان يضمن الاتي:²

- تقليل فرص ارتكاب الاخطاء و الغش
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة الى اخرى .

خامسا : عرض القوائم (الافصاح)

لتحقيق هدف عرض القوائم (إفصاح) فان المراجع يجب ان يكون معنيا بالتحقيق من عناصر او مكونات القوائم المالية قد تم تبويبها و الافصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و بالتالي فان الافصاح يشمل ما جاء في صلب القوائم المالية او ما الحق بها في شكل ملاحظات او مرفقات، و بالطبع فان هدف عرض القوائم يجب ان ينفذ و يستوفى بالنسبة لكافة العناصر الجوهرية بالقوائم المالية.³

¹ يونس الزين، مصطفى عوادي، المراجعة الداخلية و تكنولوجيا المعلومات "وفق معايير المراجعة الدولية"، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، الجزائر، 2010/2011، ص18

² مسعود صديقي، نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، 2003/2004، ص 24

³ احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريح للنشر، السعودية، 1997، ص318

سادسا : إبداء رأي فني

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة الى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي عليه و في اطار ما تمليه المراجعة قيام بالفحص و التدقيق من العناصر الآتية :¹

- التحقق من الاجراءات و الطرق المطبقة .
- مراقبة عناصر الاصول .
- مراقبة عناصر الخصوم .
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات .
- التأكد من التسجيل السليم للأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة.
- محاولة كشف انواع الغش، التلاعب و الاخطاء.
- تقييم الاداء داخل النظام و المؤسسة ككل .
- تقييم الاهداف و الخطط.
- تقييم الهيكل التنظيمي .

¹ مسعود صديقي، محمد تهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 18-19

الفرع الثاني : اهمية المراجعة

تعود اهمية المراجعة لكونها وسيلة لا غاية، تهدف هذه الوسيلة الى خدمة الاطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية المدققة و التي يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم و رسم سياساتهم.

و يمكن حصر أهم الجهات التي تهتم بالمراجعة في :

اولا : اصحاب المشروع

يعتمد اصحاب المشروع اعتمادا كبيرا على المراجعة، حيث يعهد ملاك المشروع الى شخص فني محايد من خارج الشركة مراجعة حساباتها و قوائمها المالية حتى يطمئنوا الى مدى دقة و تعبير النتيجة و الميزانية عن نتيجة نشاط الشركة و مركزها المالي، و الى صحة ما جاء بتقرير مجلس الادارة من بيانات.¹

ثانيا : مسيرو المؤسسة

يهتم مسيرو المؤسسة اهتماما كبيرا بالبيانات و المعلومات المحاسبية التي تتضمنها سجلات المؤسسة و قوائمها المالية، اذ تعتمد عليها في رسم السياسات و التخطيط للمستقبل و متابعة تنفيذ الخطة و تقييم اداء العاملين عليها، كما تعني بالكشف عن الخطأ اول بأول و بالتالي فهي تعتمد على عملية المراجعة فعن طريقها يعزز المراجع من نفعية و قيمة القوائم المالية كما انه يزيد من مصداقية المعلومات.²

ثالثا : الهيئات الحكومية و أجهزة الدولة المختلفة

تعتمد على المراجعة في اغراض كثيرة منها التخطيط و الرقابة، فرض الضرائب، تحديد الاسعار، تقدير الاعانات لبعض الصناعات. إلخ و كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الادارة بشأن الاجور و المشاركة في الارباح و ما شابهها.³

¹ عبد الرؤوف عبد المنعم و اخرون، مبادئ المراجعة بين الفكر و التطبيق، الفاروق للطباعة و النشر، 1987، ص 26-27

² امين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 20

³ خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية"، دار وائل للنشر و التوزيع، الاردن، 2004، ص 16

رابعاً : المستثمرين و البنوك

يتجه اهتمام المستثمرين الى القوائم المالية المدققة من طرف محايد و مستقل للحكم على معدلات الربحية و احتمالات تحقيقها و مدى ازدهار المركز المالي بهدف تقدير حدود المساهمة في راس مالها، وامكانية اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة .

اما البنوك فتعتمد على القوائم المالية المدققة عند رغبتها في اقراض المؤسسة على اساس ان هذه الاخيرة تمثل حقيقة قيمة الموجودات لقاء القرض و كفاية الارباح في تغطية الفوائد المستحقة.¹

خامساً : إدارة الضرائب

تعتمد الاجهزة الضريبية في الدولة على المراجعة، حيث ان الحسابات التي تمت مراجعتها توفر قدر كبير من الامان و الثقة لموظفي ادارة الضرائب في تحديد وعاء الضريبة.²

المبحث الثاني : انواع المراجعة

تعتبر مراجعة النظم المعلوماتية من بين اهم الوسائل المقومة لهذه النظم و على وجه الخصوص نظام المعلومات المحاسبية الذي يراد منه توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و ملائمة لاتخاذ القرارات .

وسوف نميز بين مختلف انواع المراجعة بين داخلية و خارجية و اهم التخصيصات التي تقوم عليها كل منهما .

المطلب الاول : المراجعة الداخلية : هناك عدة انواع للمراجعة الداخلية نذكر منها :**الفرع الأول : أنواع المراجعة الداخلية****اولاً : المراجعة المالية**

هذا النوع من المراجعة يشمل اجراء فحص شامل لسجلات و تقارير الادارة المالية، وذلك من اجل التحقق من ان الاصول و الخصوم مسجلة بطريقة صحيحة في الميزانية، وان جميع الارباح و الخسائر تم تقييمها بشكل سليم.

كما تشمل التأكد من سلامة المركز المالي للشركة و فحص التحليل المالي للتدفقات النقدية، و ان تسجيل المعاملات المالية يتم وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.³

¹ محمد حولي، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التدبير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008/2009، ص10

² محمد حولي، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 10

³ أوصيف لخضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 61

ثانيا : المراجعة التشغيلية

تتضمن مراجعة العمليات و اجراء فحص شامل للإدارة التشغيلية و اجراءات وضوابط الرقابة الداخلية، و جودة تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف الشركة، مع التركيز على ان اموال و موارد الشركة تستخدم بشكل كفاء و فعال. و تشمل المراجعة التشغيلية دراسة المسائل المتعلقة بما يلي:

- التأكد من مدى ملائمة النظم الادارية و الرقابية و الممارسات التي تهدف الى السيطرة و المحافظة على الاصول .
- التأكد من سلامة استخدام اموال و موارد الشركة بشكل كفاء و فعال.
- التأكد من مدى كفاية و فعالية الانشطة و البرامج و العمليات التشغيلية بالشركة.¹

ثالثا : مراجعة نظم المعلومات

هذه المراجعة تشمل ما اذا كانت نظم المعلومات توفر القدر الكافي لحماية اصول الشركة، و الحفاظ على سلامة و امن البيانات و النظم، و القدرة على ضبطها و تصحيحها في الوقت المناسب. و تشمل مراجعة نظام المعلومات ما يلي :

- فحص النظم القائمة او الجديدة قبل التنفيذ و بعده، وذلك لضمان امنها و انها تلبى احتياجات المستخدمين.
- فحص نوعية التكنولوجيا لضمان فعالية الرقابة الداخلية التي تم وضعها.²

¹ أوصيف لخضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 62

² أوصيف لخضر، مرجع سابق، ص.62

رابعاً : مراجعة الالتزام

تتضمن هذه المراجعة إجراء فحص لمختلف البرامج و السياسات و القوانين و الانظمة و العقود التي يجب الالتزام بها و اتباعها من اجل الحفاظ على المبادئ التوجيهية المقررة في الشركة، و يترتب على مراجعة الالتزام ما يلي:

- جمع المعلومات عن القوانين و الانظمة و غيرها من متطلبات الالتزام.
- فهم حدود المراجعة في الكشف عن الاعمال غير القانونية و سوء المعاملة.
- تقييم المخاطر التي يمكن ان تحدث جراء الاعمال الغير قانونية.
- على المراجع تصميم و اداء إجراءات لتقييم المخاطر التي من شأنها ان تكشف عن الاعمال الغير قانونية.¹

خامساً : مراجعة الاداء

تتضمن فحص ما إذا كانت الشركة تستعمل الموارد المتاحة لديها بطريقة اكثر كفاءة و فعالين اقتصادية، تمكنها من تحقيق رسالتها و اهدافها. و يشمل ذلك النظر في مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية، و أن العمليات او البرامج يجري تنفيذها و فقا للأهداف و الخطط المسطرة في برنامج المراجعة.²

سادساً : مراجعة الإدارة

الغرض من هذه المراجعة هو فحص و تقييم الاعمال و المسائل الادارية، فالنتائج المتوقعة من هذه المراجعة هي ابداء الرأي في القضايا الاستراتيجية و إعطاء الحلول و التوصيات.³

¹ أوصيف لخضر، مرجع سبق ذكره، ص.63.62

² أوصيف لخضر، مرجع سابق، ص.63

³ أوصيف لخضر، مرجع سابق، ص.63

المطلب الثاني : المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية من اهم المجالات التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل ابداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات الداخلية في المؤسسة ومن ذلك لدينا تقسيمات المراجعة الخارجية فما يلي :

الفرع الاول : من زاوية الالتزام القانوني

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري الى الزامية المراجعة لبعض مؤسسات الشركات كشركة المساهمة و عدم الزامية المراجعة الى غيرها من مؤسسات الشركات، كشركة ذات المسؤولية المحدودة و شركة التضامن لذلك نميز بين نوعين من المراجعة في هذا البند :

اولا : المراجعة الالزامية

وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها حيث نص المشرع من خلال نصوصه على الزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال قانون معمول به ، و هذا بغية الوصول الى الاهداف المتوخاة من المراجعة.¹

ثانيا : المراجعة الاختيارية

وهي المراجعة التي تتم دون الزام قانوني بطلب من اصحاب المؤسسة او مجلس الادارة، ففهي الشركة ذات المسؤولية المحدودة او ذات الشخص الوحيد يسعى اصحابها الى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية و عن نتائج الاعمال و المركز المالي، اذ ان هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء و خاصة في حالة الانفصال او انضمام شريك جديد.²

¹ نور الدين بن خليفة و اخرون، مراجعة الحسابات ودورها في اثبات مصداقية القوائم المالية، مرجع سبق ذكره، ص.17

² نور الدين بن خليفة و اخرون، مرجع سبق ذكره، ص17

الفرع الثاني : من زاوية مجال او نطاق المراجعة¹

يعتبر مجال او نطاق المراجعة من بين اهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما على الاتي:

اولا : المراجعة الكاملة

في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، اذ يقوم بفحص البيانات و السجلات و القيود المثبتة بقصد ابداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل فعملية المراجعة لا بد ان تتقيد بمعايير ومستويات المراجعة المتعارف عليها وفي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم اصناف منها بات من الضروري تبني اسلوب العينة في اختيار المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع علي جميع المفردات لا علي العينة التي شملتها اختباره .

ثانيا : المراجعة الجزئية

تعتبر المراجعة الجزئية من بين الانواع الاكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية كأن يوكل الى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية او الديون او الحقوق او المخزون دون غيره. وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة او الشركاء في وجود اخطاء او غش او تلاعب يظهر في عدم دقة و صراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص.23.

الفرع الثالث : من زاوية توقيت المراجعة¹

وتنقسم الى نوعين :

اولا : المراجعة المستمرة

المراجعة في هذه الحالة لها صفة الاستمرار، بمعنى ان تتم المراجعة اولا بأول خلال الفترة المالية، اذ يقوم مراجع الحسابات بالتردد على المشروع من ان الى اخر او على فترات دورية او غير دورية للقيام بمراجعة الاعمال المحاسبية التي تمت. وهذا النوع من المراجعة انسب ما يكون لشركات الاموال و غيرها من المشروعات التي تقوم بعدد ضخم من العمليات يحتاج في مراجعته وقت طويل.

ثانيا : المراجعة النهائية

تعد المراجعة النهائية مناسبة للمنشأة الصغيرة و متوسطة الحجم و ذلك لان المراجع يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر و ترصيد الحسابات، و في هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد مراجعتها كما انه يؤدي الى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة و ذلك لعدم تردد المراجع و مساعدته على المنشأة، بالإضافة الى أنه يؤدي الى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة، ولكن يؤخذ بعين على المراجع النهائي الاحتمالات التالية :

- تأخر النتائج .
 - حدوث ارتباك في مكتب المراجع .
 - عدم اكتشاف الغش او الخطأ او التلاعب .
 - عدم قيام المراجع بالفحص على المستوى المرغوب .
- و ترجع هذه الاحتمالات الى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية مراجعة الحسابات، وذلك لان المراجع يلتزم بإنهاء عملية المراجعة و إبداء الرأي الفني المحايد في مواعيد محددة وفقا لقانون الشركات و نظام الشركة، و ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية لشركات واحدة او متقاربة، و كذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب المراجع.²

¹ ابراهيم علي العثماوي، اساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية، طوخي مصر للطباعة، ص.25

² احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الاردن، 2002، ص.14.

المبحث الثالث : معايير المراجعة

تمثل معايير المراجعة الاطار العام للمراجعة الذي من خلاله يقوم المراجع بتحديد و إتباع الطريق الانجح لممارسة إجراءات وظيفته، ابتداءً من الاعداد لعملية المراجعة و انتهاء بكتابة التقرير.

حيث اصدر مجمع المحاسبين و المراجعين الامريكيين قائمة بمعايير المراجعة ثم تبويبها لثلاثة مجموعات هي:¹

- المجموعة الاولى : المعايير العامة (الشخصية)
- المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني
- المجموعة الثالثة : معايير اعداد التقارير

المطلب الاول : المعايير العامة (الشخصية)

تتعلق هذه المعايير بشخص المراجع، تكوينه العلمي و العملي و تشتمل على ثلاثة معايير هي :

الفرع الأول : معيار التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية

ينص هذا المعيار ان المراجعة يجب ان تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية و الخبرة العملية و الكفاءة المهنية أي تؤهله للعمل كمراجع، أي يجب على القائم بهمة المراجعة ان يكون على درجة كافية من التأهيل العلمي و الكفاءة المهنية كي يستطيع ممارسة مهنته كمراجع.

ويشترط على الشخص الراغب في الحصول على اعتماد كمراجع للحسابات الاتي :

أولاً : من ناحية التأهيل العلمي :

أن يكون حاصلاً على شهادة الليسانس في المالية او في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة او مالية او في فروع اخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.²

¹ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الاسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للطبع و النشر، الإبراهيمية، 1997، ص.60

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص.40

ثانيا : من ناحية التأهيل العملي (الخبرة المهنية) :

مهنة المراجعة كأى مهنة اخرى تحتاج الى التدريب العملي و التمرن عن طريق الممارسة، بمعنى انه يجب على الشخص الذي يرغب في ان يكون مراجعا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي و معرفة أصول المهنة كغيرها من المهن مثل (المحاماة ، الهندسة ، الطب ...) تحت اشراف شخص مهني ذو خبرة.¹

الفرع الثاني : معيار استقلال المراجع

يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إذ ان تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على اساس مدى استقلالية المراجع، ويمكن تحديد المقصود باستقلال المراجع في نقطتين هما :

أولا : الاستقلال و عدم وجود مصالح مادية للمراجع :

ينبغي على المراجع الا يكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، و ألا يكون لاحد اقاربه مصالح في المؤسسة التي يعمل بها لان وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.²

ثانيا : الاستقلال الذاتي او المهني :

بمعنى استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط او تدخل من جانب العميل او سلطة عليا في الدور الذي يقوم به بشأن التحقق من سلامة الدفاتر و دقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الاعمال و المركز المالي .

ويمكن تحقيق ذلك من خلال عدد من مظاهر عدم الضغط، ومن بينها إجراءات عزل و تعيين المراجع الخارجي و كيفية تحديد اتعابه، ففي هذه الحالة لا تترك تلك الاجراءات في يد الهيئة التي تتم مراجعة اعمالها ألا و هي إدارة المشروع.³

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، ط 1، الاردن، 2006، ص.39

² محمد سمير صبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002-2003، ص.59

³ محمد سمير صبان، مرجع سبق ذكره، ص.60

الفرع الثالث : معيار العناية المهنية

هذا المعيار يتطلب من المراجع المستقل انجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات المراجعة و عند تحضير التقرير، العناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدين الذين قاموا بالعمل التدقيقي، و تعني العناية المهنية ان أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه ان يكون مؤهلا و يملك المتطلبات المهنية، أي ان لديه من المهارات مثلما ما هو مطلوب من المهن الاخرى كالطبيب الاستشاري، المهندس او ما شابه ذلك.

و يرى البعض انه يجب توفر عدد من الشروط العامة في المراجع الحكيم و منها :

- أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على انواع المعرفة المتاحة و التي ترتبط بالمراجعة و التنبؤ بالأخطار، مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة .
- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن ان تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة او اثناء قيامه بعملية المراجعة نفسها .
- ان يعطي أهمية اكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل .
- أن يقوم بإزالة أي شكوك او استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.
- أن يعمل دائما على تطوير خبرته المهنية .
- الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه على ان يكون مقتنعا بذلك.¹

¹ نور الدين بن خليفة و آخرون، مراجعة الحسابات و دورها في اثبات مصداقية القوائم المالية، مرجع سبق ذكره، ص.26

المطلب الثاني : معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، و تمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة و مدى ادلة الاثبات الواجب توفرها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف الواجب تحقيقها، و تتضمن ثلاث اساسيات و هي :

الفرع الأول : معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة و الإشراف الدقيق على المساعدين

يتعين على المراجع ان يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، و كذلك تخصيص العمالة المتوفرة بالمكتب على الاعمال المختلفة، مع ضرورة تحقيق الاشراف المناسب على هؤلاء المساعدين للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعية بطريقة كاملة ووفقا لمستوى الأداء المتفق عليه.¹

الفرع الثاني : معيار دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

تتمثل أهمية هذا المعيار كونه يساعد المراجع في تحديد طبيعة و توقيت و مجال اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، ذلك لان نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها .

إن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد من قبل المؤسسة يعتبر نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المراجع، و يعتمد عليه عند وضع برنامج المراجعة و في تحديد نسب الاختبارات و العينات.²

¹ الزهرة بسي، مراجعة الحسابات و دورها في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص.26

² الزهرة بسي، مرجع سابق، ص.26

الفرع الثالث : معيار كفاية و صلاحية أدلة الاثبات

لتحقيق هذا المعيار يجب النظر الى المراجعة بأنها وسيلة أو عملية منتظمة و متكاملة لتجميع الادلة، و الهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية و المعلومات المحاسبية، فهذا لا يمكن ان يقوم بدون وجود مادي لهذه القوائم و السجلات المحاسبية و التي هي أساس الرأي الذي يبديه المراجع، فكلما يصل المراجع الى جمع أكبر حجم من الادلة كلما كان رأيه ذو صحة و مصداقية، ففي بعض الأحيان يتطلب على المراجع ان يقدم هذه الادلة لمتخذي القرار.¹

المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائي المادي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية المراجعة الى مستخدمي القوائم المالية حيث ان تقرير مراجع الحسابات يلعب دورا اساسيا عند اتخاذ القرار لمستخدمي القوائم المالية، لذلك يتم تقسيم معايير اعداد تقرير مراجع الحسابات الى اربعة معايير من المفترض ان تحكم مراجع الحسابات عند اعداده لتقريره.

تعتمد هذه المعايير على فرض ان العرض الصادق و العادل للقوائم المالية إنما يعني ضمنيا استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كما يتجسد في مفهوم العرض الصادق و العادل مفاهيم اخرى كالإفصاح المناسب و التزامات المراجعة و يعني الإفصاح المناسب صدق و امانة القوائم المالية في تصوير حقيقة الموارد المالية للمنشأة فضلا عن التزاماتها في لحظة زمنية معينة، و التغيرات في هذه الموارد و تلك الالتزامات خلال فترة زمنية، اما التزامات المراجعة فتعني امانة و اخلاص او (العناية المهنية الواجبة) في تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح المناسب للبيانات.²

¹ الزهرة بسي، مرجع سابق، ص. 26.27

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص. 44

الفرع الأول : مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

ان مبادئ المحاسبة المتعارف عليها يمكن اعتبارها معيار يقاس من خلاله صدق و عرض القوائم المالية، هذه المبادئ تتضمن كل من الاعراف، القواعد و الاجراءات اللازمة لتعريف و تحديد الممارسة المحاسبية المقبولة في وقت معين .

ويشترط في هذه المبادئ ان تتصف بالقوة القانونية فلا تقبل البيانات المحاسبية التي تقدمها المؤسسة الا اذا كانت متطابقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ومن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها نذكر :¹

- مبدأ استمرارية النشاط.
- مبدأ استقلال الدورات المحاسبية .
- مبدأ ثبات او استمرار الطرق المحاسبية.
- مبدأ الحيطة و الحذر .
- مبدأ احسن البيانات او الموضوعية.

ويتعين على المراجع بعد قيامه بمراجعة القوائم المالية و تقييم النتائج التي توصل اليها ابداء رأيه في ما اذا كانت المعلومات المالية التي تم اعدادها متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

الفرع الثاني : مدى ثبات التطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها²

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.

ويمكن للمراجع في حالة وجود العكس من ذلك أي وجود تغيرات جوهرية يجب عليه ذكر ذلك في تقريره النهائي.

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص.34
² الزهرة بوسي، مراجعة الحسابات و دورها في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص.28

الفرع الثالث : قاعدة الإفصاح او احتواء القوائم المالية كل الايضاحات و البيانات

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية و ملاءمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أغفلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

ومن المفيد أن يأخذ المدقق الاعتبارات التالية للحكم على ملاءمة الإفصاح وكفايته :

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.
- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.
- القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.
- إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكلا في معناها.¹

¹ خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، 1998، ص.73

الفرع الرابع : إبداء الرأي الاجمالي في القوائم المالية¹

يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعليه يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ عدة مواقف طبقاً لقواعد التدقيق ومنها :

• إبداء رأي دون تحفظات.

• إبداء رأي ينطوي على تحفظات.

• إبداء رأي مخالف.

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاث اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه :

1. اعتقاد المدقق والذي يمكن أن يكون أقوى من مجرد الانطباع وأقل من المعرفة الإيجابية الكاملة بدقة وخبرة أو ضمان لتوفير الأسس المناسبة للتعبير عن رأيه ولذلك فعملية التدقيق ليست تأميناً أو تأكيداً أو ضمان لعدم وجود أي نوع من الغش أو الأخطاء لهذا فإن الاعتماد على تقرير المدقق ينطوي على درجة معينة من المخاطر، وتعتبر قواعد التدقيق محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وملحوظ.

2. المدقق مقتنع بمستوى الدقة في القائمة المالية، و لا يتحمل مسؤولية توافر الدقة الملائمة والكاملة ويضمن خلو القائمة من سوء العرض والتشويه الجوهرى لتلك القوائم المالية بغض النظر عن مصدره خطأ أم تلاعب.

3. إن إبداء رأيه لا يقتصر على النتيجة النهائية لقائمة الدخل بل مسؤولاً عن إبداء الرأي على مكونات القائمة التفصيلية وفقاً لما استقر عليه في الممارسة العملية وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي.

¹ خالد راغب الخطيب، الاصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص. 74.

المبحث الرابع : مراجعة الحسابات

مما سبق عرفت المراجعة بأنها عملية فحص مستندات و سجلات المشروع من طرف شخص فني محايد، للتحقق من صحة العمليات و الخروج برأي حول عدالة القوائم المالية، مما سبق تبين لنا ان احد الاركان الاساسية لعملية المراجعة هو الشخص الذي يقوم بإجراء عملية المراجعة .

المطلب الاول : تعريف مراجع الحسابات و التأهيل العلمي و العملي له

الفرع الاول : تعريف مراجع الحسابات

طبقا للقانون 10/01 المؤرخ في شوال 1431 هـ الموافق ل 29 يونيو 2010م و المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، و المحاسب المعتمد، الفصل الخامس، المادة 22 عرف محافظ الحسابات على انه " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤولية مهنة الشهادة و بصفه انتظامية حسابات الشركات و الهيئات المنصوص عليها في المادة الاولى بموجب احكام التشريع المعمول به.

ومن خلال النص القانوني يتضح تعريف المراجع ان مراجع الحسابات هو كل شخص يتمتع باستقلالية و الحياد التام عن سلطة الادارة في اداء مهنته المسندة اليه و المتمثلة في مراقبة صحة سير و انتظام حسابات المؤسسة و تحت مسؤوليه الشخصية¹.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، العدد 42 ، ص 07

الفرع الثاني : التأهيل العلمي العملي للمراجع

أولا : التأهيل العلمي للمراجع :

لما كان المراجع يتعرض لثناء قيامه بعمله الى الكثير من المسائل و المشاكل المحاسبية و القانونية و الاقتصادية مما يتعين معه اكمال تأهيله العلمي في هذه النواحي مع مراعاة ان تكون البداية الحصول على شهادة ليسانس في التجارة او العلوم المالية و الادارية فرع محاسبة، ولكي يكون مؤهلا عمليا فعليه كحد ادنى ان يلم بما يلي :

- نظريات و مبادئ تطبيقات علم المحاسبة و كذلك اصول و مبادئ المراجعة و تطبيقاتها و اساليبها المعاصرة كذلك مبادئ علم ادارة الاعمال و علم الاقتصاد و علم السياسة و العلوم السلوكية و علم النفس و علم القانون .
- محاسبة التكاليف و نظرياتها و تطبيقاتها و كذلك المحاسبة الادارية .
- الاساليب الاحصائية و الرياضية و بحوث العمليات و اساليب الحاسوب و تطبيقاتها في المحاسبة و المراجعة .
- تتبع التطورات و البحوث الحديثة في العلوم المختلفة السابقة و كذلك التعديلات في مختلف القوانين ذات الصلة بعمله (الشركات و التجارة و الضرائب)
- الادارة المالية اضافة الى اللغات (كالفرنسية و الانجليزية...) ¹

ثانيا : التأهيل العملي للمراجع :

لمواجهة متطلبات البيئة التي تتطور بسرعة و كنتيجة منطقية لاتساع نطاقها يجب ان يهتم المراجع بالتدريب العملي الايجابي لأنه يسهل عليه ممارسة المهنة عند مواجهة الحياة العملية و الحصول على التمرين العملي و اكتساب الخبرة العملية في ميدان الفحص المحاسبي و الضريبي .

و منه المقصود بالتأهيل العملي ان يتمتع المراجع بالصفات التالية :

- الواقعية عند طلب البيانات و المعلومات على النحو الذي يثبت تقديره للمقتضيات العملية و الظروف المحيطة بالمنشأة.

¹ احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص.55.56

- تجنب أي ملاحظات او تحفظات قد تكون صحيحة من الناحية النظرية إلا ان ابرازها في تقريره المعد للنشر يبدو غير لائق في الظروف الخاصة بالمنشأة.
- الالمام بماهية المعلومات الفنية الخاصة بالمنسأة التي يراجع حساباتها من خلال زيارة مواقع الانتاج و الخدمات الانتاجية و الاستفسار من المختصين عن كافة النواحي الفنية .
- استمرار الاطلاع على الحالات التطبيقية و ما تنشره الهيئات و الجمعيات العلمية الدولية من تقارير عن التطبيقات لممارسة فعالية¹.

المطلب الثاني : الصفات الشخصية و الاخلاقية لمراجع الحسابات

يجب ان تتوفر في المراجع بالإضافة الى المؤهلات السابقة صفات مكتسبة سواء في اثناء دراسته ام في اثناء ممارسته لواجبه المهني و من هذه الصفات التي يجب ان يتحلى بها مراجع الحسابات :

- ان يكون الى جانب ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة متتبعا لاتجاهاتها الحديثة .
- ان يكون متشعبا بالروح العملية ملما بالقوانين و التشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنضمة للمهنة و قانون الشركات و الضرائب ... الخ
- ان يكون كتوما و امين يحفظ اسرار المشروعات التي يقوم بمراجعة حساباتها و ان لا يستخدم ما يطلع عليه من اسرار لفائدة أي مؤسسة اخرى.
- ان يكون سيد نفسه لا سلطان عليه لير ضميره و ان يضع مصلحة عمله وفق مصلحته من حيث الاولوية .
- ان يكون صبوراً جداً لان اكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية كثيراً ما تدعو للملل و عليه ان يمنح عمله من روحه ووجدانه ما يكسب ذلك العمل الحيوية التي تقلل من الملل .
- ان لا يخرج عن دائرة اختصاصه و اذا ما طلب منه اسداء نصيحة فنية تتصل بعمله عليه اعطائها دون الالاحاح على تنفيذها الا اذا كانت تعد من نقص في النظام المحاسبي لا يمكن به استخراج نتائج الاعمال فعليه عندها ان يطالب جهاز المحاسبة بتنفيذها.
- ان لا يوافق على أي عملية الا اذا كان قد تفهم طبيعتها و اقتنع بصحتها و لا يضره في ذلك ان يستفسر على تلك العمليات من أي موظف مهما كان منصبه لان ذلك من شأنه ان يزيد من مصداقية الوثائق المقدمة و التدقيق فيها اكثر و محاولة التأكد و الوصول الى نتائج مرضية.

¹ محمد احمد خليل، المراجعة و الرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، 1968، ص.66

- ان يكون ذا ضمير حي ضالته الاخلاص في عمله مع التمسك بآداب سلوك المهنة.
- ان يكون متمكنا في لغته قادرا على التعبير بها تحدثا و كتابة بكل وضوح و اقتدار.¹

المطلب الثالث : حقوق وواجبات مراجع الحسابات

الفرع الأول : حقوق مراجع الحسابات

يتمتع المراجع بعدة حقوق و هي:²

- حق الاطلاع في أي وقت على دفاتر و سجلات و مستندات الشركة سواء منها الالزامية او الاختيارية التي تمسكها الشركة، و كذلك محاضر الجلسات لمجلس الادارة و الهيئة العامة للمساهمين لمراعاة التقيد بنظام الشركة الاساسي و ما يطلبه قانون الشركات و ليتمكن اخيرا من اعطاء رأيه الفني المحايد حول عدالة تصوير القوائم المالية لنتائج اعمال المشروع و مركزه المالي .
- حق طلب البيانات و الايضاحات التي يرى المراجع بضرورتها للمساعدة على القيام بعمله و على مجلس الادارة تزويده بذلك كله، و كذلك تحديد وقت الجرد لممتلكات الشركة و التزاماتها من اجل التأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقع الشركة .
- حق دعوة الهيئة العامة للمساهمين للانعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوة.
- حق الحصول على نسخة من الاستفسارات و البيانات التي يوجهها مجلس الادارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة بالإضافة الى القوائم المالية المرفقة.
- حق تحديد وقت الجرد حيث يحق لمراجع الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة و التزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المنشأة و ان يتم هذا الجرد تحت اشرافه او بحضور من ينوب عنه و الا من حقه ان لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون ان تكون تحت اشرافه.

¹ خالد امين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص.110

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص.91.92

الفرع الثاني : واجبات مراجع الحسابات

- يعتبر اعداد التقرير الواجب الاول من واجبات مراجع الحسابات و يجب ان يقدم هذا التقرير الى المساهمين و غيرهم من الاطراف ذوى العلاقة.
- حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين يعتبر ايضا من واجبه حتى يتمكن من مناقشة تقريره و التأكد من محتوياته و يقوم المراجع بعرض قائمة المركز المالي و الحسابات الختامية لمناقشتها و التصديق عليها و كذلك الموافقة على اقتراح توزيع الارباح الذي تم من قبل الادارة.
- المراجعة و التحقيق في اصول و خصوم الشركة حيث يعتبر هذا الواجب من اهم واجبات المراجع و ذلك كونه مطالب بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية و مدى تمثيلها لحقيقة وضع المنشأة و خصومها.
- مراقبة تسير اعمال الشركة و مراجعة حساباتها أي من واجبات مراجع الحسابات مراقبة اعمال الشركة و التحقق من مدى انتظام الدفاتر و السجلات و انه تم مراعاة الاصول المحاسبية عند اعدادها.
- فحص الانظمة المالية و الادارية للشركة أي من واجبات مراجع الحسابات ان يقوم بفحص الانظمة المالية للشركة محل المراجعة و النظام الاداري و كذلك نظام الرقابة الداخلية و مدى ملائمتها.
- الالتزام بأصول المهنة أي يجب على المراجع ان يلتزم بأصول مهنة المراجعة و ان يراعي مصالح العميل.¹

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص.93.94

جدول رقم (02) التفرقة بين المراجعة الداخلية و الخارجية

معايير التفريق	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من إن التزام المحاسبي كفاء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء و الانحرافات من السياسات الموضوعية .	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي .
نوع القائم	موظف من داخل الهيئة لتنظيمه للوحدة و يعين بواسطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك .
درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارة جميعا.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص و التقويم و إبداء الرأي .
المسؤولية	مسئول امام مجلس الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص و الإدارة العليا .	مسؤول امام الملاك ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص و رايه الفني في القوائم المالية اليهم .
نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للمراجعة الداخلية يكون نطاق عملها .	يحدد ذلك امر التعيين والاعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه المعايير و الأنظمة .
توقيت العمل	يتم الفحص بشكل مستمر على مقدار السنة المالية .	يتم الفحص غالبا مره واحده نهاية السنة المالية وقد يكون احيانا خلال فترات متقطعة من السنة.

المصدر : محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ص.34.35

ملخص الفصل الأول :

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل يتبين إن تطور المراجعة حتى وصلنا إلى ما هي عليه اليوم ، جاء تبعا و تلبية للتطور المستمر للحياة البشرية الاقتصادية والاجتماعية و السياسية وتوسع المؤسسات و تشعب وظائفها و زيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها و انفصال الملكية عن الإدارة .

فالمراجعة بشكل عام تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة القوائم المالية والإدارية والتشغيلية بالشركات و مدى التزام مراجعي و المحاسبين داخلها في تطبيق السياسات و القواعد والإجراءات الموضوعية لتسيير أنشطتها بغرض تفادي الأخطاء، وحماية ممتلكاتها من حالات الغش و التلاعب و الاختلاس المالي.

الفصل الثاني في
حماة الصلوة وسرا

الصلوة في السفر
والنظر في الصلاة
في السفر

السر في الصلاة
في السفر

تمهيد :

ساهمت الفضائح المالية التي حدثت للعديد من الشركات في العالم الى الدفع بمفهوم جديد الى الظهور و هو مفهوم حوكمة الشركات، التي جاءت لتؤكد على اهمية استخدام التطبيقات المثلى لممارسة الرقابة و الاشراف الفعال على الشركات، و تمثل بذلك الحل المناسب لمعالجة اسباب الانهيار و أزمة الثقة التي طال تأثيرها على اغلب المعاملات في الاسواق العالمية و التي كان من اهم مسبباتها الرئيسية التظليل المحاسبي و ضعف مستوى الرقابة الداخلية، مما ادى الى فقدان الثقة في ادارات و مجالس إدارات الشركات و الانظمة الرقابية و المحاسبية المتبعة في تلك الشركات، الامر الذي كان له تأثيره على مدى اقبال المستثمرين للاستثمار في تلك الشركات .

و بالنظر للأهمية التي حظيت بها حوكمة الشركات فقد ارتأينا تقسيم الفصل الثاني الى ثلاثة مباحث :

المبحث الاول : ماهية حوكمة الشركات

المبحث الثاني : انظمة ومعايير حوكمة الشركات ودور أليات الرقابة فيها

المبحث الثالث : تطور المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الدول النامية و المتقدمة، اثر الانهيارات الاقتصادية لكبرى الشركات العالمية و الازمات المالية التي شهدتها عدة دول، حيث ظهرت حتمية تبني مفهوم حوكمة الشركات لدورها المؤثر في الاداء و تقليل المخاطر و التكيف مع المتغيرات البيئية في ظل تطبيق قواعدها .

المطلب الأول: لمحة تاريخية لظهور حوكمة الشركات

لقد كانت البداية الفعلية للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات عندما اصدرت لجنة الابعاد المالية لحوكمة الشركات في ديسمبر 1992 م تقريرها بعنوان " الابعاد المالية لحوكمة الشركات " ، و قد أخذت حوكمة الشركات بعدا اخر بعد حدوث الازمات المالية و الفضائح المالية في كبريات الشركات المالية في نهاية عام 2001 م .

أما على المستوى الدولي فيعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي بعنوان " مبادئ حوكمة الشركات " اول اعتراف دولي رسمي بذلك المفهوم .

الفرع الاول : نظرية الوكالة

يعود ظهور نظرية الوكالة للأمريكيين بيرلز و ميتز سنة 1932 م الذين لاحظوا ان هناك فصل بين ملكية رأس مال الشركة وعملية الرقابة و الاشراف داخل الشركات المسيرة، هذا الفصل كانت له اثار على مستوى اداء الشركة.

و في سنة 1976 م قام الأمريكيين صاحباً جائزة نوبل للاقتصاد جونسون و ميكلينج بتقديم تعريف لهذه النظرية على انها علاقة بموجبها يلجأ شخص رئيسي صاحب رأس مال لخدمات شخص اخر (العامل) لكي يقوم بدله ببعض المهام هذه المهمة (العلاقة) تستوجب نيابته في السلطة.¹

كما وصفت نظرية الوكالة في الشركة على انها : " مجموعة من العلاقات التعاقدية، و ان وجود الشركة يتحقق من خلال واحد او اكثر من هذه العقود الاتفاقية، و ان عقود الاستخدام ما هي الا ادوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط الشركة و بالتالي يمكن دراسة سلوك الشركة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها "

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم و المبادئ و التجارب، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص.67

إن فصل الملكية عن الإدارة تسبب في وجود بعض الصراعات أدت بمختلف الأطراف إلى تحميل ما يعرف بـ " تكاليف الوكالة " بأنواعها الثلاثة الرئيسية :

أولاً : تكلفة الرقابة : يتحملها الموكل .

ثانياً : تكلفة الثقة : يتحملها الوكيل الذي يبذل جهد ليؤكد أنه شخص موثوق به قادر على الوفاء بوعده

ثالثاً : تكلفة فائض الخسارة : الفرق أو الهامش الموجود بين القرارات التي يتخذها الوكيل والقرارات التي كان يتعين عليه اتخاذها .

وتقوم هذه النظرية على الفرضيات التالية :¹

الفرضية الأولى : التباين في الأهداف وكذا الطبيعة التكوينية والسلوكية للمسيرين والمساهمين الملاك تؤدي إلى نشأة صراع منفعة بين الطرفين لكي يمتد بعد ذلك إلى الأطراف الأخرى ذات الصلة بالمؤسسة.

الفرضية الثانية : يقوم المسير باستغلال حقوقه من خلال استغلال نفوذه عن طريق شبكة العلاقات بالموردين و العملاء و كذلك حجز المعلومات التي يستقبلها قبل غيره و بذلك فهو يفضل تحقيق مصالحه و أهدافه الشخصية قبل مصالح المؤسسة خاصة الحفاظ على قيمتها في سوق العمل.

الفرضية الثالثة : لمواجهة هذا الانحراف الذي تعتبره نظرية الوكالة إخلالاً بشر العقد الذي يربط الشركة ، يلجأ المساهمون إلى اتخاذ تدابير تقويمية و رقابية لتعديل السلوك السلبي للمسير حفاظاً على مصالحهم عن طريق إنشاء نظام حوكمة الشركات.

و عليه فإن حوكمة الشركات جاءت كرد فعل و استجابة لنداء المساهمين من أجل الحد من التصرفات السلبية للمسيرين و لفرض رقابة تحمي المصالح المشتركة للجميع و تحافظ على استمرارية الشركة أيضاً.

¹ عبد الرزاق بن الزاوي، إيمان نعمون ، ارساء مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني، الملتقى الوطني حول : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، الجزائر، 07/06، ماي 2012، ص 6.7

الفرع الثاني : الفضاء المالي¹

أدت الانهيارات المالية و الفضاء الادارية المؤسسات العملاقة في العديد من دول العالم و التي كان لها و لا يزال الاثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك المؤسسات، الى دراسة و تحليل الاسباب التي تؤدي الى ظهور الفساد المالي و الاداري للمؤسسات و الذي يؤدي بطبيعة الحال الى حدوث تلك الانهيارات و الفضاء.

و أهم هذه الفضاء ما حدث لشركة الطاقة Enron و شركة الاتصالات Worldcom و الشركة الاوروبية للأغذية و التي تبين فيما بعد ان العيب ليس بمعايير المحاسبة و لكن في سلوكيات مطبقها، فما جاء في قضية Enron ان معايير المحاسبة كانت تنص على اليات معينة يجب اتباعها عند انشاء شركة ذات اهداف محددة الا ان ادارة Enron لم تتقيد بها، حيث غرض مراجعهم الخارجي الطرف عن عملية عدم التقيد و بالتالي و في الحالتين اتبعت الادارة و مراجعها الاسلوب اللاأخلاقي.²

وهو ما ادى بالحكومة الامريكية الى اصدار قانون (sarbans-oxley act of 2002) يلزم المؤسسات المدرجة بالأسواق المالية الامريكية بالتقيد به و تطبيق جميع بنوده كدعامة لحوكمة الشركات و الذي احدث تغيرات جوهرية على بيئة الاعمال بشكل عام و بيئة مهنة المحاسبة و المراجعة بشكل خاص .

المطلب الثاني : مفهوم حوكمة الشركات

من خلال هذا المطلب سنتطرق لأبرز المفاهيم المتعلقة بحوكمة الشركات وذلك كما يلي :

الفرع الاول : نشأة حوكمة الشركات

بعد ظهور نظرية الوكالة وما تتضمنه من تعارض في المصالح بين ادارة المؤسسة والمساهمين واصحاب المصالح بصفة عامة ، ادى الي زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقاعدة تنظم العلاقة بين الاطراف في الشركات ، ففي سنة 1976 م قام كل من Genson et Mechling بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وابرز اهميتها في الحد او التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والادارة.

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري، مصر، 2006، ص.31-32

² ظاهر شاهر القشي، انهيار بعض الشركات العالمية و اثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، العدد الثاني، المجلد 25 ، الاردن ، 2005، ص 13

اما في سنة 1987م قام المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الادارية المعروفة باسم لجنة تريدواي ،والتي اصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب .¹

الفرع الثاني : تعاريف مختلفة حول حوكمة الشركات

أولا : تعريف حوكمة الشركات من الناحية الاقتصادية والقانونية والاجتماعية²

بالرغم من الاستخدام الواسع لمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الدول المتقدمة والدول السائرة في النمو ، الا ان وجهات النظر اختلفت حول تعريفه من النواحي التالية:

1. من الناحية الاقتصادية :

حوكمة الشركات هي مجموعة من الاليات التي تساعد الشركة في الحصول علي التمويل، و تضمن تعظيم قيمة اسهم الشركة و استمرارها في الاجل الطويل .

2. من الناحية القانونية :

يشير مفهوم حوكمة الشركات الى طبيعة العلاقة التعاقدية من حيث كونها كاملة او غير كاملة و التي تحدد حقوق وواجبات حاملة الاسهم و اصحاب المصالح من ناحية و مسيري الشركة من ناحية اخرى.

3. من الناحية الاجتماعية و الاخلاقية :

يشير مفهوم حوكمة الشركات الى ضرورة التركيز على المسؤولية الاجتماعية للشركة في حماية حقوق الاقلية او صغار المستثمرين، و تحقيق التنمية الاقتصادية العادلة و حماية البيئة .

" حوكمة الشركات هي مجموعة القواعد الموجهة لمساعدة المسيرين للالتزام بالتسيير بطريقة شفافة، و في اطار هدف المساءلة على قاعدة واضحة، على ان تساهم في ذلك كل الاطراف الفاعلة عبر نشاطات هؤلاء في مجال التسيير و التي لا تستبعد أي عنصر من النشاط الانساني"

¹ محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره، ص14

² أوصيف لخضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة مقدمة استكمالاً لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، موسم 2010/2009، ص 13

ثانيا : تعاريف بعض المنظمات الدولية¹

1. شركة التمويل الدولية : (IFC)

حوكمة الشركات "هي النظام الذي يتم من خلاله ادارة الشركات والتحكم في اعمالها "

2. البنك الدولي : (IB)

حوكمة الشركات " هي العمليات التي من خلالها تمارس السلطة في ادارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للبلد والرقابة عليها "

3. برنامج الامم المتحدة للتنمية : (UNDP)

حوكمة الشركات " تعني ممارسة السياسة الاقتصادية والسلطة الادارية ، لإدارة شركات الاعمال "

4. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية : (OECD)

حوكمة الشركات " هي ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وادارة شركات الاعمال ، ويحدد هيكل الحوكمة الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الاطراف ذات الصلة بنشاط الشركة مثل : مجلس الادارة ، المساهمين واصحاب المصالح ، كما يحدد قواعد واجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة "

¹ أوصيف لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 14

ثالثاً : تعاريف بعض اللجان و المعاهد الدولية :¹

1. لجنة كادبوري (Cadbury) :

عرفت لجنة Cadbury سنة 1992 حوكمة الشركات "بأنها النظام الذي بمقتضاه يتم توجيه الشركات والرقابة عليها "

2. معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين : (IIA)

حوكمة الشركات "هي تلك العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي اصحاب المصالح من اجل توفير اشراف على ادارته مخاطر الشركة التأكيد على كفاية ضوابط الرقابة الداخلية لإنجاز الاهداف و المحافظة على قيم الشركة "

من خلال التعاريف السابقة لحوكمة الشركات يمكن صياغة التعاريف التالية :

- حوكمة الشركات هي مجموعه من الأنظمة التي تستخدم في الرقابة على الشركة و توجيه مجلس ادارتها .
- حوكمة الشركات هي تلك القواعد التي تؤدي تطبيقها الى التقليل من حالات الغش و تجنب الصراع و التصرف الغير مقبول في الشركات .
- حوكمة الشركات هي مجموعه من القواعد و الأنظمة التي تهدف الى احكام السيطرة او التخفيف من تعارض المصالح القائمة بين المساهمين و المسيرين و اصحاب المصالح الذين تربطهم علاقه بالشركة .
- حوكمة الشركات هي مجموعه من القوانين و القواعد و المعايير التي تحدد العلاقة بين الإدارة الشركة من جهة و المساهمين و اصحاب المصالح من جهة اخرى.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2006، ص 42

الفرع الثالث : الاطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات

هناك اربع اطراف رئيسية تتأثر و تأثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات و تحدد الى درجة كبيرة مدى النجاح او الفشل في تطبيق هذه القواعد و هم :¹

اولا : المساهمين

وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم و ذلك مقابل الحصول على الارباح المناسبة لاستثماراتهم و تغطية قيمة الشركة على المدى الطويل و هم من لهم الحق في اختيار اعضاء مجلس الاعضاء المناسبين لحماية حقوقهم.

ثانيا : مجلس الادارة

وهم من يمثلون المساهمين وايضا الاطراف الاخرى مثل اصحاب المصالح، و مجلس الادارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين و الذين يوكل اليهم سلطة الادارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة الى الرقابة على ادائهم، كما يقوم مجلس الادارة برسم السياسات العامة للشركة و كيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

ثالثا : الإدارة

و هي المسؤولة عن الادارة الفعلية للشركة و تقديم التقارير الخاصة بالأداء الى مجلس الادارة، و تعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة و زيادة قيمتها بالإضافة الى مسؤوليتها تجاه الافصاح و الشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

رابعا : أصحاب المصالح

و هم مجموعة من الاطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين و الموردين و العمال و الموظفين و يجب ملاحظة ان هؤلاء الاطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة و مختلفة في بعض الاحيان فالدائنون مثلا يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال و الموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار .²

¹ محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره، ص 17

² محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره، ص 18

المطلب الثالث: أسباب و أهمية حوكمة الشركات

يعتبر موضوع فصل الملكية عن الادارة من الاسباب التي عجلت الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات، و ما زاد من اهميتها هو حدوث الازمات المالية و حالات الافلاس، فقد سارعت العديد من الدول المتقدمة الى انشاء هيئات رقابية لمنع التلاعب في ميزانيات الشركة، و تعيين اعضاء تنفيذيين في مجالس ادارات الشركات من غير حاملي الاسهم لمراقبة هذه الاخيرة، عن طريق تطبيق قواعد حوكمة الشركات .

الفرع الاول : اسباب الاهتمام بحوكمة الشركات

يرجع الاهتمام بحوكمة الشركات الى الاسباب التالية :¹

- انفصال الملكية عن الادارة .
- ايجاد الهيكل الذي تحدد من خلاله وسائل تحقيق اهداف الشركة و متابعة ادائها.
- مراجعة و تعديل القوانين التي تتحكم في اداء الشركات، بحيث تتحول مسؤولية الرقابة الى كلا الطرفين وهما مجلس ادارة الشركة و المساهمين.
- الخلط بين المهام و المسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين و مهام مجلس الادارة و مسؤوليات اعضائه.
- ضرورة تقييم أداء الإدارة العليا و تعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة .
- حاجة الشركات الى ضرورة الحصول على التمويل من جانب عدد اكبر من المستثمرين المحليين والاجانب .
- حاجة المساهمين و الموظفين و المقرضين للاطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركة.

¹ عوض بن سلامة، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الادارة، جدة العدد الاول، 2008، ص 184.185

بالإضافة الى الاسباب التي تم ذكرها هناك من يرى الى ان الحاجة الى حوكمة الشركات ترجع الى العوامل التالية :¹

أولا : حالات الغش و الافلاس و سوء الادارة:

تتمثل في حالات الافلاس الغير المتوقعة في العديد من الشركات الكبرى في العالم مثل : شركة Barings و Daiwa و شركة Polly Parck و شركة ENRON... الخ نتيجة الغش و التلاعب في الميزانيات المحاسبية و انعدام الشفافية في القوائم المالية.

ثانيا : تأثير حاملي الأسهم و الجمهور :

ويتمثل في مدى انسجام المصلحة طويلة الأجل بين المساهمين و العاملين و العملاء الذين يمثلون اصحاب المصالح الرئيسية للشركة مثلما حدث منذ عدة سنوات، حيث قرر مجلس ادارة شركة "رونو" في باريس غلق مصنعه الموجود في بلجيكا لوجود مجموعة من الحسابات و الاعتبارات المالية التي تضمنت اعباء مالية بسبب الاضرابات، حيث لم يتوقع مجلس الادارة ان العملاء في بلجيكا قرروا الا يشتروا أي شيء من المصنع .

ثالثا : عولمة اسواق رأس المال :

ادت سهولة انتقال رؤوس الاموال الى زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات من طرف المستثمرين، حيث اوضحت الدراسات التجريبية التي قامت بها مجموعة " مايكنزي " الاستشارية ان نسبة 80 % من المستثمرين في الولايات المتحدة الامريكية و اوربا الغربية قاموا باتخاذ قرارات استثمارية بشكل متزايد على اساس ما اذا كانت الشركات التي يريدون الاستثمار فيها تحتوي على متطلبات حوكمة الشركات ام لا، اما في اسيا و امريكا اللاتينية فقد بلغت النسبة 50% .

¹ امين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2007، ص 148-151

رابعا : تكنولوجيا المعلومات

تعتبر تكنولوجيا المعلومات المحرك الرئيسي للاقتصاد الجديد، و عامل اساسي ادى الى الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات خاصة فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات الخاصة لاتخاذ القرارات، حيث تساهم تكنولوجيا المعلومات في وضع اهداف الشركة التي توفر التوجيه المبدئي، و من ثم يتم انشاء حلقات متواصلة لقياس الاداء و مقارنة الاهداف، و التي تؤدي الى اعادة توجيه الانشطة عند الضرورة و تغيير الاهداف بطريقة ملائمة، حيث تمثل الاهداف المسؤولية الاساسية لمجلس الادارة، بينما قياس الاداء يكون من اختصاص الادارة.¹

الفرع الثاني : أهمية حوكمة الشركات

ان للحوكمة اهمية كبيرة بالنسبة للأفراد والشركات ، كما ان لها اهداف تسعى الي تحقيقها، اذ لا يمكن تجاهل اهمية حوكمة الشركات وما تمثله من دفع لعجلة التنمية ورفع مستوي الاداء وتخفيض درجة المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والاداري علي مستوي الشركات والدول على حد سواء فتتجلى اهميتها من خلال ما يلي 2:

أولا : اهمية الحوكمة بالنسبة للشركة

وضع اسس العلاقة بين مديري الشركة و مجلس الإدارة و المساهمين مما يؤدي الى وضوح حقوق و واجبات كل طرف يسمح باستغلال الامكانيات المتاحة احسن استغلال مما يرفع الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة .

- العمل على وضع انطار تنظيمي يمكن من خلاله تحديد اهداف المؤسسة و سبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق تلك الاهداف التي تراعي مصلحة المساهمين .

- تؤدي الى انفتاح على اسواق المال العالمية و جذب قاعده عريضة من المستثمرين لتمويل المشاريع التوسيعية .

- تطبيق قواعد الحوكمة يزيد من ثقة المستثمرين لان تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم.

¹ أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 151

² مؤيد على الفضل، العلاقة بين الحاكمية المؤسسية و قيمة الشركة، مجلة أفاق، العدد 112، المجلد 28، اتحاد غرف التجارة و الصناعة، الامارات العربية المتحدة، 2007، ص 25

ثانيا : اهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين :

1. تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت ، حق المشاركة في القرارات الخاصة لأي تغييرات جوهريه قد تؤثر على اداء المؤسسة في المستقبل .
2. الإفصاح الكامل عن اداء الشركة و الوضع المالي و القرارات الجوهريه المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمارات في هذه الشركات.¹

ثالثا : اهمية الحوكمة في خلق القيمة:

تهدف الحوكمة الى خلق ثروه محدد من طرف المساهمين ، كما ان المديرين يتلقون اجورا بقدر ما يقدمونه ، بمعنى القيمة الفعلية للخدمات المقدمة ، و تهتم الحوكمة بدرجة كبيره بعلاقة المديرين و المساهمين لان هؤلاء فقط الذين لا تتوفر لديهم عقود تسمح لهم بضمان مصالحهم و تعارض المصالح بين الطرفين يمكن ان يتقلص في ربط اجور المديرين بأدائهم لتصبح بعد ذلك مشكله تتعارض في المصالح بين المساهمين و المديرين محلوله جزئيا ، و بالنسبة لبعض الكتاب فان امتلاك جزء من راس مال الشركة يعتبر مؤشر ثقه و اشاره جيده على الاداء المستقبلي لباقي الاطراف الاخرى .²

المطلب الرابع : مبادئ حوكمة الشركات

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

أولا : حقوق المساهمين

يتضمن هذا المبدأ مجموعة من الحقوق التي تضمن الملكية الآمنة للأسهم، والإفصاح التام عن المعلومات، وحقوق التصويت، والمشاركة في قرارات بيع أو تعديل أصول المؤسسة بما في ذلك عمليات الاندماج وإصدار أسهم جديدة. وتسمح هذه الإجراءات علي تحديد مجموعة من الموضوعات الأخرى المرتبطة بالاهتمام الأساسي لحماية قيمة المؤسسة .³

¹ مؤيد على الفضل، مرجع سبق ذكره، ص 15

² مؤيد على الفضل، نفس المرجع السابق، ص 16

³ كاترين كوتشا هلبينغ و آخرون، ترجمة سمير كريم، حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرون، الطبعة 03، واشنطن، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003، ص 12.

ثانيا : المعاملة المتكافئة للمساهمين

يجب أن يكفل إطار حوكمة المؤسسات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب منهم، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.¹

ثالثا : دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يوضحها القانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع الاتصال بين المؤسسات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.²

رابعا : الإفصاح والشفافية³

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

خامسا : مسؤوليات مجلس الإدارة⁴

يجب أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه المؤسسات كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تتم مساعدة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين، هذا بالإضافة للمسؤوليات التالية :

1. يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل المعلومات، وكذا على أساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يسعى لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين.

2. ينبغي أن يعمل مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.

3. يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، القاهرة، 2004، ص 08

² كاترين كوتشا هلبينغ وآخرون، مرجع سابق، ص 15

³ مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 10

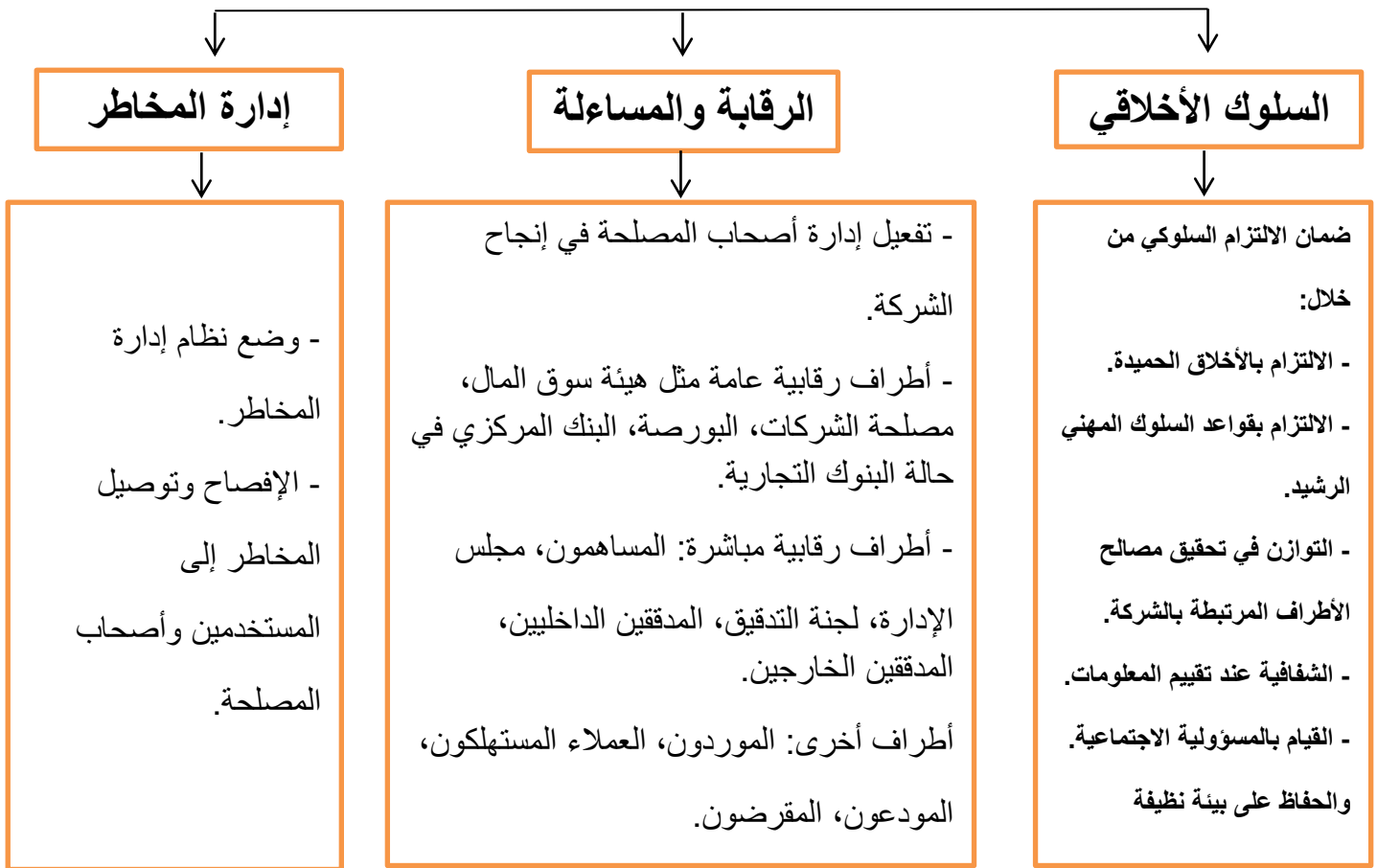
⁴ مركز المشروعات الدولية الخاصة، نفس المرجع السابق، ص 11

سادسا : ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة المؤسسات

حيث ينص هذا المبدأ على ضرورة توفير الأسس اللازمة لتفعيل إطار حوكمة المؤسسات من أجل رفع مستوى الشفافية وأن يتوافق هيكل الحوكمة مع الإطار القانوني ويحدد بدقة مسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة.¹

ويتضح من العرض السابق لمبادئ حوكمة المؤسسات أن هذه الأخيرة تركز على ثلاثة ركائز أساسية، كما يوضحها الشكل التالي :

شكل رقم (01): ركائز حوكمة المؤسسات



المصدر: طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 47

¹ علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدبير، تخصص مالية، جامعة المدية، 2009/2008، ص 14

المبحث الثاني : أنظمة و معايير حوكمة الشركات و دور أليات الرقابة فيها

تعتبر الحوكمة كمجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعني النظام أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، و تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية.

المطلب الأول: أنظمة حوكمة الشركات

قام كل من الباحثين J.Frank et C.Mayer بتقسيم أنظمة حوكمة الشركات الى قسمين هما : أنظمة حوكمة الشركات المفتوحة و أنظمة حوكمة الشركات المغلقة.¹

الفرع الأول : الانظمة المفتوحة لحوكمة الشركات

في نظام الحوكمة المفتوحة يركز المستثمرون اكثر على الاستثمار في المدى القصير مثل: مشاريع البحث والتطوير، التي تحقق مردودية عالية و في وقت وجيز، مما قد يلحق الضرر بالمشاريع الاستثمارية الطويلة الأجل، بالإضافة الى ان الرقابة في هذا النوع من النظام تكون مسيطرة على المسيرين من قبل المساهمين كما يتميز بإهمال مصالح الأطراف الاخرى، لان الهدف الاساسي هو حماية مصالح المساهمين، و بالتالي فان أنظمة الحوكمة المفتوحة تتميز بـ :

1. وجود عدد كبير من الشركات المدرجة في البورصة .
2. الاهتمام الاكثر بمصالح المساهمين وإهمال مصالح الاطراف الاخرى ذات المصلحة بالشركة.
3. تشتت كبير للملكية بين المساهمين .

¹ أوصيف لخضر، مرجع سبق ذكره ، ص 28 – 29

الفرع الثاني :الانظمة المغلقة لحوكمة الشركات

في نظام الحوكمة المغلقة يركز المستثمرين اكثر علي الاستثمار في المدي الطويل ،مما يجعل العلاقات الداخلية للشركة تتميز بالاستقرار ،كما ان الرقابة الممارسة في الشركة تكون داخلية مما يساهم في تخفيض تكاليف الرقابة ، وبالتالي فان انظمة الحوكمة المغلقة تتميز بـ :

1. عدد قليل مكن الشركات المدرجة في البورصة .
2. تشتت ضعيف للملكية بين المساهمين .
3. حضور قوي لجميع اطراف ذات المصلحة بالشركة .

المطلب الثاني : محددات و معايير الحوكمة

للكوكمة محددات ومعايير تعتمد عليها و تتمثل في ما يلي :

الفرع الاول : محددات حوكمة الشركات

تعمل محددات حوكمة الشركات على زيادة الثقة في الاقتصاديات الوطنية ،و تفعيل و تعميق دور اسواق المال في تعبئة المدخرات من جهة ، ورفع معدلات عوائد الاستثمار من جهة اخرى اضافة الى حماية حقوق صغار المستثمرين و تشجيع القطاع الخاص و مؤسساته على النمو و رفع قدرته التنافسية، وتصنف محددات حوكمة الشركات الى :

أولا : المحددات الخارجية : ¹

تتمثل هذه المحددات في البيئة المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات و التي قد تختلف من دولة الى اخرى ، و هي عبارة عن :

1. القوانين و اللوائح التي تنضم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات و قوانين سوق المال و القوانين المتعلقة بالإفلاس ، بالإضافة الى قوانين التي تنضم المنافسة و التي تعمل على منع الاحتكار ،

2. وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير تمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع و المنافسة الدولية .

3. كفاءة الهيئات و الأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال و البورصات و ذلك عن طريق احكام الرقابة على الشركات و التحقق من دقة و سلامة البيانات و المعلومات التي

¹ الزهرة بسي، مراجعة الحسابات و دورها في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، موسم 2011/2012، ص 64

تنشرها و ايضا وضع العقوبات المناسبة و التطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات.

4. دور المؤسسات الغير حكومية في ضمان التزام اعضائها بالنواحي السلوكية و المهنية و الاخلاقية و التي تضمن عمل الاسواق بكفاءة ، و تتمثل هذه المؤسسات الغير الحكومية في جمعيات المحاسبين و المراجعين و نقابات المحامين على سبيل المثال .

ثانيا : المحددات الداخلية : ¹

تتمثل في القواعد و الاسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة و مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين ، و التي يؤدي توفرها من ناحيه و تطبيقها من ناحيه اخرى الى تقليلي التعارض بين مصالح هذه الاطراف الثلاثة ، و تتكون داخل الشركة نفسها و تشمل :

1. آلية توزيع السلطات داخل الشركة .

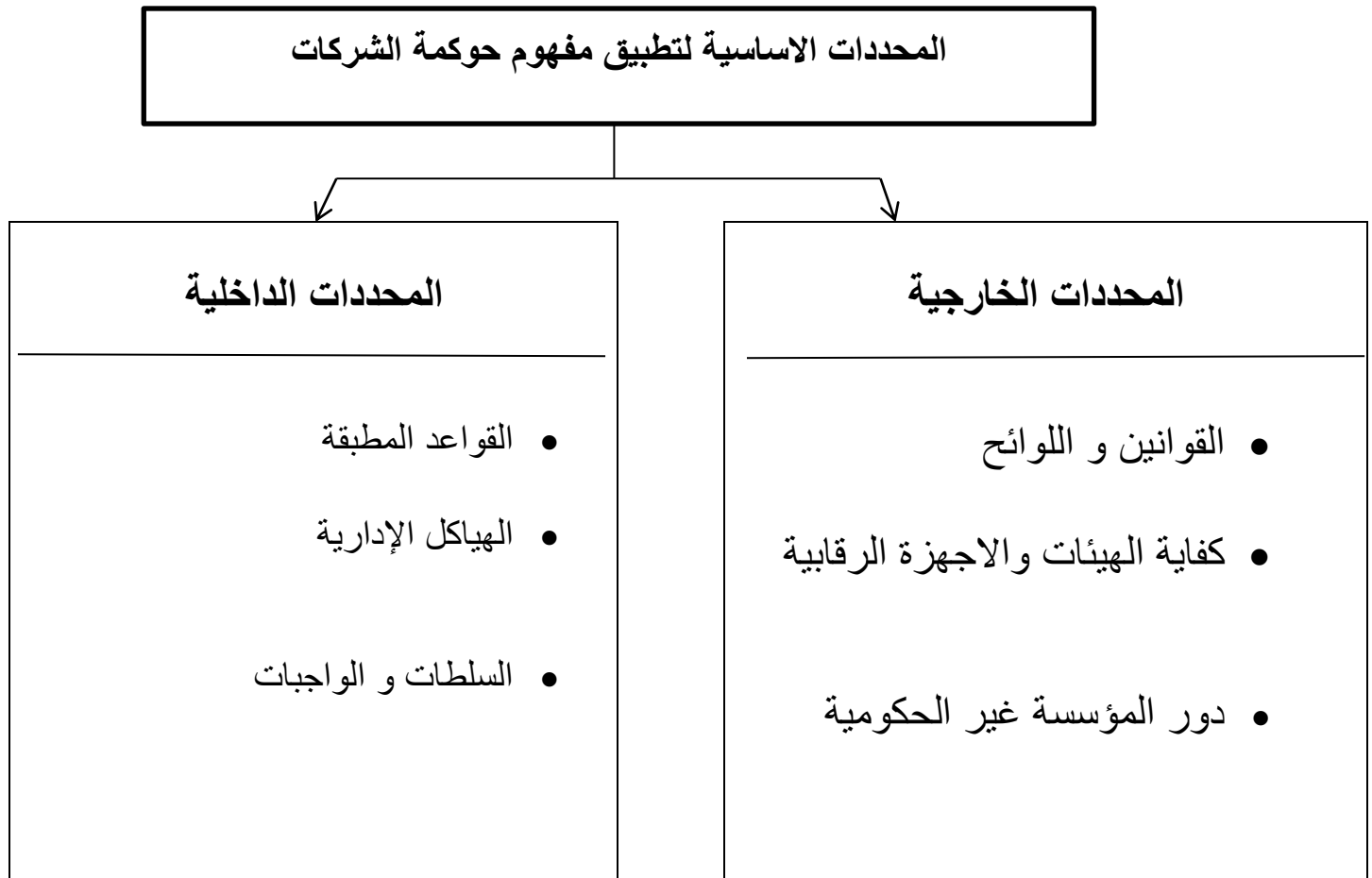
2. الاليات و القواعد و الاسس الناظمة لكيفية اتخاذ القرارات الأساسية في الشركة

3. العلاقة الهيكلية بين الجمعية العمومية للشركة و مجلس ادارتها و المديرين التنفيذيين ووضع الاليه المناسبة لهذه العلاقة مما يخفض من التعارض بين مصالح هذه الاطراف الثلاثة وصولا لتكامل هذه المصالح .

و ما تجدر الإشارة اليه الى ان هذه المحددات سواءا كانت داخلية او خارجية فهي تتأثر بمجموعه من العوامل المرتبطة بثقافة الدولة و النظام السياسي و الاقتصادي بها و مستوى التعليم والوعي لدى الافراد ، فحوكمة الشركات ليست سوى جزء من محيط اقتصادي اكثر ضخامة تعمل في نطاقه الشركات، بالإضافة الى ان إطار حوكمة الشركات يعتمد على البيئة القانونية و التنظيمية و المؤسسية اضافة الى عوامل اخرى مثل اخلاقيات الاعمال .

¹ الزهرة بسي، مرجع ذكره، ص 65

شكل رقم (02) : المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات



المصدر : مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره، ص 19

الفرع الثاني : معايير حوكمة الشركات

لقد حرصت العديد من المؤسسات على وضع معايير محددة لتطبيق الحوكمة، وفي هذا الجزء سيتم استعراض بعض معايير الحوكمة وذلك من خلال منظور وجهة النظر لهذه المؤسسات على النحو التالي :

أولاً : معايير منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية¹:

حددت منظمة التعاون الاقتصادية خمسة معايير في عام 1999 ثم أصدرت تعديلاً لها عام 2004 وهذه المعايير هي :

1. وجود أطر فعالة لحوكمة الشركات تضمن كفاءات وشفافية وفعالية الأسواق، وان يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف السلطات التنظيمية والتنفيذية .

2. حفظ حقوق جميع المساهمين مثل :

أ- نقل ملكية الأسهم .

ب- الحق في اختيار مجلس الإدارة .

ت- الحصول على عوائد الأرباح ومراجعة القوائم المالية .

ث- حق المشاركة في اجتماعات الجمعية العامة للشركة .

ج- حق التصويت .

3. المساواة بين جميع المساهمين، أي المساواة بين حملة الأسهم سواء كانوا وطنيين أو أجانب من حيث التصويت في الجمعية العامة بالإضافة إلى حقهم في الاطلاع ومعرفة كل ما يتعلق بالمعاملات .

4. إيجاد آلية قانونية تسمح للمساهمين مشاركتهم في الرقابة الفعالة على الشركة وحصولهم على المعلومات المطلوبة ويقصد بذلك أصحاب البنوك والعاملين وحملة السندات والعملاء .

5. تطبيق الإفصاح والشفافية في الوقت المناسب عن كافة أعمال الشركة بما في ذلك الوضع المادي والأداء والملكية، حيث يتم الإفصاح بطريقة عادلة بين جميع المساهمين .

6. تحديد مهام وواجبات مجلس الإدارة وأسلوب اختيارهم ومهامهم ودورهم في الإشراف على إدارة الشركة .

¹ محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها (مع إشارة الخاصة لنمط تطبيقها في مصر)، 2007، ص 8

ثانيا : معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية :¹

وضعت لجنة بازل في عام 1999 تعليمات وإرشادات تتعلق بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية واهم هذه التعليمات هي :

1. وضع موثيق شرف بين المؤسسات لتحقيق وتطبيق التصرفات الجيدة بين هذه المؤسسات .
2. وضع استراتيجية للشركة بمشاركة ومساهمة الأفراد فيها .
3. تحديد وتوزيع المسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار بين أفراد المجلس .
4. إيجاد نظام يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة .
5. إيجاد صيغ واليات تبين نوع وشكل التعاون بين مجلس الإدارة ومدقي الحسابات.
6. إيجاد نوع من المراقبة لمراكز المخاطر مثل (كبار المساهمين والإدارة العليا).
7. تطبيق العدالة والمساواة عند توزيع الحوافز المادية والإدارية سواء بين المديرين او الموظفين سواء كانت الحوافز مادية أو ترقيات أو إدارية .
8. ضمان توفير وتدفق المعلومات المناسبة .

ثالثا : معايير مؤسسة التمويل الدولية :²

في عام 2003 وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي قواعد وأسس ومعايير مالية وإدارية هدفها دعم الحوكمة داخل المؤسسات واهم هذه الأسس هي :

1. يجب أن تكون الممارسات جيدة ومقبولة .
2. إيجاد خطوات جديدة تضمن الحكم الجيد الجديد .
3. اسهامات أساسية لتطوير وتحسين الحكم الجيد محلياً .
4. القيادة الجيدة .

¹ محمد حسن يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 9

² محمد حسن يوسف، مرجع سابق، ص 10

المطلب الثالث: آليات الرقابة ودورها في حوكمة الشركات

لقد حظيت آليات الرقابة في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل العديد من الهيئات و المنظمات الدولية و المحلية ، وكذا المختصين و الباحثين في مجال حوكمة الشركات، خاصة بعد حالات الفشل و الافلاس التي شهدتها العديد من الشركات العالمية الكبرى .

و يرجع هذا الاهتمام الى الدور الذي يمكن ان تؤديه آليات الرقابة لضمان التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات و حماية حقوق كل من المساهمين و اصحاب المصالح، و زيادة الثقة و الشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات.

الفرع الاول : آليات الرقابة الداخلية لحوكمة الشركات :

تتركز آليات الرقابة الداخلية لحوكمة الشركات الداخلية على أنشطة و عمليات الشركة ، وتتمثل هذه الآليات في ما يأتي:

اولا : مجلس الإدارة :¹

يذكر كل من SINGH و HARIANTO ان الناشطين في مجال حوكمة الشركات و الباحثين و الممارسين يعدون مجلس الادارة احسن اداة لمراقبة سلوك الإدارة، اذ انه يحمي رأسمال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال منت قبل الإدارة ، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين و اعفاء و مكافئات الإدارة العليا، كما ان مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع استراتيجية الشركة ، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة و يراقب سلوكها و يقوم ادائها . ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي ان تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة و في ذات الوقت تأخذ الاهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار ، كما يجب ان تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية و البيروقراطية في شؤونها ، وتقوم لاختيار الإدارة العليا، فضلا عن الاشراف المستمر على اداء الشركة للإفصاح عن ذلك .

¹ أو صيف لخضر، مرجع سبق ذكره ، ص 41

ولكى يتمكن مجلس إدارة الشركة من القيام بواجباتها بالتوجيه و الرقابة ، تلجا في تأليف مجموعه من اللجان من بين اعضاءه من غير التنفيذيين ، ابرزها ما يلي :

أ. لجنة المراجعة¹:

يرجع الاهتمام بلجنة المراجعة الى الدور الذي يمكن ان تؤديه كألية من أليات حوكمة الشركات في زيادة الثقة و الشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات ، و ذلك من خلال دورها في الإشراف على اعداد التقارير المالية و إشرافها على وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات ، وكذلك دورها في دعم هيئات المراجعة الخارجية وزيادة استقلاليتها ، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات .

ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم اصدار قانون Sarbanes Oxley في عام 2002، الذي الزم جميع الشركات بتشكيل لجنة مراجعة بما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل ، وذلك من خلال دورها في عملية اعداد القوائم المالية و زيادة استقلالية كل من مراجع الداخلي و الخارجي .

اما في المملكة المتحدة فقد تم اصدار عدد من التوصيات تشكيل هذه اللجنة من ابرزها تقرير Smith Report سنة 2003 ، الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور و مسؤوليات لجنة المراجعة و كيفية الافصاح عن هذه المسؤوليات التقارير السنوية للشركات .

وتجدر الإشارة الى انه هناك العديد من الدول اخرى مثل كندا ، فرنسا ، المانيا ، ماليزيا ، سنغافورة. قد ظهر فيها مفهوم هذه اللجنة في سنوات عديدة، و تطور هذا المفهوم بعد صدور العديد من التوصيات و المقترحات لحل المشكلات التي تواجهها هذه اللجنة للواقع العملي . و بالشكل الذي اصبحت هذه اللجنة في الوقت الحاضر أليه هامة من أليات حوكمة الشركات، و عن تشكيل لجنة المراجعة في شركات المساهمة، وقد ظهرت الدعوة اليها لأول مرة في توصيات التقرير King Report. في جنوب افريقيا في سنة 1994 و تلا ذلك صدور العديد من التوصيات لتأليف مثل هذه اللجنة في العديد من الدول. و سنقوم بإبراز تعريفها :

¹ أو صيف لخضر، مرجع سبق ذكره ، ص42

- عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA) لجنة المراجعة بأنها " لجنة مكونة من اعضاء مجلس ادارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها الى مجلس الادارة ،وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المراجع الخارجي و مناقشة نطاق ونتائج المراجعة معه ، و كذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة و التأكد من فاعليته ، وكذلك التأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الشركة "
- ب. لجنة المكافآت ¹:

توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهمة بأنه يجب تشكيل لجان المكافآت من اعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين في الشركات، فقد تضمنت ارشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD تأكيداً على ضرورة ان تكون مكافآت اعضاء مجلس الادارة و الادارة العليا معقولة، و ذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في المدى الطويل من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية. وتتركز وظائف لجنة الكافات و واجباتها في تحديد الرواتب و المكافآت و المزايا الخاصة في الادارة العليا لذا فان MINTZ حدد تلك الواجبات بما يأتي :

- تحديد المكافآت و المزايا الاخرى للإدارة العليا، و مراجعتها و التوصية لمجلس الادارة بالمصادقية عليها.
- وضع سياسات لإدارة برامج مكافأة الادارة العليا و مراجعة هذه السياسات بشكل دوري.
- اتخاذ خطوات لتعديل برامج مكافأة الادارة العليا التي ينتج عنها دفعات لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة العليا.

ج. لجنة التعيينات ²:

يجب ان يتم تعيين اعضاء مجلس الادارة و الموظفين من بين افضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم و خبراتهم مع المهارات و الخبرات المحددة من الشركة. ولضمان الشفافية في تعيين اعضاء مجلس الادارة و بقية الموظفين فقد وضعت PSCGT لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات و هي :

¹ أوصيف لخضر، مرجع سبق ذكره ، ص44

² مرجع سابق، ص 44

- ان تقوم لجنة التعيينات في الشركة مع مجلس الادارة و بمصادقية المسؤول المختص بوضع المهارات و الخبرات المطلوب توفرها لدى عضو مجلس الادارة و الموظفين المطلوبين.
- يجب على لجنة التعيينات ان تضع اليات شفافة للتعيين، بما يضمن الحصول على افضل المرشحين المؤهلين.
- ان تقوم اللجنة مع بقية اعضاء مجلس الادارة بتقويم المهارات المطلوبة للشركة باستمرار.
- يجب ان تقوم اللجنة بالإعلان عن الوظيفة المطلوب شغلها، و دعوة المؤهلين لتقديم طلباتهم للتعيين .
- على اللجنة ان تتوخى الموضوعية، وذلك بمقارنة مؤهلات و مهارات المتقدم مع المواصفات الموضوعية من الشركة.

ثانيا : المراجعة الداخلية¹

تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية الحوكمة، فهي تعزز من زيادة قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة، حيث يقوم المراجعون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصادقية و العدالة و تحسين سلوك الموظفين العاملون في الشركات، اذ تعتبر المراجعة الداخلية آلية مهمة من أليات الرقابة المساعدة على تطبيق حوكمة الشركات و بشكل خاص فيما يتعلق بضمان دقة و نزاهة التقارير المالية و منع و اكتشاف حالات الغش و التزوير.

ثالثا : المراجعة الخارجية²

يؤدي المراجع الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية التقارير المالية، و لتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة التقارير المالية مع لجنة المراجعة و ليس التأكد من مدى سلامتها فقط، و مع تزايد التركيز على دور مجلس الادارة، و على وجه الخصوص لجان المراجعة في اختيار المراجع الخارجي و الاستمرار في تكليفه. و تمثل المراجعة الخارجية حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات، اذ يساعد المراجعون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة و النزاهة و تحسين العمليات فيها، و يغرسون الثقة بين المساهمين و اصحاب المصالح بشكل عام.

¹ أو صيف لخضر، مرجع سبق ذكره ، ص45

² مرجع سابق، ص 45.46

الفرع الثاني : آليات الرقابة الخارجية لحوكمة الشركات

تتمثل آليات الرقابة الخارجية لحوكمة الشركات في الرقابة التي يمارسها اصحاب المصالح الخارجيين على الشركة و الضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية و المهتمة بهذا الموضوع من أجل تطبيق قواعد الحوكمة، و فيما ما يلي نذكر اهم آليات الرقابة الخارجية لحوكمة الشركات .

أولاً : منافسة سوق المنتجات¹

تعد منافسة سوق المنتجات احد اهم آليات الرقابة الخارجية لحوكمة الشركات، حيث تعمل هذه الاسواق على تعزيز المنافسة من خلال تحسين اداء الشركات و ضمان تخصيص مواردها بشكل جيد، فمثل هذه الاسواق ترغم الشركات على ان تعمل بكفاءة، و ان تسعى لزيادة انتاجيتها و الا فقدت حصتها من السوق، كما ان التنافس في الاسواق لا يخفض فقط من تكلفة السلع و الخدمات بل يشجع ايضا على الابتكار و الريادة في الاعمال ،لذلك فان الشركات تسعى دائما الى تقديم افضل الخيارات من المنتجات حتى تكون قادرة علي المنافسة .

يؤدي غياب الاسواق التنافسية الى تخويف المبادرين بالمشروعات وتشجيع فساد الادارة وانخفاض الانتاجية ، لهذا السبب فانه من الضروري ان يتم انشاء القوانين واللوائح في بيئة تجارية تتسم بالنزاهة والتنافسية ولتحقيق ذلك ينبغي² :

- إزالة الحواجز امام الدخول الى هذه الاسواق .
- القضاء على حواجز الحماية بما فيها حماية الاحتكارات .
- ازالة نظم المعاملات التفضيلية مثل : الدعم و الحصص المخصصة و الاعفاءات الضريبية و غيرها.

ثانياً : عمليات الاستحواذ و الاندماج³

تعد عمليات الاستحواذ و الاندماج على الشركات من الادوات التقليدية المتعارف عليها عالميا بخصوص اعادة هيكلة الشركات. و هذا ما دعا الى وجود قوانين تنظم آليات التصفية و الخروج من السوق بطريقة منصفة و اعتبار هذه الاليات ضرورية حتى يكون من الممكن تصفية استثمارات الشركة و تحويلها الى شركات ناجحة قبل ان تنتهي الى الضياع التام.

ثالثاً : القوانين و التشريعات⁴

لقد أثرت بعض القوانين و التشريعات على الفاعلين الاساسيين في عملية حوكمة الشركات، ليس فيما يتعلق في دورهم و وظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات في الاسواق الناشئة، غرفة التجارة الامريكية، واشنطن، اوت، 2008، ص 09

² مركز المشروعات الدولية الخاصة، تأسيس حوكمة الشركات في الاسواق الصاعدة، واشنطن، 2007، ص 32

³ أوصيف لخضر، مرجع سبق ذكره ، ص 47

⁴ نفس المرجع اعلاه، ص 47

المبحث الثالث: تطور دور المراجعة في ظل الاهتمام بحوكمة الشركات

المطلب الأول: دور حوكمة الشركات في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية¹

الفرع الأول : تقارير مراجعة حسابات نظيفة

يسعى مسؤولي الشركة دوما الى تحقيق الاهداف المنوطة لهم الوصول اليها، و ينعكس ذلك من خلال تقارير المراجعة الذي يعطي صورة و مسحا شاملا و لكافة اعمال الشركة خلال فترة زمنية معينة، و بواسطة الرأي الذي يصدره مراجع الحسابات (رأي نظيف و بدون تحفظ، رأي غير نظيف جزئي و بتحفظ، رأي سلبي او العكس، و اخيرا الامتناع عن ابداء الرأي) و الذي يعكس مدى التزام الشركة بالقواعد المتعارف عليها و التي لمراجع الحسابات الحق في ابداء الرأي عنها دون التدخل في الجانب التسييري في الشركة، و الذي يعتبر من صلاحيات مجلس الادارة البث فيها

الفرع الثاني : الرفع من كفاءة مراجعي الحسابات و التقليل من فجوة التوقعات المراجعة

من البديهي ان الرأي النهائي للحكم على مدى مصداقية القوائم المالية فيرجع لمراجع الحسابات ، الا انه احيانا نصل الى تباين في وجهه نظر مراجع الحسابات و الادارة التي اوكلت له هذه المهنة ، من خلال عمل مراجع الحسابات و الشيء الذي تنتظره الإدارة منه ، و هو ما يعرف بفجوة التوقعات اذ يسعى الطرفان دوما الى التقليل من هذه الفجوة من خلال التقليل التباين في وجهات النظر ،. فاذا كانت الإدارة على دراية كاملة بمهام المراجع و هذا الاخير يقوم بمهامه على اكمل وجه .

ويرجع ارتباط مفهوم حوكمة الشركات بفجوة التوقعات ، الى ان تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يحقق قدرا كبير وملاءمة من خلال البعثة الثقة و الطمأنينة للمستثمرين و مستخدمي القوائم المالية التي اعدت وفقا لمبادئ حوكمة الشركات ، وهو ما يعني تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة ، إضافة الى ان مبدأ الفصاح و الشفافية ، واسقاطه على مسؤوليات مجلس الادارة و كذا مراجع الحسابات يؤثر على تضيق فجوة التوقعات

¹ الزهرة بسي ، مرجع سبق ذكره ، ص92-93

المطلب الثاني: دور لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات

الفرع الأول : التعريف بلجنة المراجعة

لأقى مفهوم لجان المراجعة اهتماماً كبيراً منذ عام 1994 فقد صدر العديد من القوانين في الدول المتقدمة وبعض الدول العربية التي تؤكد ضرورة وجود لجان المراجعة ضمن الهيكل التنظيمي للشركة إلا أنه لا يوجد تعريف واحد للجنة المراجعة، إذ قام العديد من الباحثين بتعريفها، لذلك سنعرض أبرزها و ابرز ذلك هذا التعريف و هو :

أولاً : تعريف الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (1992)¹

عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA) لجنة المراجعة بأنها :

" لجنة مكونة من المديرين غير التنفيذيين الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة. وتعد لجنة المراجعة حلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المراجع الخارجي، ومراجعة نطاق ونتائج المراجعة، وكذلك تقييم نظام. (الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر)".

تعريف أول للجنة المراجعة :

" لجنة المراجعة هي لجنة تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين والمعينين من خارج الشركة، لكي تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين عمل مدقق الحسابات الخارجي والإدارة، بصورة تؤدي إلى دعم استقلال مدقق الحسابات الخارجي وزيادة فاعلية عملية التدقيق، وزيادة فاعلية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة".²

تعريف ثاني :

" تعرف بأنها تلك اللجنة التي تتكون عادة من المديرين غير التنفيذيين في المنشأة، وأن الهدف الأساس من تشكيلها هو زيادة فاعلية وظيفة التدقيق وزيادة مساهمة الإدارة".³

¹ سليمان، محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، دراسة مقارنة، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006، ص 139

² علي، عبد الوهاب وشحاته شحاته، "مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007، ص 313

³ الذنبيات، علي، "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق"، الطبعة الثالثة، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2010، ص 181

الفرع الثاني : التطور التاريخي للجان المراجعة¹

تشير البحوث و الدراسات الى ان مفهوم لجان المراجعة و ما يترتب عليه من مسؤوليات تعرض الى تطور دراماتيكي كبير منذ ظهوره لأول مرة منذ اكثر من نصف قرن، الا ان مصطلح لجان المراجعة بدا في الظهور في اواخر الثلاثينيات 1930 عندما شجعت بورصة الاوراق المالية و كذلك بورصة نيويورك للأوراق المالية على انشاء لجان مراجعة بعد حدوث حالة انهيار شركة Robbins & McKesson كما تشير الى ان فكرة انشاء لجان المراجعة قد ارتبطت في معظم الدول بحدوث حالات افلاس غير متوقعة في الشركات نتيجة سوء التصرف .

وربما تكون الولايات المتحدة الامريكية من اوائل الدول التي بادرت بإنشاء لجان للمراجعة حيث اصدرت هيئة تداول الاوراق المالية (SEC) في عام 1972 قرار بتكوين لجان المراجعة في شركات المساهمة لحماية المساهمين و المستثمرين.

وفي عام 1976 م اوصت لجنة الكونغرس الامريكي بضرورة انشاء لجان للمراجعة في شركات المساهمة. و في عام 1989 م اصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية عدد من التوصيات كان اهمها الزام الشركات المسجلة لديها بتكوين لجان للمراجعة .

¹ سليمان، محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سبق ذكره، ص 140-142

الفرع الثالث : علاقة لجان المراجعة بحوكمة الشركات

مما سبق ذكرنا ابرز المفاهيم و التطور التاريخي بلجان المراجعة و من هنا و بعد ذلك تظهر عدة تساؤلات ابرزها ما هي علاقة لجان المراجعة بحوكمة الشركات؟ و للإجابة على ذلك لابد من التعرف على الاليات و الوسائل التي يمكن من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات على ارض الواقع. و يأتي في مقدمة هذه الاليات مجلس الادارة و المراجع الداخلي و المراجع الخارجي كما ان وجود نظام رقابة داخلية فعال يعد احد المسؤوليات الرئيسية المنوطة بمجلس الادارة .

تأتي عمليات التدقيق الداخلي والخارجي للشركات في إطار تفعيل دور أصحاب المصالح لضمان فعالية حوكمة الشركات، حيث يتعين على الشركات من أجل الحصول على قوائم مالية على درجة من الشفافية والمصدقية والإفصاح أن تقوم بتفعيل عمليات التدقيق والمعلومات المالية للشركة من خلال منظومة متكاملة متمثلة في لجنة المراجعة ومجلس الإدارة والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين ¹.

فحينما تتواجد الحوكمة القوية الواعية المدركة لمهامها ومسئولياتها تتوافر نزاهة البيانات المالية، في حين عندما يسمح للمديرين التصرف بحرية مطلقة دون قيود رقابية أو ضوابط تنظيمية تزداد حالات الغش وعدم الموثوقية في البيانات المالية، لذلك كان من الضروري وجود أدوات رقابية داخلية وخارجية على أعمال المديرين، ورسم العلاقة بين الأطراف المشاركة في الحوكمة والتي تتمثل في كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمدققين الداخليين والخارجيين وبتفاعل مهام هذه الأطراف مع مسئوليات مجلس الإدارة تتحقق الرقابة الشاملة ومن ثم حماية مصالح الشركة و الأطراف ذوي العلاقة بها.

من هنا تأتي أهمية لجنة المراجعة كونها أحد أهم دعائم الحوكمة من خلال ما تلعبه من دور في مراقبة الإدارة والإشراف على عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، وكذلك التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة التي من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أهداف الشركة وحماية مصالح المساهمين والمستثمرين ².

حيث أكدت معظم الدراسات الخاصة بالحوكمة على ضرورة وجود لجان للمراجعة في الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، وأشارت أيضاً إلى أن وجود تلك اللجان يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم تطبيق الحوكمة.

¹ ميخائيل، أشرف حنا، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات لأغراض استمرار الشركة، ورقة عمل قدمت للمؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، في مصر، في الفترة 24-28/09/2005، ص09

² الرحيلي، عوض بن سلامة، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، للاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، 2008 ص:195

إن لجنة المراجعة تلعب دوراً مهماً لضمان الرقابة على العمليات التي تستخدمها إدارة الشركة والمدققين الداخليين والخارجيين، بما يحقق جودة التقارير المالية و التي بدورها تساعد على تطبيق معايير الحوكمة والوصول إلى الأهداف المحددة.¹

وعليه فإن لجان المراجعة تعتبر أداة جيدة من أدوات الحوكمة، بل أحد الدعائم الأساسية في نجاحها والتي يتضح دورها في هذا المجال من خلال الآتي:²

1. تحقيق التنسيق الفعال مع المدققين الخارجيين من خلال تحديد مجال المراجعة، ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر.
2. تقييم النواحي المالية وذلك من خلال مراجعة أداء إدارة الحسابات والإدارة المالية وتقييم السياسات المالية.
3. فحص وتقييم أعمال إدارة التدقيق الداخلي للتأكد من مدى كفاية برامج التدقيق، وكذلك تقييم مدى كفاية فريق التدقيق للوفاء بالمهام المنوط القيام بها.
4. التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بالقواعد والمعايير الموضوعية.
5. فحص ومراجعة السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية.

وبذلك يتضح الدور المنوط بلجان المراجعة والمسؤوليات الملقاة على عاتقها وأهمية استمرارية المحافظة على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة وتعظيم أرباحها بشكل عادل، ومساعدة مجلس الإدارة في النهوض بمسؤولياته وصولاً إلى تحقيق الحوكمة الرشيدة.

¹ سلطان، عطية صلاح، دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار الشركة، ورقة عمل قدمت للمؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، في مصر ، في الفترة 24-28/09/2005، ص 24

² سامي، مجدي محمد، " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46 ، العدد 2 ، يوليو، 2009، ص 26

المطلب الثالث: تطور المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات

الفرع الاول : التغيرات التي طرأت على دور المراجعة الداخلية في ظل الاهتمام بحوكمة الشركات:¹

للتعرف على التغيرات التي طرأت على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل الاهتمام بحوكمة الشركات سوف نتطرق الى :

اولا : جهود الجمعيات و المعاهد المهنية المتخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية

لقد كان لجمعيات و المعاهد المهنية المتخصصة اثر كبير في تطوير دور المراجعة الداخلية ، من حيث استقلال او كفاءة المراجع الداخلي ، و نطاق انجاز عملي المراجعة ، بالإضافة الى كيفية ادارة قسم المراجعة الداخلية وعملها من مجرد التأكد من صحة وسلامة العمليات المالية من خلال تحقيق من مدى الالتزام الى النظم الرقابية و اكتشاف الغش والاحتيال من محافظة على اصول الشركة ، لتشمل بالإضافة الى ذلك :

- تقييم عمليات تشغيلية أنشطة الشركة للتحقق من استخدام الكفاء لمواردها .
- تقييم مدى كفاية و فاعلية النظم الرقابية و تطويرها .
- وضع وتطوير برنامج لضمان الجودة يهدف الى تقييم اداء قسم المراجعة الداخلية ذاته، والتأكد من توافقه مع معايير الممارسة المهنية ، واحتياجات الدارة العامة للإدارات التنظيمية الاخرى ، والمراجع الخارجي و مجلس الادارة ، كما يتطلب ضرورة خضوع هذا البرنامج للفحص و التدقيق داخليا ، بالإضافة الى ضرورة الاشراف المستمر للجنة المراجعة على تنفيذه .

ثانيا : نتائج الدراسات العملية والممارسات التي تناولت دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات²

لقد تناولت العديد من الدراسات تطور دور المراجعة الداخلية بهدف توضيح الدور الجديد المتمثل في السهر علي التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات ، وخلصت الى مجموعة من النتائج نذكر منها :

1. ضرورة القيام بالمراجعة الاولى لأهداف النظم والاجراءات السائدة في الشركة، وتقديم التوصيات اللازمة لمساعدة مجلس الادارة عند وضع الاهداف والخطة الاستراتيجية للشركة .

¹ أوصيف لخضر، مرجع سبق ذكره ، ص82

² نفس المرجع اعلاه، ص 83

2. التعرف علي ما يجب ان يغطيه نطاق المراجعة الداخلية ،من خلال استعراض العديد من النشرات المتعلقة بالمراجعة الداخلية ،واستطلاع رأي عينة من المديرين التنفيذيين ،فالمراجعة الداخلية حاليا تتميز بوضع خاص وتحضي بدعم على مستوى عال من جانب مجلس الادارة الذي ينضر اليها كمصدر لتوفير الاطارات المهنية التي تسهر على الرقابة على الشركة ، اما توسيع نطاقها فيتطلب ضرورة سعي المراجعين الداخليين لاكتساب مهارات الاضافية بخلاف مهاراتهم الاساسية .

3. تحديد مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق اهداف الشركة وتطبيق قواعد حوكمة الشركات فقد ادت التطورات المستمرة في معايير المراجعة الداخلية الى تطور دور المراجع الداخلي نتيجة توزيع النطاق التقليدي للمراجعة الداخلية المتمثل في تقييم نظم الرقابة الداخلية و تحديد مدى الالتزام بإجراءاتها و القياس المستمر لفعاليتها بالإضافة مجالين جديدين هما :¹

أ. التقييم الشامل للمخاطر سواء تمثلت في المخاطر الاستراتيجية المتعلقة بالشركة ككل والتي تؤثر في قدرتها على تحقيق اهدافها العامة، او مخاطر العملية التي تؤدي الى عدم تحقيق الانشطة الفرعية لأهدافها المحددة من قبل الادارة او المخاطرة المالية التي تؤدي الى التأثير السلبي على التوازن المالي بسبب الرقابة الغير فعالة او الغير مناسبة .

ب. توصيل التقارير و النتائج الهامة للإدارة العليا و مجلس الادارة و الادارات التنفيذية المسؤولة .

ج. إمكانية اداء المراجعين الداخليين لعملهم مما يتعدى العناية الواجبة في مجال تقييم مخاطر الرقابة و اكتشاف منع الغش ليلعب دورا هاما في مجال التطبيق السليم لقواعد الحوكمة عن طريق الانشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية و العدالة من خلال ضمان و دقة و نزاهة التقارير المالية التي تعدد من زيادة قدرة المساهمين على مساءلة مجلس ادارة الشركة

¹ أوصيف لخضر، مرجع سبق ذكره ، ص83.84

الفرع الثاني : تطور المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية احد اهم اليات الرقابة علي حوكمة الشركات ،لذا كان من الضروري تطوير دورها والوظائف التي تؤديها ،من خلال تطوير معاييرها في ظل متطلبات حوكمة الشركات ، وتنفيذا لهذا الامر اصدر معهد المراجعين الداخليين IIA معايير حديثة للمراجعة الداخلية في مجموعتين هما :¹

أولا : معايير الصفات

و هي عبارة عن مجموعة مكونة من اربعة معايير رئيسية صادرة عن معهد المراجعين الداخليين، و التي تتناول سمات و خصائص الشركات و الافراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية فيها و تتكون من :

1. **المعيار رقم 1000 الاهداف، الصلاحية و المسؤولية :** يجب تحديد اهداف و صلاحيات و مسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية بوثيقة تتسجم مع المعايير، و يوافق عليها مجلس الادارة .
2. **المعيار رقم 1100 الاستقلالية و الموضوعية :** على نشاط المراجع الداخلي ان يكون مستقلا ، و على المراجعين الداخليين ان يتسموا بالموضوعية اثناء تأدية عملهم .
3. **المعيار رقم 1200 البراعة و بذل العناية المهنية :** يجب تنفيذ اعمال المراجعة الداخلية ببراعة و عناية مهنية.
4. **المعيار رقم 1300 الرقابة النوعية و برامج التحسين:** على مدير المراجعة الداخلية ان يضع برنامج للرقابة نوعية ، و برنامج للتحسين و الذي يغطي جميع اعمال المراجعة الداخلية، و يراقب فعاليتها بشكل مستمر، و يجب ان يصمم هذا البرنامج لمساعدة نشاط المراجعة الداخلية لإضافة قيمة للشركة، و تحسين عملياتها، و يوفر تأكيد بأن نشاط المراجعة الداخلية منسجم مع معايير اخلاقيات المهنة.

¹ خليل عطا الله الوردات، الدور المتوقع للمراجع عند تقديم خدمات التأكيد في ظل حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الاول حول المراجعة الداخلية في اطار حوكمة الشركات، القاهرة، سبتمبر 2005، ص 244 - 245

ثانيا : معايير الأداء¹

و هي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة عن معهد المراجعين الداخليين و التي تصف أنشطة المراجعة الداخلية، و المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة و هي :

1. **المعيار رقم 2000 إدارة نشاط المراجعة الداخلية :** على مدير المراجعة الداخلية إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية، للتأكد من انه يضيف قيمة للشركة .
2. **المعيار رقم 2100 طبيعة عمل المراجعة الداخلية :** يقوم نشاط المراجعة الداخلية بالتقييم و المساهمة في تحسين أنظمة ادارة المخاطر و الرقابة الداخلية و الحوكمة .
3. **المعيار رقم 2200 التخطيط لمهمة العمل :** على المراجعين الداخليين وضع و تكوين خطة لكل مهمة .
4. **المعيار رقم 2300 تنفيذ المهمة :** يجب على المراجعين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم و تدوين المعلومات الكافية لتحقيق اهداف المهمة.
5. **المعيار رقم 2400 توصيل النتائج :** على المراجعين الداخليين ايصال نتائج المهمة مباشرة.
6. **المعيار رقم 2500 متابعة التقدم :** على مدير قسم المراجعة الداخلية الوضع و المحافظة على النظام لمتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة .
7. **المعيار رقم 2600 قبول الادارة للمخاطر :** عندما يعتمد مدير قسم المراجعة الداخلية ان الادارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول، عليه مناقشة الامر مع الادارة التنفيذية، و اذ لم يتم حل هذه المسائل المتعلقة بالمخاطر، فانه على مدير المراجعة الداخلية التقرير على ذلك لمجلس الادارة لإيجاد الحل.

¹ خليل عطا الله الوردات، الدور المتوقع للمراجع عند تقديم خدمات التأكيد في ظل حوكمة الشركات، ص 245- 247

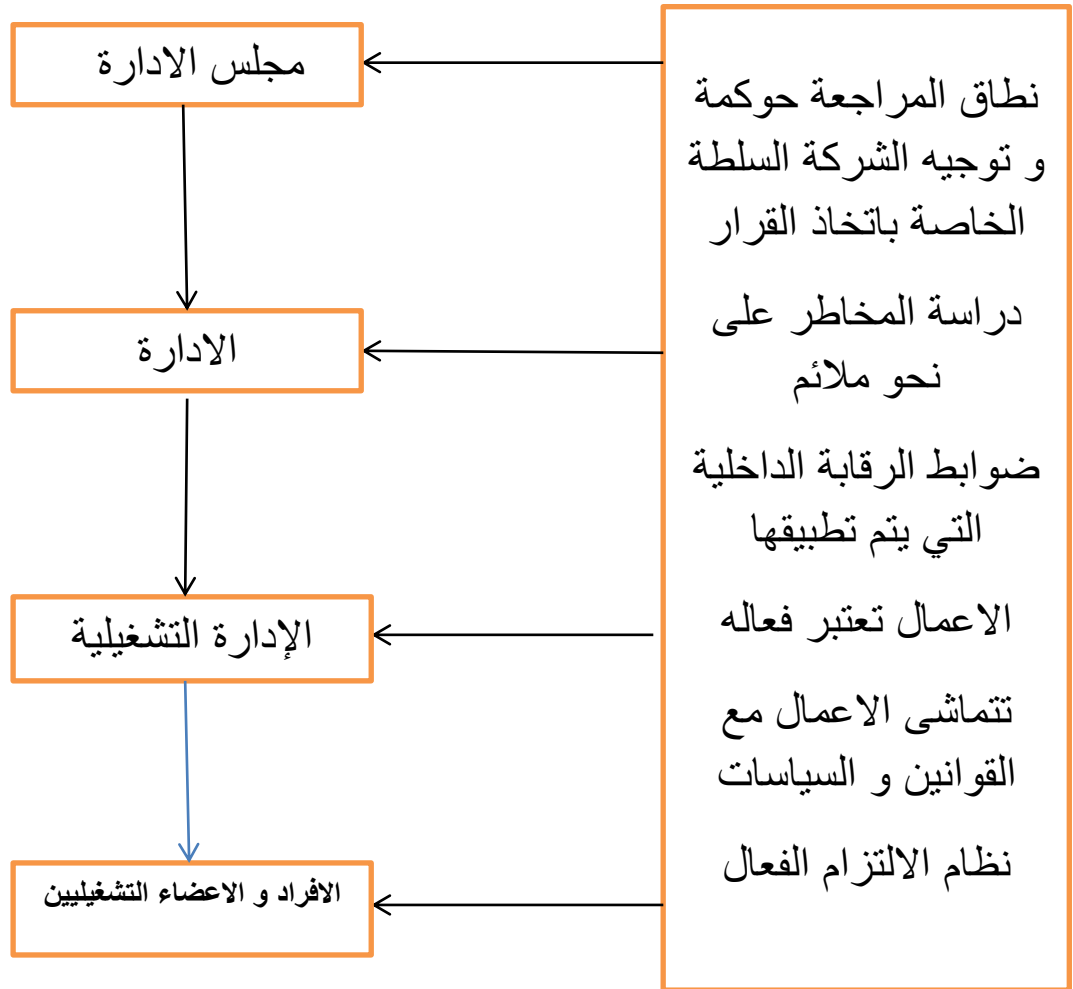
الفرع الثالث : الدور الجديد للمراجعة الداخلية¹

يتمثل الدور الجديد للمراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات في ما يلي :

- وجود وظيفة مراجعة داخلية فاعلة يرفع من مستوى ثقة المستثمرين بقدرة الشركة على تحقيق الاهداف التي تحقق للوصول اليها.
- تعزز المراجعة الداخلية من زيادة قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة.
- يقوم المراجعون الداخليون عن طريق الانشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية و العدالة، من خلال ضمان دقة و نزاهة التقارير المالية التي ينشرها مجلس الادارة .
- تقوم وظيفة المراجعة الداخلية ضمن مهام عملها للتحقق من وجود نظام رقابة داخلية فعالة من ناحية التصميم و من الناحية العملية مما يجعل إدارة الشركة اكثر قدرة علة تحقيق اهدافها و لديها قائمة المخاطر التي تعمل على ادارتها .
- بما ان حوكمة الشركات تعنى برعاية المصالح الخاصة بما يسمى بالمنتفعين بالشركة، فان ادارة المراجعة الداخلية فعالة تساهم في رعاية المصالح طالما انها تعمل على مساندة الانشطة المختلفة في الشركة على تحقيق اهدافها.
- تعمل إدارة المراجعة الداخلية بالتعاون مع مجلس الادارة و لجنة المراجعة على ضمان عمل اقسام الشركة بما يخدم مصالح حملة الاسهم و اصحاب المصالح، و الذين ليس لهم اطلاع مباشر على سير العمل بالشركة و ادارة المخاطر التي تلمس مصالحهم .

¹ سليمان الهتلان، حوكمة الشركات تدعم الاقتصاد الوطني.. و المراجعة الداخلية تحقق الاهداف، المجلة الالكترونية الاقتصادية، العدد 5698، الرياض، 2009، ص 04-03 (http://www.aleqt.com/2013/04/18/article_229937.html)

شكل رقم (03): الدور الجديد للمراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات



المصدر : أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره ،ص 470

ملخص الفصل الثاني :

تمحور هذا الفصل حول الإطار النظري لحوكمة الشركات حيث تعد حوكمة الشركات من الموضوعات المهمة لجميع الشركات المحلية و العالمية في عصرنا الحاضر إذ أن الأزمات المالية التي تعصف بالاقتصاديات العالمية وضعت مفهوم حوكمة الشركات الذي يحقق قدرا كبيرا من الثقة و الشفافية للمستثمرين و المراجعين ، كما تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية و اللازمة لحسن عمل الشركات و التأكيد على نزاهة و مصداقية الإدارة فيها .

إذ أن أنظمة وقوانين حوكمة الشركات تعتبر احد المحفزات و الدعائم الأساسية التي تجعل عملية الحوكمة تتم دون عراقيل.

الفصل الثاني والثمانون
في ما جاء في سورة

الزمر في سورة
ما شأنا من ما

تمهيد :

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث نقف من خلاله على دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات و عرض النتائج المتوصل إليها و نظرا لنقص الدراسات الميدانية حول العلاقة بين المراجعة و دورها في تفعيل حوكمة الشركات، ارتئينا استخدام اسلوب العينة و ذلك لاختبار الفرضيات المرتبطة بالموضوع من خلال الاستبيان الموجه للمهنيين و الاكاديميين، و هذا من اجل تباين دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، و للإلمام اكثر بالدراسة الميدانية ارتئينا تقسيم هذا الفصل الى:

المبحث الاول : الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة

المبحث الاول : الاطار المنهجي للدراسة

تقوم الدراسة الميدانية اساسا على دراسة و تحليل دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات و ذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين و الاساتذة الاكاديميين.

المطلب الاول : بيانات الدراسة

بغية تحقيق اهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي و التحليلي المتعلق بالجانب النظري اضافة الى ذلك فان لهذه الدراسة بعد تطبيقي ميداني يتعلق بمساهمة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات وذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان، و اعتمدت الدراسة على نوعين اساسيين من البيانات :

الفرع الاول : البيانات الثانوية

و هي تمثل بيانات الجانب النظري، اعتمدت على مراجعة الكتب و الدوريات و المنشورات و الاطلاع على الدراسات السابقة في مجال المراجعة و الحوكمة، واية مراجع اخرى يمكن ان تساهم في اثراء هذه الدراسة .

الفرع الثاني : البيانات الاولية

وهي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة و التي تشمل مجموعة من الاسئلة اللازمة لحصر و تجميع البيانات و من ثم تفريغها و تحليلها باستخدام برنامج ال Excel .

المطلب الثاني : قائمة الاستبيان

تناول هذا المطلب كيفية اعداد الاستبيان، اضافة الى هيكل الاستبيان و طرق معالجته و طرق تحليليه .

الفرع الاول : اعداد قائمة الاستبيان

تم اعداد قائمة الاستبيان بناءً على كتب و مراجع و دراسات و مذكرات سابقة ذات علاقة بموضوع الدراسة، وقد اتخذت عدت اعتبارات اثناء اعداد قائمة الاستبيان اهمها :

- ان تكون بسيطة وواضحة.
- ان تحتوي على اسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل.
- و قد تم توزيع قائمة الاستبيان على افراد العينة من خلال عدة قنوات الامر الذي سهل امكانية ارسال الاستثمارات و الحصول عليها في اقرب وقت ممكن وذلك باستخدام عدة طرق اهمها :
- الاتصال المباشر بأفراد العينة.
- ايداع الاستثمارات على مستوى مكاتب المراجعة.

و اما في ما يتعلق بأسئلة الاستبيان فقد تم اعدادها على اساس مقياس ليكارت الثلاثي الذي يحتمل ثلاثة اجابات ، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد اراء افراد العينة حول المواضيع التي تناولها الاستبيان كما هو مبين في الجدول :

جدول رقم (01) : مقياس ليكارت الثلاثي *

التصنيف	موافق	غير موافق	محايد
الدرجة	03	01	02

* من اعداد الطلبة (بناءً على معطيات الاستبيان)

الفرع الثاني : هيكل الاستبيان

تضمنت قاعدة الاستبيان خمسة عشره سؤالاً بالإضافة الى اسئلة فرعية توزعت على قسمين رئيسيين :

القسم الاول : يشمل البيانات الشخصية للعينه المدروسة تضمنت خمسة أسئلة.

القسم الثاني : يضم ثلاثة محاور تتعلق بموضوع المراجعة و تشمل خمسة اسئلة

جدول رقم (02) : محاور القسم الثاني وعدد فقرات كل محور *

الرقم	المحاور	عدد الفقرات
01	تعمل المراجعة على تقييم العمل المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية	05
02	تطبيق اليات الحوكمة يؤدي الى المحافظة على حقوق الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة	05
03	مساهمة المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات	05

المصدر: من اعداد الطلاب (بناء على بيانات الاستبيان)

* من اعداد الطلبة (بناء على معطيات الاستبيان)

دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات

الفرع الثالث : معالجة الاستبيان

وهي عملية فرز و تحليل الاجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان و هذا تمهيدا لبناء قاعدة التي تتضمن المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان .

وبعد ان تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج EXCEL لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها الى رسومات بيانية في شكل اعمدة ، لتسهيل عملية الملاحظة و التحليل لغرض التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها .

كما تم استخدام بعض الاساليب الاحصائية من اجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق اغراض الدراسة حيث تم الاعتماد على اسلوب الوسط الحسابي .

المطلب الثالث : مجتمع الدراسة و حدودها *

الفرع الاول : المجتمع الدراسة

روعي في اختيار مجتمع الدراسة ان يكون افرادها من بين الاشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية و العملية و القدرة على الحكم فيما يتعلق في العوامل المحددة لعمل المراجعة .

و تتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات و أساتذة جامعيين في ولاية الوادي و خارجها و قصدنا من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق لضمان اختيار العينة المختصة و ذات المعرفة في موضوع الدراسة و الحصول على نتائج اكثر دقة .

الفرع الثاني : عينة الدراسة

على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فانه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا ، فقد تم توزيع 40 استمارة ، وبعد عملية الفرز وجدنا انه استرد منها 32 استمارة حيث تم استبعاد استمارتين نظرا لنقص المتواجد فيها ، وبذلك تكون عينة الدراسة مكونة من 30 استمارة .

جدول رقم (03) : الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

الاستبيان		البيان
النسبة	العدد	
100%	40	عدد الاستمارات الموزعة و المعلن عنها
20%	08	عدد الاستمارات المفقودة
05%	02	عدد الاستمارات الملغاة
75%	30	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر : من اعداد الطلاب (بناء على بيانات الاستبيان)

* من اعداد الطلبة (بناء على معطيات الاستبيان)

الفرع الثالث : حدود الدراسة *

تتمثل حدود هذه الدراسة في ما يلي :

أولاً : الحدود المكانية :

تمت هذه الدراسة في الجزائر لدراسة دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الاكاديميين و المهنيين ذوي الاختصاص

ثانيا : الحدود الزمنية :

يرتبط مضمون و نتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي اجريت فيه من 2013/04/15 الى غاية 2013/ 05 / 20

ثالثا : الحدود البشرية :

تستند هذه الدراسة الى اراء و إجابات الاكاديميين و المهنيين في مجال المراجعة و الحائزين على شهادة ليسانس فما فوق .

رابعا : الحدود الموضوعية :

اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة اساسا بالمراجعة و حوكمة الشركات ليس إلا.

* من اعداد الطلبة (بناء على معطيات الاستبيان)

المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة

بعد فرز وتفرغ الاستبيان تحصلنا علي نتائج آراء افراد العينة ، وسوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام بعض الاساليب الاحصائية .

المطلب الاول :الخصائص العامة للعينة

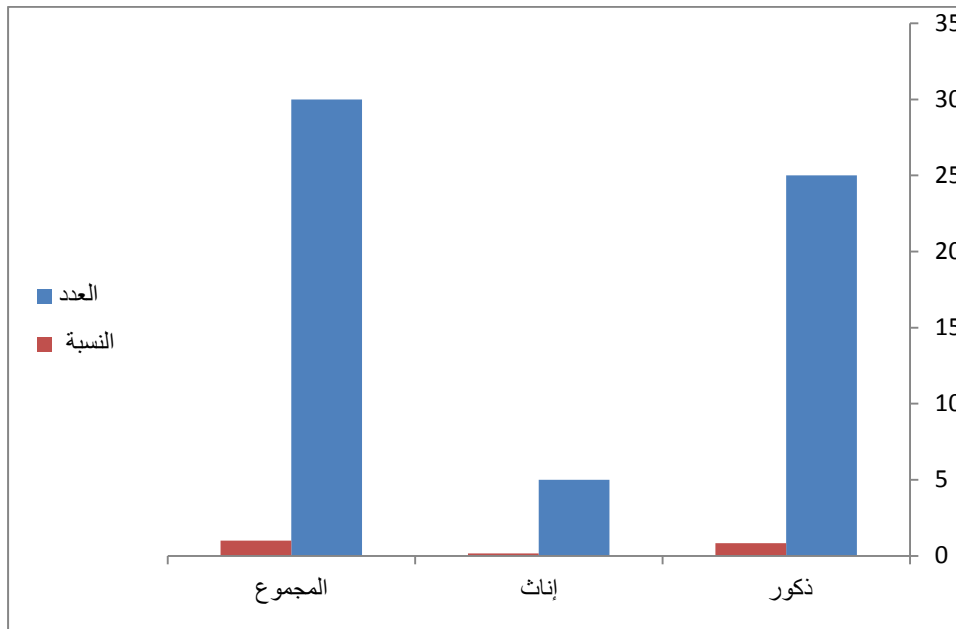
الفرع الاول :خصائص العينة من حيث الجنس

جدول رقم (04) : توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة
ذكور	25	%83.33
إناث	05	%16.66
المجموع	30	%100

المصدر : من اعداد الطلبة

شكل رقم (01) : تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر : من اعداد الطلبة

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الجنس لأفراد العينة، حيث نجد ان نسبة مشاركة الذكور تمثل %83.33 في حين ان نسبة الاناث %16.66

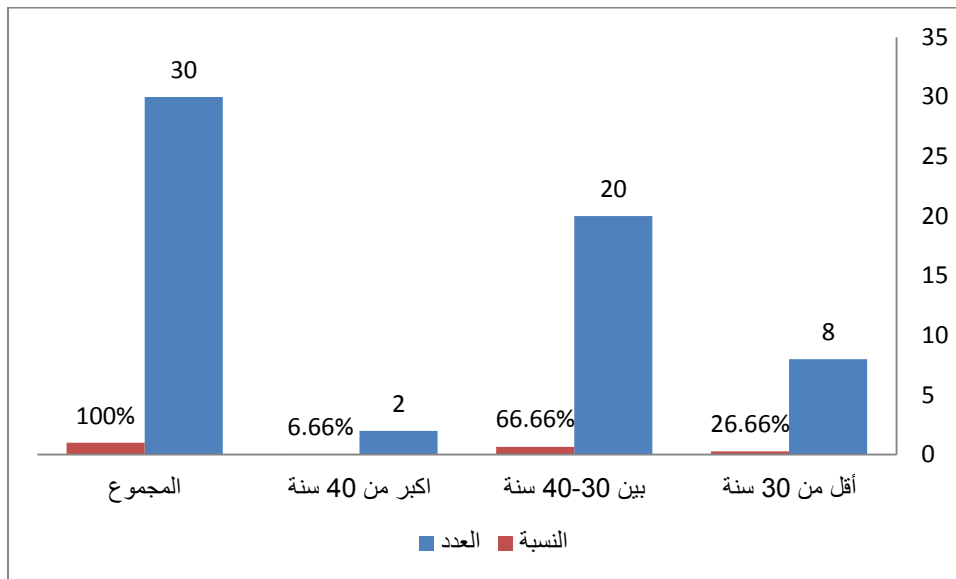
الفرع الثاني : خصائص العينة من حيث الفئة العمرية *

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

الفئة العمرية	العدد	النسبة
أقل من 30 سنة	8	26.66%
بين 30-40 سنة	20	66.66%
أكبر من 40 سنة	2	6.66%
المجموع	30	100%

المصدر : اعداد الطلبة

شكل رقم (02): تمثيل العينة حسب الفئة العمرية



المصدر : اعداد الطلبة

من خلال الجدول و التمثيل للعينة حسب الفئة العمرية حيث نلاحظ ان الفئة التي نالت الاكثرية هي الفئة ما بين 30 و 40 سنة بنسبة 66.66 % ثم اقل من 30 سنة و أكبر من 40 سنة بنسبة 26.66% و 6.66% على التوالي.

* من اعداد الطلبة (بناء على معطيات الاستبيان)

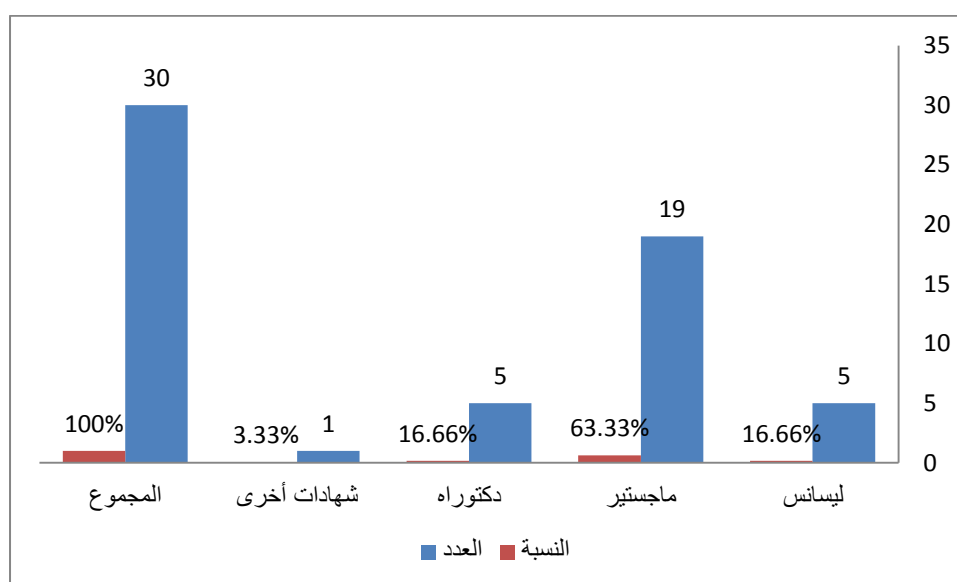
الفرع الثالث : خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي *

جدول رقم(06): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
ليسانس	05	% 16.66
ماجستير	19	% 63.33
دكتوراه	05	% 16.66
شهادات أخرى	01	% 3.33
المجموع	30	% 100

المصدر : اعداد الطلبة

شكل رقم(03): تمثيل العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطلبة

حسب الجدول و التمثيل يظهر ان غالبية العينة حسب المؤهل العلمي ان غالبيتهم حاصلين على مستوى ماجستير بنسبة 66.33% ثم الدكتوراه و الليسانس بنفس النسبة 16.66% ثم الباقي مع شهادات اخرى بنسبة 3.33%.

* من اعداد الطلبة (بناءا على معطيات الاستبيان)

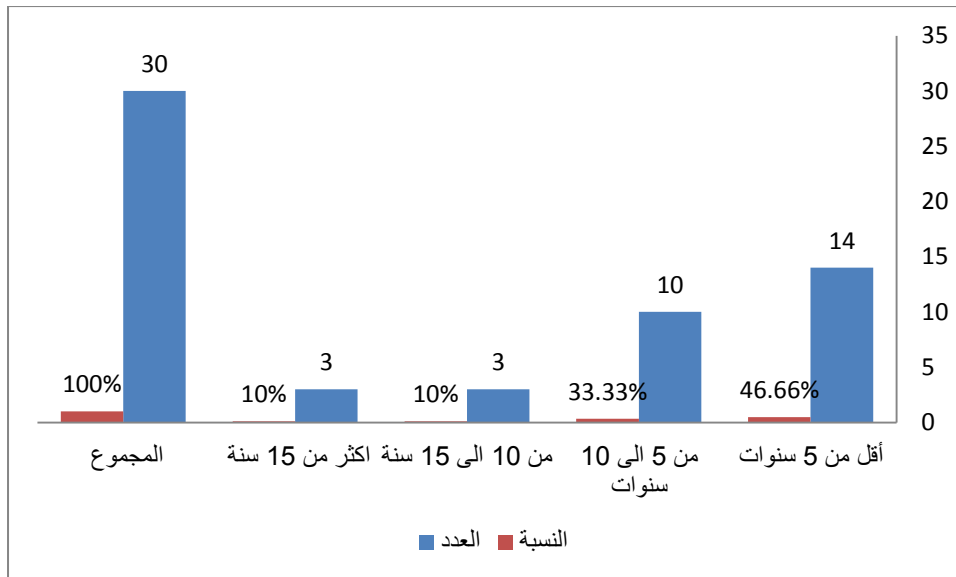
الفرع الرابع : خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية *

جدول رقم(07): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

السنوات	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	14	% 46.66
من 5 الى 10 سنوات	10	% 33.33
من 10 الى 15 سنة	03	% 10
اكتر من 15 سنة	03	% 10
المجموع	30	%100

المصدر : اعداد الطلبة

شكل رقم(04): تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: اعداد الطلبة

حسب الجدول و التمثيل نلاحظ ان النسبة الاكثر تتمثل في غالبيتهم أقل من 5 سنوات بنسبة %46.66 متبوعا بنسبة %33.33 فيما يخص الفئة العمرية ما بين 5 و 10 سنوات ، ثم %10 لكل من 10 الى 15 سنة و اكتر من 15 سنة على التوالي.

* من اعداد الطلبة (بناء على معطيات الاستبيان)

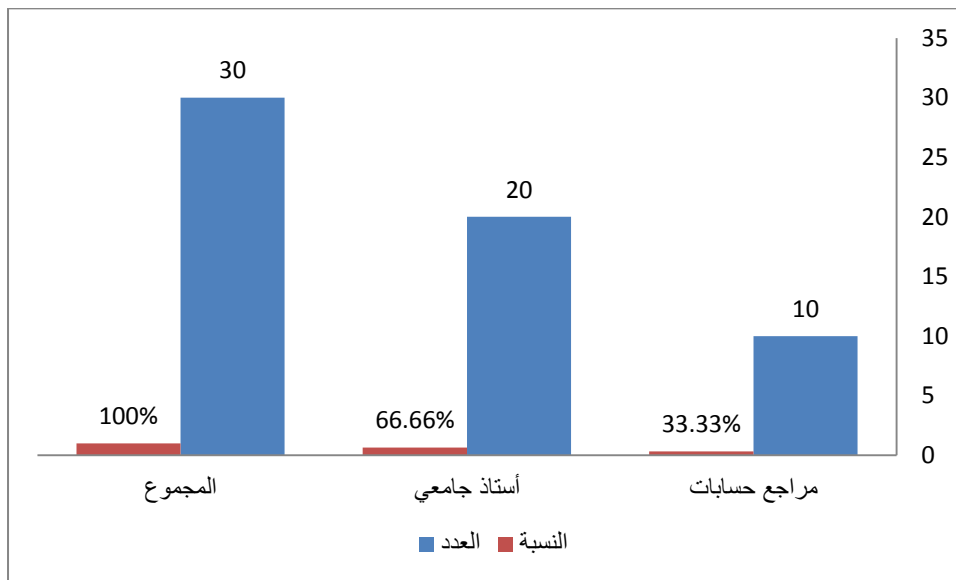
الفرع الخامس : خصائص العينة من حيث المهن *

جدول رقم(08): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة

النسبة	العدد	المهنة
% 33.33	10	مراجع حسابات
% 66.66	20	أستاذ جامعي
% 100	30	المجموع

المصدر : اعداد الطلبة

شكل رقم (05) : تمثيل عينة الدراسة حسب المهنة



المصدر : اعداد الطلبة

من خلال الجدول و التمثيل يتضح لنا توزيع النسب حسب المهنة لأفراد العينة من مهنيين و اكاديميين حيث نلاحظ ان فئة الاساتذة هي الاكثر بنسبة 66.66% و الباقي يمثل نسبة 33.33% من مجموع العينة لمراجعي الحسابات.

* من اعداد الطلبة (بناءا على معطيات الاستبيان)

دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات

المطلب الثاني : التحليل الاحصائي الوصفي لنتائج الاستبيان

من اجل حوصلة النتائج ، ان حساب تكرارات الاستجابات المختلفة و ما تعلق بها من المتوسطات الحسابية ، وكما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر افراد العينة من مهنيين واكاديميين على اساس اكبر قيمة للمتوسط الحسابي .

الفرع الاول : تعمل المراجعة على تقييم العمل المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

من خلال هذا الفرع سنقوم بتحليل البيانات المتحصل عليها من نتائج الاستبيان حول مدى عمل المراجعة و دورها في تقييم العمل المحاسبي في المؤسسة.

جدول رقم(09) : نتائج اراء عينة الدراسة حول عمل المراجعة على تقييم العمل المحاسبي *

		الاستجابات			
المرتبة	المتوسط الحسابي	محايد	غير موافق	موافق	الفقرات
01	2.94	00	01	29	1- تمكن المراجعة من تسهيل وتنظيم العمليات المحاسبية
02	2.66	04	03	23	2- تقوم المراجعة بدور فعال في ادارة المخاطر
03	2.53	06	04	20	3- تعمل المراجعة الخارجية على ضمان العدالة في الإفصاح عن القوائم المالية
04	2.4	07	07	17	4- تساهم المراجعة الخارجية في الشفافية المالية
05	2.3	03	09	18	5- المراجعة هي اداة فعالة لتسهيل التنبؤ بأفضل البيانات مستقبلا
	2.57	المتوسط العام لعمل المراجعة على تقييم العمل المحاسبي			

* من اعداد الطلبة (بناء على معطيات الاستبيان)

من خلال الجدول السابق الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الاول و الذي يتمحور حول عمل المراجعة و دورها في تقييم العمل المحاسبي في المؤسسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (2.57) و الذي يقع بين 2 و 3، و هي الفئة التي تشير الى درجة إجابة ايجابية بين " موافق " و " محايد "، و التي تؤكد تباين آراء العينة حول اتجاه الاجابات حول الاسئلة المطروحة حول عمل المراجعة على تقييم العمل المحاسبي و التي تؤكد بشكل جيد ان اتجاهات آراء العينة تتجه نحو التأكيد على اهمية عمل المراجعة و دورها الاساسي و انعكاسها على تقييم العمل المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية و من كل هذا فعالية سنقوم بتحليل فقرات المحور بشكل اكبر و في ذلك فقد قمنا بترتيب فقرات المحور ترتيبا تنازليا حسب المتوسط الحسابي في ما يلي :

أولا :

في الفقرة الأولى (01) بلغ المتوسط الحسابي $2.94 > 2$ و من هذا نستنتج انه غالبية أفراد العينة توافق على ان المراجعة تمكن من تسهيل و تنظيم العمليات المحاسبية ، و من ذلك يؤكد بشكل هام لدور المراجعة و اهميتها في توفير الهياكل التنظيمية التي اسست و نظمت و التي كان هدفها تسهيل العمل و التنظيم من أجل الوصول الى الحد الاقصى من تسيير العمليات المحاسبية و تنظيمها بشكل جيد.

ثانيا :

في الفقرة الثانية (02) حيث بلغ المتوسط الحسابي $2.66 > 2$ و من ذلك نستنتج ان اغلبية أفراد العينة تؤيد و توافق على ان المراجعة تقوم بدور فعال في ادارة المخاطر اذ ان للمراجعة دورا فعالا في تحديد ذلك، من خلال المعاينة الفعلية التي تضعها المراجعة و التي بدورها تحدد و تضع الاحتياطات اللازمة لتفادي حصول ذلك و لو التقليل من ذلك بأقل الاضرار.

ثالثا :

في الفقرة الثالثة (03) بلغ المتوسط الحسابي $2.53 < 2$ من ذلك نستنتج ان معظم افراد عينة الدراسة تؤيد بشكل واضح بان للمراجعة الداخلية دورا مهما في العمل على ضمان العدالة في الافصاح عن القوائم المالية ومن ذلك بين ان للمراجعة الداخلية اهمية كبرى في تحديد مستوى اهمية التصريحات المعلنة من طرف المؤسسة و بذلك تكون العوامل المشتركة بينهما في ضمان العدالة في الافصاح و اهميتها و انعكاسه على المؤسسة بشكل ايجابي و هذا كان اتجاه اجابات عينة الدراسة .

رابعا :

في الفقرة الرابعة (04) بلغ المتوسط الحسابي $2.40 < 2$ من هنا نستنتج ان اغلبية عينة الدراسة كان لها نظرة ايجابية حول مساهمة المراجعة الخارجية في الشفافية المالية مما يدل على ان مساهمة المراجعة الخارجية لها اهمية عظمى في تحديد الشفافية المالية اللازمة للمؤسسة و من ذلك يعطي قيمة للمؤسسة تجاه مختلف المتعاملين معها.

خامسا :

في الفقرة الخامسة (05) حيث بلغ المتوسط الحسابي $2.30 < 2$ ومن هذا المتوسط نستنتج بان معظم افراد العينة كانت لهم اجابات فعلية و ايجابية حول اعتبار ان المراجعة هي أداة فعالة لتسهيل التنبؤ بأفضل البيانات مستقبلا، و منه يمكننا القول بان المراجعة هي وسيلة مهمة للتنبؤ بأحسن وافضل البيانات في مستقبل الشركة مما تسهل على المؤسسة الوصول الى افضل النتائج الممكنة المراد الوصول إليها.

الفرع الثاني : تطبيق آليات الحوكمة يؤدي الى المحافظة على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة

جدول رقم (10) : نتائج آراء عينة الدراسة حول تطبيق آليات الحوكمة *

		الاستجابات			الفقرات
المرتبة	المتوسط الحسابي	محايد	غير موافق	موافق	
02	2.74	02	03	25	1- الحوكمة هي نظام فعال يسعى لتنظيم مختلف نشاطات المؤسسة
03	2.47	08	04	18	2- تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يعمل علي تضيق فجوة الفساد المالي والاداري .
01	2.84	02	03	26	3- البيئة الفاعلة في مجال حوكمة الشركات تمهد للوصول الى تقارير مالية ذات شفافية ومصداقية
04	2.47	11	04	16	4- تؤثر الحوكمة خارجيا على الاطراف المرتبطة بها .
05	2.2	08	08	14	5- تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يكون بمبادرة ذاتية من الشركة .
	2.54	المتوسط العام لتطبيق اليات الحوكمة التي يؤدي الى المحافظة على حقوق الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة			

* من اعداد الطلبة (بناءا على معطيات الاستبيان)

من خلال الجدول السابق الذي يبين مختلف آراء العينة في المحور الثاني و الذي يتمحور حول تطبيق اليات الحوكمة يؤدي الى المحافظة على حقوق الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة ، حيث بلغ مستوى المتوسط العام الكلي 2.54 و من نستنتج انه محصور بين الدرجتين الثانية و الثالثة (2 و 3) و منه يظهر ان مختلف اجابات افراد العينة كانت ايجابية باعتبار اغلبها كانت تميل ناحية " موافق " و " محايد " و منه نستطيع القول ان تطبيق اليات الحوكمة يعتبر شيء مهم من شأنه المحافظة على حقوق الاطراف المرتبطة بالمؤسسة و بالتالي تزداد مكانة المؤسسة و الثقة المتبادلة بينهم.

أولا :

من الفقرة الثالثة (03) نلاحظ بلوغ المتوسط الحسابي مستوى $2.84 > 2$ ومن ذلك نستنتج ان مختلف اجابات العينة كانت في اتجاه اهمية البيئة الفاعلة في مجال حوكمة الشركات بأنها تمهد للوصول الى تقارير مالية ذات شفافية و مصداقية ، ومن ذلك تعتبر آراء العينة مؤيدة لذلك اذ المحيط الفعال في تطبيق حوكمة الشركات من شأنه يعطي اهمية عظمى لأجل الوصول الى تقارير و بيانات لها قيمة تعبر عن الحالة الحقيقية للمؤسسة .

ثانيا :

من الفقرة الأولى (01) بلوغ المتوسط الحسابي مستوى $2.74 > 2$ و منه نصل الى استنتاج يبين ان مختلف آراء عينة الدراسة تميل حول ان اعتبار الحوكمة هي نظام فعال يسعى لتنظيم مختلف نشاطات المؤسسة، و بذلك تعتبر الحوكمة من هم الانظمة الحديثة التي جاءت لتسيير بشكل منهجي و فعال بشكل منظم لمختلف النشاطات العامة للمؤسسة .

ثالثا :

من الفقرة الثانية (02) نلاحظ بلوغ المتوسط مستوى $2.47 > 2$ و بذلك نستنتج مختلف آراء عينة الدراسة مؤيدة لأهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بأنها تعمل على تضيق فجوة الفساد المالي و الإداري للمؤسسة، ومن ذلك علينا توضيح أهمية مبادئ حوكمة الشركات بان لها عدة اساليب مختلفة تسعى لتطبيقها لتساعد الشركة ومن ضمنها العمل على تضيق نسبة الفساد المالي و الإداري الذي يحصل للمؤسسة و محاولة التقليل منه .

رابعا :

من الفقرة الرابعة (04) بلوغ نسبة المتوسط $2.47 > 2$ ومنه نستنتج الى ان مختلف آراء العينة جاءت حول تأكيد مدى تأثير الحوكمة خارجيا على الأطراف المرتبطة بها، ومنه تعتبر الحوكمة لها مبادئ ذات قيمة تسعى لتطبيقها لتؤثر بشكل ايجابي على المؤسسة و تنعكس على المؤسسة خارجيا.

خامسا :

من الفقرة الخامسة (05) جاءت نسبة المتوسط الحسابي $2.20 > 2$ ومن ذلك نستنتج ان مختلف افراد عينة الدراسة لم تؤيد بشكل كبير ان تطبيق مفهوم و مبادئ حوكمة الشركات يكون بمبادرة ذاتية من الشركة ومنه نلاحظ ان آراء عينة الدراسة كانت محايدة بشكل كبير، اذ ان للحوكمة مفاهيم كبرى و شاملة يمكن ان يتعلق تطبيقها بشكل اساسي بجهة خارجية و رسمية او من قبل المؤسسة في بعض المفاهيم الاساسية التي تساعد المؤسسة بشكل اكثر و تعود عليها بايجابيه.

الفرع الثالث : مساهمة المراجعة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات*

جدول رقم (11) : نتائج آراء عينة الدراسة مساهمة المراجعة في تطبيق مبادئ الحوكمة

		الاستجابات			ال فقرات
المرتبة	المتوسط الحسابي	محايد	غير موافق	موافق	
03	2.57	05	04	21	1- المراجعة تعطي اطلاع و معرفه و الامام كافي عن مبادئ حوكمة الشركات .
01	2.84	01	02	27	2- تساهم استقلالية و موضوعية المراجع في تفعيل حوكمة الشركات
05	2.44	05	06	19	3- يعتبر مراجعي الحسابات كأحد دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات
04	2.54	06	04	20	4- تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يعمل على تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة .
02	2.64	03	04	23	5- كفاءة خبرة مراجعي الحسابات تمهد الوصول الى تقارير ذات شفافية و جوده عالية .
	2.61	المتوسط العام لمساهمة المراجعة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات			

* من اعداد الطلبة (بناء على معطيات الاستبيان)

من خلال الجدول السابق الذي يظهر مختلف آراء العينة حول المحور الثالث و الذي يتمحور حول مساهمة المراجعة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات و من ذلك نلاحظ نسبة المتوسط العام بلغت (2.61) و من هذه النسبة نستنتج ان مختلف آراء العينة كانت مؤيدة لمدى مساهمة المراجعة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ، مما يؤكد ما لأهمي المراجعة و دورها في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات .

أولا :

من الفقرة الثانية (02) نلاحظ نسبة المتوسط الحسابي بلغت $2.84 > 2$ و منه نستنتج ان معظم آراء العينة كانت تؤيد و تؤكد على مدى مساهمة و استقلالية و موضوعية المراجع في تفعيل حوكمة الشركات اذ ما لذلك لأهمية بالغة، اذ يعتبر المراجع كأداة رئيسية في تطبيق المفاهيم الاساسية للمراجعة و مدى ارتباطها في تفعيل الحوكمة.

ثانيا :

من الفقرة الخامسة (05) بلغت نسبة المتوسط الحسابي $2.64 > 2$ و من ذلك نصل الى استنتاج من حوصلة آراء العينة حول كفاءة و خبرة مراجعي الحسابات تمهد للوصول الى تقارير ذات شفافية و جودة عالية مما يؤكد على ان التأهيل العملي يعتبر شيء مهم في تحديد كفاءة و خبرة مراجعي الحسابات و منه تكون لهم مؤهلات تساعد على تجسيد الافكار المهمة و الايجابية التي من شأنها تؤدي الى الوصول الى بيانات و تقارير ذات و شفافية .

ثالثا :

من الفقرة الاولى (01) نلاحظ بلوغ نسبة المتوسط $2.57 < 2$ و منه نستنتج الى تحليل آراء العينة حول ما تقدمه المراجعة من إطلاع و معرفة و إلمام كافي عن مبادئ حوكمة الشركات، اذ يظهر من خلال متوسط الفقرة ان اتجاه آراء العينة كان ايجابيا في ان للمراجعة تقدم مختلف الجوانب التي تعطي للمؤسسة اطلاعا و معرفة إضافية عن معظم مبادئ حوكمة الشركات و من خلالها تساهم في تجسيد المبادئ العامة لحوكمة الشركات .

رابعا :

من الفقرة الرابع (04) بلوغ نسبة المتوسط بالنسبة لهذه الفقرة $2.54 < 2$ و بذلك نستنتج اجابات آراء العينة حول تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يعمل على تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة ، اذ نلاحظ ان آراء العينة كانت ايجابية حول ذلك ، اذ ما لمبادئ حوكمة الشركات عدة اوجه و ارتباطات من شأنها مساعدة الشركات في الوصول الى افضل أداء و من ضمنها مقدار التوقعات المتوقعة في الشركة و من اساسها ما تدرسه المراجعة و تحده من اجل التقليل من مختلف الفجوات .

خامسا :

من خلال الفقرة الثالثة (03) نلاحظ بلوغ نسبة المتوسط الحسابي $2.44 < 2$ و منه نستنتج اجابات آراء عينة الدراسة حول موضوع الفقرة الثالثة التي تتمحور حول اعتبار مراجعي الحسابات كأحد دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات، و منه يمكننا التحليل بأن مراجع الحسابات دور رئيسي و مهم في تحقيق المفاهيم و الادوار الرئيسية لحوكمة الشركات و هو يعتبر داعما لها بمختلف الأفكار التي تسعى المراجعة في تجسيدها لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

خلاصة الفصل الثالث :

بعد سرد كل المعطيات و البيانات الخاصة بالفصل الثالث و المتعلق بالجانب الميداني و الذي تناول بشكل أساسي حول دراسة و تحليل دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات و ذلك من وجهة نظر المهنيين و الاكاديميين و بعد دراسة و تحليل هذه الآراء ، و منه نستنتج ما يلي :

- من خلال تحليل نتائج هذه الدراسة و المتعلقة بالمحور الاول نلاحظ ان غالبية الآراء و باتفاق كبير على ان المراجعة تقوم بعمل كبير لتقييم العمل المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية .

- بعد تحليل نتائج المحور الثاني و بعد التحليل لمختلف الفقرات، جاءت مختلف الآراء ايجابية حول تطبيق أليات الحوكمة بانها تؤدي الى المحافظة على الحقوق بالنسبة للأطراف المتعلقة بالمؤسسة .

- يظهر من خلال دراسة المحور الثالث و تحليل مختلف آراء العينة نستنتج ان مختلف آراء العينة كانت ايجابية و تؤيد بشكل اساسي هذا المحور و المتعلق بمدى مساهمة المراجعة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

و بعد ابرز هذه النقاط المستخلصة من الدراسة الميدانية نلاحظ انه يمكننا تحديد ان مختلف آراء عينة الدراسة تميل الى فكرة معينة و التي هي اساس بحثنا و المتمحورة اساسا حول الدور الاساسي الذي تلعبه المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.

وَالْحَمْدُ لِلَّهِ
وَالْعِزَّةُ لِلَّهِ

الخاتمة :

ان لحوكمة الشركات اهمية بالغة و تتبع اهميتها من كونها أداة اساسية تساهم في تحقيق الشفافية و الافصاح عن النتائج المالية للشركة، و بالتالي توفير الحماية لكل من الادارة و المساهمين و المودعين و المتعاملين الاقتصاديين، على اعتبار ان حوكمة الشركات تعد من اهم الآليات الهامة و اللازمة لحسن سير عمل الشركات، و تؤكد نزاهة الادارة و الوفاء بالالتزامات و التعهدات من اجل ضمان تحقيق الشركات لمختلف اهدافها و ذلك بشكل قانوني و اقتصادي سليم .

و المراجعة باعتبارها الية من آليات حوكمة الشركات، فإن لها دور محوري في الارتقاء بجودة التقارير و القوائم المالية فهي منوط بها التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و كذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية و حل مختلف المنازعات التي تنشأ بين الادارة و الاطراف المتعاملة معها.

إختبار فرضيات الدراسة :

الفرضية الأولى :

تم اثبات صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة الميدانية و المتمثلة في عمل المراجعة على تقويم العمل المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية .

الفرضية الثانية :

تسعى الحوكمة من خلال مختلف الياتها و تطبيقاتها الى المحافظة و التوافق مع البيئة الخارجية من خلال المحافظة على حقوقها .

الفرضية الثالثة :

تتعدد و تختلف انواع المراجعة حسب مختلف التخصصات و التي من شأنها ان تعطي دورا هاما من اجل تطبيق الحوكمة على المؤسسات.

الفرضية الرابعة :

تعتبر الحوكمة الخارجية من الادوات الفعالة و التي من خلالها تجسد مفاهيم واليات حوكمة المؤسسات، و قد تم اثبات ذلك من خلال الدراسة الميدانية.

نتائج الدراسة :

بعد دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات والمراجعة ، كذا تبين دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، وبعد القيام بالدراسة الميدانية تم التوصل الى النتائج التالية :

1- تعد حوكمة الشركات نظام يرتكز على مجموعة من القواعد و المقومات الأساسية المتمثلة بالهيكل التنظيمي و نظام الإدارة بجميع وظائفها .

2- تمثل الحوكمة الكيفية التي تدار بها الشركات و تراقب من طرف جميع الاطراف ذات العلاقة في المؤسسة و بالتالي فهي تعتبر بمثابة الاداة التي تضمن كفاءة ادارة المؤسسة في استغلالها لمواردها و دراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدرجة الاولى و اهداف الاطراف ذات العلاقة بها .

3- ادراك العديد من الاهتمام بالمراجعة الخارجية سواء الممارسين منهم و الاكاديميين للدور الحديث الذي تلعبه المراجعة الخارجية لتطبيق الحوكمة .

4- ان لجان مراجعة الحسابات تهدف الى الاشراف على السياسات المحاسبية و التقارير المالية للشركة و الالتزام بتعليماتها .

التوصيات:

- 1- العمل على نشر مفهوم و ثقافة الحوكمة داخل المؤسسة مما ينعكس ايجابا على كافة الاطراف ذات العلاقة و ذلك من خلال اصدار النشرات و التعليمات التي تعكس دور و اهمية الحوكمة
- 2- الالتزام القانوني بتطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة في الشركات و العمل على توفير الإطار القانوني و المؤسسي لذلك .
- 3- انشاء معاهد متخصصة لمراجعة الحسابات مع اعطاء شهادات معترف بها عالميا
- 4- استحداث مراكز متخصصة تهتم بقضايا الحوكمة و تتولى مهمة اعداد برامج تدريبية لترسيخ اهداف و متطلبات الحوكمة .
- 5- الافصاح عن أي تغير في السياسات و الاجراءات المحاسبية عند اعداد القوائم المالية .

أفاق الدراسة:

لقد تناولنا في بحثنا هذا دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، وبيننا العناصر الضابطة لعمل المراجعة بالإضافة إلى المجالات التي تساهم بها في تطبيق حوكمة المؤسسات واقتصرنا على دراسة وتحليل آراء أهل الاختصاص من المهنيين (المراجعين) والأكاديميين، وهذا باعتبار الجزائر مازالت في بداياتها الأولى فيما يخص تطبيق حوكمة الشركات وتوفير البيئة اللازمة لها ولعمل المراجعة بصورتها الحديثة، لذا نقترح- وهذا بعد الاعتماد الرسمي لحوكمة الشركات وتبين ذلك قانونا - ما يلي:

- 1- ضرورة تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية و أثرها على حوكمة الشركات.
- 2- أثر اعتماد حوكمة المؤسسات في تفعيل المراجعة في الجزائر.

وَقَائِمَةٌ
بِأَمْرِ اللَّهِ
وَالْمُرَادُ
بِأَمْرِ اللَّهِ
وَالْمُرَادُ
بِأَمْرِ اللَّهِ

قائمة المصادر

• المراجع باللغة العربية

1. الكتب

- 1- ادريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير و اجراءات، دار النهضة العربية للطباعة ،بيروت، 1996
- 2- احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997
- 3- امين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007
- 4- امين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2007
- 5- ابراهيم علي العشماوي، اساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية، طوخي مصر للطباعة
- 6- احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الاردن، 2002
- 7- الذنيبات، علي، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2010
- 8- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية، دار وائل للنشر و التوزيع، الاردن، 2004
- 9- خالد راغب الخطيب، الاصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، 1998

- 10-** خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2006**
- 11-** طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات المفاهيم و المبادئ و التجارب، الدار الجامعية، مصر، 2005**
- 12-** عبد الرؤوف عبد المنعم و اخرون، **مبادئ المراجعة بين الفكر و التطبيق، الفاروق للطباعة و النشر، 1987**
- 13-** علي، عبد الوهاب وشحاته شحاته، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007**
- 14-** غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، ط 1، الاردن، 2006**
- 15-** محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005**
- 16-** محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، **الاسس العلمية و العملية لعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للطبع و النشر، الإبراهيمية، 1997**
- 17-** محمد سمير صبان، **نظرية المراجعة و أليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002- 2003**
- 18-** محمد بوتين، **المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999**
- 19-** محمد احمد خليل، **المراجعة و الرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، 1968**
- 20-** محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري، مصر، 2006**

21- رؤوف عبد المنعم و تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر و التطبيق، الفاروق الحديثة للطباعة و النشر، القاهرة، 1987

22- محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها (مع اشارة الخاصة لنمط تطبيقها في مصر)، 2007

23- سليمان، محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، دراسة مقارنة"، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006

2. المذكرات و الاطروحات :

24- أوصيف لخضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة مقدمة استكمالاً لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، موسم 2010/2009

25- الزهرة بسي، مراجعة الحسابات و دورها في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، موسم 2012/2011

26- نور الدين بن خليفة و اخرون، مراجعة الحسابات و دورها في اثبات مصداقية القوائم المالية، مذكر تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس علوم التسيير، تخصص مالية، جامعة الوادي، موسم 2010/2009

27- علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية، جامعة المدية، 2009/2008

28- مسعود صديقي، نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، 2004/2003

29- محمد حولي، **المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008

30- يونس الزين، مصطفى عوادي، **المراجعة الداخلية و تكنولوجيا المعلومات** "وفق معايير المراجعة الدولية"، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، الجزائر، 2011/2010

3. الملتقيات و المجلات :

31- الرحيلي، عوض بن سلامة، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات**، حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، 2008

32- خليل عطا الله الوردات، **الدور المتوقع للمراجع عند تقديم خدمات التأكيد في ظل حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الاول حول المراجعة الداخلية في اطار حوكمة الشركات، القاهرة، سبتمبر 2005

33- ظاهر شاهر القشي، **انهيار بعض الشركات العالمية و اثرها في بيئة المحاسبة**، المجلة العربية للإدارة، العدد الثاني، المجلد 25 ، الاردن ، 2005

34- عبد الرزاق بن الزاوي، ايمان نعمون ، **ارساء مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني**، الملتقى الوطني حول : حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي و الاداري، الجزائر، 07/06، ماي 2012

35- عوض بن سلامة، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات**، حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الادارة، جدة العدد الاول، 2008

36- كاثرين كوتشا هلبلينغ و آخرون، ترجمة سمير كريم، **حوكمة الشركات في القرن الواحد و العشرون**، الطبعة 03، واشنطن، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003

- 37- مؤيد على الفضل، العلاقة بين الحاكمية المؤسسية و قيمة الشركة، مجلة أفق، العدد 112، المجلد 28، اتحاد غرف التجارة و الصناعة، الامارات العربية المتحدة، 2007
- 38- مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، القاهرة، 2004
- 39- مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات في الاسواق الناشئة، غرفة التجارة الامريكية، واشنطن، اوت، 2008
- 40- مركز المشروعات الدولية الخاصة، تأسيس حوكمة الشركات في الاسواق الصاعدة، واشنطن، 2007
- 41- ميخائيل، أشرف حنا، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات لأغراض استمرار الشركة، ورقة عمل قدمت للمؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، في مصر، 2005
- 42- سلطان، عطية صلاح، دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار الشركة، ورقة عمل قدمت للمؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، في مصر 2005
- 43- سامي، مجدي محمد، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46 ، العدد 2، يوليو، 2009

44- سليمان الهتلان، **حوكمة الشركات تدعم الاقتصاد الوطني، و المراجعة الداخلية تحقق الاهداف**، المجلة الالكترونية الاقتصادية، العدد 5698، الرياض، 2009

45- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، قانون رقم 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010

• المراجع باللغة الاجنبية :

46 - Lionnel .C et Gerard .V: **audit et control**
interne.4edition.dalloze.paris.1992.p17

الفهرست
حاجات ما سر سنا

فهرس المحتويات

المحتويات	رقم الصفحة
الاهداءات	/
ملخص	/
شكر و تقدير	/
خطة البحث	/
قائمة الاشكال و الجداول	/
المقدمة	أ - و
الفصل الأول: المراجعة ودورها في الشركة	
تمهيد الفصل الاول	1
المبحث الأول: ماهية المراجعة	2
المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة	2
الفرع الأول : لمحة تاريخية عن المراجعة	2
المطلب الثاني: المفهوم العام للمراجعة	5
الفرع الاول : اصل الكلمة و معناها	5
الفرع الثاني : تعريف المراجعة	5
المطلب الثالث: اهداف و اهمية المراجعة	8
الفرع الاول : اهداف المراجعة	8
الفرع الثاني : اهمية المراجعة	11
المبحث الثاني: انواع المراجعة	12
المطلب الاول: المراجعة الداخلية	12
الفرع الأول : أنواع المراجعة الداخلية	12
المطلب الثاني: المراجعة الخارجية	15
الفرع الاول : من زاوية الالتزام القانوني	15
الفرع الثاني : من زاوية مجال او نطاق المراجعة	16

فهرس المحتويات

17	الفرع الثالث : من زاوية توقيت المراجعة
18	المبحث الثالث: معايير المراجعة
18	المطلب الأول: المعايير العامة
18	الفرع الأول : معيار التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية
19	الفرع الثاني : معيار استقلال المراجع
20	الفرع الثالث : معيار العناية المهنية
21	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
21	الفرع الأول : معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة و الإشراف الدقيق على المساعدين
21	الفرع الثاني : معيار دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية
22	الفرع الثالث : معيار كفاية و صلاحية أدلة الاثبات
22	المطلب الثالث: معايير اعداد التقارير
23	الفرع الأول : مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها
23	الفرع الثاني : مدى ثبات التطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها
24	الفرع الثالث : قاعدة الافصاح او احتواء القوائم المالية كل الايضاحات و البيانات
25	الفرع الرابع : إبداء الرأي الاجمالي في القوائم المالية
26	المبحث الرابع: مراجعة الحسابات
26	المطلب الاول: تعريف مراجع الحسابات و التأهيل العلمي و العملي له
26	الفرع الاول : تعريف مراجع الحسابات
27	الفرع الثاني : التأهيل العلمي العملي للمراجع
28	المطلب الثاني: الصفات الشخصية و الاخلاقية لمراجع الحسابات
29	المطلب الثالث: حقوق و واجبات مراجع الحسابات
29	الفرع الأول : حقوق مراجع الحسابات
30	الفرع الثاني : واجبات مراجع الحسابات
32	ملخص الفصل الأول

فهرس المحتويات

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات	
33	تمهيد للفصل الثاني
34	المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات
34	المطلب الأول : لمحة تاريخية لظهور حوكمة الشركات
34	الفرع الاول : نظرية الوكالة
36	الفرع الثاني : الفضائح المالية
36	المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات
36	الفرع الاول : نشأة حوكمة الشركات
37	الفرع الثاني : تعاريف مختلفة حول حوكمة الشركات
40	الفرع الثالث : الاطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات
41	المطلب الثالث: أسباب و أهمية حوكمة الشركات
41	الفرع الاول : اسباب الاهتمام بحوكمة الشركات
43	الفرع الثاني : أهمية حوكمة الشركات
44	المطلب الرابع : مبادئ حوكمة الشركات
47	المبحث الثاني : أنظمة و معايير حوكمة الشركات و دور آليات الرقابة فيها
47	المطلب الأول: أنظمة حوكمة الشركات
47	الفرع الأول : الانظمة المفتوحة لحوكمة الشركات
48	الفرع الثاني :الانظمة المغلقة لحوكمة الشركات
48	المطلب الثاني : محددات و معايير الحوكمة
48	الفرع الاول : محددات حوكمة الشركات
51	الفرع الثاني : معايير حوكمة الشركات
53	المطلب الثالث: آليات الرقابة ودورها في حوكمة الشركات
53	الفرع الاول : آليات الرقابة الداخلية لحوكمة الشركات

فهرس المحتويات

57	الفرع الثاني : أليات الرقابة الخارجية لحوكمة الشركات
58	المبحث الثالث: تطور دور المراجعة في ظل الاهتمام بحوكمة الشركات
58	المطلب الأول: دور حوكمة الشركات في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية
58	الفرع الاول : تقارير مراجعة حسابات نظيفة
58	الفرع الثاني : الرفع من كفاءة مراجعي الحسابات و التقليل من فجوة التوقعات المراجعة
59	المطلب الثاني: دور لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات
59	الفرع الاول : التعريف بلجنة المراجعة
60	الفرع الثاني : التطور التاريخي للجان المراجعة
61	الفرع الثالث : علاقة لجان المراجعة بحوكمة الشركات
63	المطلب الثالث: تطور المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات
63	الفرع الاول : التغيرات التي طرأت على دور المراجعة الداخلية في ظل الاهتمام بحوكمة الشركات
65	الفرع الثاني : تطور المراجعة الداخلية
67	الفرع الثالث : الدور الجديد للمراجعة الداخلية
69	ملخص الفصل الثاني
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	
70	تمهيد
71	المبحث الاول : الاطار المنهجي للدراسة
71	المطلب الاول : بيانات الدراسة
71	الفرع الاول : البيانات الثانوية
71	الفرع الثاني : البيانات الأولية
72	المطلب الثاني : قائمة الاستبيان
72	الفرع الاول : اعداد قائمة الاستبيان
73	الفرع الثاني : هيكل الاستبيان
74	الفرع الثالث : معالجة الاستبيان

فهرس المحتويات

75	المطلب الثالث : مجتمع الدراسة و حدودها
75	الفرع الاول : المجتمع الدراسة
75	الفرع الثاني : عينة الدراسة
76	الفرع الثالث : حدود الدراسة
77	المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة
77	المطلب الاول : الخصائص العامة للعينة
77	الفرع الاول : خصائص العينة من حيث الجنس
78	الفرع الثاني : خصائص العينة من حيث الفئة العمرية
79	الفرع الثالث : خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي
80	الفرع الرابع : خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية
81	الفرع الخامس : خصائص العينة من حيث المهن
82	المطلب الثاني : التحليل الاحصائي الوصفي لنتائج الاستبيان
82	الفرع الاول : تعمل المراجعة على تقييم العمل المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية
85	الفرع الثاني : تطبيق أليات الحوكمة يؤدي الى المحافظة على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة
88	الفرع الثالث : مساهمة المراجعة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات
91	ملخص الفصل الثالث
94-92	الخاتمة العامة
I-IV	قائمة المراجع
/	فهرس المحتويات
/	قائمة الملاحق

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الوادي
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم تسيير- تخصص محاسبة وضرائب

هذا الاستبيان الذي بين يديك هو احدى ادوات الدراسة لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس
بعنوان : دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات

سيدي، سيدتي :

تحية طيبة و بعد

يعد هذا الاستبيان جزء من البحث ، و نظرا لخبرتك العلمية في هذا المجال ، لذا فإن إجابتك الدقيقة على الاسئلة الواردة بالاستبيان سيكون محل تقدير عالي، و سوف يساعدنا في الوصول الى نتائج قيمة تخدم موضوع الدراسة مع العلم ان صحة النتائج الواردة من هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك .
علما بأن هذه المعلومات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

الباحثون : - كينة يوسف
- محدة مقداد
- مناعي عمر

المجموعة الاولى : معلومات عامة

الرجاء وضع علامة (x) حول الاجابة المناسبة لكل من العبارات التالية :

الجنس	☐ ذكر ☐ انثى
العمر	☐ اقل من 30 سنة ☐ من 30-40 سنة ☐ اكبر من 40 سنة
التأهيل العلمي	☐ ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادات أخرى
الخبرة المهنية	☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 05 الى 10 سنوات ☐ من 10 الى 15 سنة ☐ لأكثر من 15 سنة
المهنة	☐ مراجع حسابات ☐ أستاذ جامعي

اخور الاول :تعمل المراجعة على تقييم العمل المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية		موافق	غير موافق	محايد
01	تُمكن المراجعة من تسهيل و تنظيم العمليات المحاسبية			
02	تقوم المراجعة بدور فعال في ادارة المخاطر			
03	تعمل المراجعة الخارجية على ضمان العدالة في الافصاح عن القوائم المالية			
04	تساهم المراجعة الخارجية في الشفافية المالية			
05	المراجعة هي اداة فعالة لتسهيل التنبؤ بأفضل البيانات مستقبلاً			
اخور الثاني : تطبيق اليات الحوكمة يؤدي الى المحافظة على حقوق الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة		موافق	غير موافق	محايد
01	الحوكمة هي نظام فعال يسعى لتنظيم مختلف نشاطات المؤسسة			
02	تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يعمل علي تضيق فجوة الفساد المالي والاداري .			
03	البيئة الفاعلة في مجال حوكمة الشركات تمهد للوصول الى تقارير مالية ذات شفافية ومصداقية			
04	تؤثر الحوكمة خارجيا على الاطراف المرتبطة بها .			
05	تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يكون بمبادرة ذاتية من الشركة .			
اخور الثالث : مساهمة المراجعة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات .		موافق	غير موافق	محايد
01	المراجعة تعطي اطلاع و معرفه والمام كافي عن مبادئ حوكمة الشركات .			
02	تساهم استقلالية و موضوعية المراجع في تفعيل حوكمة الشركات			
03	يعتبر مراجعي الحسابات كأحد دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات			
04	تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يعمل على تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة .			
05	كفاءة خبرة مراجعي الحسابات تمهد الوصول الى تقارير ذات شفافية و جوده عالية .			