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

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

دور أليات الحوكمة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية - دراسة حالة -

إعداد الطلبة:

- بالصحراوي صبرينة
- بوطه خولة
- محمودي نجوى

إشراف الدكتور:

أ. د سردوك فاتح

لجنة المناقشة:

- بلقاسم بن خليفة	أستاذ التعليم العالي		رئيسيا
- سردوك فاتح	أستاذ التعليم العالي	مشرف ومقررا	
- عز لزهر	أستاذ التعليم العالي		مناقشا

السنة الجامعية:

الحمد لله فالق الأنوا

إلى من أرض

إلى من كان لي

إلى من

إلى من نار لي الص

إلى رفقاء

إلى كل

الحمد لله كامل المدد الذي أنعم علينا بالصالحات ونحن له شاكرو ن أما بعد

أوجه الشكر لنفسي على تحمل مشاق الحصول على الرسالة العلمية

ثم الشكر إلى رفيقة الدرب ومهجة القلب أمي الغالية

التي لولا دعائها وتشجيعها لما واصلت المسير كما أوجه شكري إلى عائلتي باللقب

بالصحراوي " كبيرها وصغيرها وعائلتي بالقلب "الوحيد" صغيرها وكبيرها"

وأود شكر صديقاتي ومؤنساتي الغاليات كما لا أنسى شكر

من تكرم علينا بالتعليم من الابتدائي إلى الجامعي.

صبرينة

الإهداء

أهدي هذا الجهد المبذول إلى من لا ينطوي ذكرها لأنه لا يفنى بحقها

أمي العزيزة أطال الله في عمرها

إلى من جاهد الحياة لأجلي وغرس في نفسي محبة الصبر وعلمني الاجتهاد

أبي الغالي

إلى رفيق دربي الذي ومن دونه ما كان لهذا العمل أن يرى النور الأستاذ الدكتور

* حمزة شنوف*

الى فلذة كبدي أبنائي *مازن و جاسم*

إلى العائلة الكريمة أخوتي وأخواتي الأعزاء إلى كل الأهل

إلى كل من مد يد المساعدة في إنجاز هذا العمل.

نجوى

شكر وعرفان

"رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي

وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه "

اعترافا بالفضل والجميل نتوجه بخالص الشكر

وعميق التقدير والامتنان إلى الأستاذ الدكتور الكريم

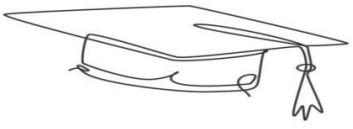
"سردوك فاتح" الذي أشرف على هذا العمل

كما نتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ الدكتور المحترم "شنوف حمزة"

الذي دعمنا ومد لنا يد المساعدة

وجزيل الشكر موصول لكل من ساعدنا من قريب أو بعيد

2023



الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور آليات الحوكمة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية، وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وكذلك جميع الفئات المستفيدة من خدماتهم والمتفاعلة معهم في ظل آليات حوكمة الشركات. وقد تم اختبار فرضيات الدراسة من خلال استبيان لتحليل آراء عينتين من المجتمع المالي المساهم في دور آليات الحوكمة الداخلية والخارجية وسياسات واجراءات رقابة الجودة، ودعمها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية. وقد خلصت هذه الدراسة الى وجود ارتباط وثيق بين الالتزام بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين تحقيق جودة المراجعة، حيث تعمل آليات الحوكمة من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجان المراجعة ورقابة الجودة للمراجعة الخارجية بما لها من تفاعل وتكامل يؤدي كل منها المهام والآليات المتوقعة منه في ظل الحوكمة، من أجل دعم وتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

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

Summary:

This study aimed to analyze the role of governance mechanisms in supporting the quality of external audit services from two points of view; External auditors and all other categories who interact with them and benefit from their services in light of corporate governance mechanisms . The hypotheses of this study were tested through a questionnaire : with the aim of analyzing the opinions of two samples from the financial community to contribute to the role of internal and external governance mechanisms , quality procedures and control policies , support for achieving high quality , and audit services internally and externally .

This study concluded that there should be a tight bond between adherence to the proper application of governance mechanisms and the achievement of audit quality . where each of the governance mechanisms , the Board of Directors , internal audit , audit committees and external quality control work in an interactive and complementary rhythm , each of which performs the tasks and mechanisms expected of it , to support the quality of external audit services .

Key words ; corporate governance , governance mechanisms , external review , audit quality , quality control .

قائمة المحتويات:

الفــهرس	
المحتويات	الصفحة
الاهداء	
شكر وعرفان	
ملخص	
فهرس المحتويات	**III- I**
فهرس الجداول	**IV**
فهرس الاشكال	**V**
فهرس الملاحق	**VI**
مقدمة	أ-ب-ت
الفصل الاول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية	
المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات وجودة خدمات المراجعة الخارجية	**03**
المطلب الأول: نشأة ومفهوم حوكمة الشركات	**03**
المطلب الثاني: خصائص، أهمية وأهداف حوكمة الشركات	**07**
المطلب الثالث: آليات ومحددات حوكمة الشركات	**11**
المطلب الرابع: مفهوم جودة المراجعة	**16**
المطلب الخامس: أهمية جودة المراجعة	**18**
المطلب السادس: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة	**19**
المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي ((**ISQC1**)	**23**
المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة الخارجية	**23**
المطلب الثاني: برامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية	**23**
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية	**27**
المطلب الرابع: المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية	**29**
المطلب الخامس: عناصر نظام رقابة الجودة	**31**
المطلب السادس: الرقابة على جودة المراجعة والرقابة عليها بالجزائر -نظرة من خلال القوانين والمعايير الجزائرية للتدقيق	**35**
المبحث الثالث :واقع حوكمة الشركات والممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر	**39**
المطلب الأول: واقع حوكمة الشركات في الجزائر	**40**
المطلب الثاني: واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر	**47**
المبحث الرابع :الدراسات السابقة	**54**
المطلب الأول: مراجعة الأبحاث والدراسات العلمية السابقة	**54**
المطلب الثاني: عرض أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	**60**

قائمة المحتويات:

..... الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
المبحث الاول: عرض استبيان الدراسة	**64**
المطلب الأول: مكونات الاستبيان	**64**
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	**65**
المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة	**66**
المبحث الثاني: تحليل استبيان الدراسة	**79**
المطلب الأول: تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة	**79**
المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية	**85**
المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان من حيث أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.	**82**
المطلب الرابع: تحليل نتائج الاستبيان من حيث مهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.	**90**
المطلب الخامس :تحليل نتائج الاستبيان من حيث سياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جو خدمات المراجعة الخارجية.	**91**
المطلب السادس: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج	**93**
الخاتمة	**98**
المراجع	**103**
الملاحق	**110**

قائمة الجداول :

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	يوضح مختلف محتويات أسئلة أجزاء الاستبيان	65
2	يوضح مرجعية وتفسير قيمة معامل الفاكرونباخ	69
3	يوضح معاملات الثبات للأجزاء الأربعة للاستبيان	70
4	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الاستبيان	71
5	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الاستبيان	72-73
6	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الرابع من الاستبيان	74-75
7	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الاستبيان	75-76
8	يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت	77
9	درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح	78
10	يوضح توزيع الدراسة حسب الجنس	79
11	توزيع عينة الدراسة حسب الفئات العمرية	80
12	توزيع عينة الدراسة حسب فئات المؤهل العلمي	81
13	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	82
14	توزيع العينة حسب المهنة	83
15	يوضح توزيع العينة الأولى حسب الخصائص الجنس-العمر – المؤهل العلمي - الخبرة	84
16	يوضح توزيع العينة الثانية حسب الخصائص الجنس-العمر – المؤهل العلمي – الخبرة	85
17	تحليل نتائج عبارات الجزء الثاني -مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية -	86-87
18	تحليل نتائج عبارات الجزء الثالث -أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية -	88-89
19	تحليل نتائج عبارات الجزء الرابع -مهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية -	90-91
20	تحليل نتائج عبارات الجزء الخامس -سياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية -	92-93
21	اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي)مان ويتني Mann-Whitney (للفرضية الأولى	94
22	اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي)مان ويتني Mann-Whitney (للفرضية الثانية	95

23	اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي)مان ويتني Mann-Whitney (للفرضية الثالثة	96
24	اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي)مان ويتني Mann-Whitney (للفرضية الرابعة	97

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	خصائص حوكمة الشركات	08
02	المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات	15
03	يوضح تركيبة الافراد بالنسبة للجنس	80
04	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب فئات المؤهل العلمي	81
05	يوضح تركيبة الافراد بالنسبة للمهنة	83

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	ملاحق استبيان الدراسة	55
02	نماذج من SPSS	60
03	أسماء المحكمين	117

المقدمة

تمهيد:

إن المتتبع للأحداث والتطورات الدولية في عالم المال والأعمال، خلال العقدين الأخيرين سيلاحظ الاهتمام الكبير من طرف الباحثين والمختصين لموضوع حوكمة الشركات وجودة الخدمات المراجعة الخارجية، وظهر ذلك جليا نتيجة تزايد الشكوك بمهنة مراجع الحسابات وفقدان المسؤولية والمصداقية وثقة من حولها من مستخدمي المعلومة المالية، بعد سلسلة الأزمات والفضائح المتكررة والمتسببة في انهيار كبرى الشركات – على سبيل المثال فضيحة أنرون، أدلفيا... - ويرجع ذلك إلى الفساد المالي والإداري من جهة وتواطئ شركات المراجعة من جهة أخرى.

لذا أصبح لزاما على أصحاب القرار داخل الشركات تبني الطريقة المثلى في مجابهة المخاطر بشكل عام. نتيجة ضياع حقوق أصحاب المصالح بها، وفقدان الثقة في مصداقية المعلومة المالية، وضعف مستوى درجة الإفصاح والشفافية في القوائم المالية لإخفاء الخسائر والتلاعب بحقوق المساهمين.

ومنه ظهر مصطلح الحوكمة كحل أمثل من وجهة نظر أصحاب القرار في مجابهة تلك المخاطر. وتعتبر الحوكمة كحل أمثل في مجابهة المخاطر من وجهة نظر أصحاب القرار، وكل من المحاسبيين والمحللين الماليين للمؤسسات والشركات بأنواعها، باعتبارها استراتيجية مهمة لمواجهة الأزمات بأنواعها.

كما يعتبر مصطلح حوكمة الشركات كآلية حماية وضمان لمستخدمي المعلومة المحاسبية بشكل عام، وذلك بضبط أحكام الرقابة والسيطرة على تعليمات أصحاب القرار، وأداء إدارة الشركة ومراجعي الحسابات. كل هذا بالتطبيق السليم لآليات حوكمة الشركات.

إشكالية الدراسة

ومما سبق سنحاول معرفة دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، وذلك من خلال تطبيق مختلف آليات حوكمة الشركات المطلوبة من مراجع الحسابات، لتحقيق الشفافية والمصداقية، والعدالة في مخرجات المعلومة المالية، كل ذلك في المستوى الذي يعكس من الرفع في جودة الأداء المهني. وبالتالي سنقوم بطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن يؤثر التطبيق السليم لآليات حوكمة الشركات على تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، وهذا من وجهة نظر المجتمع المالي؟

وللإجابة على التساؤل فقد تم طرح الإشكاليات الفرعية التالية:

- ✓ إلى أي مدى يمكن أن تساهم مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية، من وجهة نظر المجتمع المالي؟
- ✓ إلى أي مدى يمكن أن تساهم أهداف ومهام المراجعة الداخلية في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية، من وجهة نظر المجتمع المالي؟
- ✓ إلى أي مدى يمكن أن تساهم مهام آليات لجان المراجعة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية، من وجهة نظر المجتمع المالي؟
- ✓ إلى أي مدى يمكن أن تساهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية، من وجهة نظر المجتمع المالي؟

فرضيات الدراسة

- هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المجتمع المالي حول مساهمة مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية.
- هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المجتمع المالي حول أهداف ومهام المراجعة الداخلية في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية.
- هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المجتمع المالي حول مهام آليات لجان المراجعة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية.
- هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المجتمع المالي حول سياسات وإجراءات رقابة الجودة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية.

مبررات اختيار الموضوع:

- الميول الشخصي لمثل هذا النوع من البحوث
- الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل المختصين
- ارتباط موضوع الدراسة بمجال التخصص.

أهداف البحث:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الإجابة عن الإشكالية المطروحة اعتمادا على الفرضيات المقترحة.

- محاولة معرفة مدى تطابق الجانب النظري لدراسة مع الواقع التطبيقي في المجتمع المالي.
- دراسة واقع تطبيق كل من آليات الحوكمة، وجودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المجتمع المالي.

أهمية الدراسة:

- تتبع أهمية الموضوع، وراجع ذلك لأهمية وضرورة تطبيق آليات حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية بشكل خاص من وجهة نظر المجتمع المالي.
- محاولة تطبيق الأساليب الإحصائية الممكنة لقياس مدى مساهمة آليات حوكمة الشركات في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية.
- تقديم إطار نظري تطبيقي معرفي يمكن الاعتماد عليه مستقبلا، لإعداد دراسات أوسع وأكثر دقة.

منهجية البحث والأدوات المستخدمة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى الأهداف المرجوة من البحث، اعتمدنا على أسلوب IMRAD وهذا الأسلوب الذي يناسب التخصصات التي تربط بين الإطار النظري للبحث مع الواقع التطبيقي.

أما بالنسبة للمنهج المستخدم فقد اعتمدنا على المنهج التاريخي لسرد التطور التاريخي للحوكمة وجودة المراجعة الخارجية، وكذا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من خلال تبيان المفاهيم المتعلقة بآليات الحوكمة، وجودة المراجعة الخارجية، وكذا استخلاص الدراسات السابقة. أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على كل من المنهج الاستشرافي للوقوف على أثر تطبيق متغيرات الدراسة وكيف تساهم آليات حوكمة الشركات في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية لعينة من المجتمع المالي، وذلك باستخدام الاستبيان كأداة دراسة. واعتمد كذلك على منهج دراسة الحالة في الجانب العملي للدراسة.

صعوبات الدراسة:

الصعوبات التي اعترضت السير الحسن للدراسة تتمثل فيما يلي:

- ضعف الباحثين في التعامل مع برنامج المستخدم SPSS.
- عدم التجاوب مع الموضوع بجدية من بعض أطراف عينة الدراسة.

هيكل البحث:

سعيا منا للإحاطة بجميع جوانب وأساسيات البحث، للإجابة على اشكاليته فقد قمنا بتقسيم البحث على النحو التالي:

الفصل الأول: والذي يحمل عنوان " الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية " تم تقسيمه إلى أربع مباحث مبحث أول يتطرق إلى تقديم مفاهيم حول الإطار النظري لحوكمة الشركات وجودة خدمات المراجعة الخارجية، اما المبحث الثاني تطرق إلى رقابة جودة المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة الدولي (1ISQC) والمبحث الثالث يتطرق إلى واقع حوكمة الشركات والممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر بينما المبحث الرابع خصص للدراسات السابقة.

أما بخصوص الفصل الثاني فقد خصص إلى اختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة النظرية، تم ذلك من خلال الاعتماد على الاستبيان كأداة دراسة، موجه إلى عينة من المجتمع المالي.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور آليات

تمهيد:

تحظى موضوعات الحوكمة والمراجعة الخارجية بأهمية بالغة في حياة المؤسسة الاقتصادية وذلك لما توفرانه من دعائم للصحة المالية لها.

فموضوع حوكمة الشركات ظهر على المستوى الدولي عندما شهد العالم انهيارات عديدة من الشركات والتي من أبرزها شركة "إنرون وورلدكوم وبنك بريش" والتي ارتبط انهيارهم بالفساد المالي والإداري والمحاسبي وضعف آليات الرقابة على الأنشطة المالية للمؤسسات، وقد أدى انهيار أداء الشركات إلى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالتعاون مع صندوق النقد والبنك الدولي لدراسة آلية الحوكمة ، لذلك نجد أن إجراءات ومعايير الحوكمة ستظل موجهة بالدرجة الأولى لسد الثغرات والفجوات في القوانين والتشريعات التجارية المعمول بها، وذلك بهدف ضمان جودة التقارير المالية ومنع حدوث حالات الغش والتدليس، وقد دفعت هذه الانهيارات أيضا إلى البحث عن الدور الحيوي الذي يلعبه مجلس الإدارة ولجان المراجعة في عملية الحوكمة، حيث تعتبر كل هذه الأطراف وسيلة إشرافيه على جودة التقارير المالية والوصول إلى قرارات مالية ذات رشادة وفعالية، وقد عظمت الحوكمة القيمة التنافسية للشركات في ظل استحداث أدوات وآليات السوق وحدوث اندماجات عالية وتبرز الأهمية هنا تجنب الانزلاق في مشاكل المحاسبة والمالية وسوء القرارات المالية التي تم بناؤها على النتائج المالية والمحاسبية الخاطئة وكشف حالات التلاعب والفساد وسوء الإدارة، ومن بين آليات حدوث هذه المشاكل أو التقليل منها يأتي دور المراجعة الخارجية التي تكمن وظيفتها الأساسية في تقديم المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات المستفيدين واضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها التقارير المالية.

بالتالي تحظى جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل الباحثين فيعد مطلب أساسي لمختلف الأطراف المستفيدة بخدمات المراجعة مما يتطلب منا معرفة مختلف جوانب جودة المراجعة بالنسبة للأكاديميين وكذلك مختلف الهيئات الدولية في مجال التدقيق. حيث يتم من خلاله تناول:

- الإطار النظري لحوكمة الشركات وجودة خدمات المراجعة الخارجية (المبحث الأول (
- رقابة جودة المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (1ISQC) (المبحث الثاني)
- واقع حوكمة الشركات والممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر (المبحث الثالث)
- الدراسات السابقة (المبحث الرابع (

المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات وجودة خدمات المراجعة الخارجية

إن حوكمة الشركات تعتبر من المواضيع المعاصرة ، حيث أن التطبيق السليم لها يتطلب دراسة أثر آلياتها على جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات ، والتطرق الى واقع حوكمة الشركات ، اضافة الى التركيز على موضوع المراجعة الخارجية من حيث تطور الممارسة المهنية لها في بتحليل الواقع الحالي للممارسة المهنية لها من حيث تطورها التاريخي والهيئات المهنية المشرفة عليها، ومجمل القوانين والتشريعات التي تحكم المهنة، وتحدد المهام والمسؤوليات المسندة الى المراجع الخارجي وتفاعله مع مختلف أطراف المجتمع المالي في ظل أدائه لمهامه، بما فيها مختلف الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة. ولهذا الغرض سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى أهم العناصر الجوهرية لحوكمة الشركات .

المطلب الأول: نشأة ومفهوم حوكمة الشركات

أولا: نشأة حوكمة الشركات

تعود جذور دراسة حوكمة الشركات إلى القرن التاسع عشر، إثر نشوء شركات المساهمة العامة وبروز مشاكل فصل الملكية عن الإدارة خاصة مع بروز الشركات العملاقة ومتعددة الجنسيات والشركات الصناعية المساهمة الضخمة وبالتالي برزت الحاجة إلى إيجاد ضوابط وترتيبات تلزم إدارات الشركات بالعمل على تحقيق مصالح المساهمين واستمر هذا المفهوم حوكمة الشركات بالتطور مع التطورات في مجال الأعمال مع كثير من المفاهيم المصاحبة كالشفافية والإفصاح[1] .

ويمكن رصد أهم التطورات فيما يلي:

ظهور نظرية الوكالة التي جاءت لتسليط الضوء على المشاكل التي تظهر نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات والمساهمين، إلى زيادة الاهتمام بضرورة توفير مجموعة من القوانين التي تعمل على حماية مصالح المساهمين، والحد من التلاعب المالي والإداري الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الشخصية[2].

ففي سنة 1976 عمل كل من jensen and mecklings على الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، وقد تبع ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكد ت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس الإدارة، مما يساعد على جذب المستثمرين سواء كانوا محليين أو أجانب. هذا ما حث بعض الهيئات العلمية والمشرعين في العديد

[1] شراد محمد أصيل، المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص مالية وحاكمية المؤسسات، جامعة محمد خيضر بسكرة ,2016، ص 3.

[2] محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة) الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية ,2009، ص 15.

من دول العالم، على إصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ.[1]

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أدى تطور سوق المال ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبة والإشراف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تنشط فيه، مثل هيئة الأوراق المالية.

Securities exchanges commission (SEC) بالإضافة إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق الذي ساهم في زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات و الزام الشركات خاصة المسجلة أسهمها لدى البورصات بحتمية تطبيق مبادئها. كما أن الاهتمام بهذا المفهوم [3]ظهر بصورة واضحة عند قيام أكبر صندوق للمعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية the california public Employées Retirement system (calpers) بإلقاء الضوء على تعريف وأهمية ودور حوكمة الشركات في حماية حقوق المساهمين[2].

وقد تم تأسيس هيئة تريدوي عام 1985 وتمثل دورها الأساسي في تحديد أسباب سوء توضيح الوقائع في التقارير المالية، وتقديم توصيات تعمل على منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، حيث قدمت، هذه الهيئة أول تقرير لها عن حوكمة الشركات عام 1987 الذي يسعى لتوفير بيئة رقابية سليمة ومستقلة مع تدقيق داخلي موضوعي يدعو لضرورة الإفصاح عن مدى فعالية الرقابة الداخلية، وتقوية مهنة التدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة الشركات.

وفي عام 1999 أصدرت كل من بورصة نيويورك new york stock exchange (NYSE) و الرابطة الوطنية لتجارة الأوراق المالية national Association of Securities Dearls (NASD)) تقريرها المعروف باسم Blue Ribbon Report والذي اهتم بأهمية الد ور الفعال الذي يمكن أن تقوم به لجان التدقيق بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

أما في المملكة المتحدة فقد أثار موضوع حوكمة الشركات جدلا كبيرا في أواخر الثمانينات وأوائل التسعينات، بعد انهيارات كبريات الشركات الأمريكية والأوربية آنذاك، مما قاد المساهمين والمستثمرين في الشركات وقطاع المصارف إلى القلق على استثماراتهم وجعل الحكومة في المملكة المتحدة تدرك أن التشريعات السائدة والنظم القائمة تعاني من خلل ما، الأمر الذي دفع بورصة لندن للأوراق المالية london Stock Exchange لتشكيل لجنة كادبوري عام 1991 التي تضمنت ممثلين عن الصناعة البريطانية، وتمثلت مهمتها في وضع مشروع للممارسات المالية لمساعدة الشركات في تحديد وتطبيق الرقابة الداخلية من أجل تجنيب تلك الشركات الخسائر الكبيرة. وفي عام 1992 تم إصدار أول تقرير عن هذه اللجنة والذي يؤكد على أهمية حوكمة الشركات من أجل زيادة ثقة المستثمرين في إعداد وتدقيق القوائم المالية، وبالرغم من أن توصيات هذا التقرير غير ملزمة للشركات المسجلة أسهمها في بورصة لندن، إلا أن البورصة تجبر الشركات على أن تحدد في

[3] 1Stéphane Trébucq, La Gouvernance D'Entreprise Héritière de Conflits Idéologiques et Philosophiques, Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, Crefige-Université Paris-Dauphine avec le soutien de l'associait francophone de Comptabilité, 20-21 Mars 2003, p 03.

[2] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 15-16.

تقريرها السنوي مدى التزامها بتلك التوصيات، كما ركز على دراسة العلاقة بين الإدارة والمستثمرين، ودور المستثمرين في تعزيز دور التدقيق في الشركات والحاجة إلى لجان تدقيق فاعلة.

هذا وقد أشار التقرير إلى دور مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية في الدعوة إلى فصل مسؤوليات وصلاحيات كلا الطرفين. بعدها توالت التقارير عن هذه اللجنة وظهرت العديد من التقارير المتعلقة بحوكمة الشركات، دور مجالس إدارة الشركات، أنظمة الرقابة الداخلية، اللجان التابعة لمجلس الإدارة وتقييم وادارة المخاطر مثل hample Report عام 1995و higges and smith Report عام 2003 وقد تعززت فكرة حوكمة الشركات أكثر نتيجة الجهود المبذولة البارزة في أعقاب الأزمة الأسيوية التي حدثت في أسواق تايلند وماليزيا عام1997، وما تبعها من فضائح مالية أدت إلى إفلاس العديد من الشركات والمصارف الكبرى العالمية.

فقد اهتزت ثقة المستثمرين والمساهمين بمختلف انواع الشركات، سواء كانت وطنية أو متعددة الجنسيات، وذلك لعدم قدرة التشريعات وهيئات الرقابة على التنبؤ بفشل شركات الأعمال وما يقوم به اصحاب القرار من تجاوزات إدارية وقانونية، للحصول على منافع خاصة دون تمكن المساهمين من الاطلاع على تلك التجاوزات.

وعليه كان البحث عن سبل ووسائل للرقابة على أعمال الشركات والمصارف من طرف المؤسسات الدولية المالية او لنقدية)صندوق النقد الدولي، البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(، وذلك قصد الحفاظ على حقوق المساهمين وضمان قيام المؤسسات المالية والاقتصادية بعيدا عن الفساد المالي والاداري، وتمثلت أول محاولة دولية في إصدار مبادئ حوكمة الشركات من طرف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD)) عام 1999 ، والتي تم تنقيحها و تحديثها في طبعتها الثانية عام 2004 ، حيث تدور معظمها حول السبل الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال، والتي تساعد على استقرار الاقتصاد ككل، وهي تلك الخطوط التي حرصت المنظمة العالمية لمشرفي الأوراق المالية على التأكيد عليها من أجل الحفاظ على سلامة أسواق المال واستقرار الاقتصاديات ككل[4].

ثانيا: تعريف حوكمة الشركات

-1 التعريف اللغوي:

[14]حاكم محسن الربيعي و حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء و المخاطرة، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان, 2011 ص15 - 16.

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة، والحوكمة بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني، وعليه فان لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها:[5]

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

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

-1-3 الاحتكام: وما تقتضه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية والى خبرات ثم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

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

التعريف الاصطلاحي:

لم يتم تقديم تعريف واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات حيث يوجد العديد من التعاريف التي تناولت هذا المفهوم، إذ أن كل تعريف يعبر عن وجهة نظر مقدمه، وفيما يلي سنحاول استعراض بعض التعاريف:

2-1 الكاتب moerland : "يقصد بحوكمة الشركات مجموعة الآليات و الاجراءات و القوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من الانضباط discipline والشفافية transparance والعدالة fairness وبالتالي تهدف الحوكمة إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية " المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل [6]."

2-2 تعرف حوكمة الشركات "النظام الذي يتم من خلاله توجيه اعمال المنظمة .ومراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق اهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية"[7]

2-3 منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس ادارتها والمساهمين و الأطراف الأخرى ذات المصلحة داخل الشركة، متضمنا ذلك هيكل الأهداف الموضوعة من قبل الشركة ووسائل تحقيق تلك

الأهداف مع رقابة محددة ومستمرة للأداء".[8]

[5] صالح حميداتو وعلاء بوقفة، علاقة نظام المعلومات المحاسبي والمالي بحوكمة الشركات، الملتقى الدولي الخامس: دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الإسلامية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي,7-8 ديسمبر2014.

[6] Moerland.p.w , changing models of corporate governance in OECD countries , Macmillan press Itd,2000.p23.

[7] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات-المفاهيم-المبادئ-التجارب-تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الاسكندرية (مصر)، 2005، ص22.

[8] جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين الامارات، 2014، ص 490.

2-4 حوكمة الشركات تعني الاطار العام الذي يجمع قواعد وعلاقات ونظم و معايير وعمليات تساعد على ممارسة السلطة والتحكم في الشركات ومن الممكن تفصيل هذا التعريف كما يلي[9]:

القواعد: مجموعة القوانين والاجراءات المنظمة لعمل الشركات داخليا وخارجيا.

العلاقات: تشمل جميع العلاقات المتداخلة مع كافة الاطراف ذات العلاقة او ذات المصالح في الشركة خاصة، بين الملاك والادارة ومجلس الادارة ولا ننسى العلاه مع المنظمين القانونيين والحكومة والعاملين والمجتمع الكبير المحيط بالشركة.

النظم والمعايير: مجوعة النظم التي توظفها الشركة لممارسة عملها وتحقيق اهدافها مثل نظم القياس ومعايير الأداء وغير ذلك.

العمليات: مجموعة العمليات التي تمارسها الشركة مثل تفويض السلطات واتخاذ القرارات وتسلسل التقارير وتوزيع المسؤوليات.

من خلال ما سبق من التعريف يمكن أن نستنتج التعريف التالي:

هي مجموعة من القوانين او الاجراءات والقواعد التي تعمل على تحديد القرار ومراقبة العمليات داخل الشركة كما تضبط وتحدد العلاقات بين مجلس الإدارة الشركة وكل الأطراف المرتبط بها، كأصحاب المصالح وحملة الأسهم والمساهمين. ..الخ.

المطلب الثاني: خصائص، أهمية وأهداف حوكمة الشركات

أولا: لحوكمة الشركات عدة خصائص وهي[10]:

-1الانضباط

وهو حرص المؤسسة على إتباع سلوك أخلاقي في كل العمليات والأنشطة والقرارات التي تتخذها.

-2الشفافية :

وهي المصداقية والوضوح والإفصاح والمشاركة وتقديم صور حقيقية لكل ما يحصل داخل المؤسسة.

-3الاستقلالية

وتعني الفصل بين الملكية و الإدارة و أيضا استقلالية الرقابة عن التنفيذ و يتحقق ذلك عن طريق :

- وجود رئيس مجلس الإدارة مستقل عن الإدارة العليا

[9] مصطفى يوسف كافي، الأزمة المالية الاقتصادية العالمية، دار المجتمع للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2013 ص 206.
[10] طارق عبد العال حماد ،حوكمة الشركات شركات القطاع الخاص و العام و المصرف مفاهيم مبادئ تجارب المتطلبات, دار الجامعية, الطبعة الثانية, الإسكندرية, مصر, 2007, ص 25.

- وجود مجلس إدارة إشرافي مستقل عن مجلس الإدارة التنفيذي
- وجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل

-4المساءلة

تعني أن كل مسؤول في المؤسسة معرض للمساءلة عن عمله أمام المساهمين.

-5المسؤولية

تنبع هذه المسؤولية عن إدراك المؤسسة لحقوق جميع الأطراف المهتمة بالمؤسسة والتي تتضمنها اللوائح والقوانين التنظيمية.

-6العدالة

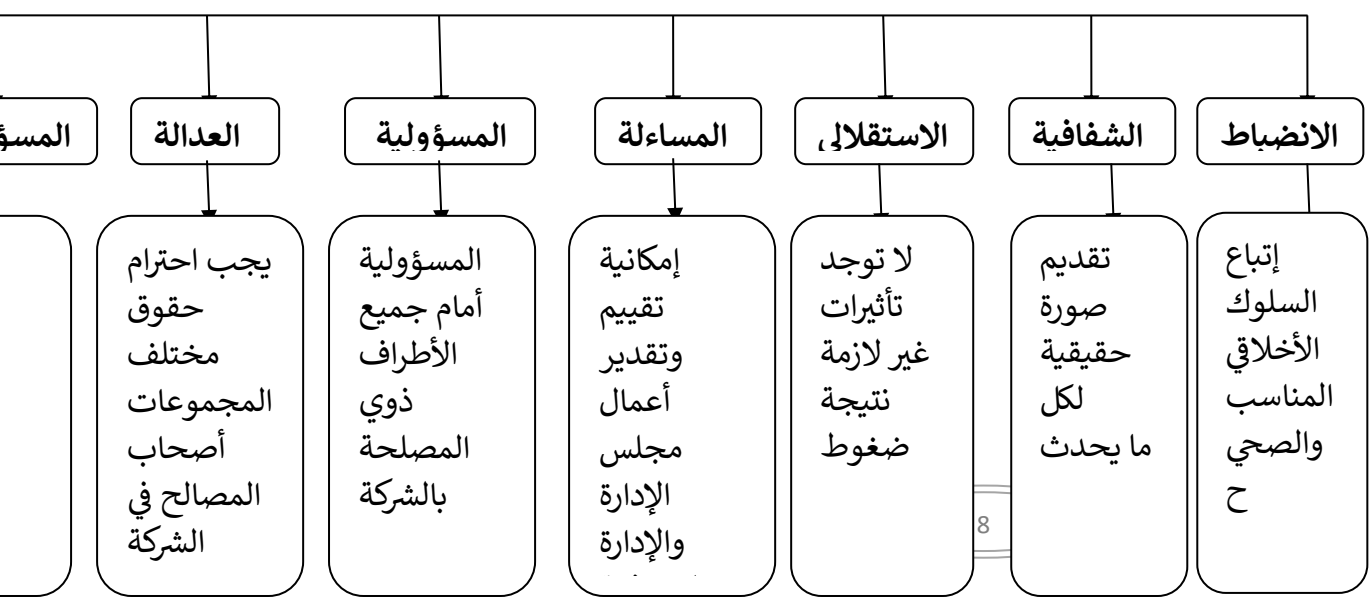
وهي أن يعمل مختلف الأطراف بالتساوي وخاصة مساهمي الأقلية.

-7المسؤولية الاجتماعية

أي أن تتحمل المؤسسة مسؤوليتها الاجتماعية اتجه مجتمعها الداخلي (عمال، مسيرون، مساهمون.....). من جهة، واتجاه مجتمعها الخارجي (زبائن، جمعيات، جماعات محلية.....). من جهة أخرى.

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

الشكل رقم :(01) يوضح خصائص حوكمة الشركات



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

ثانيا: أهمية حوكمة الشركات:[11]

1-الأهمية من الناحية القانونية :

يهتم القانونيون بأطر وآليات حوكمة الشركات لأنها تعمل على وفاء حقوق الأطراف المتعددة بالشركة، كما أنها تعمل على تنفيذ العقود وحل الصراعات بطريقة فعالة. و في هذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية في 2002 أن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة الشركات يمكن أن يتم تضمينها بكل من قوانين أسواق المال والشركات.

-2الأهمية على الصعيد الاجتماعي :

مفهوم الحوكمة لا يكون مرتبطا فقط بالنواحي القانونية و المالية و المحاسبية بالشركات، و لكنه يرتبط كذلك ارتباطا وثيقا بالنواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وسلطة التحكم بوجه عام، لذا وجب التأكيد على ضرورة الاهتمام بأصحاب المصالح سواء من لهم صلة مباشرة أو غير مباشرة مع الشركة، كما تجدر الإشارة إلى أهمية المسؤولية الاجتماعية للشركات والتي لا تهتم فقط بتدعيم مكانة وربحية الشركة، ولكنها تهتم كذلك بتطور الصناعة واستقرار الاقتصاد وتقدم و نمو المجتمع.

-3الأهمية الاقتصادية:

سوف نحصرها في خفض تكاليف المعاملات التي تكمن في تكاليف التنظيم و إدارة الأعمال، وهي تحدد طريقة النشاط الاقتصادي، ولها تأثير قوي على تخطيط الأعمال ونشاط الاستثمار، وتشمل تكاليف المعاملات ما يلي:

- تكلفة بيع وشراء السلع والخدمات والحصول على التمويل ورأس المال.
- تكلفة ضمان وتنفيذ حقوق الملكية والحصول على معلومات بشأن الأعمال وفرص الشراكة.

[11] صديقي خضرة، بوشيخي عيشة، التأصيل النظري لماهية حوكمة الشركات والعوائد المحققة من جراء تبنيها، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 9-8 ماي ,2012ص 7 – 8.

- تكلفة تكوين الشركات و تنظيمها، الدخول في عقود وتنفيذها وتشغيل وفصل العمال.
- تكلفة نقل استيراد وتصدير السلع والالتزام باللوائح والتمثيل الحكومي.

إن التأكيد على تكاليف المعاملات هو أهم مشكل تعاني منه المؤسسات، ولما كانت تكاليف المعاملات تتضمن عناصر كثيرة، فإن المؤسسات خاصة الصغيرة والمتوسطة تشعر بالتأثير النسبي لارتفاع تكاليف المعاملات أكثر من المؤسسات الكبيرة، مما يؤثر سلبا على حجم هيكل الشركات.

-4أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:[12]

- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.
- الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.

-5أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:[13]

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين.
- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين (بالأخص المستثمرين الأجانب) لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي وبالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل.
- تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم، ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيدا، قد يقوموا بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حتى عندما تتعرض

[12] عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر , 2007 ص29.
[13] عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص28.

لأزمات مؤقتة تؤدي إلى انخفاض أسعار أسهمها لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات.

ثالثا: أهداف حوكمة الشركات :[14]

تهدف قواعد الحوكمة إلى ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية والمالية والفنية واحترام الضوابط والسياسات المرسومة، فهي تتناول الممارسة السليمة للقواعد وتساعد على جذب الاستثمارات، وزيادة القدرة التنافسية ومحاربة الفساد بكل صوره سواء كان إدارياً أو ماليا أو محاسبياً، وتدعيم استقرار أسواق المال وتحسين الاقتصاد وذلك من خلال ما يلي:[15]

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

ومما سبق يتضح أن الأهداف الموضوعة تتطلب مجلس إدارة قوي لتحقيقها

[14] هوام لمياء، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 9 -8 ماي ,2012ص 6.

[15] د. جيهان عبد المعتز جمال، مرجع سابق، ص222-22.

ومراقبة الأداء والإشراف الدقيق واستخدام الأسلوب الناجح لممارسة السلطة لكي يحارب الفساد بكل صوره، وتعميق ثقافة الالتزام بالمبادئ والمعايير الموضوعة وخلق أنظمة للرقابة ذاتية ضمن إطار أخلاقي نابع من العمل والشفافية وحسن استخدام موارد الشركة لما فيه مصلحة الشركة للحرص على زيادة قدرتها التنافسية، وتعميق دور السوق المالي وجذب الاستثمارات الذي بدوره ينمي المجتمع والدولة.[16]

المطلب الثالث: آليات ومحددات حوكمة الشركات

أولا: آليات حوكمة الشركات

قبل التعرف على مفهوم آليات حوكمة الشركات لابد من تحديد معنى الآلية التي يرى : منظومة تشمل مجموعة من الاجراءات التي تعمل بتناسق وتعاون، حيث أن الخلل في جزء منها يؤدي إلى توقف المنظومة بكاملها أو خلل في طريقة عملها ومن هذا المنطق جاء مفهوم الآلية كاصطلاح على أنها مجموعة من العوامل التي تتحكم بظاهرة معينة، بناءا على مسبق تعرف آلية حوكمة الشركات بأنها مجموعة الممارسات، مهمات وخصائص التي تضمن للمؤسسة السيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية والتكيف مع متغيرات بيئتها الخارجية بإفصاح والشفافية واضحة لتحقيق مطالب أصحاب المصالح كافة.[17]

وتنقسم آليات حوكمة الشركات إلى آليات داخلية وآليات خارجية:

الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الاجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة. ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية كما يلي:

.1 مجلس الإدارة

يذكر كل من Singh وHarianto إن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين واعفاء ومكافأة

[16] هوام لمياء، مرجع سابق، ص2.
[17] فيروز شين ونوال شين، دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة, 6-7 ماي , 2012 ص6.

الإدارة العليا. كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة.[18]

ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي نفس الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها... و كي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين أبرزها ما يلي [19]:

- لجنة التدقيق: تقوم بوظيفة إعداد التقارير المالية واشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات ومنه فهي كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات.
- لجنة المكافآت: توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وتتركز وظائفها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.

- لجنة التعيينات: يجب تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم و خبراتهم مع المهارات و الخبرات المحددة من الشركة.

لاالمراجعة الداخلية: تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري.[20]

الهدف منه هو إضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، فهو يساعد هذه الأخيرة على تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة و الحوكمة.[21]

---

[18] فريد كورتل، حوكمة الشركات، منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي، ورقة بحثية مقدمة قصد المشاركة في المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، المبرمج في أيام 16-15أكتوبر ،2008 ص6.

[19] حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني المنعقد في يومي 6-7ماي ،2012 في مخبر مالية وبنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص18.

[20] حساني رقية، ومروة كرامة، حمزة فاطمة، مرجع سابق، ص19.

[21] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، مصر،2009 ص382.

الآليات الخارجية:[22]

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

1-منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإداري:

تعد منافسة سوق المنتجات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، وذلك لأنها إذا لم تتم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح، فأنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، فمنافسة سوق المنتجات تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا.

2-الاندماجات والاكتساب:

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

-3المراجعة الخارجية :

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

-4 التشريعات والقوانين :

عادة ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تحوي بين الفاعلين الذين يشاركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، لقد أثرت بعض التشريعات والقوانين على الفاعلين المهمين

[22] زيان مسعودة , أثر المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات, رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية, مالية و حاكمية المؤسسات, جامعة محمد خيضر بسكرة,2015, ص36 - 37 .

والأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية أو الأسلوب لتفاعلهم مع بعضهم[23].

ثانيا: محددات حوكمة الشركات

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

المحددات الداخلية:[24]

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

المحددات الخارجية

تشير المحددات الخارجية إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، الذي يشمل على سبيل المثال :[25]

1. القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والشركات، وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس
2. كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمشروعات
3. كفاءة الأجهزة والهيئة الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات
4. وجود بعض الشركات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية والشركات في سوق الأوراق المالية

[23] المرجع نفسه، ص 37 – 38.

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

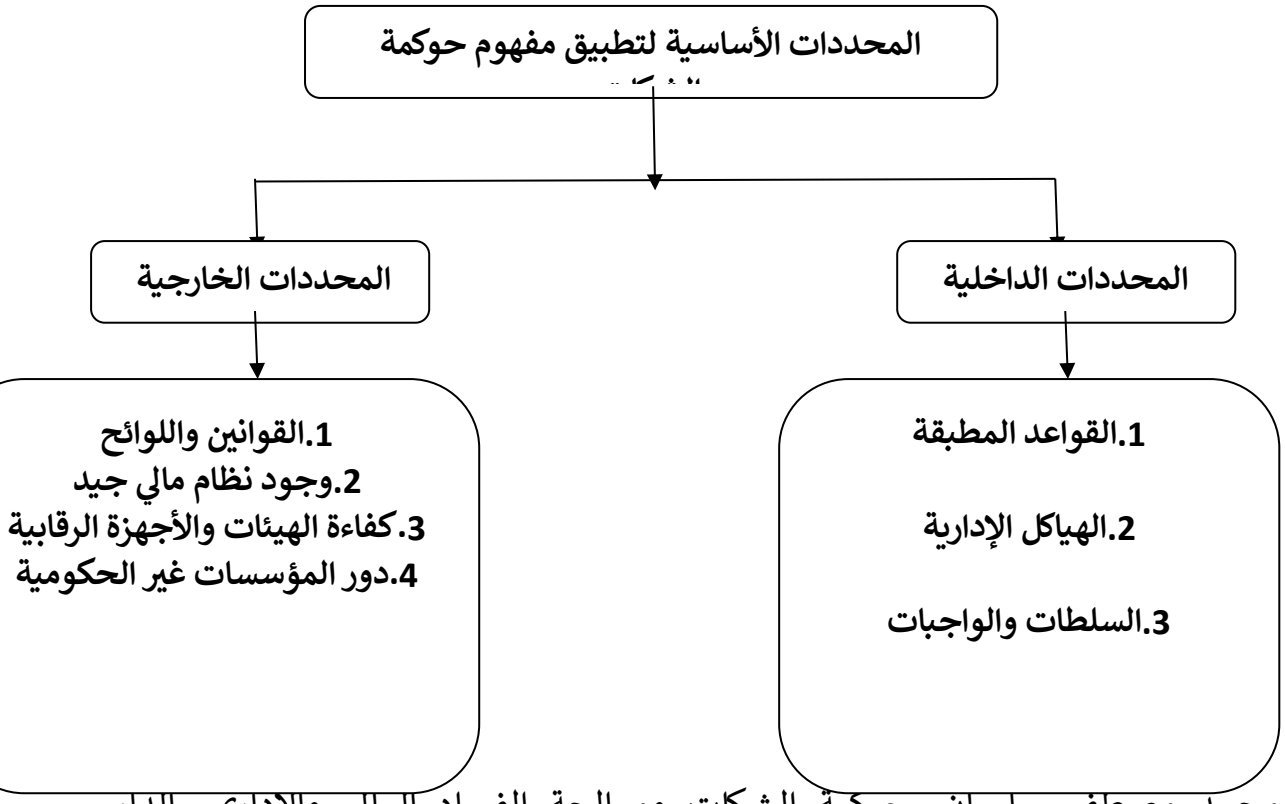
[25] مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص217.

5. وجود شركات خاصة بالمهن الحرة مثل المكاتب الاستثمارية المالية
6. دور المؤسسات الغير حكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتتمثل هذه المؤسسات غير حكومية في جمعيات المحاسبين، المراجعين، ونقابات المحامين على سبيل المثال.

وترجع أهمية المحددات إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

ومما سبق يمكن تلخيص محددات حوكمة الشركات في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): يوضح المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات.



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، الدار الجامعية، الاسكندرية، الطبعة الأولى، 2006، ص19.

تحظى جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل الباحثين فيعد مطلب أساسي لمختلف الأطراف المستفيدة بخدمات المراجعة مما يتطلب منا معرفة مختلف جوانب جودة المراجعة بالنسبة للأكاديميين وكذلك مختلف الهيئات الدولية في مجال التدقيق.

المطلب الرابع: مفهوم جودة المراجعة

قبل التطرق الى مفهوم جودة المراجعة يجب معرفة أصل كلمة الجودة ومفهومها:

الفرع الأول: مفهوم الجودة [26]

يعود مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية (Quality) والتي تعني طبيعة الشيء ودرجة الصلاحية، وقديما كانت تعني الدقة والإتقان، أما حديثا فقد تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى وازدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة. كما عرفتها الجمعية الأمريكية لضبط الجودة (ASQC) بأنها " مجموعة من المزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلكين ".

أما المنظمة الأوروبية لضبط الجودة (EOQC) فقد عرفت الجودة بأنها " المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات معينة ".

أما المعيار (ISO 9000) فقد عرف الجودة على أنها " قدرة مجموعة من الخصائص الجوهرية على تلبية المتطلبات "

الفرع الثاني: مفهوم جودة المراجعة على مستوى الباحثين والجهات الأكاديمية[27]:

بالرغم من أهمية جودة المراجعة إلا أنه لم يتبلور مفهوم محدد وواضح لها ، سواء على مستوى الدراسات الأكاديمية أو المعايير التي أصدرتها الهيئات المهنية ، وذلك الكون جودة خدمات المراجعة غير ملموسة ويصعب تحديد قيمتها المادية من جهة ، ومن جهة أخرى التباين الشديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر ، حيث أن الباحثين تبنوا العديد من المداخل لتعريف جودة المراجعة ، فمنهم من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء والغش في القوائم المالية ، وكذلك جودة المراجعة ومدى الالتزام بالمعايير المهنية ، في حين ربط فريق ثالث بين جودة المراجعة وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية المراجعة .

يعتبر (DE ANGELO) " اول باحث تطرق إلى الربط بين جودة التدقيق واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء القوائم المالية ، ويعد تعريفه لجودة المراجعة من أكثر التعريفات السياقة والتي لقيت قبوة عامة لدى العديد من الباحثين في مجال المراجعة ، حيث عرفت

[26] لقويرة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه ،كلية علوم الاقتصادية و التجارية, تخصص تدقيقي محاسبي ،جامعة باتنة 1, 2019 ص113.

[27] فاتح سردوك وأخرون، دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية ، مجلة رؤى الاقتصادية ، العدد12 ،الجزائر ،جوان 2017 ، ص472.

جودة المراجعة بأنها احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق في النظام المحاسبي أو تحريف في نظام إعداد التقارير المالية للعميل ، والتقرير عن هذا الخرق أو التحريف إن وجد ، كما عرفت استقلال المراجع باحتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن الأخطاء والتحريفات بالقوائم المالية للعميل . وفي نفس السياق عرف (MEYER.KYLE جودة المراجعة بأنها مؤشر لفعالية المراجعة، وهي السمة التي لا يمكن ملاحظتها مباشرة، وقد وصف الفعالية بقدرة مراجع الحسابات على الحد من أخطاء غير مقصودة في البيانات المالية، والحد من التحيز، وزيادة الدقة للبيانات المالية. لقد ركزت أغلب التعارف السابقة لجودة المراجعة على جودة المراجعة وجودة المراجع واعتمداهما كمصطلحين المفهوم واحد، إلا أن فشل كبريات شركات المراجعة في الآونة الأخيرة، في أداء بعض مهامها، يظهر أن مفهوم جودة المراجعة يشير إلى جودة الخدمة التي يقدمها المراجع، وليس إلى جودة المراجع.

الفرع الثالث :مفهوم جودة المراجعة على مستوى الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات[28]

إن مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر الهيئات المشرفة على المراجعة يندرج ضمن المفهوم التشغيلي لجودة المراجعة وسيتم استعراض هذا المفهوم على مستوى جملة من الهيئات المهنية للمراجعة فقد كان الاهتمام بمفهوم جودة المراجعة لدى الهيئات المهنية التي تحكم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات مبكرا ، حيث بينت نشرة معايير المراجعة(SAS) الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، سنة 1974 م ، والتي أشارت إلى أن تحقيق جودة مراجعة الحسابات يكون من خلال الالتزام بمعايير المراجعة واعتماد جملة من المعايير والآليات المرتبطة بالرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة والخدمات التي تقدمها ، و اعتماد نظام الرقابة الجودة على أعمال المراجعة .8 ونتيجة للانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية ، فقد قام المشرع الأمريكي بإصدار عدة قوانين ونتج عنها عدد من المعايير ، ومن أهمها معيار المراجعة (SAS 99 مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية) ، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) سنة 2002 م ، والتي ركزت وبحثت غالبيتها على حوكمة الشركات ، وركزت التعديلات المقترحة بشكل رئيسي على جعل لجان المراجعة للشركة مسؤولة بشكل كامل على مراقبة المراجع الخارجي ، وإعطائها السلطة الكاملة في تحديد شروط وأتعاب أعمال المراجعة ومجمل الأعمال الأخرى التي تعتبر كمحددات الجودة مراجعة الحسابات . حيث أكد معيار المراجعة (SAS 99 مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية)، على تدعيم كفاءة المراجع في اكتشاف الغش واستقلاليته في التقرير عن الغش، والذي فرض على مراجع الحسابات ممارسة الشك المهني والتي يتطلب الاستجواب المستمر والتفكير بإيداع أو مناقشة أخطار تحريفات القوائم المالية الجوهري الناتجة من الغش. وهذا من أجل إعادة الثقة للمستثمر في مهنة المراجعة وتعزيز ورفع جودتها. كما أن المؤتمر القومي لمعهد المحاسبين القانونين الأمريكي (AICPA) خلال الفترة من 10-12

[28] فاتح سردوك وآخرون، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 35/34، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2014 ص184.

ديسمبر 2003 والذي حضره أكثر من 2000 مشارك، ممثلين لمختلف منشآت المحاسبة والمراجعة، الصناعات الخاصة، الحكومة، ممثلي لجان SEC , PCAOB , FASB , AICPA , IASB ,))والذي كان حول التوقع و المفهوم العام عن مهنة المحاسبة والمراجعة ، ومسؤولية مراجعي الحسابات . حيث أن هذا المؤتمر على التزام أعضاء المهنة بالمعايير المهنية وأخلاقيات المهنة، من أجل رفع جودة المراجعة وتحسينها بشكل مستمر، من خلال تحديث وتطوير هذه المعايير وفق المتطلبات المتغيرة لبيئة مهنة المراجعة وتدعيم اليات الحوكمة ودور ومسؤوليات لجان المراجعة

المطلب الخامس: أهمية جودة المراجعة[29]

يشير مصطلح (جودة التدقيق) بأنه " مجموعة السياسات والإجراءات المصممة في لتحقيق رقابة الجودة في المكاتب التي تؤدي خدمات التدقيق للمعلومات المالية التاريخية وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة والاجراءات اللازمة لتحقيق ومتابعة الامتثال لهذه السياسات ويمكن تحديد أهمية رقابة الجودة من خلال الآتي:

1. الالتزام بمعايير التدقيق
2. العمل على تضييق فجوة التوقع
3. الاهتمام بأوراق العمل وسريتها
4. تشجيع العمل بروح الفريق
5. التعاقد مع المدققين ذات قدرة وكفاءة
6. الاهتمام باكتشاف التحريفات والغش في القوائم المالية والتقليل من الأخطاء العملية
7. ترسيخ الثقة في مهنة التدقيق واضفاء المصداقية على القوائم المالية.

المطلب السادس: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

تتأثر جودة عملية التدقيق بمجموعة من العوامل منها عوامل تنظيمية تتعلق بمكتب التدقيق وعوامل تتعلق بالأفراد القائمين بعملية التدقيق.

الفرع الأول: العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق [30]

[29] عمار السامرائي وآخرون، دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم استراتيجيته من وجهة نظر مدققي الحسابات، المجلة العالمية للاقتصاد والاعمال، العدد 08، البحرين، جانفي 2020، ص21.

[30] بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه طور الثالث، كلية علوم الاقتصادية والتجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2016،ص53.

تتعلق هذه العوامل بنواحي تنظيمية داخل مكتب التدقيق من حيث التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية والسياسات المتبعة داخل المكتب والمتعلقة بقبول العملاء، تعيين المدققين وتخصصيهم على المهام، والأساليب الحديثة المستخدمة في التدقيق، وقيود الوقت، وسنتناول كل عامل على النحو التالي:

أولا. التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية: تعبر معايير التدقيق شأنها شأن أية معايير عن الأداء المهني التي يتم بناء على الالتزام بها الحكم على جودة عملية التدقيق، ولذلك الهيئات المهنية والدراسات الأكاديمية على صياغة هيكل لمعايير التدقيق مع استمرارية تقييم مدى ملازمتها للاحتياجات المتجددة لمستخدمي القوائم المالية.

ثانيا. درجة كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة لهم: كنتيجة الظروف المنافسة المحيطة بسوق التدقيق ، فإن حصول مكتب التدقيق على عملاء جدد في ظل الالتزام بآداب وسلوك - أصبح أمرا صعبا بخلاف الاستمرار في تقديم الخدمات للعملاء القدامى ، ورغم ذلك يجب أن تحرص هذه المكاتب على انتقاء العملاء الجدد والاستمرار العملاء القدامى الذي يجب أن تستمر مكاتب التدقيق في تقديم الخدمة لهم ، حيث عن عدم الانتقاء قد يترتب عليه آثار سلبية على جودة عملية التدقيق وبالتالي قصورا في الوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية

ثالثا. مدى كفاءة إجراءات انتقاء المدققين بمكتب التدقيق: نظرا لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق التدقيق ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق يتحملها مكتب التدقيق، فإن انتقاء المدققين للعمل بمكتب التدقيق يعتبر مطلبا حيويا الضمان جودة أداء عملية التدقيق. ونتيجة الأهمية كفاءة إجراءات تعيين المدققين للعمل مكاتب التدقيق فقد أولت الهيئات المهنية اهتماما كبيرا لعملية تعيين المدققين، وقد تضمنت إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ضرورة وضع سياسات تضمن تعيين أفراد أكفاء مكتب التدقيق

رابعا. مدى كفاءة تخصيص الأفراد على المهام: تعد كفاءة تخصيص الأفراد مكتب التدقيق على مهام عملية التدقيق شرطا ضروريا لجودة عملية التدقيق، فضلا عن اعتبارها ركنا من المعيار الأول من مجموعة معايير العمل الميداني، ويؤدي تخصيص الأفراد على المهام إلى ارتفاع جودة عملية التدقيق وتدنيه احتمالات فشلها.

خامسا. درجة هيكلة عملية التدقيق: يركز مفهوم هيكلة عملية التدقيق على اعتبار أن التدقيق عملية يمكن صياغتها في شكل برامج وذلك بدلا من الاعتماد الكامل على الأحكام والتقديرات الشخصية لمدقق الحسابات، وقد ساعد على تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة مكاتب التدقيق في تنميط الممارسات العملية لكي تزداد ثقة المستخدمين في المهنة ككل. ولا شك أن هيكلة عملية التدقيق أثرا إيجابيا على كفاءة الدقيق حيث أن هيكلة عملية التدقيق ترفع جودة أداء المهنة، حيث تسمح لمدقق الحسابات بتخصيص وقت

أكبر المشاكل التي تتطلب تقديرا أو حكما شخصيا فنيا نتيجة لتنميط العديد من الخطوات الروتينية المتكررة واستبعاد الخطوات غير الضرورية.

سادسا. قيود الوقت: من أهم الضغوط التي يتعرض لها المدققين بمكاتب التدقيق هي قيود الوقت، وضرورة الانتهاء من عملية التدقيق في توقيت محدد، ولا شك أن هذه القيود قد تؤثر على أداء المدقق والذي يمثل حجر الزاوية في تحقيق الجودة. ولا شك أن هذه القيود تعد أمرا طبيعيا في مكاتب التدقيق الكبيرة نظرا لطبيعة ظروف المنافسة التي تواجهها تلك المكاتب ونتيجة لذلك فإنها تلجأ إلى وضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفاعلية الأداء وتساهم في تخفيض تكلفة التدقيق.

الفرع الثاني: العوامل المرتبطة بفريق المراجعة وأثرها على جودة المراجعة الخارجية [31]

لكل مكتب مراجعة فريق عمل يقوم بأعمالها وهو المسؤول عن مخرجات المكتب من كفاءة وفاعلية ومصداقية للقوائم المالية، لذا فالعوامل المرتبط بفريق العمل مهمة ويمكن ذكرا كالاتي:

أولا: استقلال المراجع يعد موضوع استقلال مراجع الحسابات من الموضوعات التي حازت على كثير من الاهتمام وتناولتها العديد من الدراسات الأكاديمية، ويعتبر استقلال المراجع من أهم معايير المراجعة، كما أن استقلال المراجع يعتبر من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم وبناء عليه يمكن القول بأن. استقلال المراجع حجر الزاوية في ممارسة مهنة المراجعة استقلال المراجع يعني القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية حتى من ناحية تفكيره عليه أن يكون تفكيره مستقلا وعليه أيضا أن يكون مجرد من أية مصالح سواء أثناء القيام بعملية المراجعة أو عند إبداء رأيه الفني ويلعب استقلال المراجع دورا هاما في هامش الأمان لدى المستثمر الحالي والمستقبلي ، ويعتبر استقلال المراجع السبب الرئيس والحقيقي لوجود فجوة التوقعات واتساعها في المستقبل ، وأضاف أحد الباحثين أن فجوة الجودة تمثل أحد المكونات الرئيسية لفجوة التوقعات في المراجعة ، وأن فجوة الشك في استقلال المراجع تعتبر أحد الأركان الأساسية في فجوة الجودة ويرى Fearnley et al إلى أن نقص استقلال المراجع يعتبر أحد أسباب فشل المراجعة وذلك لأن المراجعين قد يكتشفون الخطأ الجوهري ، والقوائم المالية المضللة ، ولكنهم يفشلون في التقرير عنها أو تصحيحها ، أي أن المراجعين يفتقرون إلى النزاهة .

وترى الباحثة أن عامل استقلال المراجع من العوامل الأساسية والمؤثرة بشكل مباشر على جودة عملية المراجعة والتي تؤثر في قرارات المستثمر بعدم وجود أي تلاعبات وأنه يتبع أخلاقية المهنة.

[31] خليدة عابي ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية ، أطروحة دكتوراه ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية, علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة 2016 ، ص139.

ثانيا: مدى خبرة فريق المراجعة. لقد تبنى الباحثون وجهتي نظر لتعريف الخبرة في المراجعة، الأولى تعرف الخبرة بأنها الأداء الأفضل لمهمة محددة. أما وجهة النظر الثانية: فتعرف الخبرة بأنها عبارة عن المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو في أداء مهمة محددة. وتتكون الخبرة بشكل عام من اجتماع المعرفة والمهارة، وتبرز خبرة الفريق بشكل جلي من خلال مراجعة النظير أو مراجعة الند للند وهي من الطرق التي استخدمت في قياس خبرة فريق المراجعة، وتكون بمراجعة أداء فريق مكتب مراجعة من قبل مكاتب ذات خبرة عالية تابعة لمنظمات مهنية حيادية وتهدف هذه المراجعة إلى زيادة مستوى أداء المهنة في البلد، وتنشأ الخبرة مع مرور الزمن والقيام بالمهمة لأكثر من مرة.

ويرى على أن سنوات الخبرة التي يقضها المراجع في تنفيذ المهام يعتبر مقياسا مناسبا للخبرة، ولكن هذا المقياس يفترض ثبات بعض العوامل مثل:

- ✓ المعرفة العامة بالمحاسبة والمراجعة، والتي تشابه المؤهل العلمي وطرق اكتساب المعرفة.
- ✓ ظروف مكاتب المراجعة، من حيث التقارب في الحجم وعدد العملاء وأنشطة العملاء.
- ✓ المقدرة على التعامل المشكلات

ونظرا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية لفريق المراجعة بجودة المراجعة، وتوصلت أغلب الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة المراجعة. ومن تلك الدراسات Carcello et al أكدت على أن خبرة فريق المراجعة ومكتب المراجعة بالعميل تعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وأشار إلى ذلك بالخصائص التالية:

- ✓ . مشاركة مدير المراجعة الرئيس في عملية المراجعة على الأقل في السنتين الماضيتين.
- ✓ مشاركة مدير المراجعة في عملية المراجعة على الأقل خلال السنتين الماضيتين.
- ✓ مشاركة الشريك المسئول عن مهمة المراجعة في عملية المراجعة على الأقل خلال السنوات الثلاث الماضية.
- ✓ قيام مكتب المراجعة بأداء عملية المراجعة للعميل خلال السنوات الثلاث الماضية على الأقل.

وأشار راضي إلى أن الخبرة المهنية تمكن المراجع من تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة والتقرير عنها بكفاءة، مما ينعكس إيجابيا على جودة المراجعة

ثالثا: الإشراف الجيد على فريق المراجعة: توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة عادة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا مدراء المراجعة، والمراجعين الأول، حيث يوكل إلى هؤلاء المراجعين مسئولية تدريب وتوجيه ومتابعة المراجعين المساعدين خصوصا في المهام غير العادية والمعقدة.

وأشار AICPA في المعيار رقم 04 لعام 2012 للتخطيط والإشراف على عملية المراجعة والذي يتطلب من المراجع المسؤول عن عملية المراجعة إبلاغ مساعديه بمسؤولياتهم ومهامهم والإجراءات التي يجب أن يتبعوها والأهداف التي يجب أن يحققوها، ويدخل ضمن عملية الإشراف تخصيص المراجعين على عمليات المراجعة تخصيصة جيدة يتوافق مع قدراتهم وخبراتهم. ويشمل الإشراف على أعمال المراجعة على العناصر التالية: إصدار التعليمات للمساعدين، والتعرف بصورة مستمرة على المشكلات المهمة، ومراجعة العمل المؤدي، ومعالجة الاختلافات في الآراء بين أفراد مكتب المراجعة.

رابعا: الاتصالات الجيدة لفريق المراجعة وعميل المراجعة. تعتمد خدمة المراجعة على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب المراجعة والعملاء، والتي يجب أن تتميز بالآتي:

1. أن تكون علاقة هادفة، فالاتصال بين العميل ومكتب المراجعة يحدث لغرض معين.
2. لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة، حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرباء.
3. وتحدث في إطار من القيود والمحددات.
4. أنها علاقة محدودة الأبعاد، حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقا لطبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها.

ويعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال المراجعة الخارجية، بسبب أن المراجعين يعتمدون على موظفي منشأة العميل في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزتهم.

المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي ((**ISQC1**

نظرا لأهمية الدور الذي تؤديه المراجعة لمستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق إضفاء الثقة على القوائم المالية، وتأكيدا لثقة الجمهور في المهنة وما يصدر عنها من تقارير وتحقيقا لمصداقية تلك التقارير، بحيث يمكن الاعتماد عليها من قبل هؤلاء المستفيدين فقد أصبح من الضروري مراقبة مستوى جودة أداء مكاتب المراجعة ووجود معايير للرقابة على الأداء الحماية المستفيدين وتجنب التدخل الخارجي في شؤون المهنة

المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة الخارجية

التعريف الأول: يقصد برقابة الجودة بأنها الوسيلة التي يمكن بواسطتها للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة والتي يقوم بها تعكس دائما مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب لنفسه[32]

التعريف الثاني: في مجال التدقيق وحسب المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، فإن الرقابة على أعمال جودة التدقيق تعرف على أنها كافة السياسات والإجراءات التي تتبعها مكاتب التدقيق، والتي يمكن بواسطتها التأكد بأن كافة الآراء التي تقدمها في عمليات التدقيق التي يقومون بما تعكس مراعات المعايير التدقيق المتعارف عليها. [33]

التعريف الثالث: هي مجموعة من السياسات والاجراءات المصممة في الشركة للحصول على تأكيد معقول حول الامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ عمليات التدقيق وتوثيقها. [34]

المطلب الثاني: برامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية

يمكن حصر نوعين من أنظمة وبرامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية، الأولى والمتعلقة بالرقابة على جودة مكاتب وشركات المراجعة، الثانية المتعلقة بالرقابة على الأداء، وهو ما تتطرق إليه هذه الدراسة

الفرع الاول: الرقابة على الجودة على مستوى مكتب المراجعة وفق برنامج فحص النظير [35]

إن مراجعة الزميل أو فحص النظير (Peer Review)، من قبل منشأة المراجعة المنشأة مراجعة أخرى، وتحت ما يسمى بالتنظيم الذاتي للمهنة، يقوم على أساس أن شركة المراجعة تقوم بفحص مدى التزام شركة مراجعة أخرى بنظم ومعايير رقابة الجودة للمراجعة، حيث تجري في كل شركة مراجعة عملية فحص دوري الرقابة الجودة وممارسات وإجراءات المراجعة، من أجل تحديد وتقرير إن كانت الشركة المراجعة محل الفحص قد قامت بتصميم سياسات وإجراءات التنفيذ عناصر رقابة الجودة الخمس التالية:

- الحياد والأمانة والموضوعية
- التأهيل والمهارة والخبرة والتدريب والتعليم المستمر

[32] عماد عبد الله فضل الله يونس، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في البيئة المراجعة الليبية، ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، فرع توكرة خريف، 2012، ص34.

[33] معمري أسامة وآخرون، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، العدد 02، المجلد 03، الجزائر، 2020/07/15، ص40.

[34] أوصيف لخضر، رقابة وتحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق وإدارة الجودة الشاملة، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 01 ،2016، ص101.

[35] خليدة عابي، إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم، الأنظمة، البرامج والمعايير المهنية، مجلة الدراسات العلمية والمحاسبية، العدد 07، جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي، الجزائر , 2016، ص281.

- اجراءات قبول أو الاستمرار في المراجعة العملاء
- تماثل عملية المراجعة مع المعايير المهنية ومعايير الجودة بالشركة
- التأكد من تطبيق عناصر الجودة السابقة والمتابعة والمراقبة

أولاً :مزايا وعيوب نظام فحص النظير لرقابة جودة المراجعة: إن القيام بفحص النظير يؤدي إلى تحقيق منافع المنشآت المراجعة للمساعدة على ما يلي:

تحقيق معايير رقابة الجودة

كسب السمعة الحسنة والحد من التعرض للتقاضي

تنفيذ المراجعة وفقا لمستويات مرتفعة من الجودة

تعزيز وتمكين الصلاحيات لوضع القواعد والسلطة التأديبية.

كما تعرض برنامج فحص الزميل الكثير من الانتقادات حيث اتفقت جملة من الدراسات على عدم استقلاله وعدم مصداقيته، حيث وفقا لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لا يطلع الفاحص على وثائق مستندات العملاء التي لا يرغب العملاء في مراجعتهم، ويمكن للمكتب الذي سيتم فحص نظم الرقابة على الجودة الخاص به أن يختار المكتب القائم بالفحص وبالتالي ظهور قصور التنظيم المهني في فحص نظام رقابة الجودة على مكاتب المراجعة ".

كما اعتبرت بعض الدراسات أن نظام فحص النظير أثبت فشله بعد انهيار كبريات الشركات المالية، واتهام مكاتب المراجعة بالفشل والتواطؤ في عدم الكشف عن التلاعب والفساد المالي، اذ اعتبر هذا النظام عبارة عن فحص بالتواطؤ بين شركاء في مكاتب المراجعة، وأنه غير قادر على تحقيق الأهداف المرجوة منه، وأنه غير قادر على اكتشاف الخطاء والتجاوزات الكبيرة

ثانياً: نظام فحص النظير لرقابة جودة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية

لقد تم اعتماد فحص النظير من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، كمعيار يختص بفحص أعمال شركات المراجعة، وتم تعديل هذا البرنامج ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص، وذلك للتحقق من جودة عمليات المراجعة، وتهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على يعمل بشكل فعال، وتتمثل فيمي يلي: 1.2.1

1: مراجعة النظام **(System Review)** تهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقا لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها

2: مراجعة الارتباط ((**Engagement Review**: ويقصد بها توفير أساس للقائم بالفحص للتأكد من مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل، للمعايير المهنية الصادرة في هذا المجال، وإن التوثيق في مكتب المراجعة يراعى المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.

3: مراجعة التقرير**Report Review)**): تهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية، وأن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

الفرع الثاني: نظام فحص النظير للمجلس الأعلى المحافظي الحسابات في فرنسا:

إن برنامج فحص النظير في فرنسا تم اعتماده منذ انشاء الهيئة المشرفة على المراجعين الخارجيين في فرنسا، وهي المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات المشرفة عليها مهنيا، وقد كان التنظيم العام لرقابة الجودة للمراجعة من طرف الهيئة المهنية يتمثل في ثلاث أنواع من الفحص كما يلي:

- ✓ الفحص الجهوي الأول للنشاط
- ✓ الفحص الجهوي الثاني للنشاط
- ✓ الفحص الوطني للنشاط

حيث كان يتم هذا الفحص من طرف مراجعين لا ينتمون إلى المكاتب محل الفحص، وكان هذا الفحص يتمثل في التأكد من احترام وتطبيق العناصر التالية: واحترام المعايير والاجتهادات المهنية المطلوبة واحترام مبادئ الاستقلالية والموضوعية والنزاهة وتوفير جميع الامكانيات لأداء مهمة المراجعة واحترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

الفرع الثالث: نظام الفحص لمجلس الرقابة على اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة بالولايات المتحدة الأمريكية:

اهتمت عدد من الدراسات بالتحول في نظم فحص جودة مكاتب المراجعة المكلفة بمراجعة شركات عامة داخل الولايات المتحدة الامريكية من نظام فحص الزميل أو النظير ، إلى نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة ، حيث ظهر هذا النظام نتيجة التحول الكبير في تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية بصدور قانون ساربنس أوكسلي (Sarbanes Oxley Act-) سنة 2002 م ، الذي وصف بأنه أكثر التشريعات أهمية وتأثيرا في حوكمة الشركات والإفصاح المالي وممارسة مهنة المراجعة والرقابة على جودتها منذ قانون تداول الأوراق المالية الأمريكي خلال الثلاثينيات من القرن الماضي ، بعد ما يقرب من 25 عاما من التنظيم الذاتي للمهنة ، وما ترتب عليه من تكوين مجلس الرقابة علي اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB) والذي

أصبح مسؤولا عن فحص جودة منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات عامة في البورصة ، وما قد ترتب على ذلك من تضييق نطاق تطبيق برامج فحص الزميل الذي هو مسؤولية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، بحيث أصبح يطبق فقط على منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات خاصة

الفرع الخامس: نظام الفحص للمجلس الأعلى المحافظي الحسابات في فرنسا

شهدت فرنسا في مجال أنظمة وبرامج رقابة الجودة للمراجعة عدة تغيرات، خاصة على مستوى الهيئات المهنية، فعقب اعتماد قانون حول الأمن المالي، سنة 2003، والذي عدل لاحقا بقانون العولمة سنة 2005، والمشتق اساسا من قانون سارينس أوكسلي للولايات المتحدة الأمريكية، فقد تم انشاء المجلس الأعلى المحافظي الحسابات (، والذي جاء متوافقا مع اهداف انشاء مجلس الرقابة على اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، في الولايات المتحدة الأمريكية ".

وتتمثل مهام المجلس الأعلى المحافظي الحسابات (H3C) في رقابة الجودة لأعمال المراجعة الخارجية في 18 التالي:

- ✓متابعة ومراقبة مهنة مراجعة الحسابات جودة أدائها
- ✓تحديد وضمان السلطة التنفيذ لمكاتب وشركات المراجعة.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية

تم اعتماد مجموعة من العوامل التي تؤثر في تطبيق نظام رقابة جودة المراجعة وتم تصنيفها الى عدة عوامل سنتطرق لها في هذه الدراسة

الفرع الاول: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الخارجية.[36]

أولاً: مجالس المعايير المهنية : تتمثل في التنظيمات المهنية المعنية بوضع معايير المهنة ، تهدف المعايير بشكل عام إلى وضع لسياسات والضوابط العامة التي يجب على مكتب المراجعة إتباعها والاسترشاد بها وغالبا ما يكون هناك شكلا من إلزام مكتب المراجعة بتطبيقها وذلك عند منحه رخصة بمزاولة المهنة ، لكن الأهم من وضع المعايير هو الالتزام بتطبيق المعايير وتنظم تلك المعايير في ظل بيئة اقتصادية متغيرة وكذلك في ظل احتياجات وانعكاسات المراجعين أنفسهم في ظل المشاكل المهنية التي تواجههم ، وفي الوقت الذي فشلت فيه تلك المنظمات في تعريف محدد وواضح لجودة المراجعة ، مما زادت من

[36] المرجع السابق، ص158.

مسؤولية المراجع قبل الغير ، فدفعه ذلك لبذل عناية مهنية أكبر زادت من جودة المراجعة .

ثانياً: الجمعيات والنقابات المهنية: وهي الجمعيات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة، وذلك بإصدار النشرات الدورية وإقامة ندوات علمية، تقوم على تنمية مهارات المراجعين من خلال التجاوب مع المستجدات في المهنة، وتقديم العون للمهنيين وحمايتهم من الضغوطات من أي أطراف خارجية.

الفرع الثاني :العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية: وتتعلق بهيكل ومستويات التنظيم الداخلي لشركات المراجعة أو مكاتب المراجعة ويتم تقسيمها من جانب تنظيمي إلى:

أولاً: مكاتب كبيرة الحجم: وترتفع فيها جودة عملية المراجعة ولا ينفرد فيه المراجع برأي أو عمليه فرديه ولكن يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها وفي كثير من الدول تظهر وقد أخذت شكل شركات مساهمة أو متعددة الجنسيات. ومحدداتها من حيث عدد عملاء المكتب وعدد أفراد المكتب المؤهلين مهنيا وعلميا حجم المكتب وقدرة المكتب والكفاءة المهنية على أداء المهام المكلف بها بأي منشأه باختلاف تخصصها الصناعي.

ثانياً: مكاتب متوسطة الحجم: تعتمد على الشراكة ما بين اثنين من المراجعين بينهم مسئولية تضامنية وتتسم جودة المراجعة فيها بالمتوسطة، نظرا لأن العمل بعد التقرير يتم مراجعة من قبل مشرفين واعتماده أو إعادة مراجعة من قبل الشريك أو مدير المكتب ويكون فيه الإشراف أقل دورا من الشركات الكبيرة وأكبر من الفردية.

الفرع الثالث: البيئة الاقتصادية لمكاتب المراجعة: وتتمثل في العديد من العوامل التي تؤثر أساسا على جودة المراجعة وأنظمة الرقابة عليها ومن أهمها ما يلي:

أولاً: الكساد الاقتصادي: هناك علاقة ارتباط ما بين الرواج الاقتصادي وانتعاش المهن حيث أن الرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات والدورات والنشرات الدورية وذلك يؤثر بالإيجاب على جودة عمليات المراجعة ويدعم آليات الرقابة على جودتها.

ثانياً: التضخم: حيث أن التضخم له أثر كبير على رقابة الجودة حيث أن الدول التي بها معدلات تضخم عالية يعتمد أصحاب المنشئات فيها إلى تحقيق أعلى عائد وأحيانا يرتكبون مخالفات مالية ويتجاوزون القيم الأخلاقية لمهنة المراجعة ويتفشى في هذه المجتمعات الغش والتزوير.

ثالثاً: حجم الشركات: كلما نمت اقتصاديات الدول كلما ظهرت التكتلات الاقتصادية والشركات المساهمة التي تعتمد على رأس مال كبير نسبيا مقارنة بالمشروعات الصغيرة والفردية مما يستدعي اهتماما أكبر من جانب المراجع ويحمله مسؤولية أكبر، ويعظم منها

وزيادة العمليات محل المراجعة مما يؤثر على حجم عينة الفحص ولذلك تأخذ الشركة محل المراجعة طرق وأسس يتم بناء عليها اختيار المراجع.

رابعاً: أتعاب المراجعة: أتعاب المراجع لها أثر كبير على جودة المراجعة وهناك علاقة طردية ما بين جودة المراجعة وأتعاب المراجع، فلقد أظهرت الدراسات أنه كلما زادت أتعاب المراجعة كلما زادت عينة الفحص وزادت أدلة الإثبات وإتباع أساليب أكثر للحصول على المعلومات حول كفاية الإفصاح، وكون التقارير ملائمة، وفعالية إجراءات الرقابة:

الفرع الرابع: البيئة التشريعية[37] تؤثر البيئة التشريعية التي يتواجد بها مكتب المراجعة ومدى تطبيقها والالتزام بها على جودته وأعماله بشكل كبير نجد منها يلي:

أولاً :قانون الضرائب: يؤثر قانون الضرائب على جودة المراجعة حيث أن أغلب أصحاب الأعمال يرغبون في تحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها بتقديم قوائم مالية ملفقه وهذا يؤثر سلبا على جودة المراجعة.

ثانياً :قانون الشركات: يؤثر لقانون الاستثمار بشكل كبير في زيادة جودة المراجعة حيث أنه ينظم العلاقة بين المستثمر وحقوقه على المراجع في الحصول على سليم تجاه عدالة وصدق القوائم المالية.

الفرع الخامس: البيئة الاجتماعية والثقافية. المراجعة والمحاسبة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها وتختلف باختلاف سلوك ونظرة المجتمع. ومن أهم العوامل الاجتماعية والثقافية:

أولاً: نظرة المجتمع للمهنة: تختلف نظرة المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن منشأه لمنشأة فمثلا في بعض الدول تعد عملية المراجعة من أرقى الوظائف مثل أمريكا، لما لها من أثر كبير على اقتصاديات الدول، والعكس بالنسبة لبعض الدول خاصة التي تتسم بيئتها القانونية بالفساد.

ثانياً: المناخ التعليمي والأكاديمي: المناخ التعليمي يوضح اهتمام الأكاديميين بالمهنة ووضعها محل الاهتمام واجراء الدراسات حول الاستفادة منها وكذلك البحث عن طرق وأساليب كميه تساعد المهنيين في أداء أعمالهم وتوضيح أهمية العلوم الأخرى وعلاقتها بالمراجعة كالرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات مقاييس الحكم على جودة المراجعة ودور المراجع فيها

ثالثاً :المناخ الثقافي: أن ثقافة المراجع تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفتها بأهمية المراجعة، لما لها من أثر على مدى الاعتماد

[37] المرجع نفسه، ص159.

على تقرير المراجع في كل قراراته، سواء كان مستثمرة أو مقرضة أو موردا أو عمي وتختلف نظرة المجتمعات تبعا لثقافتها المالية.

الفرع السادس: البيئة المهنية [38].

1. التقيد بالمبادئ والقواعد الأخلاقية للمهنة: والتي تمثل قيم أخلاقية وتعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني وتشمل المبادئ الأمانة والاستقامة، الاستقلالية والموضوعية، العناية المهنية، نطاق وطبيعة الخدمة.
2. التقيد والعمل حسب معايير المراجعة المتعارف عليها.
3. التأهيل المهني للمراجع، واستمراريته.

تزايد في الآونة الأخيرة الاهتمام برقابة جودة المراجعة من قبل الجمعيات والمنظمات المهنية في شتى أنحاء العالم لما لها أهمية لكفاءة وجودة مكاتب المراجعة وتحسين الأداء المهني لما يخدم الجهات المستفيدة من المراجعة.

المطلب الرابع : المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية

تتمثل رقابة الجودة التدقيق مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهمات التدقيق الخاصة أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوي كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق بحيث تم الاهتمام بها من قبل منظمات دولية مشرفة على هذه المهنة وهذا ما سوف نتطرق اليه.

أولاً: معايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (**AICPA)**[39]

أنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1978 م لجنة معايير رقابة الجودة مهمتها إصدار معايير لرقابة جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة (أينز ، لوب ، 2002) ، وفي نوفمبر عام 1979 م قامت لجنة معايير رقابة الجودة ، بالمعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين بإصدار أول معيار للرقابة على جودة الأداء المهني رقم (1) بعنوان النظام الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة " ، والذي تضمن تسعة عناصر أساسية للنظام الفعال لرقابة الجودة شاملة السياسات وإجراءات الرقابة على تلك الجودة ، تتمثل هذه العناصر في الآتي :

1- الاستقلال.

[38] المرجع نفسه، ص160.

[39] عماد عبد الله ، فضل الله يونس ، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في البيئة المراجعة الليبية ،نفس المرجع السابق ، ص44.

2- تخصيص الأفراد على المهام.

3- المشورة

4- الإشراف.

5- التعيين (التوظيف).

6- تطوير القدرات المهنية.

7- الترقي.

8- قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين.

9- الفحص الدوري

وفي مايو 1996 م أصدرت لجنة معايير رقابة الجودة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين معيار للرقابة على جودة الأداء المهني رقم (2) بعنوان النظام الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة "، وذلك ليحلا محل معيار رقابة الجودة رقم

(1)، وتتمثل عناصر هذا المعيار في الاتي:

1- الاستقلال والنزاهة والموضوعية.

2- إدارة فريق المراجعة.

3- قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.

4- أداء وتنفيذ عملية المراجعة.

5- الرقابة والمتابعة.

ثانياً: الإتحاد الدولي للمحاسبين [40] :**IFAC**

يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة وقد تأسس في عام 1977 لخدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية، وذلك بتحقيق ورفع مستوى الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة وزيادة التوافق الدولي لهذه المعايير والتعبير عن المواضيع ذات الصلة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك. وفي الآونة الأخيرة زاد الاهتمام الإتحاد الدولي بمسألة جودة المراجعة (حتى أصبحت تضاف إلى العنوان الرئيسي الكتب المعايير الصادرة فأصبحت تسمى المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة)، ففي عام 1994

[40] سامر دوارة، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، ماجستير، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة حلب، الجمهورية العربية السورية، 2014، ص21.

صدر المعيار الدولي رقم 220 الرقابة على جودة عملية المراجعة (و الذي حل محل الدليل الدولي السابع المسمى " ضبط جودة العمل في التدقيق ") كما أصدر الإتحاد الدولي المعيار رقم 1 رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التدقيق الأخرى و الخدمات ذات العلاقة (والذي حل محل الدليل الدولي 1 لضبط الجودة). ومن الملاحظ أن المعيار الدولي 220 اهتم بالتفاصيل التي يجب على المراجع الاهتمام بها على المستوى الشخصي أما المعيار الدولي 1 اهتم بالتفاصيل التي ينبغي على مكاتب المراجعة الاهتمام بها، وقد ربط الاتحاد الدولي بين المعيارين حيث بين أنه لابد من تطبيق المعيار رقم 220 ودراسته في سياق المعيار الدولي رقم 1 .

المطلب الخامس: عناصر نظام رقابة الجودة [41]

يجب على المكتب وضع نظام لرقابة الجودة والمحافظة عليه، بحيث يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كلاً من العناصر الأتية:

- مسؤوليات القيادة بشأن الجودة داخل المكتب.
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة
- قبول واستمرارية العلاقات مع العميل والارتباطات المحددة
- الموارد البشرية تنفيذ الارتباط
- المتابعة

الفرع الأول: مسؤوليات القيادة بشأن الجودة داخل المكتب

يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات تصمم لتعزيز ثقافة داخلية تقر بأن الجودة أمر أساسي لتنفيذ الارتباطات، ويجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي أو ما يعادله، أو إذا كان ذلك مناسباً للمجلس الإداري للشركاء في المكتب ان يتحمل المسؤولية المطلقة عن نظام رقابة الجودة بالمكتب.

يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات، بحيث أن أي شخص أو أشخاص يسند إليه المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة بالمكتب من قبل المدير التنفيذي للمكتب أو المجلس الإداري للشركاء في المكتب يكون لديه الخبرة الكافية و المناسبة والقدرة ، والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية .

الفرع الثاني: المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة

[41] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة السعودية ، 2017 ، ص11.

- يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات تصمم لتوفر له تأكيداً معقولاً بأن المكتب والعاملين به يلتزمون بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة

- يجب وضع سياسات وإجراءات تحافظ على الاستقلالية حيثما يطلب ذلك بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة يجب أن تمكن تلك السياسات والإجراءات المكتب من:

➢إبلاغ العاملين فيه بمتطلبات الاستقلال، والآخرين بحسب مقتضى الحال الذين يخضعون لتلك المتطلبات

➢تحديد وتقويم الظروف والعلاقات التي تنشئ مهددات للاستقلال، واتخاذ التصرف المناسب للتخلص من تلك المهددات أو تخفيضها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق تدابير وقائية، أو الانسحاب من الارتباط إذا كان ذلك مناسبة، عندما يكون الانسحاب ممكنة بموجب الأنظمة أو اللوائح

➢ يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات ما يلي أن يوفر الشركاء المسؤولون عن الارتباط للمكتب المعلومات ذات الصلة بارتباطات العميل، بما في ذلك نطاق الخدمات، لتمكين المكتب من تقويم الأثر الكلي إن وجد . على متطلبات الاستقلال

➢أن يخطر العاملون المكتب فورا بالظروف والعلاقات التي تنشئ تهديدا للاستقلال، بحيث يمكن اتخاذ التصرف المناسب تجميع وتوصيل المعلومات ذات الصلة للموظفين المعنيين ، بحيث أن : المكتب والعاملين به يمكن أن يحددوا بسهولة ما إذا كانوا مستوفين لمتطلبات الاستقلال

الفرع الثالث : قبول واستمرارية العلاقات مع العميل والارتباطات المحددة :

يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات القبول واستمرارية العلاقات مع العميل والارتباطات المحددة، صمم لتوفر للمكتب تأكيدا معقولا بأنه سوف يدخل في علاقات و ارتباطات أو سيستمر فيها فقط عندما يكون المكتب جديراً بتنفيذ الارتباط ولديه القدرات ، بما في ذلك الوقت والموارد ، لفعل ذلك ؛

1. يستطيع الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة

2. يأخذ في الحسبان نزاهة العميل، وليست لديه المعلومات التي من شأنها أن تؤدي به إلى استنتاج أن العميل يفتقد النزاهة

يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات ما يلي:

1. أن يحصل المكتب على تلك المعلومات حسبما يراها ضرورية بحسب الظروف قبل قبول الارتباط بعميل جديد، وعندما يقرر الاستمرار في الارتباط الحالي، وعند الأخذ في الحسبان قبول ارتباط جديد مع عميل حالي.

2. إذا تم التعرف على تعارض محتمل في المصالح عند قبول ارتباط مع عميل جديد أو حالي، فعلى المكتب تحديد ما إذا كان من المناسب قبول الارتباط

3. إذا تم التعرف على إشكالات، وقرر المكتب قبول أو استمرار العلاقة مع العميل أو ارتباط معين، فعلى المكتب توثيق كيفية حل الإشكالات

يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات بشأن استمرار الارتباط والعلاقة مع العميل، تتعامل مع الظروف التي يحصل فيها المكتب على معلومات من شأنها أن تتسبب في رفضه للارتباط فيما لو تم توفرت تلك المعلومات في وقت سابق. ويجب أن تتضمن تلك السياسات والإجراءات الأخذ في الحسبان لما يلي:

1. المسؤوليات المهنية والنظامية التي تنطبق بحسب الظروف، بما في ذلك وجود متطلب على المكتب بالتقرير إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بالتعاقد، أو التقرير في بعض الحالات للسلطات التنظيمية

2. إمكانية الانسحاب من الارتباط، أو من كل من الارتباط والعلاقة مع العميل.

الفرع الرابع: الموارد البشرية

يجب على المدقق وضع سياسات وإجراءات ليتأكد أن لديه عدداً كافياً من الافراد ذوي الكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لما يلي:

- تنفيذها وفقاً للمعايير المهنية
- تمكنهم من إصدار تقارير مناسبة حسب الظروف

الفرع الخامس: أداء الارتباط

إن مكتب المراجعة يلزم على الشركاء المرتبطين وهم المؤهلين لوضع تقرير عن الحالة المالية بأنهم ملزمين بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة ويجب ان تتضمن تلك السياسات والإجراءات، أموراً ذات صلة بتعزيز الاتساق في جودة الارتباط، مسؤوليات الاشراف ، مسؤوليات الفحص

ويجب وضع سياسات تلزم أعضاء الفريق الأكثر خبرة بفحص أعضاء الفريق الأقل خبرة، يجب التشاور في الأمور الصعبة أو المثير للجدل ويجب على أعضاء الفريق :

- التشاور
- فحص رقابة جودة الارتباط
- ضوابط تأهيل فاحصي رقابة جودة الارتباط
- توثيق فحص رقابة جودة الارتباط
- توثيق الارتباط
- السرية والنزاهة وإمكانية الوصول لوثائق الارتباط واسترجاعها
- الاحتفاظ بوثائق الارتباط

الفرع السادس: المتابعة

- يلزم متابعة سياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب يتضمن تقويماً ومراعاة مستمرة لنظام رقابة الجودة بالمكتب المنفذين للفحص لا يجب إشراكهم في عملية المتابعة
- تقويم وإبلاغ أوجه القصور التي تم تحديدها ومعالجتها
- الشكوى والادعاءات يتم التعامل معها بشكل مناسب

الفرع السابع: توثيق نظام رقابة الجودة

يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات تتطلب توثيقاً مناسباً لتوفير دليل على تشغيل كل عنصر من نظام رقابة الجودة الخاص به، الاحتفاظ بالمستندات لفترة زمنية كافية، توثيق الشكاوى والادعاءات والاستجابات لها .

المطلب السادس : الرقابة على جودة المراجعة والرقابة عليها بالجزائر - نظرة من خلال القوانين والمعايير الجزائرية للتدقيق

نظراً لما يكتسبه موضوع جودة المراجعة الخارجية من أهمية بالغة باعتباره أحد العوامل الأساسية والمهمة التي تؤدي الى تطوير مهنة المراجعة سنسلط الضوء على المعايير المحلية للتدقيق وأهم القوانين التي تتحدث عنها والتي أصدرها المجلس الوطني للمحاسبة

الفرع الأول: إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة المشرفة على اصدار المعايير عن طريق لجنة التقييس أصدر 4 إصدارات قابلة للتعديل وفق التطور الاقتصادي وسنتم ذكرها [42]

أولاً: المقرر رقم 002 المؤرخ 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير المحلية للمراجعة [43]

1 المعيار 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.

- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التحقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

- . لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها. المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة

- . يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

2 المعيار 505 التأكيدات الأخرى: يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

3 المعيار 560 الأحداث اللاحقة: يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية

4 المعيار 580 التصريحات الكتابية:

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.

- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

ثانياً: المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير المحلية للمراجعة [44]

1 المعيار 500 العناصر المقنعة

[42] أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA، مذكرة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ،2017 ، ص41.

[43] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

[44] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

- يوضح هذا المعيار مفهوم " العناصر المقنعة " في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

- يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

2المعيار 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية

يدرس المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوفات المالية يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة

3 المعيار 510 مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.

- . تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات، مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة: الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية

- مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها: لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق " السالف"

4 المعيار 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

- يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية

- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

- الرأي الغير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

ثالثاً: المقرر رقم 23المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق[45]

1 المعيار 520 الإجراءات التحليلية:

[45] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

- يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها

- إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق

2 المعيار 570 استمرارية الاستغلال

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

3 المعيار 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت 315، أ ن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته

4 المعيار 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلَب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

رابعاً: مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق [46]

1 المعيار 230 وثائق التدقيق: يعالج المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية

2 المعيار 501 العناصر المقنعة -اعتبارات خاصة: يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقاً للمعايير 330و 500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوفات المالية

3 المعيار 530 السبر في التدقيق: يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق

4 المعيار 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها: يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة التقديرات

[46] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية

من خلال ما سبق نلاحظ ان رقابة جودة التدقيق أو جودة التدقيق لم تتبنى معيار خاص ينظم رقابة جودة التدقيق الخارجي

الفرع الثاني: لمحة حول قانون 10-01

عرفت مهنة المراجعة تطورا ملحوظا بحيث يعتبر قانون 10-01 أهم قانون ويعرف من خلال المادة 01" يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"

أولاً: أهم النصوص في القانون 10-01

المادة 02: يمكن لاي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص تحت أي تسمية كانت مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون

المادة 03: يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

المادة 04: ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

يضم المجلس ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل. تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم.

المادة 05: تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الاتية:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية
- لجنة الاعتماد
- لجنة التكوين
- لجنة الانضباط والتحكيم
- لجنة مراقبة النوعية

المادة 30: يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ الحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوماً.

المبحث الثالث: واقع حوكمة الشركات والممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر

سيتم التطرق لواقع حوكمة الشركات في الجزائر، من خلال تتبع مختلف المراحل التاريخية التي مرت بها في ظل تبني الجزائر لجملة من الإصلاحات الاقتصادية مرحليا، اضافة الى التأسيس لأفاق حوكمة الشركات من خلال تحليل:

واقع، تحديات ومعوقات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر.

المطلب الأول: واقع حوكمة الشركات في الجزائر

تعتبر حوكمة الشركات أداة تساعد على رفع من مستوى التسيير التقليدي والرقي بأخلاقياته، فهي تعني أساسا بالعلاقة التي تربط مختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة الاقتصادية وتأثيراتها التي لا تتوقف فقط على إدارة هذه المؤسسة وتحقيق أهدافها، بل يتعدى ذلك إلى ضرورة تأثيرها على المستوى الكلي أي على مستوى الاقتصاد ككل، لقد حاولنا في هذا المطلب دراسة النقاط التشريعية المعمول بها في الجزائر والمواثيق المتعلقة بحوكمة الشركات، مع استعراض للمراحل التي مرت بها حوكمة الشركات في الجزائر.

أولا: مراحل حوكمة الشركات في الجزائر.

يمكن تقسيم مراحل حوكمة الشركات إلى مرحلتين من حيث الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر تجاوبا مع البيئة الاقتصادية، خصوصا في تسيير المؤسسات العمومية في ظل السعي وراء استقلاليتها، ومواكبة متطلبات البيئة العالمية.

1-مرحلة ما قبل تبني الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر.

وتمثل بمرحلة التسيير الاشتراكي والتي تمتد من بعد الاستقلال إلى غاية سنة 1989وبداية تبني توجهات اقتصادية جديدة، حيث عرف الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال سلسلة من الإصلاحات الرامية إلى إحداث تغييرات جذرية في منهج الدولة السياسي وأدائها الاقتصادي. ولقد كان ذلك مرتبطا بالتحولات التي عرفها الاقتصاد العالمي. لقد كانت تثار في خضم ذلك إشكالات تتعلق بتحديد الأولويات والأهداف ومدى تحقق الإجماع حولها، وما إذا كان المجتمع قادرا على استيعاب تلك التغييرات [47]،وتتميز هذه المرحلة بعدة طرق للتسيير المؤسسات من التسيير الذاتي والذي يلي مباشرة مرحلة ما بعد الاستقلال، ثم ظهور الشركات الوطنية إلى غاية 1971 ,لتأتي بعدها مرحلة التسيير الاشتراكي لغاية سنة 1988[48] وما يميز هذه الفترة من التسيير في المؤسسات هو انه لا يوجد نظام فعال في التسيير وهو ما يعني غياب حوكمة الشركات ولو حتى في مضمونها، كما أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية اقتصر مفهوم التسيير فيها على مراقبة الحسابات في نهاية السنة وعلى التوظيف، وهذا الأمر ما هو إلا وجهة من أوجه قصر في العمل الإداري الذي كانت تنظر به

[47] عبد المجيد قدي،" إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية: الجزائر نموذجا، ص 03، بحث منشور في موقع: www.kantakji.com/media/1396/911.doc بتاريخ: 2014/12/11.

[48] لخلف عثمان،"واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتنميتها دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص144.

الدولة على مختلف الأجهزة التي وضعتها للتحكم والسيطرة على شؤونها، فبقاء التسيير غير الفعال يطبع سلوك المسير الجزائري لأسباب تتعلق بعجز التسيير من حيث التنظيم والتأطير، نقص الكفاءة في تقدير الأخطار لعدم الأهلية والجدارة في التسيير مع عجز نظام الإعلام والتسويق والاتصال إضافة إلى غياب المنافسة وضعف الوساطة المالية حيث أن اختيار المدراء في الجزائر لا يزال يتم على أساس العلاقة الأبوية وليس أساس الكفاءة والقدرة.[49]

لقد كان الهدف الأساسي للسلطات العمومية بعد الاستقلال تعزيز الاستقلال السياسي بتحقيق أكبر استقلالية اقتصادية عن القوة الاستعمارية. وهذا ما أدى إلى تعبئة مختلف مقدرات الاقتصاد لإقامة جهاز إنتاجي قوي مملوك للدولة وتبني الخيار الموجه للتنمية الاقتصادية باعتماد مجموعة من المخططات التنموية. إلا أن ما واجه الجزائر بصفة عامة، واقتصادها بصفة خاصة في أواخر سنوات السبعينات من تراجع في أسعار النفط أدى إلى زيادة الانفاق العام وعدم قدرة الخزينة العمومية على الاستمرار في تمويل المؤسسات الاقتصادية.

ما يميز هذه الفترة بالنسبة للنظام التسييري السائد هو أن مجالس الإدارة تعد أداة للتخطيط وتحقيق توجهات الدولة العامة بمعنى غياب اهم آلية من آليات الحوكمة، كما أن الدولة هي المالكة للمؤسسات وتمتلك وسائل الإنتاج، وفي نفس الوقت هي التي تسير وتراقب، كما ان نظام المراجعة الداخلية لم يعرف إلا منتصف الثمانينات من القرن الماضي [50]، بمعنى غياب الآلية الثانية من آليات حوكمة الشركات.

وأن آليات الحوكمة الخارجية تكاد تكون منعدمة، فالمراجعة الخارجية كانت تعتبر أداة مراقبة فقط والمسؤول عنها هم موظفو الدولة، غياب أسواق مالية نشطة، تمويل المؤسسات كان من قبل البنوك التجارية ولا يخضع لدراسة وانما لتحقيق اهداف التخطيط، ولهذا جاءت محاولات الإصلاح التي تم الشروع فيها ابتداء من منتصف الثمانينات من القرن العشرين كرد فعل لواقع الاقتصاد الجزائري آنذاك والمتميزة ب:[51]

-اختلال بنية الناتج المحلي الخام من خلال هيمنة المحروقات.

التبعية شبه المطلقة للخارج نتيجة اعتبار الجزائر مصدرة لمنتج واحد هو المحروقات. مما جعل الاقتصاد الجزائري رهين تقلبات الأسواق الدولية للمحروقات من جهة ولتقلبات أسعر صرف الدولار الأمريكي من جهة أخرى. ومما كرس هذه التبعية التركز الجغرافي الشديد للواردات و الصادرات حيث مثل الاتحاد الأوروبي مصدرا ومقصدا لما يزيد عن 50% من الواردات والصادرات.

[49] الأخضر عزي، غالم جلطي،" الحكم الرشيد وخوصصة المؤسسات لأجل التسيير الفعال"، مجلة ميكا س MECAS، العدد 08، مخبر البحث- ادارة المؤسسات وتسيير رأس المال الاجتماعي، جامعة ابي بكر بلقائد-تلمسان، ص 12.

[50] حمادي نبيل، " أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر، 2012، ص 131.

[51] عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص04.

- الارتفاع الشديد لمستوى خدمة المديونية بحيث وصل إلى 6% 7من الصادرات.

- الضغط الشديد للبطالة التي بدأ معدلها في التفاقم منذ 1987حيث وصل % 19.6ليقفز في السنة الموالية إلى 20.1%
- القيود الشديدة على الموارد المالية نتيجة انهيار أسعار النفط في 1986وما أفرزه من عجز على مستوى الميزانية العامة للدولة نتيجة تراجع مستويات الجباية البترولية، والذي تكرس بفعل التقييم المبالغ فيه لسعر صرف الدينار الجزائري مع الضعف الشديد لحصائل الجباية العادية. ولهذا كان الإصلاح في هذه المرحلة يهدف إلى تجاوز هذه المصاعب والمشكلات. ولقد تم الالتفات في ظل هذه الظروف إلى المؤسسة باعتبارها مركز استحداث الثروة. إلا أن القطاع العمومي كان آنذاك هو المهيمن مما جعل التفكير يتجه إلى إعطاء المؤسسات العمومية قدرا من الحرية وتمتيعها بالاستقلالية في اتخاذ القرارات وفق منطق المردودية والمتاجرة. وهذا في سبيل السعي إلى التقليص من أعباء الخزينة العمومية. والملاحظ في هذه المرحلة غياب تام لما يعرف بمفهوم الحوكمة في جميع المجالات.
-2مرحلة تبني الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر.

لقد تم الشروع في الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر وهي الانتقال من النظام الاشتراكي إلى النظام الرأس مالي دون إدراك لمضامين الحوكمة، حيث عرفت هذه المرحلة مراجعة للنظام السياسي القائم بإصدار دستور جديد (في فبراير (1989 أقر التعددية السياسية والانفتاح على اقتصاد السوق. مما جعل الفرصة مواتية لأصحاب القرار الاقتصادي للاقتراب من صندوق النقد الدولي باللجوء إليه لأول مرة سنة 1989لسحب شريحة قرض في إطار برنامج تثبيت يغطي الفترة من ماي 1989الى ماي 1990 بمبلغ مقداره 155.7مليون وحدة حقوق سحب خاصة، استعملت كلية مرة واحدة في شريحة واحدة. وتم اللجوء مرة ثانية للصندوق في جوان 1991في إطار برنامج تثبيت آخر بمبلغ 300 وحدة حقوق سحب خاصة، موزعة على أربعة شرائح.

إلا أن دعم الإصلاحات من قبل المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي (IFM) والبنك العالمي (WB)جعل من مبادئ الحوكمة تكون ضمن الحزمات المقدمة للسلطات العمومية، خاصة وأنه تمت ملاحظة بعض المؤشرات السلبية في أداء الاقتصاد الجزائري، كتصنيف الجزائر في مراتب متقدمة ضمن مؤشرات الفساد.[52] إضافة الى ضعف جاذبية المناخ الاستثماري، مما دفع بالدولة إلى تكوين لجنة "سميت بلجنة الحكم الراشد" خاصة وأن الجزائر اعتبرت من المبادرين بمشروع النيباد الذي يقضي بخضوع الدول الأعضاء لتقييم دوري فيما يتعلق بالحوكمة.
وهذا ما يمكن أن نستنج منه بعض المؤشرات الموحية بإدخال مبادئ الحوكمة في إدارة المؤسسات الجزائرية. والتي يمكن رصدها من خلال ما يلي:

[52] لمزيد من الاطلاع انظر: https://www.transparency.org/news/feature/international_anti_corruption_day بتاريخ: 2014/12/12.

- سعي الجزائر إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي والانتقال إلى اقتصاد السوق جعلها تخضع لالتزامات
الانضمام للمنظمات الدولية والتجمعات الإقليمية التي تقوم على الشفافية وتعزيز التنافسية وزيادة تحرير الاقتصاد، وهذا ما انعكس على مراجعة آليات إدارة الاقتصاد وزيادة الانفتاح على المبادرات الخاصة الوطنية والأجنبية. ولقد تجسد هذا الانفتاح في السعي إلى تقليص حجم الدولة والشروع في خوصصة القطاع العام وازالة القيود أمام تكوين مؤسسات القطاع الخاص بشكل جعل مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الخام خارج المحروقات تصل إلى 79.56% سنة 2006

- تعتبر الخوصصة وسيلة لإعادة تشكيل المجتمع عن طريق تغيير المصالح الاقتصادية والسياسية، ومراجعة مفاهيم ومعايير التسيير بشكل يتجاوز مجرد استعراض النتائج السنوية ومراقبة الحسابات.[53]

- عملت السلطات العمومية على تطهير مناخ الأعمال وتوسيع مجال الحريات الاقتصادية وهذا عن طريق مراجعة المنظومة المصرفية واصلاحها من جهة ومن جهة أخرى بتأسيس سوق مالية تمكن من طرح بدائل تمويلية مباشرة. وتبسيط النظام الضريبي والتحكم في مؤشرات الاقتصاد الكلي.

ورغم تأسيس السوق المالي فإنه لا يضم لحد اليوم إلا مؤسستين عموميتين وهذا عائد إلى: الطبيعة العائلية الغالبة على المؤسسات، ضعف الثقافة المالية خاصة البورصة لدى مسيري المؤسسات، غياب مؤسسات رأسمال المخاطرة، الارتفاع في نظر المسيرين للعبء الضريبي المفروض على المؤسسات بالمقارنة مع مؤسسات القطاع الموازي المتهربة من دفع الضرائب، وعدم مرور عمليات الخوصصة عبر السوق المالي.

مراجعة النظام المحاسبي باعتماد نظام محاسبي ومالي جديد وفقا للمعايير المحاسبية الدولية بتطبيقه على كافة المؤسسات والقطاعات ابتداء من سنة[54].2010وبالرغم من أن هناك تسرعا في طرح هذا النظام ومحاولة تعميمه دفعة واحدة على كافة المؤسسات في الوقت الذي قصرت بعض الدول تطبيقه على المؤسسات المقيدة في البورصة. يتطلب إدراج النظام المحاسبي الجديد حركية واسعة من التكوين واعادة التأهيل لدى ممارسي المحاسبة وأعوان الإدارة الضريبية على حد سواء. إلا أن تطبيق هذا النظام يبقى محدود الفعالية في ظل وجود قطاع موازي ضخم يتجاوز % 13من الناتج المحلي الخام.

وفي إطار تعزيز الشفافية تم إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة وهي الغالبة في الجزائر على اعتماد مراجع حسابات خارجي يعمل وفق مدونة للسلوك والأخلاقيات بعدما كان هذا الإلزام يخص الشركات بالأسهم فقط. ويطرح هذا الإلزام القانوني مشاكل تطبيقية عديدة

[53] لخضر عزي، مرجع سابق، ص12.
[54] أحسين عثماني، سعاد شعابنية ،"النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر"، مداخلة مقدمة للملتقى حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، 7-6ماي 2012، الجزائر، ص 07.

لعل أبرزها صعوبة التكفل به ميدانيا من الناحية البشرية ذلك أن عدد مراجعي الحسابات الممارسين والمسجلين لدى المصف الوطني للخبراء المحاسبيين يقدر ب 302 في الوقت الذي يبلغ فيه عدد المؤسسات المقيدة في السجل التجاري في السداسي الأول من سنة 2007 هو 102661. ولا يمكن فصل مسألة الشفافية عن النقاش الدائر حول ضرورة تنظيم مهنة المحاسبة بشكل يمنحها حرية واستقلالية أكبر بتمكين المهنيين من تنظيم أنفسهم بعيدا عن محاولات التدخل الحكومي.

-كما يقضي القانون بنشر النتائج المحاسبية إجباريا؛ إلا أن المعلومات المتاحة للجمهور عمليا هي تلك المعلومات المنشورة في محاضر الجمعيات العمومية للمؤسسات. ولا تمثل هذه المعلومات إلا جزءا ضئيلا مما يجري في الواقع. وهذا من شأنه أن يفاقم من عدم تماثل المعلومات بين المساهمين وباقي أصحاب المصالح في المؤسسات.
- لقد تمت مراجعة القانون التجاري بشكل يوضح كيفية إسناد وتوزيع المسؤوليات داخل المؤسسات.
وعادة ما تقع إدارة مجموعة كبيرة من المؤسسات على عاتق رئيس مدير عام. ويبدو أن هذا الأسلوب قليل الفعالية فيما يتعلق بالمراقبة والمساءلة، لأن النصوص القانونية تقضي بأن يراقب مجلس الإدارة المدير العام. وفقد مجلس الإدارة هذا الدور عمليا لما يكون رئيسه هو في ذات الوقت المدير العام. وهذا ما يؤدي في معظم الحالات بمجلس الإدارة لأن يكون في موقع المدعم والمصادق على القرارات المتخذة من المدير العام.
بالرغم من أن القانون يخول مجلس الإدارة صلاحيات واسعة، إلا أنها سرعان ما تتلاشى في التطبيق إذا ما أخذنا بعين الاعتبار العوامل المتعلقة بضعف تكوين أعضاء مجلس الإدارة، الحوافز الممنوحة لهم، مدى إدراكهم لمسؤولياتهم المدنية والجنائية.

من مجمل ما تم التطرق له نجد أنه قد مست الإصلاحات الاقتصادية مجموع جوانب الاقتصاد الوطني، أبرزها: إصلاح النظام الجبائي بتبسيطه وادراج الضريبة على القيمة المضافة واستحداث ضرائب خاصة بالجماعات المحلية مع توسيع الأوعية وتخفيض المعدلات، إصلاح نظام النقد والبنوك بإعطاء الاستقلالية للسلطة النقدية في وضع وادارة السياسة النقدية وابعاد الخزينة العمومية عن دائرة الائتمان وتمكين البنك المركزي من القيام بأدواره التقليدية، تشجيع الاستثمار بإزالة القيود المفروضة عليه بتكريس مبدأ حرية الاستثمار وإزالة التمييز بين الاستثمار الوطني و الأجنبي، ويمكننا أن نخلص إلى أن عملية الإصلاح الاقتصادي ليست مجرد إجراءات وانما هي عبارة عن منظومة من التغييرات الذهنية والسلوكية. وهذا ما يتطلب لنجاح أية إصلاح.
ثانيا: واقع وأفاق الحوكمة في الجزائر.
أشار تقرير منظمة الشفافية الدولية الذي صدر في 2014 إلى تراجع الجزائر في الترتيب الدولي إلى مستوى أسوأ لتحتل في التقرير الجديد الرتبة 100في سنة 2014 ,[55]كشف التقرير أن ظاهرتي الفساد والرشوة وصلت إلى مستويات قياسية وهذا لعدم اتخاذ الجزائر

[55] http://www.transparency.org/cpi 2014/results consulté le 01/02/2015.

لخطوات فعالة في مجال محاربة الفساد المالي والاداري كالحوكمة والتسيير الراشد ، وكذلك لبعض الأسباب الأخرى والتي كانت نتيجة التحول من الاقتصاد المركزي إلى اقتصاد السوق بدون إيجاد هيكل عمومي خاص لحوكمة الشركات العمومية والخاصة، كون تلك الشركات وخصوصا العمومية منها تشكل عبئا ثقيلا عن الخزينة جراء سوء الأداء وتفشي حالات الفساد المالي والإداري فيها[56]، ما جعلها تستند على الدعم الحكومي، بدلا من رفد الميزانية العامة بالموارد المالية ما ينجم عنه هدر للأموال العامة بدلا من تنميتها لذلك تعد عمليات خصخصة الشركات العمومية الفاشلة، وسيلة ناجحة من وسائل الحوكمة إذ إن الهدف المركزي للحوكمة يتمثل بعملية الإصلاح الاقتصادي وتدوير عجلة الاقتصاد بشكل سليم لتحقيق التنمية والتطور. كذلك تعتمد الحوكمة صياغة قرارات وايجاد أنظمة توافق سير الأعمال الناجحة للشركات وتدعم مسيراتها، وتقويم أعمال الشركات ووضع الخطط الكفيلة بتحسين أدائها، وبذلك تدفع الحوكمة لصياغة قوانين تتماشى ومتطلبات سير الأعمال في الشركات والمؤسسات في القطاعين العام والخاص بغية الوصول إلى مرحلة الأداء الأمثل وبما يحقق الغايات المتوخاة من تأسيس الشركات والمنشآت وفي ظل ظروف الفوضى التي يمر بها الاقتصاد الوطني وعدم تبلور خطوط المرحلة الانتقالية وتفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري والسطو على الأموال العامة في شركات ومؤسسات القطاع العام، تبرز الحاجة لدور الحوكمة وضرورة تحويلها من نظرية تتداول في الندوات والمؤتمرات وفي أجهزة الإعلام إلى أداة فاعلة من أدوات الإصلاح الاقتصادي تضع الاقتصاد الوطني في المسار الصحيح من خلال التخلص من مظاهر الانحراف والخلل التي تعيق تحقيق الغايات المرجوة من وجود اقتصاد معافى يؤدي دورا فاعلا في تحقيق الرفاهية والازدهار للأفراد والمجتمع والوصول إلى التنمية المستدامة.

-2تحديات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر:

يواجه تطبيق الحوكمة على أرض الواقع مجموعة من التحديات يمكن تلخيص أهما فيما يلي:

أولا:الفساد:

عادة ما يرتبط ظهور الفساد بغياب الحوكمة، وينتج عنه العديد من الآثار السلبية والخطيرة، فانتشار الفساد الناتج عن غياب الحوكمة يعمل على هروب الاستثمارات الأجنبية، الى جانب لك فان للفساد تكاليف اقتصادية أخرى، منها انخفاض الانفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الاجتماعية، زيادة سوء تخصيص الموارد، والتحدي الأكبر الذي يواجه مطبقي الحوكمة هو اتساع نطاق الفساد ليشمل الأجهزة الحكومية المسؤولة أساسا عن محاربة الفساد، لأن الحكومات الفاسدة دائما ما تقف في وجه الاصلاحات التشريعية، وذلك لحرصهم على استمرار المناخ الفاسد الذي يمنحهم مكاسب كبيرة.

ثانيا:الممارسة العملية والديموقراطية.

[56] فريد كورتل، مرجع سابق، ص 12.

إذا كانت الاقتصاديات النامية والصاعدة تحاول أن تطبق الحوكمة بشكل سليم وفعال، فإنها في إطار هذا السعي أصبح من الواجب عليها أن تعمل على ارساء قواعد الديموقراطية والتي من آثارها الايجابية:

- تعتبر الديموقراطية آلية تلقائية لعملية تداول السلطة، وذلك لقيامها على مبادئ التعددية والحرية، والتي تقف حائلا أمام سعي أي طرف أو أية قوى سياسية للانفراد بالسلطة، وذلك يعمل على تضييق نطاق الفساد والآثار السلبية الناجمة عنه.

- تتيح الديموقراطية الفرصة للمجالس النيابية والتشريعية للقيام بواجباتها الرقابية والتشريعية باستقلالية تامة، ودون أية ضغوط.

ثالثا: احترام سلطة القانون :

لا يمكن لأي شيء أن يكون فعالا الا إذا تقيد بالقوانين والتشريعات وهكذا هو حال حوكمة الشركات، فلن تكون هناك حوكمة فعالة ورشيدة الا اذا كان هناك قوانين تدعمها وتحميها، وتأتي أهمية سلطة القانون كونها احدى الأدوات المهمة التي تساعد على جذب الاستثمارات الأجنبية، وقد يكون هناك تناقض بين النصوص القانونية، لذا يجب التركيز على بعض العناصر المهمة، حتى لا يحدث فصل بين القانون وتطبيقه من الناحية العملية ومن هذه العناصر الوضوح، التحديد، الالتزام بالتطبيق، الثواب والعقاب...الخ.

رابعا:انشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصالح.

ان عمليات التواطؤ والفساد التي تتم بين مجالس الادارة وكبار المديرين التنفيذيين لا تضر فقط بحقوق أصحاب المصالح، ولكنها تضر أيضا بالشركة ومستقبلها لذا من الضروري أن يكون هناك حزمة من الاجراءات والسياسات التي تعني بحماية حقوق أصحاب المصلحة بالشركة.

-3اجراءات تحسين حوكمة الشركات في الجزائر.

حتى يكون هناك تطبيق سليم لحوكمة الشركات لا بد من وجود مجموعة من الاجراءات يعتمد عليها نظام حوكمة الشركات لتحسين أدائها وتتمثل هذه الاجراءات فيما يلي:[57]

أولا: اجراءات قصيرة الأجل :

تقوم الشركة باتباع سياسة مكتوبة خاصة بحوكمة الشركات يتم الافصاح والاعلان عنها، هذه السياسة يجب أن توضح انشاء مجلس الادارة ودور أعضائه والكفاءات الخاصة بهم وانشاء مجلس ادارة استشاري، كذلك لا بد أن توضح اتصالات مع مساهمي الاقلية ومعاملاتهم ونظم المحاسبة والافصاح ومعاملة المساهمين الآخرين، وكذا تعيين مراجعين مستقلين ونشر جدول زمني بما سيحدث بالشركة.

- تنص سياسة حوكمة الشركات على انشاء مجلس ادارة استشاري مكون من ثلاثة أو أربعة

[57] مركز المشروعات الدولية الخاصة، "حوكمة الشركات قضايا واتجاهات"، نشرة دورية، العدد 13 , 2009.

أعضاء، والغرض من انشاء مجلس اداري استشاري هو المساعدة في عملية اتخاذ القرار عن طريق تزويد الادارة ومجلس الادارة بآراء موضوعية ذات بعد مستقل وكذا تزويد مساهمي الشركة بمرشحين محتملين للعمل كأعضاء مجلس ادارة مستقلين.
- تقوم الشركة بتعيين عضو مجلس ادارة منتدب من بين الخبراء الموجودين في السوق.
- تقوم الشركة باتباع سياسة بيئية اجتماعية للشركة تجاه المواطنين ويتم الافصاح والاعلان عنها.
- تؤكد الوثائق الأساسية للشركة مع ضمان معاملة متساوية لمساهمي الأقلية.

ثانيا: اجراءات متوسطة الأجل:

تعمل سياسة حوكمة الشركات على تكوين مجلس الادارة الاستشاري خلال عام واحد، ويعقد هذا المجلس الاستشاري أربعة اجتماعات سنويا، وللشركة جدولا للاجتماعات والمستندات الاساسية للاجتماعات، وتقدم الى أعضاء مجلس الادارة الاستشاري قبل مواعيد الاجتماعات حيث تنص سياسة حوكمة الشركات على ما يلي:
تعيين عضو من مجلس الادارة مستقلا وغير موظف من خلال عامين، ويمكن أن يكون عضوا بمجلس الادارة الاستشاري.
أن تقوم الشركة بالإفصاح في تقريرها السنوي المقدم الى المساهمين عن محتوى ومدى تنفيذ سياسة الشركة المكتوبة الخاصة بحوكمة الشركات والسياسة البيئية الاجتماعية للشركة اتجاه المواطنين.
أن تقوم الشركة بالإفصاح في تقريرها السنوي عن مدى التزامها بقواعد حوكمة الشركات

المطلب الثاني: واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

ان الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر ممثلة بمحافظة الحسابات، شهدت عدة مراحل في ظل التوجه الاقتصادي للسياسة العامة للدولة، وجملة من المتغيرات التي في ظل البيئة الدولية الخارجية، حيث عرفت مهنة المراجعة الخارجية فراغا كبيرا بعد الاستقلال الوطني حتى بداية تنظيمها سنة 1969م، كما كان تنظيم المهنة بعد هذه الفترة يتمتع باستقلال المهنة عن الجهات الحكومية في تسييرها، حيث أسندت الى المهنيين في الفترة من 1991الى 2010 ثم استرجاع السلطة العمومية للإشراف على الممارسة المهنية لها من طرف الجهات الحكومية، وتحت وصاية وزارة المالية بصدور القانون 01 -10الذي شمل تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

وسيتم التطرق في هذا المبحث الى مجمل التغيرات التي عرفتها الممارسة المهنية للم ا رجعة الخارجية للحسابات من أجل الالمام بواقع الممارسة المهنية لها، من خلال المحاور التالية:

- التطور التاريخي لمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

.- الهيئات المهنية المشرفة على مراجعة الحسابات في الجزائر.

- النظرة الدولية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر والاطار المهني لها.

أولا: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

تم اعتماد تقسيم مختلف مراحل تطور المراجعة في الجزائر وفقا للجانب القانوني والمهني الذي يحكم مراجعة الحسابات، وبالتركيز على المراجعة الخارجية للحسابات من خلال أهم التشريعات التي تحكم الممارسة المهنية لها، وباختلاف التوجهات المعتمدة في تنظيم المهنة.

-1مرحلة تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر قيل سنة 1969م.

شهدت هذه المرحلة غموضا وغياب التنظيم لمهنة المراجعة والمحاسبة بصفة عامة، ويمكن تقسيمها الى مرحلتين قبل الاستقلال الوطني وبعده، حيث كانت مهنة المحاسبة والمراجعة تابعة تنظيميا للاستعمار الفرنسي وكذا مجمل القوانين التي تحكمها. وتشير دراسات نادرة، الى تنظيم مهنة المراجعة بالجزائر بالحقبة الاستعمارية، كإنشاء الشركة الوطنية للخبراء المحاسبيين بمدينة وهران (experts-comptables d'Oran Compagnie des d'Oranعقب انشاء فدرالية شركات الخبراء المحاسبيين بباريس(Fédération des compagnies d'experts-comptables) سنة 1912م [58],وعقب تأسيس مصف الخبراء المحاسبيين والمحاسبين المعتمدين بفرنسا l'ordre des experts comptables et-des comptables agréés-OECCA(، -تم تأسيس مجلس جهوي للخبراء المحاسبيين والمحاسبين المعتمدين بالجزائر في بداية سنة 1950م. [59]وشهد تنظيم ممارسة مهنة المراجعة والمحاسبة بعد الاستقلال خضوعها للمراسيم المستخلصة من اتفاقية ايفيان والقانون الأساسي.[60]

-2مرحلة تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات من سنة 1969الى 1991.

سعيا وراء تكريس الرقابة على المؤسسات العمومية الاقتصادية و تأمين حق الدولة صدر الأمر رقم 69/107المؤرخ في 31/12/1969المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 39 ، حيث نصت هذه المادة على أنه: " يعين الوزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز

[58]Une brève histoire des diplômes d'expertise comptable français 1927 - : DEGOS Jean-Guy 1 1997, Revue du financier, n° 146, paris, 2004, pp 37-38.

[59] **Emergence d'une profession comptable libérale - le cas du** : 1 - EL OMARI S et SABOLY M **Maroc**, Onzième journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management, Association Francophone de la Comptabilité, 17 et 18 mars 2005, Bordeaux, P 335.

[60] HAMDI Mohamed Lamine : **la Profession Comptable au Maghreb (Algérie - Libye -Maroc - Mauritanie - Tunisie)**, Conférence internationale sur le rôle de la profession comptable dans l'économie de développement, organisé par : la Banque Mondiale, Banque Africaine de Développement, les Nations Unies (CNUCET), IFAC et la FIDEF, le 28 et 29 septembre 2006, Nairobi, p2.

الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأس مالها[61] ." كما حدد المرسوم 173 -70المؤرخ في 16/11/1970واجبات ومهام مندوبي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية. حيث كان محافظ الحسابات في شركات القطاع العام موظفا عاما في الدولة، هذا بالتوافق مع واقع التوجه الاقتصادي السائد آنذاك والمتمثل في نمط التسيير الموجه، كما حددت المادة الثانية من هذا المرسوم المهام الموكلة المسندة لمحافظي الحسابات.

كما أن الأمر رقم 82-71الصادر بتاريخ 1971/09/29م، والذي يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم وأشترط تعينهم من الخبراء المرخصين بذلك.[62]

حيث أن هذا الأمر لم يشر الا الى مهنة الخبير المحاسبي.

كما أنشأ وفق الأمر المذكور اعلاه المجلس الأعلى للمحاسبة (conseil superieur de la
comptabilité-CSC) ،والذي كان يطلق عليه مهنيا المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (Conseil Superieur De La Technique Comptable -CSTC -) والذي يعمل في إطار وزارة المالية.
وكان يهدف هذا المجلس لتطوير المحاسبة وضمان تنظيم المهنة. والذي أعطى له الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

كما تم تجسيد الاشراف على مهمة المراجعة لمجلس المحاسبة، في مراقبة كل العمليات المالية للدولة. وقد تم تأسيس هذه الهيئة فعليا وميدانياً سنة 1980،وفق القانون ،80-05والذي يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، المؤرخ في 1980/03/01م، والذي ألغى صراحة المادة39 من الأمر 69-107 وضمنيا مرسوم 70-173 الخاص بمراجعة الحسابات. أما مهنة محافظ الحسابات، تمثلت في مهمة الرقابة على المؤسسات العامة والمخولة حصرا الى المفتشية العامة المالية، وهي مديرية تخضع لإشراف وزارة المالية، والتي تم انشائها وفق المرسوم رقم 53-80المؤرخ في 01/03/1980م.[63]
ويلاحظ أنه خلال هذه المرحلة فان مراجعة الحسابات لم تشهد أي تطور مشهود وذلك لسيطرة أجهزة الدولة المتمثلة في مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، على مهمتي الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات الممثلة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

[61] المادة رقم 39من الأمر رقم 107-69يتعلق بقانون المالية لسنة 1970م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110 المؤرخة في 1969/12/31؛ صفحة 1805.
[62] المادة رقم 47من الأمر رقم ،82-71 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 1971/12/29؛ صفحة 1856.
[63] المادة رقم 01من المرسوم رقم ،83 -85 يتضمن إحداث مفتشيه عامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، المؤرخة في 04/03/1980 ص 349.

-3مرحلة الاصلاحات في تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات من سنة 1991 الى 2010 .

استمر اشراف مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية على مهنة المراجعة بصفة عامة الى غاية الاعلان عن القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[64] حيث بصدور القانون رقم 08-91في ظل تجاوب آليات التسيير مع المحيط الجديد الذي ساد بعد اصدار قوانين 1988 المتعلقة باستقلالية المؤسسات.

يمتاز الاصلاح المدرج في مهنة مراجعة الحسابات بموجب القانون 91-08 والذي جسد بالمرسوم التنفيذي رقم 92- 20 المؤرخ في 8رجب 1412 الموافق لـ 8رجب 1412 الموافق لـ 13 جانفي 1992 والذي يحدد تشكيل المصفى الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و يضبط اختصاصه و قواعد عمله و يهدف هذا المصف بصفة أساسية ومباشرة إلى تطوير وتحسين الممارسة المهنية من خلال انشاء منظمة وطنية يديرها مجلس ضبط المهنة عن طريق تأسيس هيئة نقابية، بدون أي تدخل ممكن من السلطات العمومية والتفويض لمجلس المنظمة الوطنية بامتيازات القوة العمومية لاسيما في الاعتمادات.

وقد تم اصدار جملة من النصوص التشريعية والمراسيم في إطار القانون 08-91 لتنظيم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات من خلال تحديد المسؤوليات والمهام للهيئات المهنية للمراجع الخارجي، وتحديد سلم الأتعاب للمراجعين الخارجيين، وقانون أخلاقيات المهنة، وتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين.

ان خضوع مهنة المراجعة في الج ا زئر الى القانون 08-91لفترة طويلة نسبيا حتى سنة 2010، اتاح فترة من اشراف المهنيين المستقلين على مهنة المراجعة، حيث تم تغطية مجال معتبر من القوانين والتشريعات التي تنظم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات خلال هذه الفترة، وهذا في المجالات التالية:

-ضبط الاختصاص وقواعد العمل بالنسبة للهيئة المهنية المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية للحسابات.
- وضع سلم أتعاب المراجعين الخارجيين للحسابات وتعديله.
- تحديد شروط الممارسة المهنية من حيث التأهيل العلمي والمهني والتعيين.
- اعتماد قانون أخلاقيات مهنة م ا رجعة الحسابات.

[64] القانون رقم، 08-91يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، المؤرخة في 0105/ /9911، ص651.

- تحديد المهام والمسؤوليات للمراجع الخارجي من خلال جملة من التوصيات بالنسبة للاجتهادات المهنية كما حددها المقرر رقم 103 /SPM / 94المؤرخ في 2فيفري 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

إعداد النظام المحاسبي والمالي الجديد الذي عوض المخطط المحاسبي الوطني تجاوبا مع متغيرات البيئة الاقتصادية.

بالرغم من التعديلات و التسهيلات التي أجراها المصفى الوطني للدخول إلى المهنة إلاّ أنها تبقى ضعيفة و قليلة مقابل احتياجات الاقتصاد الوطني، حيث وجهت عدة انتقادات لهذا المصف خاصة في مجال التكوين، واهمال جانب التعيير المحاسبي، حيث أنه بالرغم من أن الاقتصاد الجزائري مر بعدة مراحل من اقتصاد مخطط، إعادة الهيكلة، خوصصة واقتصاد السوق، فانه لم يتم تغيير النظام المحاسبي الا في سنة 2007 واعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد(SCF) بموجب القانون رقم07 -11 الصادر بتاريخ 2007/11/25م، والمتضمن النظام المحاسبي والمالي.

كما اتسمت هذه الفترة بغياب معايير للمراجعة الخارجية للحسابات، وكذلك معايير وآليات لرقابة جودة الممارسة المهنية للمراجعة، حيث كانت الممارسة المهنية تقوم وتقتصر على مجمل التشريعات المهنية التي تم ذكرها سابقا، اضافة الى التوصيات بالنسبة للاجتهادات المهنية كما حددها المقرر رقم 103 /SPM / 94المؤرخ في 2فيفري 1994المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

-4مرحلة الاصلاحات في تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات بصدور القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ابتداء من سنة 2010 .

تميزت هذه المرحلة من تاريخ المراجعة في الجزائر، بصدور القانون رقم 01-10المؤّرخ في 16 يونيو سنة 2010 والذي يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي تخضع له مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بصنفيها المهنيين من خبراء محاسبيين ومحافظي حسابات، والذي حل محل القانون 08-91والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي كان يمثل الاطار القانوني والتنظيمي لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر في فترة دامت من سنة 1991م الى سنة 2010م، حيث كانت الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات تخضع الى مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ووفقا لهذا القانون الجديد ستخضع مهنة المراجعة في الجزائر الى وصاية وزارة المالية تحت اشراف المجلس الوطني للمحاسبة الذي تم احداثه وفق القانون المذكور أعلاه.

ومن أهم النقاط التي اشتملها هذا القانون الجديد مقارنة بالقانون 08-91 والتي يمكن التطرق لها من خلال النقاط التالية:

- إنشاء ثلاثة أصناف مهنية [65]:

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .

ممارسة وزير المالية للوصاية على هذه الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثلية لدى مختلف مجالس المهنيين (استرجاع السلطة الحكومية الاشراف على مهنة المراجعة والمحاسبة(.[66]

- انشاء لجان على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة حسب المجالات التالية[67] :

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط والتحكيم.
- لجنة مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات من طرف معهد مختص تابع لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.[68]

تجدر الاشارة أن تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات يشهد فراغا قانونيا وتنظيميا، حيث يقتصر تنظيم المهنة على التشريعات والقوانين والمراسيم التنفيذية للقانون 10-01 حيث انه وبتاريخ الدراسة لم تكتمل المراسيم التنفيذية التابعة للقانون الذي سبق ذكره، كما يلاحظ غياب اعتماد معايير وطنية للمراجعة، أو الاشارة

[65] المادة 14 من القانون رقم 01-10يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42المؤرخة في 11/07/2010 ص 6.

[66] المادة 04 من القانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11 ص4.

[67] المادة 05 من القانون رقم 01-10يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 07/11/ 2010 ص4.

[68] المادة 08من القانون رقم 01-10يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في2010/07/11 ص 5.

الى اعتماد معايير دولية، وبالتالي تبقى الممارسة المهنية مقتصرة عل القوانين والمراسيم التالية:

القانون رقم 01-10المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في27 جويلية 2010م.
المرسوم التنفيذي رقم 24-11يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره. المؤرخ في 27 جانفي 2011 م.

المرسوم التنفيذي رقم 11-26 يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، المؤرخ في 27جانفي 2011م.

المرسوم التنفيذي رقم 11-30 يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره. المؤرخ في 27جانفي 2011م.

المرسوم التنفيذي رقم 11-24 يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره. المؤرخ في 27جانفي 2011م.

المرسوم التنفيذي رقم 11-24 يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره. المؤرخ في 27جانفي 2011م.

ثانيا: الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر
سيتم التطرق الى الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل الفترة الحالية للدراسة، دون التطرق للهيئات السابقة في الاشراف على مهنة المراجعة، والتي تم التطرق لها من خلال التطور التاريخي للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

ان القانون المنظم لمهن المحاسبة والمراجعة في الجزائر، هو القانون 01-10 المؤرخ في 29جوان سنة 2010المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، قد حدد الهيئة المهنية المشرفة على الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات وهي المجلس الوطني للمحاسبة، وفيما يخص المراجعة الخارجية للحسابات (محافظة الحسابات،) فإنها تخضع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
تم تأسيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق نص القانون رقم 01-10المؤرخ في 29 جوان2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب

المعتمد. [69]حيث يشرف على تسيير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مجلس وطني يتشكل من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ،كما يعين ثلاث أعضاء من مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية. وتتمثل مهام مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فيما يلي:[70]

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف
- تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية، وجميع السلطات وكذا الغير.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

المبحث الرابع : الدراسات السابقة

المطلب الأول: مراجعة الأبحاث والدراسات العلمية السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع دور أليات الحوكمة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية وتناولته من زوايا مختلفة، وقد تنوعت هذه الدراسات بين العربية والأجنبية. وسوف نستعرض هذه الدراسة جملة من الدراسات التي تم الاستفادة منها مع الإشارة إلى أبرز ملامحها. مع تقديم تعليقا عليها يتضمن

[69] المادة 14 من القانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11 ص 6.

[70] المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 24-11 يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 02/02/2011، ص 11.

جوانب الاتفاق والاختلاف وبيان الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية. ونود أن نشير إلى أن الدراسات التي سوف يتم استعراضها جاءت في الفترة الزمنية بين 2003 و2021 وشملت جملة من الأقطار والبلدان مما يشير إلى تنوعها الزمني والجغرافي.

هذا وقد تم تصنيف هذه الدراسات حسب المتغيرات الرئيسية للدراسة وحسب كونها دراسات عربية أو أجنبية إلى أربعة تصنيفات هي : الدراسات العربية التي ناولت محور آليات الحوكمة و الدراسات الأجنبية التي تناولت محور أليات الحوكمة ثم الدراسات العربية التي تناولت محور جودة خدمات المراجعة الخارجية و الدراسات الأجنبية التي تناولت محور جودة خدمات المراجعة الخارجية وفيما يلي نقدم عرضا لهذه الدراسات , ثم نبين جوانب الاتفاق و الاختلاف بينها , ثم نوضح الفجوة العلمية من خلال التعرف على اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة , و أخيرا جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة في الدراسة الحالية .

أولا: استعراض الدراسات السابقة:

1- الدراسات العربية التي ناولت محور آليات الحوكمة

- دراسة (زبير سعداني2021): بعنوان: "دور حوكمة الشركات في تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس-"أطروحة دكتوراه في علوم التصرف تخصص: مالية، جامعة صفاقس.

هدفت هذه الدراسة لبحث موضوع حوكمة الشركات وتأثير آلياتها إضافة إلى معايير رقابة الجودة للمراجعة في ظل المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية، على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر وتونس، حيث تم تصميم استبيان لتحليل آراء المجتمع المالي المساهم في التطبيق السليم لحوكمة الشركات حول دور آليات حوكمة الشركات وسياسات وإجراءات رقابة الجودة، ودعمها في تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية في كل من الدولتين.حيث تم تصميم استبيان وجه إلى عينتين من الدراسة، من المراجعين الخارجيين والمجتمع المالي، وخلصت الدراسة إلى أنه يجب تحسين دور وفعالية كل من الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات، مع تفعيل دور الرقابة على جودة المراجعة في تدعيم ممارسة المراجعة الخارجية وجودتها.

- دراسة (لخضر لعروس 2017): بعنوان "دور آليات الحوكمة في مكافحة مظاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية " أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية. التخصص: بنوك، مالية ومحاسبة. جامعة محمد بوضياف المسيلة

هدفت هذه الدارسة إلى تحليل دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مظاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،ولتحقيق ذلك حاول الباحث تسليط الضوء على مختلف صور وأشكال الغش المنتشرة وتقنياته و أساليبه، وتحليل علاقة دور آليات حوكمة الشركات بمكافحة الغش، وتحديد العوامل التي تسهم في تفعيل دور الآليات، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: تنتشر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مظاهر الغش المالي والمحاسبي وبدرجات متفاوتة، أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية طردية بين دور آليات حوكمة الشركات) مجلس الإدارة، الرقابة الداخلية، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي(، ومكافحة الغش المالي والمحاسبي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من جهة أخرى كما استخلصت بأن الرقابة الداخلية تعد أهم آلية بإمكانها المساهمة في مكافحة الغش، ومن عوامل تفعيل دورها، وجود إدارة لمخاطر الاحتيال، الفصل بين الوظائف المتداخلة، وضوح التعليمات ودلائل المهام وتحديد المسؤوليات.

- دراسة (زبيدي البشير (2016: بعنوان " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي -دراسة حالة مجمع صيدال " -أطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية تخصص: علوم تجارية جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بشكل رسمي والذي سيؤدي إلى تحقيق الغرض المطلوب منها وهو جودة المعلومات المحتواة في التقارير المالية وتحسين في الأداء المالي, حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي, معتمدين في ذلك على أسلوب الاستبانة الذي تم إعدادها خصيصاً لهذا الغرض, وتم توزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في المدير و المديرين الفرعيين والمحاسبين و مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين وأعضاء مجلس الإدارة, الموظفين في جميع فروع مجمع صيدال وكذلك المساهمين والمستثمرين وتم التوصل في هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات قد ساهم بشكل مقبول في تحقيق جودة التقارير المالية وكذلك قد حققت نتيجة تطبيقها تحسن في أغلبية مؤشرات الاداء المالي وبنسب متفاوتة.

- دراسة (خليدة عابي 2015/2016): بعنوان " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية دراسة حالة الجزائر " أطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية تخصص: علوم تجارية جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

هدفت هذه الدراسة الى تحليل أثر اعتماد آليات حوكمة الشركات في دعم وتحقيق جودة خدمات المراجعة

الخارجية في الجزائر، من خلال تحليل هذا الأثر من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وكذلك جميع الفئات المستفيدة

من خدماتهم والمتفاعلة معهم في ظل آليات حوكمة الشركات، وتم تناول الدراسة الميدانية للموضوع من خلال تشخيص الواقع الحالي لحوكمة الشركات وآفاق تطبيقها وبيئة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية، وتحليل المحاور التي تم التطرق لها في الدراسة النظرية، ومعالجة الاشكالية باختبار فرضيات الدراسة من خلال استبيان لتحليل آراء المجتمع المالي المساهم في التطبيق السليم لحوكمة الشركات حول دور آليات حوكمة الشركات وسياسات واجراءات رقابة الجودة، ودعمها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر. وقد خلصت هذه الدراسة الى وجود ارتباط قوي بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين جودة المراجعة، حيث تعمل آليات حوكمة الشركات من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجان المراجعة ورقابة الجودة للمراجعة الخارجية بتفاعل وتكامل بحيث يؤدي كل طرف المهام والآليات المتوقعة منه في ظل حوكمة الشركات، من أجل تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية.

- دراسة (العابدي دلال 2015/2016): بعنوان " حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية" أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص: محاسبة جامعة محمد خيضر – بسكرة –

هدفت الدراسة الى ربط العلاقة بين حوكمة الشركات والمعلومة المحاسبية للإفادة من إيجابياتها المتعددة، إذ تساعد في القضاء على التعارض وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، بالإضافة إلى إحكام الرقابة على إدارة الشركات لمنعها من إساءة استعمال سلطتها وتوفير الشفافية وإعادة الثقة في المعلومة المحاسبية وذلك باستخدام آليات الحوكمة الداخلية والخارجية أهمها المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة مجلس الإدارة و المراجعة الخارجية. وتأتي الدراسة التطبيقية لاختبار العلاقة بين وجود آليات حوكمة الشركات داخل الشركة ومستوى الجودة في المعلومة المحاسبية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود ارتباط وثيق وايجابي بين آليات حوكمة الشركات المطبقة بالشركة ومستوى الجودة في المعلومة المحاسبية.

-2الدراسات الأجنبية التي ناولت محور آليات حوكمة الشركات

- دراسة

Ali DARDOUR, L'INFLUENCE DE LA GOUVERNANCE ET DE LA PERFORMANCE SUR LA RÉMUNÉRATION DES DIRIGEANTS : *lerôle des réseaux sociaux dans les entreprises françaises cotées*, En vue de l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion, UNIVERSITE TOULOUSE, France, 2009.

لقد حاول الباحث من خلال هذا البحث معرفة نوع تأثير آلية حوكمة الشركات وكذا الأداء على تعويضات وأجور ومكافئات المدريين التنفيذيين من خلال مجموعة من الشركات الفرنسية 181) شركة مدرجة في البورصة)، وقد استخلص في نهاية هذا البحث:

- العلاقة بين مستوى الأداء ومستوى مكافئات المدريين التنفيذيين متغيرة من شركة إلى أخرى وفي بعض الأحيان متناقضة.
- علاقة حوكمة الشركات بمكافئات المدريين التنفيذيين علاقة طردية في أغلب الأحيان
- يمكن لمتغيرات حوكمة الشركات التقريب بين مستوى الأداء من جهة وتعويضات المدريين التنفيذيين من جهة أخرى.

ولقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي قصد وصف حوكمة الشركات وكذا الأداء وتعويضات المدريين التنفيذيين, كما اعتمد في ذلك على أسلوب الاستبيان والمقابلة من أجل الوقوف على أراء أعضاء مجلس الإدارة والمدريين التنفيذيين

- دراسة Imhoff.J.R and Eugene A, 2003):) بعنوان:

«Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance», Auditing: A Journal of Practice and Theory, January, USA.

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة الشركات في أمريكا، حيث قامت بدراسة تحليلية للمراجعة والمحاسبة وحوكمة الشركات في الماضي والحاضر بهدف مراجعة التطور التاريخي لهما من أجل تحديد وفهم خصائصهم البارزة في الماضي والتي أدت إلى فشل بيئة التقارير المالية، ثم اقتراح التغيرات اللازمة فيهما لعلاج هذا الفشل لضمان جودة ونزاهة عملية التقارير المالية، ثم تحفيز البحوث التجريبية لدعم جودة ونزاهة هذه التقارير في المستقبل. ولقد اقترحت الدراسة إجراء تغييرات حقيقية في حوكمه الشركات قبل تطوير جودة المحاسبة والمراجعة.

-1الدراسات العربية التي ناولت محور جودة خدمات المراجعة الخارجية

- دراسة (تواتي محمد، حساني وائل (2020/2021: بعنوان "جودة المراجعة في ظل معيار رقابة الجودة الأول دراسة ميدانية" مذكرة ماستر أكاديمي علوم

مالية ومحاسبية تخصص: محاسبة وتدقيق جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي-

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل إلى أي مدى يمكن اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول، وهذا من وجهة نظر المجتمع المالي؟ حيث خصص استبيان من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وكذلك الفئات المستفيدة من خدماتهم. وخلصت الدراسة إلى وجود قابلية لدى طرفي الدراسة لاعتماد سياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة بالجزائر، في ظل الإطار المقترح الباحثين، بالتوافق مع محتوى المعيار الدولي الرقابة الجودة 1 (1ISQC)، مع الإشارة إلى أن مستويات القبول كانت أعلى لدى المستفيدين من خدمات المراجعة، منه لدى المراجعين.

- دراسة (شراد محمد أصيل 2016 (: بعنوان "المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر"مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية تخصص: مالية وحاكمية المؤسسات جامعة محمد خيضر -بسكرة –

تهدف هذه الدراسة إلى تبيين دور المراجعة الخارجية ومدى مساهمتها في تطبيق
حوكمة الشركات مع دراسة

حالة عينة من مراجعي الحسابات، محاسبين، اداريين ومسيرين، وتأتي الدراسة الميدانية لمحاولة ابراز دور المراجعة في المؤسسات الجزائرية باعتبارها ركن أساسي لإقامة نظام الحوكمة المؤسسات الوطنية في ظل ما تعيشه من تحولات في إطار التوجه نحو اقتصاد السوق.

- دراسة (سامر دوارة2014)): بعنوان " أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية) دراسة ميدانية ("رسالة الماجستير في المحاسبة جامعة حلب

ويهدف البحث إلى دراسة جودة المراجعة الخارجية، والعوامل المؤثرة فيها، وآخر إصدارات المعايير الدولية التي تدعمها، وتحديد مفهوم هامش أمان المستثمر ومراحل تكوينه وبيان أثر جودة المراجعة الخارجية عليه، وتم إجراء دراسة ميدانية على سوق دمشق للأوراق المالية حيث تم تقسيم المجتمع المدروس إلى أربع فئات: فئة الشركات المدرجة وفئة شركات الوساطة وفئة مراجعي الحسابات وفئة المشرفين في السوق المالي وتم التوصل إلى عدة نتائج من أهمها:

- إن أداء عملية المراجعة الخارجية بجودة وفعالية من قبل المراجع من شأنه زيادة هامش أمان المستثمر.

- إن أداء عملية المراجعة الخارجية بجودة وفعالية من قبل المراجع من شأنه الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

- إن زيادة ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنه تخفيض هامش أمان المستثمر.

- إن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل معد البيانات يضعف العلاقة الإيجابية بين جودة المراجعة الخارجية وبين هامش أمان المستثمر.

-2الدراسات الأجنبية التي ناولت محور جودة خدمات المراجعة الخارجية

- دراسة (Mahdi Salehi 2010:) بعنوان :

" An Investigation of the Effect of Audit Quality on Accrual Reliability of Listed Companies on Tehran Stock Exchange "

دراسة أثر جودة المراجعة على الموثوقية المتراكمة لقائمة الشركات المدرجة في سوق طهران المالية

الهدف من الدراسة: دراسة أثر جودة المراجعة على تراكم موثوقية الشركات المدرجة في سوق طهران للأوراق المالية وذلك بدراسة أجراها على 74شركة على مدار خمسة أعوام مضت) (2009 – 2005ودراسة عامل الثقة في البيانات المدرجة للشركات التي تمت مراجعتها من قبل مكاتب مراجعة ذات مستويات مختلفة في أداء المراجعة بالاعتماد على حجمها أو سمعتها

أهم نتائج هذه الدراسة:
-1إن التراكم الخاص بالموثوقية مرتبط بجودة أعلى أكبر من التراكم الخاص للموثوقية في البيانات للشركات ذات الجودة الأقل .
-2إن حجم مكتب المراجعة وتاريخيه العلمي والعملي والاسم الذي بناه هي التي تعطي صورة عن جودة المراجعة الأعلى.

- دراسة (2009 Husseiny) : بعنوان :

" The Impact of Audit Quality on Earnings Predictability"

أثر جودة المراجعة على الأرباح التنبؤية

الهدف من الدراسة: بيان أثر جودة المراجعة على القدرة التنبؤية للمستثمر بالأرباح وذلك بقياس أثر جودة المراجعة المقدمة من قبل الشركات الأربعة الكبار على قدرة المستثمر على التنبؤ بالمكاسب المستقبلية

أهم نتائج هذه الدراسة:أن البيانات المالية تكشف للمستثمر معلومات ذات قيمة تساهم في توقع الأرباح المستقبلية كما أن توقعات المستثمرين صائبة ومتزايدة عندما تكون البيانات

المالية مدققة من قبل إحدى الشركات الأربعة الكبار أن المراجعة التي تتم من قبل شركات المراجعة الأربعة الكبرى يؤدي إلى جودة مراجعة فعلية ومحسوسة وأنه على الشركات أن تنتبه إلى الذي يراجع حساباتها لأن نتائج المراجعة تهم أصحاب الحصص الفعليين وهم المستثمرين والمحللين الماليين وتساعدهم على اتخاذ قرارات الاستثمار.

المطلب الثاني: عرض أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

- لقد هدفت الدراسة إلى إبراز دور آليات حوكمة الشركات في دعم وتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وتصميم آداة الاستبانة وخلصت الدراسة الى وجود ارتباط قوي بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين جودة المراجعة.

أما ما يميز دراستنا أنها تناولت تأثير جميع آليات الحوكمة الأساسية الأربعة) لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، مجالس الادارة، ورقابة جودة عملية المراجعة الخارجية (على جودة خدمات المراجعة الخارجية، فأغلب الدراسات التي تم التطرق اليها درست جانب أو عنصر من عناصر آليات الحوكمة وتأثيراته. أو بمقارنة بين دولتين في حين كانت دراستنا بالجزائر.

خلاصة الفصل الاول:

في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من النقاط التي أدت إلى مجموعة من الاستنتاجات ينعكس مستوى جودة المراجعة الخارجية بمستوى جودة المعلومة المقدمة في القوائم المالية ويرتبط تحسين جودة المراجعة باهتمام شتى أطراف المستفيدة من التدقيق فقامت المنظمات المهنية كالاتحاد الدولي للمحاسبين بالولايات المتحدة الأمريكية بإنشاء معايير دولية خاصة برقابة الجودة والجزائر حاولت تحسين نفسها من خلال قانون 10-01 وجهود المجلس الوطني للمحاسبة إلا أن هذا لا يكفي فلا يوجد معيار جزائري يتحدث عن رقابة الجودة فيلزم مواكبة المعايير الدولية للنهوض بالمهنة.

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري لدور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، ولتدعيم دراستنا تناولنا مجموعة من الدراسات السابقة. وقصد الإلمام بموضوع دراستنا تكملة للجانب النظري وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية سنجري دراسة ميدانية، تتمثل في إجراء دراسة استقصائية لعينة من الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، الذين يعبرون عن وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وكذا فئة من الأساتذة الجامعيين والباحثين والكتاب والمحللين الاقتصاديين في مجال الاختصاص باعتبارهم المستفيدون والمتفاعلون مع حوكمة الشركات في الجزائر في ظل اعتماد آليات الحوكمة.

كل ذلك لتحديد إلى أي مدى يمكن أن يؤثر التطبيق السليم لآليات حوكمة الشركات عند ممارستها، على تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

ومن منطلق ما سبق حاولنا تقسيم هذا الجزء إلى:

المبحث الأول: عرض استبيان الدراسة

المبحث الثاني: تحليل استبيان الدراسة

المبحث الأول: عرض استبيان الدراسة

إن اختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة النظرية، تم من خلال اعتماد استبيان موجه إلى فئتي الدراسة لذلك فلقد تم تقسيم هذا المبحث وفقا لعرض الاستبيانين من حيث مكوناته والمحاور التي اشتملتها الدراسة.

ان عرض الاستبيان المعتمد في الدراسة يتطلب منا الوقوف على العناصر التالية:

- مكونات الاستبيان
- مجتمع وعينة الدراسة وقاعدة الاستبيان.
- الأساليب الإحصائية المستخدمة.

المطلب الأول: مكونات الاستبيان

يتكون هذا الاستبيان من خمس أجزاء خصص الجزء الأول فيها لمعلومات عامة حول المشارك بالاستبيان، بينما اختصت الأجزاء الأربع الاخرى بمحاور موضوع الدراسة.

يتكون هذا الاستبيان من خمسون سؤالا واستفسارا تخص حوكمة الشركات، وذلك من أجل تحليل مكونات وآليات حوكمة الشركات وتأثيرها على جودة خدمات المراجعة الخارجية، وذلك من خلال العناصر التالية:

أولا: مكونات الجزء الثاني من الاستبيان:

مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية

ثانيا: مكونات الجزء الثالث من الاستبيان:

أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

ثالثا: مكونات الجزء الرابع من الاستبيان:

مهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية

رابعا: مكونات الجزء الخامس من الاستبيان:

سياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية

والجدول رقم (01) يمثل مختلف أسئلة أجزاء الاستبيان حسب آليات حوكمة الشركات ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

الجدول رقم (01): يوضح مختلف محتويات أسئلة أجزاء الاستبيان

الجزء	الترقيم	الأسئلة
02	من السؤال رقم 01 الى السؤال رقم 10	مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية
03	من السؤال رقم 11 الى السؤال رقم .28	أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.
04	من السؤال رقم 29 الى السؤال رقم 39	مهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية
05	من السؤال رقم 40 الى السؤال رقم 50	سياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية

المصدر: من إعداد الباحثات

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولا: مجتمع الدراسة.

أما فيما يتعلق بمجتمع الدراسة فيتكون من الآتي:

- الأطراف المساهمة في الحوكمة في الجزائر (الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر)، الذين يعبرون عن وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.
- المستفيدون والمتفاعلون مع حوكمة الشركات في الجزائر في ظل اعتماد آليات الحوكمة، الا أنه ونظرا لخصوصية الموضوع فانه سيتم التركيز على الفئة ذات التكوين الأكاديمي الجامعي، من الفئة السابقة الذكر، وكذلك الأساتذة الجامعيين والباحثين والكتاب والمحللين الاقتصاديين في مجال الاختصاص.

وسيتم اختيار عينة البحث عشوائيا من مجمل الفئات السابقة، حيث سيتم الاختيار العشوائي للمراجعين.

ثانيا: العينة المقصودة:

استهدف الاستبيان الأول فئة المراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من خلال الإرسال بالبريد الالكتروني نسخ

الكترونية لمجموعة من المحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث تم الحصول على 22 رد منها، لم يتم رفض أي، بينما استهدف الاستبيان الثاني فئة المستفيدين من خدمات المراجعة والذي بلغ عددهم 30 مستفيد.

تجدر الاشارة أنه لتسهيل مهمة الإجابة على الاستبيان من خلال النسخة المرسلة بالبريد الالكتروني، فقد تم إعداد نسخة من خلال برنامج (EXCEL 2010)، تتيح الإجابة وفق الاختيارات المطروحة وتمنع حدوث التناقضات والاجابات المتعددة، وتسهل عملية الإجابة والحفظ دون المساس بمحتوى الاستبيان.

ثالثا : الحدود الزمنية والمكانية للاستبيان:

اشتمل الاستبيان الأول على عينة عشوائية من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، بينما امتد هذا الاستبيان زمنيا من بداية 30 مارس 2023 إلى غاية 12 ماي 2023.

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

قبل البدء في تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان نرى ضرورة التذكير بالأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل نتائج الاستبيان، وذلك باعتماد إجراء التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 22.0):

- الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.
- حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات.
- مقياس ليكرت.
- تحليل البيانات.

أولا: الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.

يستخدم الإحصاء الوصفي عندما يكون الهدف هو وصف البيانات الإحصائية المأخوذة من مجتمع ما، وفي الغالب فإن هذه الأساليب تستخدم قاعدة البيانات المتوفرة في المجتمع وتعمل على تبويبها وتلخيصها بطريقة تساعد في عملية وصفها، حيث سيتم اعتماد تحليل التكرارات والنسب والمتوسطات الحسابية والمتوسطات المرجحة لاستجابات أفراد كل عينة من الطرفين محل الدراسة.

ولقد تم اعتماد الوسط الحسابي باعتباره أحد أهم مقاييس النزعة المركزية، كمؤشر لترتيب عناصر وبنود مختلف اجزاء الاستبيان الأربعة حسب أهميتها بالنسبة لكل طرف من فئات الدراسة (المراجعون الخارجيون والمستفيدون من خدمات المراجعة)

وتم اعتماد الوسط الحسابي المرجح لإجابات المشاركين في الاستبيان كمؤشر لتحديد أهمية المهام والمسؤوليات لمجلس الإدارة للشركات محل المراجعة في الجزائر. وكذلك تحديد أهمية مختلف آليات حوكمة الشركات وتأثيرها على جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، كما استخدم كذلك في تحديد وترتيب أهمية سياسات واجراءات رقابة جودة المراجعة في تدعيم جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

1 -حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات

ومن أهم هذه الأسس هو مدى صدق وثبات البيانات التي توفرها الأداة، حيث أن ضعف صدق أو ثبات الأداة يؤدي بالضرورة إلى ضعف صحة وسلامة نتائج الدراسة بأكملها. لذلك يحرص الباحث على اختيار الأداة ذات الصدق والثبات العاليين.

إن الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وتكمن أهمية قياس درجة ثبات أداة جمع البيانات في أهمية الحصول على نتائج صحيحة كلما تم استخدامه، فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها. أما الصدق فيقصد به أن يقيس السمة أو الظاهرة التي وُضع لقياسها وبصفة عامة فان صدق أداة جمع البيانات يعني إلى أي درجة توفر الأداة بيانات ذات علاقة بمشكلة الدراسة من مجتمع الدراسة.

إن الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وتكمن أهمية قياس درجة ثبات أداة جمع البيانات في أهمية الحصول على نتائج صحيحة كلما تم استخدامه، فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها.

أما الصدق فيقصد به أن يقيس السمة أو الظاهرة التي وُضع لقياسها وبصفة عامة فان صدق أداة جمع البيانات يعني إلى أي درجة توفر الأداة بيانات ذات علاقة بمشكلة الدراسة من مجتمع الدراسة.

للتأكد من نطاق نتائج تحليل المحتوى للاستبيان المعتمد في دراسة ظاهرة معينة، من الضروري قياس صدق أداة القياس أو الاستبيان، حيث أن قياس صدق الاستبيان يحسن من نتائج البحث.[71]

[71] Harwood T.G. & Garry T, **An overview of content analysis**, The Marketing Review 3, 2003, p 479–498.

يعتبر معامل الفا كرونباخ (alpha de CRONBACH) كذلك مؤشرا لقياس صدق وثبات مختلف الأسئلة بالاستبيان الموجه لقياس ظاهرة معينة.[72]

ولقد اعتمدنا على معامل الفا كرونباخ (alpha de CRONBACH) من أجل قياس صدق الاستبيان، حيث تمثل معادلة ألفا كرونباخ كما يلي:[73]

ونباخ مقبولا في مجال الدراسات الاستقصائية

يكون بين 0.5 و0.6 مع مستوى أعلى مقدر ب 0.8، ومعدل 0.9 بالنسبة للدراسات التطبيقية.[74]

مع الإشارة الى أن بعض الباحثين يرون أن ارتفاع معدل ألفا كرونباخ فوق معدل 0.9 يؤثر سلبا عند ترجمة تكرار الأسئلة الى تحسين مصداقية وسيلة القياس(الاستبيان).[75] كما أن ترجمة معدل ألفا كرونباخ ب 0.7 على أنه مقبول فهذا ليس له أي معنى عند عدم الأخذ بعين الاعتبار عدد الأسئلة في الاستبيان أو جزء منه، حيث أنه كلما كان عدد الأسئلة بالاستبيان مرتفعا كلما كان معامل ألفا كرونباخ يعطي الإشارة بانه مرتفع لكن أهميته تكون مضللة في قياس صدق الاستبيان.[76] كما يشير جملة من الباحثين الى أن معامل الفا كرونباخ يتغير حسب عدد الأسئلة بالاستبيان، حجم عينة الدراسة وطبيعة الدراسة. [77]

والجدول التالي يوضح مستويات الفا كرونباخ وتعبيرها على صدق وثبات أجزاء الاستبيان، وهذا مع الاخذ بعين الاعتبار طبيعة الدراسة الاستقصائية.

قيمة معامل الفا كرونباخ	التفسير
اقل من 0.4	ضعيف
من 0.4 الى 0.6	مقبول

[72] Evrard Y, Pras B ET Roux E, Market, **Etudes ET recherches en marketing**, Dunod. 2003, p264.

[73] G.K. Huysamen, Coefficient alpha, unnecessarily ambiguous; unduly ubiquitous, SA Journal of Industrial Psychology, 2006, 32 (4), 34-40, p35.

[74] Samira Deman mmunication financière. Journ . Pp.1-29.

[75] Evrard Y, Pras

[76] Cortina, J, **Wh** , n°1, 1993, p.98-104.

[77] Gueguen, Ga , Université Montpellier I, 2001, p 483.

من 0.6 الى 0.8	جيد
أكبر من 0.8	جيد جدا

ولقد تم اعتماد معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) في حساب معامل الثبات لمختلف أجزاء الاستبيان، وتم الحصول على النتائج التالية كما يوضحه الجدول رقم (03).

الجدول رقم (03): يوضح معاملات الثبات للأجزاء الأربعة للاستبيان

الرقم	أجزاء الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ	الدلالة
1	مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية	**10**	**0.294**	ضعيف
2	أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.	**18**	**0.628**	جيد

3	مهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية	11	0.634	جيد
4	سياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية	11	0.627	جيد
	الإجمالي	50	0.811	جيد جدا

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

يلاحظ من الجدول رقم (03)أنه بالأخذ بعين الاعتبار أثر عدد الأسئلة على مستوى قيمة ألفا كرونباخ واحتواء كل جزء نظري على عدد متقارب من الأسئلة، نجد أن قيمة الفا كرونباخ لإجمالي أسئلة الاستبيان هي0.811 وتعتبر جيدة جدا، على عكس قيم الفا كرونباخ لمختلف أجزاء الاستبيان التي تظهر ضعيفة في الجزء الأول، وجيدة لباقي الأجزاء، وبالأخذ بعين الاعتبار طبيعة الدراسة الاستقصائية، يمكننا أن نعتبر أن مستوى صدق هذا الاستبيان يعتبر جيد جدا على حسب ما يوضحه الجدول، مع توقع أن تشارك مختلف أجزاء الاستبيان في قياس الطرح النظري.

ولحساب صدق العبارات داخل كل محور من الأجزاء الاربعة للاستبيان، فقد تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الاستبيان، كما يوضحها الجدول رقم (04).

الجدول رقم (04) : يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الاستبيان

الرقم	الجزء الثاني من الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	توجد قواعد وتوجيهات تحدد دور رئيس مجلس الادارة وتفصل بين مهامه ومهام المدير التنفيذي	10	0.223
2	يشتمل مجلس الإدارة على الأقل على ثلاث أعضاء مستقلين غير تنفيذيين.	10	0.267

3	يملك أعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين والمستقلين الحق والقدرة في الوصول الى المعلومات المتعلقة بالعمل بشكل متواصل ومنتظم	10	0.300
4	يشارك مجلس الادارة بفاعلية في رسم الاستراتيجيات طويلة الأجل.	10	0.315
5	يراجع مجلس الإدارة بشكل جدي الإجراءات التنفيذية ومكافآت المدراء.06 تأكد مجلس الادارة من فاعليه آليات وممارسات حوكمة الشركات.	10	0.274
6	تأكد مجلس الادارة من فاعليه آليات وممارسات حوكمة الشركات.	10	0.144
7	يقوم مجلس الادارة بتقييم أدائه على أسس منتظمة ومرجعية واحداث التغييرات عند الحاجة.	10	0.282
8	يشجع مجلس الإدارة ثقافة الحوار والنقد ووجهات النظر المختلفة في غرفة الاجتماعات.	10	0.351
9	لتعزيز فاعلية مجلس الإدارة يتم منح المدراء المستقلين مكافآت ترتبط بإنجازاتهم.	10	0.189
10	يتم الحصول على المساهمين لتغيير عدد أعضاء مجلس الإدارة.	10	0.340
	الإجمالي	10	0.294

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

يلاحظ من الجدول رقم (04) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.294 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض، وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الاستبيان. بالرغم من أن هناك فروق تعتبر منخفضة جدا ولا تؤثر على الصدق الداخلي لهذا الجزء، حيث بلغت قيمة الفا كرونباخ 0.315 للسؤال 4 يشارك مجلس الادارة بفاعلية في رسم الاستراتيجيات طويلة الأجل

و0.315 للسؤال الثامن يشجع مجلس الإدارة ثقافة الحوار والنقد ووجهات النظر المختلفة في غرفة الاجتماعات، وكذلك ألفا كرونباخ للسؤال رقم 10 والذي ينص على يتم الحصول على المساهمين لتغيير عدد أعضاء مجلس الإدارة والذي بلغت قيمتها 0.34.

كما تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الاستبيان، كما يوضحها الجدول رقم (05).

الجدول رقم (05) : يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الاستبيان

ر قم	الجزء الثالث من الاستبيان	عدد العبارا ت	ألفا كرونبا خ
1	الإشراف على الرقابة الداخلية من حيث مراجعة أنظمة الرقابة والإشراف على عملها والتوصية بعمل تحسينات عليها.	18	0.633
2	فحص المعلومات المالية والتشغيلية من حيث مراجعة الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير حول المعلومات المالية والتشغيلية	18	0.650
3	عمل استفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الاختبارات التفصيلية لمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.	18	0.541
4	مراجعة النشاطات التشغيلية من الناحية الاقتصادية ومن ناحية الفاعلية والكفاءة، بما في ذلك نشاطات المنشأة غير المالية	18	0.596
5	مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية ال 4 وسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية ال 4	18	0.633
6	إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المخاطر الهامة والمساهمة في تدعيم فعالية ادارة المخاطر وأنظمة الرقابة	18	0.600
7	يقيم قسم المراجعة الداخلية عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها المتعلقة بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء والمساءلة	18	0.579
8	إيصال معلومات المخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية في المؤسسة وفاعلية التواصل بين المكلفين بالحوكمة والمراجعين الداخليين والخارجيين والإدارة	18	0.580
9	تتضمن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تقييم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ومراجعة الامتثال للقوانين والأنظمة.	18	0.582
10	تقتصر مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية على مراجعة كفاءة وفعالية العمليات.	18	0.610
11	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة، حتى إذا كان قد تم إبلاغها في السابق للإدارة من طرف المراجعين.	18	0.653

12	وضع قسم المراجعة الداخلية ضمن المنشأة.	18	0.567
13	كون قسم المراجعة الداخلية مسؤولا يتمتع بالصلاحيات الملائمة.	18	0.604
14	للمراجعين الداخليين وسيلة وصول مباشرة إلى المكلفين بالحوكمة .	18	0.565
15	اعفاء المراجعين الداخليين من تراكم أي مسؤوليات وتضاربها.	18	0.689
16	اشراف المكلفين بالحوكمة على قرارات التوظيف المتعلقة بقسم المراجعة الداخلية.	18	0.646
17	فرض قيود وضوابط على قسم المراجعة الداخلية من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.	18	0.650
18	عمل الإدارة وفقا لتوصيات قسم المراجعة الداخلية	18	0.617
	الاجمالي	**18**	**0.628**

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

يلاحظ من الجدول رقم (05) أن أغلب قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.628 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الاستبيان.

كما تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للجزء الرابع من الاستبيان، كما يوضحها الجدول رقم (06).

الجدول رقم (06) : يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الرابع من الاستبيان

رقم	الجزء الثالث من الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	أن تتم دعوة المراجع إلى حضور اجتماعات لجنة المراجعة بشكل منتظم.	**11**	0.709
2	أن يتواصل رئيس لجنة المراجعة، عندما تكون المسألة ذات علاقة، والأعضاء الآخرين في لجنة المراجعة مع المراجع بشكل دوري.	**11**	0.662
3	أن تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع دون حضور الإدارة مرة واحدة في السنة على الأقل.	**11**	0.623

4	لجنة المراجعة تكون قادرة على توزيع الموظفين من مراجعي الحسابات الداخلية للحصول على معلومات مهمة حول المنشأة.	11	0.599
5	انتقاء المراجعين الخارجين وفقا لبرنامج رقابة الجودة في مكتب المراجعة ودرجة توافقه مع مستويات الأداء.	11	0.568
6	انتقاء المراجعين الخارجين وفقا للخبرة المهنية والمؤهلات العلمية للمراجع الخارجي ولفريق عمله.	11	0.657
7	انتقاء المراجعين الخارجين وفقا لمستوى اعتماد الأساليب الحديثة في الفحص من قبلهم والأتعاب المتوقعة.	11	0.539
8	الموافقة على الخدمات الاستشارية والمعدة من قبل مكاتب المراجعة الخارجية بمناقشتها وتحديد أتعابها لتحقيق هدفها وتأثيرها على استقلالية المراجع الخارجي.	11	0.590
9	يعتبر حجم مكتب المراجعة وسمعته أهم الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين جودة خدمات مكاتب المراجعة.	11	0.592
10	يتم الحكم على جودة خدمات مكاتب المراجعة، على أساس الدعاوى القضائية المرفوعة ضده.	11	0.523
11	يتم الحكم على جودة خدمات مكاتب المراجعة على أساس تخصصها في صناعة عميل المراجعة، حيث يكون لديها حصة مهمة في سوق تلك الصناعة.	11	0.604
	الاجمالي	**11**	**0.634**

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

يلاحظ من الجدول رقم (06) أن أغلب قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.634 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الاستبيان .بالرغم من أن هناك فروق تعتبر منخفضة جدا ولا تؤثر على الصدق الداخلي لهذا الجزء، حيث بلغت قيمة الفا كرونباخ 0.709 للسؤال رقم 1 أن تتم دعوة المراجع إلى حضور اجتماعات لجنة المراجعة بشكل منتظم، و0.662 للسؤال الثاني والذي تنص على أن يتواصل رئيس لجنة المراجعة، عندما تكون المسألة ذات علاقة، والأعضاء الآخرين في لجنة المراجعة مع المراجع بشكل دوري ، وكذلك ألفا كرونباخ للسؤال رقم 6 والذي ينص على انتقاء المراجعين الخارجين وفقا للخبرة المهنية والمؤهلات العلمية للمراجع الخارجي ولفريق عمله، والذي بلغت قيمته 0.657 .

كما تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للجزء الخامس من الاستبيان، كما يوضحها الجدول رقم (07).

الجدول رقم (07): يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الاستبيان

ر م	الجزء الثالث من الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	40 تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الاستقلالية، واتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية.	11	0.687
2	الانسحاب من عملية المراجعة، عند وجود تهديدات على الاستقلالية حيث يكون الانسحاب ممكنًا بموجب القانون أو النظام المعمول به.	11	0.621
3	ينبغي أن تحصل الشركة على تأكيد خطي مرة في السنة على الأقل حول الامتثال لسياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالاستقلالية من قبل كافة موظفي الشركة الذين تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي أن يكونوا مستقلين.	11	0.558
4	إعادة توزيع الأفراد المسؤولين عن مراجعة رقابة جودة المراجعة، وذلك بعد فترة محددة.	11	0.509
5	اعتماد الكفاءات والقدرات والموارد المتوفرة لمكتب المراجعة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.	11	0.650
6	اعتماد هوية وسمعة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.	11	0.640
7	ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عددًا كافيًا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات.	11	0.603
8	الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية في الشركة المسؤول عن عملية رقابة الجودة وأدائها وعن التقرير الذي يتم إصداره بالنيابة عن الشركة إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العميل والمكلفين بالحوكمة.	11	0.584
9	ينبغي أن تضع الشركة عملية مراقبة مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية.	11	0.602

10	تقع المسؤولية الرقابية لنظام رقابة الجودة في الشركة على المدير التنفيذي أو المجلس الإداري للشركاء، بغض النظر عن الخبرة والكفاءة للقيام بالرقابة.	11	0.603
11	التأكد من مواكبة معايير رقابة جودة المراجعة المعتمدة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دوليا. - اعتماد معايير دولية -.	11	0.539
	الاجمالي	11	0.627

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

يلاحظ من الجدول رقم (07) أن أغلب قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.627 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الاستبيان.

2 -مقياس ليكرت

تم اعتماد مقياس (ليكرت) في إعداد هذه الاستبيان، حيث يتم حساب المتوسط المرجح لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة الواردة في كل جزء من الاستبيان، وفقا لمقياس ليكرت الخماسي، ويستخدم المتوسط المرجح إذا كان المتغير يأخذ قيماً تختلف من حيث أهميتها، لذلك يجب أخذ هذه الأهمية في الاعتبار وذلك بإعطاء كل عبارة الوزن المناسب لأهميتها.

حيث ان إعداد الاستبيان وفقا لمقياس (ليكرت) المكون من خمس نقاط، تتدرج فيه الخيارات من (1) إلى (5)، حيث يدل رقم (1) على أن العنصر ذو أهمية كبيرة جدا، بينما يدل رقم (5) على أن العنصر عديم الأهمية، كما يوضحه الجدول رقم (08).

الجدول رقم (08): يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت

الإجابة (أهمية العبارة)	الوزن
موافق بشدة	1
موافق	2
غير متأكد	3

غير موافق	**4**
غير موافق بشدة	**5**

المصدر: من إعداد الباحثات

كما أنه لدراسة أهمية العبارات داخل كل محور تم تصنيف الإجابات حسب درجة أهميتها وترتيبها حسب هذه الأهمية لكل قسم على حدة. وذلك عن طريق قسمة الرقم 4 (المسافات بين 1-5) على الرقم 5 (عدد الاختيارات) كالتالي:

$\frac{4}{5} = 0.8$ ، وعلى هذا الأساس تم احتساب درجة مساهمة كل إجابة من الاختيارات الخمس السابقة، كما يوضحها الجدول رقم (09) لدرجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح.

الجدول رقم (09): يمثل درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح

قيمة المتوسط المرجح	درجة المساهمة
من 1 إلى أقل من 1.80	موافق بشدة
1.8 إلى أقل من 2.6	موافق
من 2.6 إلى أقل من 3.4	غير متأكد
من 3.4 إلى أقل من .24	غير موافق
من 4.2 إلى أقل من 5	غير موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثات

3 – تحليل البيانات:

من اجل تحليل البيانات بالنسبة لفئتي الاستبيان، فقد تم اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي، وهذا من أجل اختبار فرضيات الدراسة حسب الأجزاء الأربعة للاستبيان.

وذلك بوضع فرض العدم **(H0)**: لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة لأسئلة لكل جزء من الاستبيان.

والفرض البديل **(H1)**: توجد فروق ذات دلاله إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة لكل جزء من الاستبيان.

وسيتم اعتماد مستوى معنوية 5%، حيث أنه كلما كانت قيمة الاحتمال اقل من أو تساوي (0.05) فهذا معناه رفض فرض العدم **(H0)** وقبول الفرص البديل **(H1)**، أي توجد فروق ذات دلاله إحصائية بين متوسطي إجابات العينة.

أما إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (0.05)، فهذا معناه قبول فرض العدم **(H0)** ورفض الفرض البديل **(H1)**، أي لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية بين متوسطي إجابات العينة.

المبحث الثاني: تحليل استبيان الدراسة

سيتم من خلال هذا المبحث تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة لكل طرف من عينتي الدراسة

المطلب الأول: تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة

أولا: تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة – الأولى والثانية -

سيتم تحليل نتائج الاستبيان الموجه لعينة الدراسة، من حيث خصائصها في القسم الأول من الاستبيان كما يلي:

الجنس-العمر – المؤهل العلمي -الخبرة -المهنة

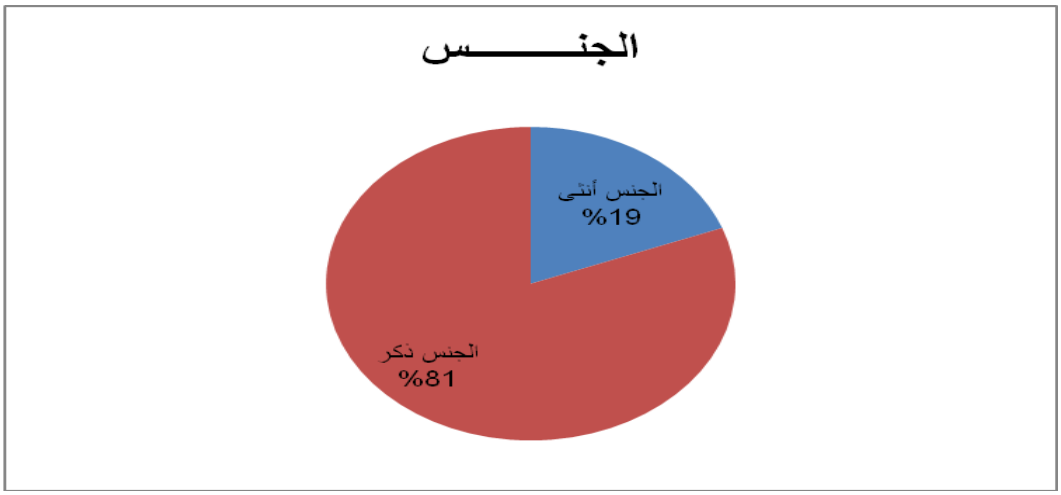
الفرع الاول: توزيع الدراسة حسب الجنس

الجدول رقم (10): يوضح توزيع الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
انثى	**10**	**19%**
ذكر	**42**	**81%**
المجموع	**52**	**100%**

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات ((**SPSS**

شكل رقم (03): يوضح تركيبة الافراد بالنسبة للجنس



المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

من خلال الشكل أعلاه، نلاحظ أن العينات المأخوذة تمثل من نسبته 81% من ذكور، و19% من الإناث من اجمالي عدد الاستجابات والتي بلغ عددها 52 عينة مقسمه بين 42 ذكور والباقي إناث.

الفرع الثاني: توزيع الدراسة حسب الفئات العمرية

أما بخصوص الجدول ادناه يوضح توزيع عينة الدراسة على حسب الفئات العمرية، كالتالي:

الجدول رقم (11): توزيع عينة الدراسة حسب الفئات العمرية

العمر	التكرار	النسبة
اقل من 25 سنة	13	25.00%
اقل من 35	6	11.54%
اقل من 50	30	57.69%
أكثر من 50	3	5.77%
المجموع	**52**	**100**

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول والمنحنى أن الفئات الأكثر تجاوبا هي الفئة ما بين 50 و35 سنة بنسبة 57.69% تليها الفئة الأقل من 25 سنة بنسبة 25 %، ثم الفئة الأقل من 35 سنة بنسبة

11.54 %، في حين بلغت الفئة أكثر من 50 سنة ما نسبته 5.77 %، أي ما يمثل ثلاث أشخاص من أفراد عينة الدراسة التي بلغ عددهم 52.

الفرع الثالث: توزيع الدراسة حسب فئات المؤهل العلمي

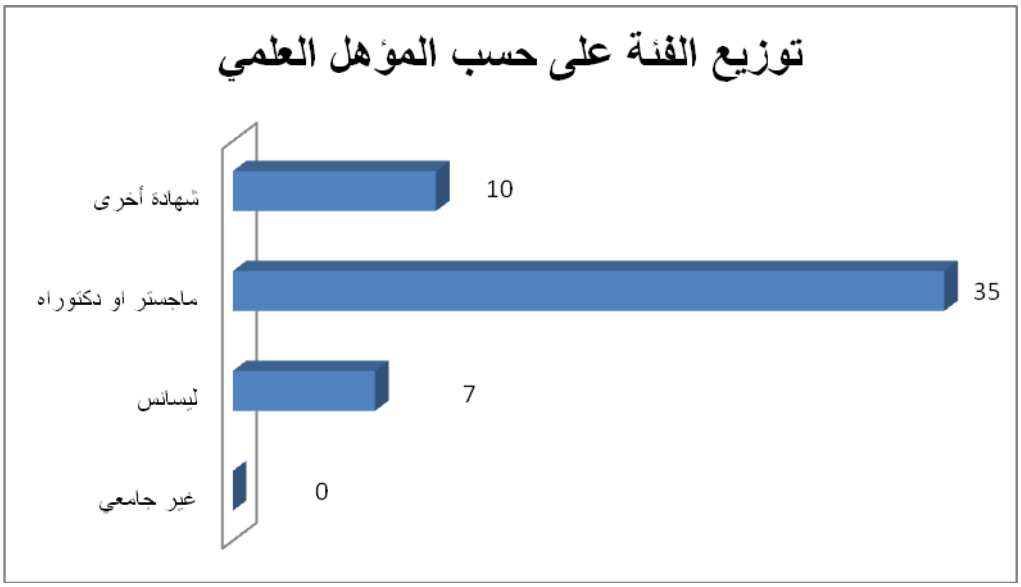
أما بخصوص الجدول أدناه يوضح توزيع عينة الدراسة على حسب فئات المؤهل العلمي كالتالي:

الجدول رقم (12): توزيع عينة الدراسة حسب فئات المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
غير جامعي	0	0 %
ليسانس	7	13,5 %
ماجستير او دكتوراه	35	67,3 %
شهادة أخرى	10	19.2 %
المجموع	52	100

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

الشكل رقم (04): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب فئات المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

إن الملاحظ من الشكل أعلاه أن الفئة الأكثر استجوابا هي الأفراد المتحصلين على شهادة ماجستير أو دكتوراه بعدد بلغ 35 شخص من اجمالي العينة وبما نسبته 67.3 %، أما العينة التي تليها تمثلت في شهادة أخرى، أما باقي أفراد العينة كان لهم نصيب من شهادة الليسانس بنسبة

بلغت 13.5 %، أما بخصوص شهادة غير جامعية فكانت نسبته 0%، وهذا يعني جميع أفراد عينة الدراسة كانوا جامعيين.

الفرع الرابع: توزيع الدراسة حسب الخبرة

أما بخصوص الجدول أدناه يوضح توزيع عينة الدراسة على حسب الخبرة كالتالي:

الجدول رقم (13): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنة	16	30.77%
اقل من 10	15	28.85%
اقل من 15	18	34.62%
أكثر من 15	3	5.77%
المجموع	52	100

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

نلاحظ من خلال الجدول أن الفئة ذات الخبرة أقل من 15 سنة هي الأكثر تجاوبا من الفئات بنسبة 34.62% تليها الفئة الأقل من 5 سنوات بما نسبته 30.77 %، ثم تليها الفئة اقل من 10 سنوات، في حين سجلت الفئة ذات الخبرة أكثر من 15 سنة 5.77 %.

الفرع الخامس: توزيع عينة الدراسة حسب المهنة

أما بخصوص الجدول ادناه يوضح توزيع عينة الدراسة على حسب المهنة كالتالي:

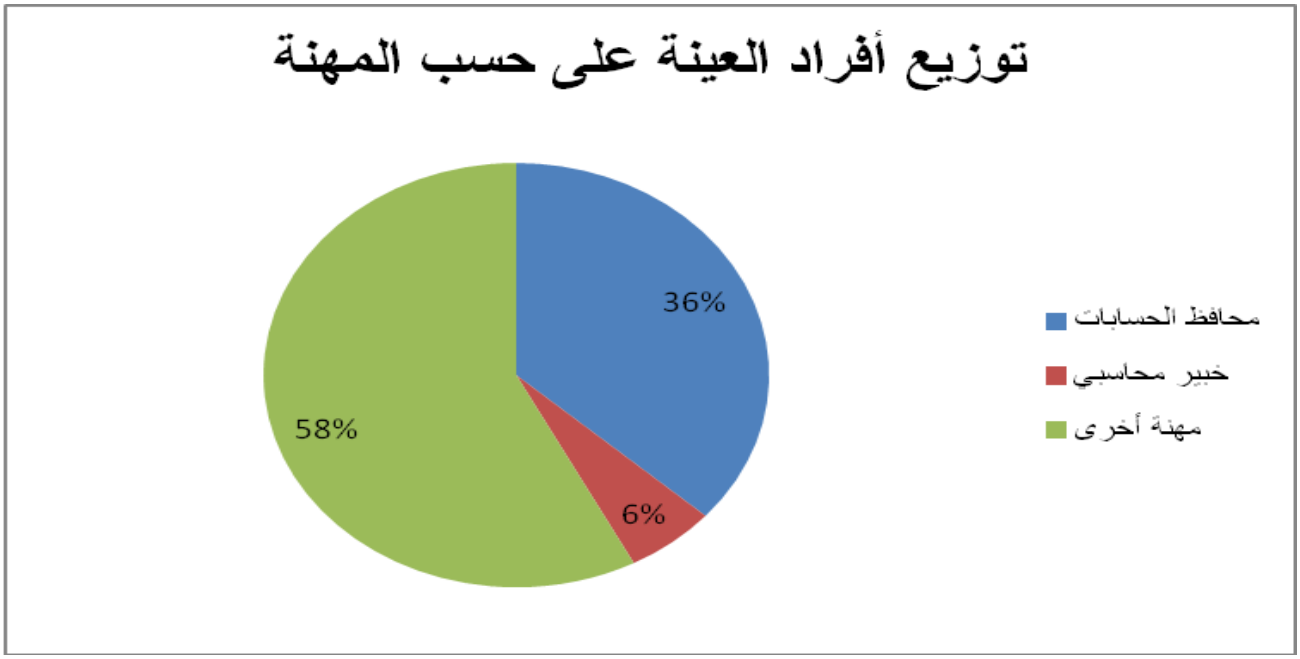
الجدول رقم (14): توزيع العينة حسب المهنة

المهنة	التكرار	النسبة
محافظ الحسابات	**19**	**36.5 %**
خبير محاسبي	**3**	**5.8 %**
مهنة أخرى	**30**	**57.7 %**

المجموع	52	100 %

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام **SPSS V26**

شكل رقم (05): يوضح تركيبة الافراد بالنسبة للمهنة



المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه، أن ذوي الاختصاص المحاسبي الذين يمتلكون "وظيفة أخرى" هم الفئة التي غلبت على أفراد العينة الإحصائية بنسبة 58%، ثم تليهما وظيفة "محافظ الحسابات" بنسبة **36%**، وأقلهما خبير محاسبي والذي بلغت نسبته 6 %.

ثانيا: تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص العينة الأولى للدراسة

سيتم تحليل نتائج الاستبيان الموجه لعينة الدراسة الأولى والتي تمثلت في المراجعين والذي بلغ عددهم 22 فرد، من حيث خصائصها في: الجنس-العمر – المؤهل العلمي -الخبرة.

الجدول رقم (15): يوضح توزيع العينة الأولى حسب الخصائص الجنس-العمر – المؤهل العلمي -الخبرة

الجنس	التكرار	النسبة %	العمر	التكرار	النسبة %	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %	الخبرة	التكرار	النسبة %
ذكر	17	77	أقل من 25 سنة	-	-	ماجستير أو دكتوراه	17	77	أقل من 5 سنوات	-	-

أنثى	5	23	أقل من 50 سنة	20	91	شهادة أخرى	5	23	أقل من 10 سنوات	10	45.4 %
			أكبر من 50 سنة	2	9				أقل من 15 سنة	10	45.4 %
									أكثر من 15 سنة	2	9.2
المجموع	22	100		22	100		22	100		22	100

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

أن الملاحظ من الجدول أعلاه كانت خصائص العينة الأولى والمتمثلة في المراجعين الخارجين والتي بلغ عددهم 22، بلغ عدد الذكور فيها 17 مقابل 5 إناث وبنسبة 23% من اجمالي جنس عدد المستجوبين، أما بخصوص الفئة العمرية فكانت النسبة الأكبر والتي بلغت 91 % للفئة أقل من 50 سنة، ثم تليها الفئة العمرية أكبر من 50 بنسبة بلغت 9%.

أما بخصوص المؤهل العلمي فكان لحملة الماجستير والدكتوراه الحصة الأكبر ب 17 فرد، مقابل 5 أشخاص متحصلين على شهادات أخرى. اما بخصوص الخبرة فكان أكبر نسبة مشتركة بين لمن لديهم خبرة أقل من 15 سنة، وأقل من 10 سنوات بنسبة 45.4%، ثم الفئة التي لديها خبرة أكبر من 15 سنة بنسبة 9.2% والتي بلغ عددهم شخصين.

ثالثا: تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص العينة الثانية للدراسة

سيتم تحليل نتائج الاستبيان الموجه لعينة الدراسة الأولى والتي تمثلت في المستفيدين من الحوكمة والذي بلغ عددهم 30 فرد، من حيث خصائصها في: الجنس-العمر – المؤهل العلمي -الخبرة.

الجدول رقم (16): يوضح توزيع العينة الثانية حسب الخصائص الجنس-العمر – المؤهل العلمي -الخبرة

الجنس	التكرار	النسبة %	العمر	التكرار	النسبة %	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %	الخبرة	التكرار	النسبة %

ذكر	25	83.3	أقل من 25 سنة	13	43.3	ليسانس	7	23.3	أقل من 5 سنوات	16	53.3
أنثى	5	16.7	أقل من 35 سنة	6	20	ماجستير أو دكتوراه	18	60	أقل من 10 سنوات	5	16.7
			أقل من 50 سنة	10	33.3	شهادة أخرى	5	16.7	أقل من 15 سنة	8	26.7
			أكبر من 50 سنة	1	3.3				أكثر من 15 سنة	1	3.3
المجموع	30	100		30	100		30	100		30	100

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

أن الملاحظ من الجدول أعلاه كانت خصائص العينة الأولى والمتمثلة في المستفيدين من الحوكمة والتي بلغ عددهم 30، بلغ عدد الذكور فيها 25 مقابل 5 إناث وبنسبة 16.7% من اجمالي جنس عدد المستجوبين، أما بخصوص الفئة العمرية فكانت النسبة الأكبر والتي بلغت 43.3 % للفئة أقل من 25 سنة، ثم تليها الفئة العمرية أقل من سنة 50 بنسبة بلغت 33.3%. ثم تليها الفئة أقل من 35 سنة 20%، وأقل نسبة للفئة العمرية أكبر من 50 سنة والتي بلغت 3.3% من اجمالي المستجوبين.

أما بخصوص المؤهل العلمي فكان لحملة الماجستير والدكتوراه الحصة الأكبر ب 18 فرد، مقابل 5 أشخاص متحصلين على شهادات أخرى. والباقي متحصلين على شهادة الليسانس بلغ عددهم 7 أفراد. أما بخصوص الخبرة فكان أكبر نسبة مشتركة بين لمن لديهم خبرة أقل من 5 سنوات بنسبة بلغت 53.3%، ثم وأقل من 15 سنة بنسبة 26.7%، ثم الفئة التي لديها خبرة أقل من سنوات وأكثر من 15 سنة بنسب بلغت 16.7% و3.3% تواليا.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية

سيتم تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة لعيني الدراسة للجزء الثاني، كما يوضحه الجدول رقم (17)

الجدول رقم (17): تحليل نتائج عبارات الجزء الثاني -مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية -

الرقم	الجزء الثاني من الاستبيان	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
1	توجد قواعد وتوجيهات تحدد دور رئيس مجلس الادارة وتفصل بين مهامه ومهام المدير التنفيذي	1,8654	موافق
2	يشتمل مجلس الإدارة على الأقل على ثلاث أعضاء مستقلين غير تنفيذيين.	2,0769	موافق
3	يملك أعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين والمستقلين الحق والقدرة في الوصول الى المعلومات المتعلقة بالعمل بشكل متواصل ومنتظم	1,9808	موافق
4	يشارك مجلس الادارة بفاعلية في رسم الاستراتيجيات طويلة الأجل.	1,9038	موافق
5	يراجع مجلس الإدارة بشكل جدي الإجراءات التنفيذية ومكافآت المدراء.06 تأكد مجلس الادارة من فاعليه آليات وممارسات حوكمة الشركات.	2,5962	موافق
6	تأكد مجلس الادارة من فاعليه آليات وممارسات حوكمة الشركات.	2,6923	غير متأكد
7	يقوم مجلس الادارة بتقييم أدائه على أسس منتظمة ومرجعية واحداث التغييرات عند الحاجة.	2,3269	موافق
8	يشجع مجلس الإدارة ثقافة الحوار والنقد ووجهات النظر المختلفة في غرفة الاجتماعات.	2,7885	غير متأكد
9	لتعزيز فاعلية مجلس الإدارة يتم منح المدراء المستقلين مكافآت ترتبط بإنجازاتهم.	2,3654	موافق
10	يتم الحصول على المساهمين لتغيير عدد أعضاء مجلس الإدارة.	2,8462	غير متأكد

	النتيجة الخاصة بالقسم الثاني	2.34	موافق

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

التحليل:

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه:

تظهر عينة الدراسة من المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة في الجزائر قبولا لدور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، وذلك بمتوسط حسابي قدره 2.34 وهذا يرجع إلى تركيز المجتمع الاحصائي على الجانب الاشرافي لآيات الحوكمة الشركات من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة، دعما للتطبيق السليم لحوكمة الشركات وتحسين أداء المراجعين الخارجيين ودعم جودة خدماتهم.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان من حيث أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

سيتم تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفئة المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم من حيث خصائص العينة الدراسة في الجزء الثالث من الاستبيان بالنسبة لعيني الدراسة كما يوضحه الجدول رقم (18)

الجدول رقم (18): تحليل نتائج عبارات الجزء الثالث -أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية -

	الجزء الثالث من الاستبيان	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
	الإشراف على الرقابة الداخلية من حيث مراجعة أنظمة الرقابة والإشراف على عملها والتوصية بعمل تحسينات عليها.	2.5385	موافق
	فحص المعلومات المالية والتشغيلية من حيث مراجعة الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير حول المعلومات المالية والتشغيلية	2.5385	موافق
	عمل استفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الاختبارات التفصيلية لمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.	2.6923	غير متأكد

	مراجعة النشاطات التشغيلية من الناحية الاقتصادية ومن ناحية الفاعلية والكفاءة، بما في ذلك نشاطات المنشأة غير المالية	2.4615	موافق
	مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية ال 4 وسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية ال4	2.0385	موافق
	إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المخاطر الهامة والمساهمة في تدعيم فعالية ادارة المخاطر وأنظمة الرقابة	2.1731	موافق
	يقيم قسم المراجعة الداخلية عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها المتعلقة بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء والمساءلة	2.6731	غير متأكد
	إيصال معلومات المخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية في المؤسسة وفاعلية التواصل بين المكلفين بالحوكمة والمراجعين الداخليين والخارجيين والإدارة	2.7500	غير متأكد
	تتضمن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تقييم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ومراجعة الامتثال للقوانين والأنظمة.	2.5577	موافق
1	تقتصر مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية على مراجعة كفاءة وفعالية العمليات.	3.5385	موافق
1	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة، حتى إذا كان قد تم إبلاغها في السابق للإدارة من طرف المراجعين.	2.5385	موافق
1	وضع قسم المراجعة الداخلية ضمن المنشأة.	2.0385	موافق
1	كون قسم المراجعة الداخلية مسؤولا يتمتع بالصلاحيات الملائمة.	2.6923	غير متأكد
1	للمراجعين الداخليين وسيلة وصول مباشرة إلى المكلفين بالحوكمة.	2.6731	غير متأكد
1	اعفاء المراجعين الداخليين من تراكم أي مسؤوليات وتضاربها.	3.2115	غير متأكد
1	اشراف المكلفين بالحوكمة على قرارات التوظيف المتعلقة بقسم المراجعة الداخلية.	3.2115	غير متأكد

1	فرض قيود وضوابط على قسم المراجعة الداخلية من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.	2.5577	موافق
1	عمل الإدارة وفقا لتوصيات قسم المراجعة الداخلية	2.7500	غير متأكد
	النتيجة الخاصة بالقسم	2.51	موافق

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

تظهر عينة الدراسة من المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة في الجزائر قبولا لدور أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، وذلك بمتوسط حسابي قدره 51. 2.

المطلب الرابع: تحليل نتائج الاستبيان من حيث مهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

سيتم تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفئة المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم من حيث خصائص العينة الدراسة في الجزء الرابع من الاستبيان بالنسبة لعيني الدراسة كما يوضحه الجدول رقم (19)

الجدول رقم (19): تحليل نتائج عبارات الجزء الرابع -مهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية -

	الجزء الثالث من الاستبيان	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
	أن تتم دعوة المراجع إلى حضور اجتماعات لجنة المراجعة بشكل منتظم.	2.3269	موافق
	أن يتواصل رئيس لجنة المراجعة، عندما تكون المسألة ذات علاقة، والأعضاء الآخرين في لجنة المراجعة مع المراجع بشكل دوري.	2.2885	موافق
	أن تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع دون حضور الإدارة مرة واحدة في السنة على الأقل.	3.0192	غير متأكد
	لجنة المراجعة تكون قادرة على توزيع الموظفين من مراجعي الحسابات الداخلية للحصول على معلومات مهمة حول المنشأة.	2.7885	غير متأكد

	انتقاء المراجعين الخارجين وفقا لبرنامج رقابة الجودة في مكتب المراجعة ودرجة توافقه مع مستويات الأداء.	2.3462	موافق
	انتقاء المراجعين الخارجين وفقا للخبرة المهنية والمؤهلات العلمية للمراجع الخارجي ولفريق عمله.	2.0192	موافق
	انتقاء المراجعين الخارجين وفقا لمستوى اعتماد الأساليب الحديثة في الفحص من قبلهم والأتعاب المتوقعة.	2.6538	غير متأكد
	الموافقة على الخدمات الاستشارية والمعدة من قبل مكاتب المراجعة الخارجية بمناقشتها وتحديد أتعابها لتحقيق هدفها وتأثيرها على استقلالية المراجع الخارجي.	2.2692	موافق
	يعتبر حجم مكتب المراجعة وسمعته أهم الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين جودة خدمات مكاتب المراجعة.	2.1346	موافق
1	يتم الحكم على جودة خدمات مكاتب المراجعة، على أساس الدعاوى القضائية المرفوعة ضده.	2.7692	غير متأكد
1	يتم الحكم على جودة خدمات مكاتب المراجعة على أساس تخصصها في صناعة عميل المراجعة، حيث يكون لديها حصة مهمة في سوق تلك الصناعة.	3.2500	غير متأكد
	النتيجة الخاصة بالقسم	2.53	موافق

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن عينة الدراسة من المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة في الجزائر تلقى قبولا لمهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، وذلك بمتوسط حسابي قدره. 2.53

المطلب الخامس: تحليل نتائج الاستبيان من حيث سياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

سيتم تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفئة المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم من حيث خصائص العينة الدراسة في الجزء الخامس من الاستبيان بالنسبة لعيني الدراسة كما يوضحه الجدول رقم (20)

الجدول رقم (20): تحليل نتائج عبارات الجزء الخامس -سياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية -

م	الجزء الثالث من الاستبيان	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
	40 تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الاستقلالية، واتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية.	2.3269	موافق
	الانسحاب من عملية المراجعة، عند وجود تهديدات على الاستقلالية حيث يكون الانسحاب ممكنًا بموجب القانون أو النظام المعمول به.	3.1346	غير متأكد
	ينبغي أن تحصل الشركة على تأكيد خطي مرة في السنة على الأقل حول الامتثال لسياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالاستقلالية من قبل كافة موظفي الشركة الذين تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي أن يكونوا مستقلين.	2.9615	غير متأكد
	إعادة توزيع الأفراد المسؤولين عن مراجعة رقابة جودة المراجعة، وذلك بعد فترة محددة.	3.0000	غير متأكد
	اعتماد الكفاءات والقدرات والموارد المتوفرة لمكتب المراجعة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.	2.2115	موافق
	اعتماد هوية وسمعة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.	2.8846	غير متأكد
	ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عددًا كافيًا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات.	2.5769	موافق
	الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية في الشركة المسؤول عن عملية رقابة الجودة وأدائها وعن التقرير الذي يتم إصداره بالنيابة عن الشركة إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العميل والمكلفين بالحوكمة.	2.5192	موافق

	ينبغي أن تضع الشركة عملية مراقبة مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية.	2.2692	موافق
1	تقع المسؤولية الرقابية لنظام رقابة الجودة في الشركة على المدير التنفيذي أو المجلس الإداري للشركاء، بغض النظر عن الخبرة والكفاءة للقيام بالرقابة.	2.9231	غير متأكد
1	التأكد من مواكبة معايير رقابة جودة المراجعة المعتمدة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دوليا. - اعتماد معايير دولية -.	2.6538	غير متأكد
	النتيجة الخاصة بالقسم	2.47	موافق

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن عينة الدراسة من المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة في الجزائر تلقى قبولا لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، وذلك بمتوسط حسابي قدره 2.47.

المطلب السادس: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

الفرع الأول: تحليل نتائج (اختبار الفرضيات الفرعية)

سنقوم في هذا الفرع باختبار الفرضيات الأربعة السابقة

أولاً: تحليل نتائج (اختبار الفرضية الفرعية الأولى):

0H: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول أثر مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

1H:توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول أثر مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

ووفقا لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي)مان ويتني Mann-Whitney (نجد أن :

الجدول (21): اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي)مان ويتني **Mann-Whitney** (للفرضية الأولى

طرفي الدراسة	حجم العينة	متوسط الرتب	مجموع الرتب	Mann-Whitney	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
المراجعون الخارجيون للحسابات	22	26.84	590.5	322.5	-.140	.889
المستفيدون في ظل الحوكمة	30	26.25	787.50			

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS)**

- التحليل: من خلال الجدول أعلاه الخاص بالفرضية الأولى، أنه القيمة الاحتمالية بلغت 0.889 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وفي هذه الحالة يتم عدم رفض الفرضية الصفرية، والتي تنص على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول أثر مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

كما يمكننا القول أيضا أنه في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فإنه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فإن نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين 26.84 وهي قريبة جدا، بالرغم من الزيادة الطفيفة من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة والتي قدرت ب 26.25 وبالتالي فان متوسط اجابات المراجعين الخارجيين أقل من متوسط إجابات المستفيدين من خدماتها باحتمال قدره 0.889 وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعين الخارجية في ظل آليات الحوكمة لديهم قبول أكثر لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

ثانيا: تحليل نتائج (اختبار الفرضية الفرعية الثانية):

0H: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

1H:توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

ووفقا لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي)مان ويتني Mann-Whitney (نجد أن :

الجدول (22): اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي)مان ويتني **Mann-Whitney** (للفرضية الثانية

طرفي الدراسة	حجم العينة	متوسط الرتب	مجموع الرتب	Mann-Whitney	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
المراجعون الخارجيون للحسابات	22	24.73	544	291	-.726	.468
المستفيدون في ظل الحوكمة	30	27.80	834			

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

- التحليل: من خلال الجدول أعلاه الخاص بالفرضية الثانية، أنه القيمة الاحتمالية بلغت 0.468 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وفي هذه الحالة يتم عدم رفض الفرضية الصفرية، والتي تنص على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

كما يمكننا القول أيضا أنه في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فإنه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فإن نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين 24.73 وهي أقل من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة والتي قدرت ب 27.80، وبالتالي فان متوسط اجابات المراجعين الخارجيين أكبر من متوسط إجابات المستفيدين من خدماتها باحتمال قدره 0.468 وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعين الخارجية في ظل آليات الحوكمة لديهم قبول أكبر لأهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

ثالثا: تحليل نتائج (اختبار الفرضية الفرعية الثالثة):

0H: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول مهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

1H:توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول مهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

ووفقا لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي)مان ويتني Mann-Whitney (نجد أن :

الجدول (23) : اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي)مان ويتني **Mann-Whitney** (للفرضية الثالثة

طرفي الدراسة	حجم العينة	متوسط الرتب	مجموع الرتب	Mann-Whitney	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
المراجعون الخارجيون للحسابات	22	23.95	527	274	-1.041	.298
المستفيدون في ظل الحوكمة	30	28.37	851			

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

- التحليل: من خلال الجدول أعلاه الخاص بالفرضية الثالثة، أنه القيمة الاحتمالية بلغت 0.298 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وفي هذه الحالة يتم عدم رفض الفرضية الصفرية، والتي تنص على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول مهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

كما يمكننا القول أيضا أنه في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فإنه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فإن نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين 23.95 وهي أقل من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة والتي قدرت ب 28.37، وبالتالي فان متوسط اجابات المراجعين الخارجيين أكبر من متوسط إجابات المستفيدين من خدماتها باحتمال قدره 0.298 وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعين الخارجية في ظل آليات الحوكمة لديهم قبول أكبر لمهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

رابعا: تحليل نتائج (اختبار الفرضية الفرعية الرابعة):

0H: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول سياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

1H:توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول سياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

ووفقا لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي)مان ويتني Mann-Whitney (نجد أن :

الجدول (24): اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي)مان ويتني **Mann-Whitney** (للفرضية الرابعة

طرفي الدراسة	حجم العينة	متوسط الرتب	مجموع الرتب	Mann-Whitney	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
المراجعون الخارجيون للحسابات	22	21.48	472.5	219.5	-2.061	.039
المستفيدون في ظل الحوكمة	30	30.18	905.5			

المصدر: من إعداد الباحثات بالاستعانة بمخرجات (**SPSS**)

- التحليل: من خلال الجدول أعلاه الخاص بالفرضية الرابعة، أنه القيمة الاحتمالية بلغت 0.039 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وفي هذه الحالة يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول سياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

كما يمكننا القول أيضا أنه في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فإنه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فإن نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين 21.48 وهي أقل من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة والتي قدرت ب 30.18، وبالتالي فان متوسط اجابات المراجعين الخارجيين أكبر من متوسط إجابات المستفيدين من خدماتها باحتمال قدره 0.039 وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعين الخارجية في ظل آليات الحوكمة لديهم قبول أكبر لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

خلاصة الفصل الثاني:

جاءت هذه الدراسة الى تحليل إلى أي مدى يمكن أن يؤثر التطبيق السليم لآليات حوكمة الشركات عند ممارستها، على تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، وقد توصلت الدراسة من خلال اختبار الفرضيات إلى عدة استنتاجات نذكر منها أن:

بخصوص الفرضية الأولى بلغت القيمة الاحتمالية 0.889 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وفي هذه الحالة يتم عدم رفض الفرضية الصفرية، والتي تنص على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول أثر مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

بخصوص الفرضية الثانية بلغت القيمة الاحتمالية 0.468 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وفي هذه الحالة يتم عدم رفض الفرضية الصفرية، والتي تنص على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

بخصوص الفرضية الثالثة بلغت القيمة الاحتمالية 0.298 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وفي هذه الحالة يتم عدم رفض الفرضية الصفرية، والتي تنص على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول مهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

بخصوص الفرضية الرابعة بلغت القيمة الاحتمالية 0.039 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وفي هذه الحالة يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول سياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

الخاتمة

الخاتمة:

حاولت هذه الدراسة معرفة إلى أي مدى يمكن أن يؤثر التطبيق السليم لآليات حوكمة الشركات عند تطبيقها على تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، وهذا من وجهة نظر المجتمع المالي، وقد تم تحليل مختلف مكونات آليات الحوكمة من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة ،وإبراز أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية. بالإضافة إلى مهام وآليات لجان المراجعة ودورها الإشرافي على المراجعة الخارجية ،مع تم اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

توصلت الدراسة إلى جملة من الاستنتاجات بالإضافة إلى مجموعة من التوصيات ومن ثم سنقترح بعض النقاط ويتم عرضها كما يلي:

أولا: اختبار الفرضيات

بالعودة إلى فرضيات الدراسة، وعلى ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع بجانبيه النظري والتطبيقي، يمكن اختبار الفرضيات كما يلي:

- الفرضية الأولى: أنه لا توجد اختلافات في وجهات النظر بين أراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية. وقد أظهرت نتائج التحليل الخاصة بهذه الفرضية أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء أطراف مجتمع العينة، وعليه فإن المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية لديهم قبول أكبر لدور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية. بالتالي
- الفرضية الثانية: أنه لا توجد اختلافات في وجهات النظر بين أراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور أهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية. وقد أظهرت نتائج التحليل الخاصة بهذه الفرضية أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية طرف مجتمع الدراسة، وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية لديهم قبول أقل لدور أهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

- الفرضية الثالثة: أنه لا توجد اختلافات في وجهات النظر بين أراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور مهام وآليات لجان المراجعة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية. وقد أظهرت نتائج التحليل الخاصة بهذه الفرضية أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي الدراسة، وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية لديهم قبول أقل لدور مهام وآليات لجان المراجعة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.
- الفرضية الرابعة: أنه توجد اختلافات في وجهات النظر بين أراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور سياسات واجراءات رقابة الجودة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية. وقد أظهرت نتائج التحليل الخاصة بهذه الفرضية أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مجتمع العينة، وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية لديهم قبول أقل لسياسات واجراءات رقابة الجودة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

ثانيا: النتائج المتوصل إليها

يمكن حصر مجموعة مهمة من النتائج التي توصلنا إليها من معالجتنا لموضوع البحث والتي تتمثل في:

- يوجد ارتباط وثيق بين الالتزام بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين تحقيق جودة المراجعة، حيث تعمل آليات حوكمة الشركات من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجان المراجعة ورقابة الجودة للمراجعة الخارجية بما لها من تفاعل وتكامل يؤدي كل منها المهام والآليات المتوقعة منه في ظل الحوكمة، من أجل دعم وتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.
- من خلال تداخل وتجاوب مكونات هيكل آليات حوكمة الشركات ومختلف سياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة ودعم دور لجان المراجعة مع احتياجات المجتمع المالي يحقق مستوى مرتفع لجودة المراجعة الخارجية.
- تعتبر آليات الحوكمة من أهم الآليات من حيث الدور الاشرافي للجان المراجعة والدور المكمل للمراجعة الداخلية في دعم جودة المراجعة الخارجية.

- اعتماد المراجعين الخارجيين على تحليل دور آليات الحوكمة في ظل ممارستهم لمهنتهم وهي المراجعة الخارجية من الناحية الرقابية لحوكمة الشركات أكثر من الناحية الإشرافية. استنادا على الاختلافات في الآراء وفي درجة الموافقة.

- ضعف القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية والمحددة لمهامها ومسؤولياتها في ظل حوكمة الشركات ناتج عنه عدم اتفاق الأطراف المتفاعلة لآليات الحوكمة، حول مهام المراجعة الداخلية وأهدافها.

- عدم الاتفاق في وجهات النظر واختلاف الآراء بين المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة، وجود فجوة توقعات حول دور مهام وآليات الحوكمة في دعم وتحقيق جودة خدمات المراجعة.

ثالثا: التوصيات

على ضوء النتائج المتوصل إليها، نقوم باقتراح مجموعة من التوصيات، التي مفادها فيما يلي:

- ضرورة اعتماد وضع معايير مهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر، أو اعتماد المعايير الدولية مع السعي لاكتمال القوانين والتشريعات التي تحكم المهنة بالجزائر. لأجل النهوض بالمهنة وتحقيق مستويات مثلى للأداء والتي تحددها المعايير الوطنية والدولية.

- وضع الهيئات المهنية تحت سلطة المهنيين المستقلين وبإشراف الجهات الحكومية، والتي تشرف على مهنة المراجعة الخارجية والرقابة على جودة خدماتها في الجزائر. والاهتمام بتفعيل دورها بالاعتماد على مدونة قواعد وأخلاقيات المهنة لتحسين مستوى الأداء ودعم جودة الخدمات.

- تفعيل الدور الاشرافي الذي تلعبه لجان المراجعة ضمن آليات حوكمة الشركات على المراجعة الخارجية

- الاعتماد على معايير الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية بالتنسيق مع المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وهذا من أجل تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

- الاطلاع على ما هو جديد بحوكمة الشركات من خلال الملتقيات الأكاديمية والمهنية المشتركة لمواكبة ما هو مستجد في التطبيق السليم لحوكمة الشركات،

بغية تنمية وتطوير الجانب التكويني في الجانب العلمي والمهني للمراجعين الخارجيين.

- تدعيم القاعدة التشريعية والقانونية لحوكمة الشركات في الجزائر من حيث اصدار قوانين وتشريعات تشمل قضايا الحوكمة المعاصرة وتتجاوب مع المتطلبات المهنية وتخدم الاقتصاد الوطني.
- ضمان مواكبة معايير المراجعة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية الدولية للمراجعة (ISA) والمتطلبات القانونية التنظيمية المعمول بها دوليا مع مراعاة خصائص الاقتصاد الوطني وبيئة المحاسبة والمراجعة.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية

الكتب

1-الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة ، السعودية ، 2017
-2حاكم محسن الربيعي و حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء و المخاطرة، الطبعة الأولى
دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان،2011
3-جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة و حوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين الامارات، ، 2014
4-محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري (دراسة مقارنة) الطبعة الثانية ، الدار الجامعية، الإسكندرية ,2009
5-مصطفى يوسف كافي، الأزمة المالية الاقتصادية العالمية، دار المجتمع للنشر و التوزيع ،الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2013
6-طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات- المفاهيم- المبادئ- التجارب- تطبيقات الحوكمة في المصارف الدار الجامعية ، الاسكندرية (مصر) ،2005
7-طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات شركات القطاع الخاص و العام و المصرف مفاهيم مبادئ تجارب المتطلبات, دار الجامعية, الطبعة الثانية, الإسكندرية, مصر, 2007
8-طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، مصر2009
9-عبد الوهاب نصر علي و شحاتة السيد شحاتة ، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة ,الدار الجامعية, الإسكندرية مصر 2007

<u>الرسائل العلمية</u>

10-أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA مذكرة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ،2017

11-بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق ، أطروحة دكتوراه طور الثالث ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية, تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2016
12-حمادي نبيل، " أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة ، جامعة الجزائر 2012

13-خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية, علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2016

14-زيان مسعودة ، أثر المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات, رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية, مالية و حاكمية المؤسسات, جامعة محمد خيضر بسكرة, 2015

15-سامر دوارة، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية ، ماجستير ، كلية الاقتصاد ،قسم المحاسبة ، جامعة حلب، الجمهورية العربية السورية ، 2014

16-شراد محمد أصيل ، المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر , مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص مالية وحاكمية المؤسسات , جامعة محمد خيضر بسكرة ,2016

17-صالح بن إبراهيم الشعلان، مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، السعودية، 2008

18-عماد عبد الله فضل الله يونس، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في البيئة المراجعة الليبية ، ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة بنغازي، فرع توكرة خريف ، 2012

19-لخلف عثمان، "واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتنميتها دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004

20-لقويرة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي ، أطروحة دكتوراه ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية, تخصص تدقيقي محاسبي ، جامعة باتنة 1 ، 2019

المؤتمرات والملتقيات

21-أحسين عثماني، سعاد شعابنية ،"النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر"، مداخلة مقدمة للملتقى حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، 7-6ماي 2012 ، الجزائر

22-حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري، الملتقى الوطني المنعقد في يومي 7-6ماي 2012 في مخبر مالية و بنوك و إدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة

23-صالح حميداتو وعلاء بوقفة، علاقة نظام المعلومات المحاسبي و المالي بحوكمة الشركات, الملتقى الدولي الخامس: دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الإسلامية, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة الوادي,7-8 ديسمبر2014

24-صديقي خضرة، بوشيخي عيشة, التأصيل النظري لماهية حوكمة الشركات والعوائد المحققة من جراء تبنيها الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة 8-9 ماي 2012

25-فريد كورتل، حوكمة الشركات، منهج القادة و المدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي، ورقة بحثية مقدمة قصد المشاركة في المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا ,المبرمج في أيام 16-15أكتوبر ،2008 .

26-فيروز شين و نوال شين، دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة, الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة, 6-7 ماي 2012

27-هوام لمياء، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي و الإداري, الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة 9 - 8 ماي 2012

المجلات والدوريات المختصة

28-الأخضر عزي، غالم جلطي،" الحكم الرشيد و خوصصة المؤسسات لأجل التسيير الفعال"، مجلة ميكا س MECAS ، العدد 08 ، مخبر البحث-ادارة المؤسسات وتسيير رأس المال الاجتماعي، جامعة ابي بكر بلقائد-تلمسان

29-أوصيف لخضر، رقابة وتحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق وإدارة الجودة الشاملة مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة ، العدد 01 ،2016

30-خليدة عابي، إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم ,الأنظمة ,البرامج والمعايير المهنية ،مجلة الدراسات العلمية والمحاسبية ، العدد 07 ، جامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي , الجزائر ,2016

31-عمار السامرائي وأخرون، دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم استراتيجيته من وجهة نظر مدققي الحسابات ، المجلة العالمية للاقتصاد والاعمال ، العدد 08 البحرين ، جانفي 2020
32-فاتح سردوك وأخرون، دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية ، مجلة رؤى الاقتصادية ، العدد12 ،الجزائر ،جوان 2017

33-فاتح سردوك وآخرون، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 35/34 ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2014

34-معمري أسامة وأخرون، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220 ، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة ، العدد 02 ،المجلد 03 , الجزائر 2020/07/15

35-مركز المشروعات الدولية الخاصة، "حوكمة الشركات قضايا واتجاهات"، نشرة دورية، العدد 13 , 2009

القوانين والتشريعات

36-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق
37-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

38-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق
39-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة ، مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

40-المادة رقم 39من الأمر رقم 107-69يتعلق بقانون المالية لسنة 1970م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110 المؤرخة في 1969/12/31
41-المادة رقم 47من الأمر رقم ،82-71 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 1971/12/29

42-المادة رقم 01من المرسوم رقم ،83 -85 يتضمن إحداث مفتشيه عامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10 , المؤرخة في 04/03/1980

43-القانون رقم 08-91يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، المؤرخة في 0105/ /9911 .
44-المادة 14 من القانون رقم 01-10يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42المؤرخة في 11/07/2010
45-المادة 04 من القانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، المؤرخة في 2010/07/11
46-المادة 05 من القانون رقم 01-10يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ،المؤرخة في 07/11/ 2010
47-المادة 08من القانون رقم 01-10يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ،المؤرخة في2010/07/11
48-المادة 14 من القانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11 المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 24-11 يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7 ,المؤرخة في 02/02/2011

بحوث منشورة في الأنترنت

49-عبد المجيد قدي،" إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية: الجزائر نموذجا، ص 03 , بحث منشور في موقع :
www.kantakji.com/media/1396/911.docبتاريخ : 2014/12/11 .
50- لمزيد من الاطلاع انظر:

https://www.transparency.org/news/feature/international_anti_corruption_day بتاريخ : 2014/12/12

المراجع باللغة الأجنبية

Les livres

51-Moerland.p.w, changing models of corporate governance in OECD countries Macmillan press
Itd, 2000.

Conférences et Rapport

52-HAMDI Mohamed Lamine : **la Profession Comptable au Maghreb (Algérie - Libye -Maroc - Mauritanie - Tunisie)**, Conférence internationale sur le rôle de la profession comptable dans l'économie de développement, organisé par : la Banque Mondiale, Banque Africaine de Développement, les Nations Unies (CNUCET), IFAC et la FIDEF, le 28 et 29 septembre 2006, Nairobi

53-Une brève histoire des diplômes d'expertise comptable français 1927 - : DEGOS Jean-Guy 1 1997, Revue du financier, n° 146, paris, 2004

54-Emergence d'une profession comptable libérale - le cas du : 1 - EL OMARI S et SABOLY M **Maroc**, Onzième journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management, Association Francophone de la Comptabilité, 17 et 18 mars 2005, Bordeaux

55-Stéphane Trébucq, **La Gouvernance D'Entreprise Héritière de Conflits Idéologiques et Philosophiques**, Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, Crefige-Université Paris-Dauphine avec le soutien de l'associait francophone de Comptabilité, 20-21 Mars 2003

Divers

http://www.transparency.org/cpi2014/results consulter le 01/02/2015 - 56

ملاحق

استبيان الدراسة

جامعة الوادي -كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير– قسم المالية و المحاسبة
-

يشكل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي تجريها الباحثتين ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق

عنوان المذكرة: جودة المراجعة في ظل معيار رقابة الجودة– دراسة حالة -

الطلبة: - بالصحراوي صبرينة - بوطه خولة تحت اشراف الدكتور: فاتح سردوك

- محمودي نجوى

السادة المحترمين / المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر
** السلام عليكم ورحمة الله وبركاته **

تهدف هذه الدراسة الى تحليل دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية من وجهة نظر المجتمع المالي , وعلى ذلك فقد قامت الباحثات بتصميم هذا الاستبيان , من خلال عدة أقسام كما يلي :

القسم الأول: يختص بالمعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.

القسم الثاني: مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية .

القسم الثالث: أهداف و آليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية .

القسم الرابع: مهام و آليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية .

القسم الخامس : سياسات و إجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية .

نؤكد بأن ما يدلى به من بيانات سوف يعامل بسرية تامة، ولن يستخدم الا في حدود آداب البحث العلمي

الاسم (اختياري)	.....			0
الجنس	- ذكر ☐	- أنثى ☐		
العمر	- أقل من 25 سنة ☐	- أقل من 35 ☐	- أقل من 50 ☐	- أكثر من 50 ☐
المؤهل العلمي (الشهادة)	- غير جامعي ☐	- ليسانس ☐	- ماجستير أو دكتوراه ☐	- شهادة أخرى ☐
الخبرة	- أقل من 5 سنة ☐	- أقل من 10 ☐	- أقل من 15 ☐	- أكثر من 15 ☐

المهنة	- محافظ حسابات ☐	- خبير محاسبي ☐	- مهنة أخرى .....

القسم الأول: المعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لمهام و مسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحيي جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) فى خانة درجة الموافقة

العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
القسم الثاني: مهام و مسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق						
ل الإدارة و						
توجد قواعد وتوجيهات تحدد دور رئيس مجلس الإدارة و تفصل بين مهامه ومهام المدير التنفيذي						
يشتمل مجلس الإدارة على الأقل على ثلاث أعضاء مستقلين غير تنفيذيين						
يملك أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين و المستقلين الحق و القدرة في الوصول الى المعلومات المتعلقة بالعمل بشكل متواصل و منتظم						
يشارك مجلس الإدارة بفاعلية في رسم الاستراتيجيات طويلة الأجل						
يراجع مجلس الإدارة بشكل جدي الإجراءات التنفيذية و مكافآت المدراء						
تأكد مجلس الإدارة من فاعلية آليات وممارسات حوكمة الشركات						
يقوم مجلس الإدارة بتقييم أدائه على أسس منتظمة ومرجعية و احداث التغييرات عند الحاجة						
يشجع مجلس الإدارة ثقافة الحوار و النقد ووجهات النظر المختلفة في غرفة الاجتماعات						
تعزيز فاعلية مجلس الإدارة يتم منح المدراء المستقلين مكافآت ترتبط بإنجازاتهم						
يتم الحصول على موافقة المساهمين لتغيير عدد أعضاء مجلس الإدارة						

0

القسم الثالث: أهداف و آليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لأهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة و دعمها لعمل المراجع الخارجي وتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر .

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) فى خانة درجة الموافقة

	العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	جعة الداخلية و دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية						
	الإشراف على الرقابة الداخلية من حيث مراجعة أنظمة الرقابة و الإشراف على عملها و التوصية بعمل تحسينات عليها						
	فحص المعلومات المالية والتشغيلية من حيث مراجعة الوسائل المستخدمة لتحديد و قياس و تصنيف و إعداد التقارير حول المعلومات المالية و التشغيلية						
	عمل استفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الاختبارات التفصيلية لمعاملات و أرصدة الحسابات و الإجراءات						
	مراجعة النشاطات التشغيلية من الناحية الاقتصادية ومن ناحية الفاعلية و الكفاءة ,بما في ذلك نشاطات المنشأة غير المالية						
	مراجعة الالتزام بالقوانين و الأنظمة و المتطلبات الخارجية الأخرى و سياسات و توجيهات الإدارة و المتطلبات الداخلية الأخرى						
	إدارة المخاطر من خلال تحديد و تقييم المخاطر الهامة و المساهمة في تدعيم فعالية ادارة المخاطر و أنظمة الرقابة						
	يقيم قسم المراجعة الداخلية عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها المتعلقة بالأخلاق و القيم و إدارة الأداء و المساءلة						
	إيصال معلومات المخاطر و الرقابة إلى الجهات المعنية في المؤسسة و فاعلية التواصل بين المكلفين بالحوكمة و المراجعين الداخليين و الخارجيين و الإدارة						
	تتضمن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تقييم الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر و مراجعة الامتثال للقوانين و الأنظمة						
	تقتصر مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية على مراجعة كفاءة وفعالية العمليات						
	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة و الإدارة , حتى إذا كان قد تم إبلاغها في السابق للإدارة من طرف المراجعين						
	إمكانية الاستفادة من عمل المراجعين الداخليين						
	وضع قسم المراجعة الداخلية ضمن المنشأة						

0

	كون قسم المراجعة الداخلية مسؤولا يتمتع بالصلاحيات الملائمة					
	للمراجعين الداخليين وسيلة وصول مباشرة إلى المكلفين بالحوكمة					
	اعفاء المراجعين الداخليين من تراكم أي مسؤوليات و تضاربها					
	اشراف المكلفين بالحوكمة على قرارات التوظيف المتعلقة بقسم المراجعة الداخلية					
	فرض قيود و ضوابط على قسم المراجعة الداخلية من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة					
	عمل الإدارة وفقا لتوصيات قسم المراجعة الداخلية					

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي مهام و آليات لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة و دورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية .

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) فى خانة درجة الموافقة

0

	العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	المراجعة و دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية						
	أن تتم دعوة المراجع إلى حضور اجتماعات لجنة المراجعة بشكل منتظم						
	أن يتواصل رئيس لجنة المراجعة , عندما تكون المسألة ذات علاقة , و الأعضاء الآخرين في لجنة المراجعة مع المراجع بشكل دوري						
	أن تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع دون حضور الإدارة مرة واحدة في السنة على الأقل						
	لجنة المراجعة تكون قادرة على توزيع الموظفين من مراجعي الحسابات الداخلية للحصول على معلومات مهمة حول المنشأة						
	انتقاء المراجعين الخارجيين وفقا لبرنامج رقابة الجودة في مكتب المراجعة ودرجة توافقه مع مستويات الأداء						
	انتقاء المراجعين الخارجيين وفقا للخبرة المهنية و المؤهلات العلمية للمراجع الخارجي و لفريق عمله						

القسم الرابع: مهام و آليات لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة و دورها في تحقيق

	انتقاء المراجعين الخارجيين وفقا لمستوى اعتماد الأساليب الحديثة في الفحص من فبلهم و الأتعاب المتوقعة					
	الموافقة على الخدمات الاستشارية و المعدة من قبل مكاتب المراجعة الخارجية بمناقشتها وتحديد أتعابها لتحقيق هدفها و تأثيرها على استقلالية المراجع الخارجي					
	يعتبر حجم مكتب المراجعة و سمعته أهم الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين جودة خدمات مكاتب المراجعة					
	يتم الحكم على جودة خدمات مكاتب المراجعة على أساس الدعاوى القضائية المرفوعة ضده					
	يتم الحكم على جودة خدمات مكاتب المراجعة على أساس تخصصها في صناعة عميل المراجعة , حيث يكون لديها حصة مهمة في سوق تلك الصناعة					

0

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لسياسات و إجراءات رقابة الجودة للمراجعة و دورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) فى خانة درجة الموافقة

	العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	الجودة و تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية						
	تحديد و تقييم الظروف و العلاقات التي تخلق تهديدات على الاستقلالية , و اتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية						
	الانسحاب من عملية المراجعة عند وجود تهديدات على الاستقلالية حيث يكون الانسحاب ممكنا بموجب القانون أو النظام المعمول به						
	ينبغي أن تحصل الشركة على تأكيد خطي مرة في السنة على الأقل حول الامتثال لسياساتها و إجراءاتها المتعلقة بالاستقلالية من قبل كافة موظفي الشركة الذين تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي أن يكونوا مستقلين						

	إعادة توزيع الأفراد المسؤولين عن مراجعة رقابة جودة المراجعة , و ذلك بعد فترة محددة					
	اعتماد الكفاءات و القدرات و الموارد المتوفرة لمكتب المراجعة كمعيار في قبول و استمرار العلاقات مع العملاء الحاليين و المستقبليين					
	اعتماد هوية و سمعة المالكين الرئيسيين و الإدارة الرئيسية و المكلفين بالحوكمة كمعيار في قبول و استمرار العلاقات مع العملاء الحاليين و المستقبليين					
	ينبغي أن تضع الشركة سياسات و إجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة و القدرات					
	الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية في الشركة المسؤول عن عملية رقابة الجودة و أداءها و عن التقرير الذي يتم إصداره بالنيابة عن الشركة إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العميل و المكلفين بالحوكمة					
	ينبغي أن تضع الشركة عملية مراقبة مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أن السياسات و الإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية					
	تقع المسؤولية الرقابية لنظام رقابة الجودة في الشركة على المدير التنفيذي أو المجلس الإداري للشركاء , بغض النظر عن الخبرة و الكفاءة للقيام بالرقابة					
	التأكد من مواكبة معايير رقابة جودة المراجعة المعتمدة للتطورات الجديدة في المعايير - المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها دوليا – اعتماد معايير دولية					

2 : ملحق رقم

الرقم	اسم المحكم	الجامعة
01	الأستاذ الدكتور سالمي محمد الدينوري	جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي
02	الأستاذة الدكتورة عابي خليدة	جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي
03	الأستاذ الدكتور بن عمر محمد البشير	جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي

0

Statistics

		الجنس	العمر	المؤهل	الخبرة	المهنة
N	Valid	52	52	52	52	52
	Missing	0	0	0	0	0

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	42	80,8	80,8	80,8
	أنثى	10	19,2	19,2	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 25 سنة	21	40,4	40,4	40,4
	أقل من 35 سنة	6	11,5	11,5	51,9
	أقل من 50 سنة	22	42,3	42,3	94,2
	أكبر من 50 سنة	3	5,8	5,8	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	7	13,5	13,5	13,5
	ماجيستر أو دكتوراة	35	67,3	67,3	80,8

	شهادة أخرى	10	19,2	19,2	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	24	46,2	46,2	46,2
	أقل من 10 سنوات	7	13,5	13,5	59,6
	أقل من 15 سنة	18	34,6	34,6	94,2
	أكثر من 15 سنة	3	5,8	5,8	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

المهنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محافظ حسابات	19	36,5	36,5	36,5
	خبير محاسبي	3	5,8	5,8	42,3
	مهنة أخرى	30	57,7	57,7	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	52	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	52	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,811	50

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
VAR00006	126,5385	299,822	,020	,812
VAR00007	126,3269	307,283	-,234	,818
VAR00008	126,4231	302,602	-,115	,813
VAR00009	126,5000	290,255	,270	,807

VAR00010	125,8077	285,296	,423	,804
VAR00011	125,7115	287,935	,303	,806
VAR00012	126,0769	307,994	-,210	,821
VAR00013	125,6154	298,673	,017	,815
VAR00014	126,0385	272,940	,674	,795
VAR00015	125,5577	294,683	,104	,813
VAR00016	125,8654	298,040	,046	,813
VAR00017	125,8654	298,158	,058	,812
VAR00018	125,7115	276,170	,727	,796
VAR00019	125,9423	281,467	,618	,800
VAR00020	126,3654	297,844	,091	,811
VAR00021	126,2308	283,005	,442	,803
VAR00022	125,7308	289,416	,279	,807
VAR00023	125,6538	288,466	,210	,810
VAR00024	125,8462	279,937	,458	,801
VAR00025	124,8654	296,040	,117	,811
VAR00026	125,8654	292,707	,174	,810

VAR00027	126,3654	284,942	,536	,802
VAR00028	125,7115	283,503	,455	,802
VAR00029	125,7308	285,573	,302	,806
VAR00030	125,1923	301,845	-,059	,817
VAR00031	125,1923	294,982	,134	,811
VAR00032	125,8462	304,368	-,125	,818
VAR00033	125,6538	290,819	,282	,807
VAR00034	126,0769	299,170	,006	,815
VAR00035	126,1154	297,908	,058	,812
VAR00036	125,3846	295,261	,088	,813
VAR00037	125,6154	292,633	,151	,811
VAR00038	126,0577	289,506	,332	,806
VAR00039	126,3846	291,026	,252	,808
VAR00040	125,7500	274,074	,645	,796
VAR00041	126,1346	278,707	,521	,800
VAR00042	126,2692	281,220	,464	,802
VAR00043	125,6346	284,472	,337	,805

VAR00044	125,1538	288,094	,277	,807
VAR00045	126,0769	296,896	,062	,813
VAR00046	125,2692	293,103	,122	,812
VAR00047	125,4423	280,604	,489	,801
VAR00048	125,4038	274,559	,622	,797
VAR00049	126,1923	298,002	,045	,813
VAR00050	125,5192	302,098	-,065	,817
VAR00051	125,8269	282,577	,383	,804
VAR00052	125,8846	291,359	,268	,808
VAR00053	126,1346	279,962	,522	,800
VAR00054	125,4808	281,313	,471	,802
VAR00055	125,7500	274,466	,599	,797

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	52	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	52	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,294	10

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
VAR00006	21,5769	12,759	,261	,223
VAR00007	21,3654	13,060	,120	,267
VAR00008	21,4615	14,293	,015	,300
VAR00009	21,5385	13,430	,014	,315
VAR00010	20,8462	12,839	,101	,274
VAR00011	20,7500	10,858	,332	,144
VAR00012	21,1154	12,575	,087	,282

VAR00013	20,6538	13,486	-,039	,351
VAR00014	21,0769	11,210	,249	,189
VAR00015	20,5962	13,069	-,009	,340

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	52	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	52	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,628	18

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted

VAR00016	45,0962	48,481	,089	,633
VAR00017	45,0962	51,226	-,089	,650
VAR00018	44,9423	40,291	,775	,541
VAR00019	45,1731	45,401	,389	,596
VAR00020	45,5962	49,814	,046	,633
VAR00021	45,4615	44,802	,325	,600
VAR00022	44,9615	42,979	,477	,579
VAR00023	44,8846	41,084	,420	,580
VAR00024	45,0769	42,386	,423	,582
VAR00025	44,0962	46,520	,265	,610
VAR00026	45,0962	50,402	-,050	,653
VAR00027	45,5962	42,991	,655	,567
VAR00028	44,9423	45,467	,303	,604
VAR00029	44,9615	40,508	,513	,565
VAR00030	44,4231	54,876	-,305	,689
VAR00031	44,4231	50,210	-,026	,646
VAR00032	45,0769	50,425	-,044	,650

VAR00033	44,8846	47,320	,206	,617

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	52	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	52	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,634	11

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
VAR00034	25,5385	37,195	-,242	,709
VAR00035	25,5769	34,406	-,023	,662
VAR00036	24,8462	30,015	,242	,623

VAR00037	25,0769	28,739	,347	,599
VAR00038	25,5192	28,647	,564	,568
VAR00039	25,8462	33,819	,020	,657
VAR00040	25,2115	26,131	,623	,539
VAR00041	25,5962	28,677	,393	,590
VAR00042	25,7308	28,828	,389	,592
VAR00043	25,0962	24,912	,660	,523
VAR00044	24,6154	29,379	,328	,604

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	52	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	52	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,627	11

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
VAR00045	27,1346	36,707	-,157	,687
VAR00046	26,3269	30,617	,216	,621
VAR00047	26,5000	28,294	,508	,558
VAR00048	26,4615	25,783	,705	,509
VAR00049	27,2500	34,426	,023	,650
VAR00050	26,5769	32,916	,105	,640
VAR00051	26,8846	30,104	,290	,603
VAR00052	26,9423	30,683	,413	,584
VAR00053	27,1923	30,903	,296	,602
VAR00054	26,5385	30,802	,292	,603
VAR00055	26,8077	26,943	,566	,539

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
VAR00006	52	4,1346	,71480
VAR00007	52	3,9231	,88220
VAR00008	52	4,0192	,50450
VAR00009	52	4,0962	1,03393
VAR00010	52	3,4038	1,01479
VAR00011	52	3,3077	1,12961
VAR00012	52	3,6731	1,14996
VAR00013	52	3,2115	1,21003
VAR00014	52	3,6346	1,18865
VAR00015	52	3,1538	1,27394
Valid N (listwise)	52		

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
VAR00006	52	1,8654	,71480
VAR00007	52	2,0769	,88220
VAR00008	52	1,9808	,50450
VAR00009	52	1,9038	1,03393
VAR00010	52	2,5962	1,01479
VAR00011	52	2,6923	1,12961
VAR00012	52	2,3269	1,14996
VAR00013	52	2,7885	1,21003

VAR00014	52	2,3654	1,18865
VAR00015	52	2,8462	1,27394
Valid N (listwise)	52		

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
VAR00016	52	2,5385	1,05647
VAR00017	52	2,5385	,91740
VAR00018	52	2,6923	,98097
VAR00019	52	2,4615	,89578
VAR00020	52	2,0385	,76598
VAR00021	52	2,1731	1,11533
VAR00022	52	2,6731	1,07960
VAR00023	52	2,7500	1,43998
VAR00024	52	2,5577	1,25890
VAR00025	52	3,5385	,95920
VAR00026	52	2,5385	1,14552
VAR00027	52	2,0385	,83927
VAR00028	52	2,6923	1,05790
VAR00029	52	2,6731	1,32430
VAR00030	52	3,2115	1,19372
VAR00031	52	3,2115	1,03538
VAR00032	52	2,5577	1,07400
VAR00033	52	2,7500	,94713
Valid N (listwise)	52		

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
VAR00034	52	2,3269	1,18357
VAR00035	52	2,2885	,97692
VAR00036	52	3,0192	1,29085
VAR00037	52	2,7885	1,27320
VAR00038	52	2,3462	,92640
VAR00039	52	2,0192	1,01923
VAR00040	52	2,6538	1,18627
VAR00041	52	2,2692	1,19008
VAR00042	52	2,1346	1,17204
VAR00043	52	2,7692	1,29275
VAR00044	52	3,2500	1,20253
Valid N (listwise)	52		

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
VAR00045	52	2,3269	1,18357
VAR00046	52	3,1346	1,38661
VAR00047	52	2,9615	1,15405
VAR00048	52	3,0000	1,20457
VAR00049	52	2,2115	1,07259
VAR00050	52	2,8846	1,21516

VAR00051	52	2,5769	1,28866
VAR00052	52	2,5192	,93914
VAR00053	52	2,2692	1,12224
VAR00054	52	2,9231	1,15209
VAR00055	52	2,6538	1,25064
Valid N (listwise)	52		

SHOW

NPar Tests

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
X1	52	2,3442	,38216	1,60	3,00
المهنة	52	1,5769	,49887	1,00	2,00

Mann-Whitney Test

Ranks

	المهنة	N	Mean Rank	Sum of Ranks
X1	مراجعين خارجين	22	26,84	590,50
	-المستفيدين من الحوكمة	30	26,25	787,50
	Total	52		

Test Statistics[a]

	X1

Mann-Whitney U	322,500
Wilcoxon W	787,500
Z	-,140
Asymp. Sig. (2-tailed)	,889

a. Grouping Variable: المهنة

NPar Tests

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
X2	52	2,6464	,39637	2,06	3,56
المهنة	52	1,5769	,49887	1,00	2,00

Mann-Whitney Test

Ranks

	المهنة	N	Mean Rank	Sum of Ranks
X2	مراجعين خارجين	22	24,73	544,00
	-المستفيدين من الحوكمة	30	27,80	834,00
	Total	52		

Test Statistics[a]

	X2
Mann-Whitney U	291,000
Wilcoxon W	544,000
Z	-,726
Asymp. Sig. (2-tailed)	,468

a. Grouping Variable: المهنة

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
X3	52	2,5332	,53859	1,36	3,73
المهنة	52	1,5769	,49887	1,00	2,00

Mann-Whitney Test

Ranks

	المهنة	N	Mean Rank	Sum of Ranks
X3	مراجعين خارجين	22	23,95	527,00
	المستفيدين من الحوكمة-	30	28,37	851,00
	Total	52		

Test Statistics[a]

	X3
Mann-Whitney U	274,000

Wilcoxon W	527,000
Z	-1,041
Asymp. Sig. (2-tailed)	,298

a. Grouping Variable: المهنة

NPar Tests

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
X4	52	2,6783	,54440	1,73	4,00
المهنة	52	1,5769	,49887	1,00	2,00

Mann-Whitney Test

Ranks

	المهنة	N	Mean Rank	Sum of Ranks
X4	مراجعين خارجين	22	21,48	472,50
	-المستفيدين من الحوكمة	30	30,18	905,50
	Total	52		

Test Statistics[a]

	X4
Mann-Whitney U	219,500
Wilcoxon W	472,500
Z	-2,061

Asymp. Sig. (2-tailed)	,039

a. Grouping Variable: المهنة