



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



الموضوع

دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات
-دراسة حالة شركة الخزف الصحي الميلية-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: تدقيق محاسبي

الأستاذة المشرفة:

إعداد الطالب:

بركات ربيعة

بوظمينة إبراهيم

	رقم التسجيل
	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2012-2013

قسم علوم التسيير

شكر وعرفان

نشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع.

ونخص بالذكر الأستاذة المشرفة: بركات ربيعة على توجيهاتها ونصائحها القيمة.

كما نشكو جميع موظفي شركة الخزف الصحي بالميلية على مساعدتهم لها، الذين لم يبخلوا علي بشروحاتهم المتميزة .
و خاصة الأستاذ بوشريط سمير .

و أخيرا نشكر جميع الإخوة والأصدقاء الذين كانوا بمثابة الدعم المعنوي

حتى نهاية هذا العمل.

شكر و عرفان

الإهداء

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

مقدمة.....أ- ج

2 الفصل الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي

2..... تمهيد

3 المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

3 المطلب الأول: نشأة وتطور التدقيق المحاسب

6 المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي

7 المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي

10..... المطلب الرابع: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

14..... المبحث الثاني: معايير التدقيق المحاسبي وفروضه

14 المطلب الأول: المعايير العامة أو الشخصية للتدقيق المحاسبي

16..... المطلب الثاني: معايير الفحص الميداني

21 المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير

المطلب الرابع: فروض التدقيق المحاسبي

24

27..... المبحث الثالث: مراحل عملية التدقيق المحاسبي

27 المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق

29 المطلب الثاني: بداية العمل

المطلب الثالث: إعداد التقرير

32

37..... خلاصة الفصل

39 الفصل الثاني: مدخل إلى حوكمة الشركات

39 تمهيد

40..... المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

40..... المطلب الأول: أساس ظهور حوكمة الشركات ومضمونها

45	المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات.....
45	المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات.....
47	المطلب الرابع: أهداف حوكمة الشركات
49	المبحث الثاني: طبيعة نظام حوكمة الشركات وجوانب تقييمها
51	المطلب الأول: طبيعة نظام حوكمة الشركات
51	المطلب الثاني: مبادئ عمل حوكمة الشركات
55	المطلب الثالث: أطراف حوكمة الشركات
58	المطلب الرابع: متطلبات النموذج الجيد لحوكمة الشركات
60	المبحث الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي بحوكمة الشركات
60	المطلب الأول: دور التدقيق المحاسبي في الإفصاح و الشفافية.
64	المطلب الثاني: دور التدقيق المحاسبي في المحافظة على حقوق المساهمين.
67	خلاصة الفصل.....
-	الفصل الثالث: دراسة ميدانية بشركة الخزف الصحي -الميلية
69
69	تمهيد.....
70	المبحث الأول: تقديم شركة الخزف الصحي بالميلية
70	المطلب الأول : لمحة تاريخية عن الشركة.....
71	المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي لشركة الخزف الصحي.....
75	المطلب الثالث: مراحل عملية الإنتاج في شركة الخزف الصحي بالميلية.....
77	المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية
79	المطلب الأول : المنهج المستخدم.....
77	المطلب الثاني: أدوات جمع المعلومات والوسائل الإحصائية المستخدمة
79	المطلب الثالث: عينة الدراسة و خصائصها.....
80	المبحث الثالث:تحليل و تفسير نتائج الدراسة الميدانية
80	المطلب الأول: اختبار الاستبيان.....
81	المطلب الثاني: تحليل البيانات الشخصي.....
83	المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية.....
110	خلاصة الفصل.....
113	خاتمة.....

تعتبر مهنة المحاسبة والتدقيق إحدى المهن التي تتمتع بدور اقتصادي واجتماعي مهم على مستوى الأفراد والشركات والقطاعات من حيث توجيه قرارات تخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية، ولها تأثير كبير في مجتمع الأعمال بالدولة وتزداد أهميته كلما زادت معايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة ومن هنا نجد أن مهنة المحاسبة والتدقيق قد تصدرت قائمة الخدمات الصادرة عن منظمة التجارة العالمية باعتبارها مرآة الأداء المالي والاقتصادي وعصب الحياة للشركات .

إذا كانت مهنة المحاسب تشكل أداة ضبط الأعمال المالية للشركات بأنواعها المختلفة وإنتاج البيانات والتقارير المالية، فإن مهنة التدقيق لها أهمية أعظم حيث تقع عليها مسؤولية التحقق والتدقيق لتقرر برأي فني قاطع لا غموض فيه عن صدق وعدالة البيانات المالية، وأنها تعبر بصدق عن المركز المالي للشركة وفقاً للقانون بما يمكن مستخدمي البيانات المالية داخليا وخارجيا باتخاذ القرارات الصائبة التي تكفل استمرار تلك الشركات ومساهمتها في تقوية وتدعيم الاقتصاد الوطني، كما يمثل التدقيق المحاسبي أحد أهم عناصر حوكمة الشركات كآلية تعمل على ضبط العمل داخلها خاصة عند توسع قاعدة المساهمين، حيث أثبتت الشركات التي تعتمد قدرة متفردة على تقرير أعمالها المستمرة و نجاحها في تحقيق أهدافها التي تهتم بشكل أو بآخر على الرقابة والتدقيق.

وقد قفز مفهوم حوكمة الشركات إلى صدارة الأحداث وأضحى قضية رئيسية بالنسبة لمجتمعات الأعمال في أي اقتصاد من الاقتصاديات الآخذة في العولمة بصورة متزايدة، وتحتاج حوكمة الشركات إلى العديد من الآليات و الوسائل و الأدوات للتطبيق الجيد لها سواء داخل الشركة كمجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي والأنظمة والقوانين التي تنظم عمل الشركات بما يضمن تطبيق مبادئها.

إشكالية البحث:

نظرا للدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في ضمان قانونية و نظامية الحسابات ومن ثم شفافية و صدق الكشوفات المالية لتقديم الواقع الاقتصادي للشركات قمنا بطرح الإشكالية التالية :

ما هي علاقة التدقيق المحاسبي بحوكمة الشركات ؟

ويتفرع التساؤل الرئيسي إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل توجد علاقة بين المعايير الشخصية وحوكمة الشركات؟
- هل توجد علاقة بين معايير العمل الميداني و حوكمة الشركات؟
- هل توجد علاقة بين معايير إعداد التقرير و حوكمة الشركات؟

فرضيات الدراسة:

وللإجابة على هذه الأسئلة الفرعية تم وضع الفرضيات التالية:

- ✓ توجد علاقة بين المعايير الشخصية وحوكمة الشركات.
- ✓ توجد علاقة بين معايير العمل الميداني وحوكمة الشركات.
- ✓ توجد علاقة بين معايير إعداد التقرير وحوكمة الشركات.

أسباب اختيار الموضوع:

- ✓ اكتساب التدقيق المحاسبي لأهمية كبيرة في حوكمة الشركات ومتابعة من طرف الشركات العالمية ولما أثبتته الشركات التي اعتمدته من فعالية في تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية .
- ✓ الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصصنا المتمثل في التدقيق المحاسبي ورغبة مني في دخول مجال التدقيق المحاسبي.
- ✓ ضرورة أخذ المبادرة والمساهمة في تسليط الضوء على هذا الموضوع الذي رغم أهميته لم يحض بالاهتمام الكامل.

أهداف الدراسة:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تناول موضوع التدقيق المحاسبي وعلاقته بحوكمة الشركات حيث سنحاول :

- ✓ تبيين الاتجاهات الحديثة للتدقيق المحاسبي .
- ✓ التعرف على المراحل المتبعة لإجراء عملية التدقيق المحاسبي.
- ✓ التعرف على مفهوم حوكمة الشركات.
- ✓ بحث و مناقشة دور التدقيق المحاسبي في الإفصاح و الشفافية.
- ✓ بحث و مناقشة دور التدقيق المحاسبي في الحفاظ على حقوق المساهمين.

أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث إلى العناصر التالية:

- ✓ ندرة البحوث التطبيقية التي أجريت في مجال العلاقة بين التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات.
- ✓ ظهور حوكمة الشركات مع مطلع الألفية نتيجة ظهور العديد من الاختلافات المالية الكبرى وذلك نتيجة لغياب التدقيق المحاسبي و الرقابة على تصرفات الشركات في الأسواق المالية، إذ أصبح التدقيق المحاسبي من أهم الآليات المستخدمة في إصلاح نظم عمل هذه الشركات .

✓ تزايد أهمية التدقيق المحاسبي في الحوكمة وذلك لضمانه لمعلومة مالية ومحاسبية صادقة
تعبّر عن الواقع الاقتصادي للشركات.

المنهج المتبع:

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متنوعة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في وصف التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات وكذلك تحديد دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات، وتحليل نتائج الاستمارة التي تم توزيعها على أفراد العينة المختارة وإجراء مقابلات شخصية مع أفراد العينة كأدوات بحث، وقد تم تفرّغ و تحليل الاستمارة من خلال استخدام برنامج (SPSS) للتحليل الإحصائي وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة و الضرورية لموضوع البحث.

صعوبات البحث:

نظرا لخصوصية البحث وجدنا صعوبات منها مايلي:

- ✓ قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع.
- ✓ عدم إيجاد شركة مساهمة خاصة بالأفراد باعتبارها الأرض الخصبة التي يمكن أن يطبق عليها موضوع بحثنا و بالتالي قمنا بالدراسة الميدانية في شركة مساهمة للدولة.
- ✓ وجود صعوبات في توزيع الاستبيان.

تمهيد:

يعتبر التدقيق المحاسبي وكأي علم من العلوم ميدان واسع، وقد عرف تطورات كبيرة ومتواصلة عبر مختلف العصور. خاصة بعد ظهور الثورة الصناعية وما أعقبها من تطور المؤسسات وكبر حجمها وظهور ما يسمى بالشركات المتعددة الجنسيات وما نتج عن ذلك من انفصال الملكية عن التسيير، وهنا تكمن أهمية التدقيق من أجل المحافظة على حقوق الملاك وذلك بالتأكد من صحة البيانات المالية والمحاسبية ومدى تمثيلها للمركز المالي للشركة وكذلك تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها ومنه فلين التدقيق المحاسبي ينطلق من مجموعة من الخصائص وفرضيات والتي تعتبر كأساس للغاية التي وجد من أجلها، كما يرتكز على جملة من المعايير التي تحدد عمل المدقق وتوجهه وكذلك يبين المراحل التي تخص القيام بعملية التدقيق.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلاً للموضوع، تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاث مباحث رئيسية، حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى ماهية التدقيق المحاسبي، والمبحث الثاني سنتطرق فيه إلى معايير التدقيق المحاسبي وفروضه، أما المبحث الثالث فسندرج فيه مراحل عملية التدقيق المحاسبي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

إن تطور التدقيق المحاسبي وصولاً إلى ما هو عليه الآن كان أمراً حتمياً، وذلك للدور الكبير الذي بات يلعبه في ظل التطورات الاقتصادية الكبيرة وصعوبة مراقبة الملاك لمنشأتهم بسبب كبر حجمها وتنوع أنشطتها. وسنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم عموميات حول التدقيق المحاسبي، حيث سنتطرق في المطلب الأول إلى نشأة وتطور التدقيق المحاسبي وفي المطلب الثاني سنتطرق إلى تعريف التدقيق المحاسبي، أما في المطلب الثالث سنبين أنواع التدقيق المحاسبي من مختلف الجوانب، وفي المطلب الرابع نحدد أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي.

المطلب الأول: نشأة وتطور التدقيق المحاسبي

إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك أن هذا الأخير جاء نتيجة إلى الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع نيابة عنهم، وحسب التاريخ أيضاً فإن التدقيق يرجع إلى حكومات مصر واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة⁽¹⁾.

وبشأن كلمة التدقيق auditing من التعبير اللاتيني audire وتعني الاستماع، حيث كان المدقق

يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بسيطة وبدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج⁽²⁾.

أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، كما ساعد على تطوير المحاسبة والتدقيق المحاسبي، فقد نشأت حاجة ملاك المنشآت إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد ازدادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت وظهور شركات الأموال وما صاحبه من فصل الملكية عن الإدارة مما استلزم وجود جهة محايدة ومستقلة تحقق في أعمال الإدارة، حيث ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م، حيث تأسست كلية roxonati التي كانت تشترط ست سنوات

(1) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص7.

(2) إسماعين جوامع، محاضرات في التدقيق، قسم 2 ماستر تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، ص1.

تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص مدقق حسابات، تم أصبحت عضوية هذه الكلية في سنة 1669م شرطاً من شروط مزاوله مهنة التدقيق، وبعد ذلك اتجهت الدول الأخرى لتنظيم هذه المهنة، ف جاء قانون الشركات عام 1862م الذي ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، حيث دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام إذ ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جراءه، وتفاوتت الدول على تبني هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة 1854م، فرنسا سنة 1881م والولايات المتحدة الأمريكية التي سنة 1896م، ففي الفترة ما بين 1930م و1940م، أي بعد أزمة الكساد التي شهدها العالم سنة 1929م، مما أدى إلى تضاعف وسائل التدقيق حيث أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي فرضت على كل منشأة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند مدققين مستقلين وذلك لهدف حماية مصالح المساهمين ومختلف الأطراف الأخرى، وفي عام 1939م ظهرت فضيحة kessou and robins نتيجة تقرير خاطئ لحسابات الشركة، مما أدى إلى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات التدقيق المحاسبي الذي أصبح يعتمد كوسيلة للرقابة سواء من قبل منشآت خاصة أو من قبل الدولة التي تسعى للحفاظ على إيراداتها من خلا اعتماد عدة أساليب للرقابة على مواردها، حيث يعتبر التدقيق المحاسبي أهم هذه الأساليب⁽¹⁾.

ويمكن تلخيص التطور التاريخي للتدقيق في الجدول التالي:

(1) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، 2000، ص ص18-19.

الجدول رقم(1): التطور التاريخي للتدقيق

الفترة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور ، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية، المساهمين.	محاسب	منع الغش، معاينة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900	الحكومة، المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو التدقيق	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة ، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو التدقيق	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة ،هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو التدقيق والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق
ابتداء من 1990	الحكومة هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو التدقيق والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام المراقبة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003)، ص7.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي:

أدت التطورات الكبيرة والمستمرة لعملية التدقيق وكذلك توسع مهامها وأشكالها إلى بروز العديد من التعاريف المتعلقة بها والتي يمكن أن نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: « التدقيق فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنجزت تلك المعلومات». (1)

التعريف الثاني: « هو عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق». (2)

التعريف الثالث : « التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفتر الخاصة بالمؤسسة فحص انتقادي منظم، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة معينة ومدى تصويرها لنتائج أعمالها». (3)

التعريف الرابع: «التدقيق يكون من جهة مستقلة عن المؤسسة، وذلك من أجل تقديم معلومات أكثر مصداقية لتسهيل مبدأ المساءلة العامة، وتسهيل اتخاذ القرارات من قبل الجهات التي تتحمل مسؤولية الإشراف و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة». (4)

التعريف الخامس: «عرفته منظمة العمل الفرنسية على أنه مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم». (5)

(1) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 6.

(2) محمد السيد سريا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية الإسكندرية، 2002، ص 29.

(3) زين يوسف، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مطبعة سخري، الوادي، الجزائر، 2010، ص 14.

(4) عمر شريف، التدقيق وتحديات الفساد المالي في المؤسسة، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة بعنوان تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح جامعة بسكرة، يومي 6، 7 ماي 2012.

(5) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 10.

وحسب التعاريف السابقة فالتدقيق له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب المهنة

وتشمل عملية التدقيق ما يلي: (1)

- **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

- **التحقيق:** وهو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتائج أعمال المؤسسة.

- **التقرير:** ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، ويمكن القول أن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي:

إن اختلاف الزوايا التي تنظر إلى التدقيق أدت إلى تعدد الأسس التي قسمت عليها أنواعه، حيث

سنحاول في هذا المطلب توضيح مختلف الأسس التي اعتمدت في تحديد أنواع التدقيق وكذلك سنبين مختلف أنواع هذا الأخير:

أولاً: من حيث نطاق العمل

وينقسم إلى : (2)

أ - **التدقيق الكامل:** ويقصد به التطرق إلى كل العمليات وبدون استثناء، فيتم من خلاله، جميع العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات للتأكد من أن كل العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، وأن جميع ما تحويه من حسابات أو بيانات خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، وكان هذا النوع هو السائد في بداية نشأة التدقيق نظراً لصغر حجم الشركات آنذاك، ولكن مع التطور الاقتصادي واتساع حجم الشركات ونشاطها أصبح من المستحيل التطرق في عملية التدقيق إلى كل البيانات والتسجيلات المحاسبية لأن ذلك يتطلب تكاليف باهظة ووقتها طويلاً.

(1) عبد الحميد مرغيت، محاضرة في مقياس مراجعة ومحاسبة الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجاري، تخصص محاسبة وجباية، جيل، 2009.

(2) رؤوف عبد المنعم، حسين الشادلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1999، ص31.

ب -التدقيق الجزئي: حيث يتم التدقيق في هذا النوع على بعض العمليات المعينة، أو هو بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه قيود على نطاق الفحص بأي صورة من الصور ولا يكون المدقق مسئولاً

عن أية أضرار تنشأ عن تهاونه في عمله، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات.

ثانيا: من حيث الإلزام القانوني: وينقسم إلى:⁽¹⁾

أ -التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق الذي يتميز بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن تم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامه وكذلك يجب أن يتم التدقيق وفقا لقواعد ونصوص وإجراءات منصوص عليها وعلى المدقق أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم لمخالفة الأحكام القانونية.

وفي ظل هذا التدقيق فإن المدقق يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المدقق أثناء تأدية مهامه حتى لو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة.

ب -التدقيق الاختياري: في حقيقة الأمر إن تدقيق الحسابات الاختيارية تقرير القيام بها يرجع إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المصلحة فيه، وبناء على ذلك فإن مهمة تعيين مدقق الحسابات في المؤسسة الفردية أو شركات الأشخاص ترجع إلى أصحاب المؤسسة وفي بعض أنواع الشركات مثلا شركة الأموال فإن تعيين مدقق الحسابات إلزامي بناء على النصوص والتشريعات الصادرة عن الدولة، وذلك للدور الذي تلعبه المؤسسات في الاقتصاد القومي.

ثالثا: من حيث وقت عملية التدقيق

وينقسم إلى:⁽²⁾

أ -تدقيق نهائي: وهو التدقيق الذي يكون في نهاية الدورة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية ومختلف القوائم المالية، أي أن المدقق يقوم بعملية التدقيق بعد انتهاء السنة المالية، ويعاب عليها أنها تستغرق وقتا طويلا.

⁽¹⁾إسماعين جوامع، محاضرات في التدقيق، مرجع سبق ذكره ، ص14.

⁽²⁾ شجري معمر، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل درجة ماجستير في علوم التدبير، فرع مالية المؤسسة، جامعة بومرداس، 2009، ص34.

ب - **تدقيق مستمر:** وهو الذي يبدأ المدقق بعد أن تكون إدارة الحسابات قد انتهت من إثبات جزء من عمليات السنة في الدفاتر، ويستمر التدقيق جنباً إلى جنب مع الإثبات في الدفاتر إلى نهاية السنة المالية، حيث يتم المدقق عمله بتدقيق الحسابات الختامية.

رابعاً: من حيث ملكية المنشأة

وينقسم إلى: (1)

أ - **تدقيق عمومي:** ونجد هذا النوع من التدقيق في المنشآت العمومية، حيث تقوم به المفتشية العامة للمالية، المفتشية العامة للوزارات، مجلس المحاسبة أو اللجنة العامة لمكافحة الفساد.

ب - **تدقيق خاص:** ونجده في المنشآت التي تكون ملكية رأسمالها للأشخاص.

خامساً: من حيث زاوية هيئة التدقيق

وينقسم إلى: (2)

أ- **التدقيق الداخلي:** وهو تدقيق يعتبر حديث إذا ما قورن بالتدقيق الخارجي فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة يعمل من داخل المؤسسة لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات الحسابية والمالية ومن هنا يمكننا القول بأن التدقيق الداخلي يمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مدها باستمرار بالمعلومات فيما يتعلق بالنواحي الآتية:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع.

ب- **التدقيق الخارجي:** وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة أو الشركة حيث يكون مستقلاً عن الإدارة، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد عن صدق وعدالة البيانات المالية للمنشأة خلال فترة معينة، ومعرفة نزاهة الإدارة في تطبيق مختلف الضوابط الأخلاقية والمبادئ المهنية أو ما يعرف بحوكمة الشركات*.

(1) عبد الحميد مرغيت، مرجع سبق ذكره.

(2) الصبان محمد سمير، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002، ص 36 -

سادسا: من حيث الهدف

وينقسم إلى:⁽¹⁾

أ- **تدقيق العمليات:** يهتم هذا النوع من التدقيق على الأداء التسييري للمنشأة، حيث يقوم المدقق بدراسة وفحص الخطط الموضوعية ومراقبة آليات تنفيذها والنتائج المحققة ومقارنتها مع الأهداف المسطرة ومن ثم تحليل الانحرافات وتقديم النصائح والتوجيهات اللازمة ويتم القيام بتدقيق العمليات بهدف تحليل الخطر والانحراف الموجود في الأهداف الموضوعية من طرف مجلس الإدارة، والعمل على وضع الإجراءات اللازمة لذلك واقتراح إستراتيجية جديدة، بتعبير آخر يمكن تحديد الجوانب الأساسية لهذا النوع من التدقيق فيما يلي:

- يدرس المدقق العمليات ويحللها لكن ذلك بهدف تحسين النظام، ولهذا فهو لا يكتفي بما تعكسه المعلومات المتوفرة بل يذهب بعيدا بحثا عن الأسباب العميقة للظاهرة المشاهدة، فالمدقق العملي ينتقد كل شيء ولا يعترف بالثوابت والمحرمات.

- يدرس المدقق كل وظائف المنشأة، بما في ذلك الوظيفة المالية، ويشترط فيه أحيانا أن يكون خارجيا عنها.

ب- **التدقيق الجبائي:** يهدف هذا التدقيق إلى التحقق من الوعاء الضريبي للمكلف، يمكن أن تقوم به إدارة المنشأة من أجل التحقق من وضعيتها الجبائية، أو إدارة الضرائب، أو جهة خارجية يعينها القضاء في حالة وجود نزاع جبائي، وهذا النوع من التدقيق تحكمه التشريعات الجبائية.

كما توجد أنواع أخرى للتدقيق نذكر منها:

1. **التدقيق القانوني:** وهو التأكد من تطبيق الشركة لما جاء في العقد التأسيسي وقانونها الداخلي .

2. **التدقيق الاجتماعي:** ويعني به التأكد من قيام المشروع بتحقيق الرفاهية للمجتمع الذي يعمل فيه.

3. **التدقيق المالي:** هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المالية والمستندات والدفاتر بهدف

الخروج برأي فني يشمل الفحص والتحقيق عن صحة وعدالة هذه البيانات المالية.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

⁽¹⁾عبد الحميد مرغيت، مرجع سبق ذكره.

أولاً: أهمية التدقيق المحاسبي

تتمثل أهمية التدقيق في كونه وسيلة تخدم عدة أطراف، فكل مؤسسة ملزمة بنشر قوائمها المالية من ميزانية وجدول حساب النتيجة... وفي دورات محددة (مرة واحدة في السنة على الأقل) لذلك فالمسيرون والمساهمون والراغبون في إقامة علاقة مع المؤسسة يستطيعون اتخاذ القرارات، انطلاقاً من كشف الحسابات المنشورة من طرف المؤسسة، حيث تتجسد أهمية التدقيق في الرأي الذي يقدمه المدقق حول مصداقية وعدالة هذه المكشوفات والحسابات المدققة إضافة إلى أن عملية التدقيق تمكن من:⁽¹⁾

- تحديد النشاطات الكبرى التي تستوجب العناية.

- قياس درجة فعالية عمليات مراقبة التسيير في الميدان.

- تحديد جودة المعطيات المعدة داخل المؤسسة.

ويمكن تلخيص أهمية التدقيق بالنسبة لمختلف الأطراف فيما يلي:⁽²⁾

أ - **ملاك المنشأة:** يعتمدون على رأي المدقق من أجل الاطمئنان على سلامة أموالهم المستثمرة.

ب - **إدارة المنشأة:** تقوم إدارة المنشأة بوضع الخطط ومراقبة الأداء بالاعتماد على البيانات المالية والمحاسبية لذلك تعتمد تقارير المدقق المستقل حول مصداقية هذه البيانات.

ت - **المستثمرون:** تكمن أهمية التدقيق بالنسبة لهم للتأكد من الواقع المالي للمنشأة وأنها تحقق أرباح فعلية لتحديد المنشآت الأكثر ربحية ليستثمروا فيها.

ث - **مؤسسات الإقراض:** تستعمل رأي المدقق للتأكد من قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه البنوك وأنها تحوز على الضمانات الكافية.

ج - **العمال:** باعتبار المنشأة مصدر رزقهم فهم يهتمون بمعرفة الوضعية الحقيقية لها.

ح - **الدولة:** تكمن أهمية التدقيق بالنسبة للدولة في معرفة الواقع المالي لمختلف المنشآت من أجل تحديد سياستها الاقتصادية العامة، أو التأكد من صحة التصريحات الجبائية.

⁽¹⁾ مجنح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، بسكرة، 2005-2006، ص8.

⁽²⁾ حازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003، ص34.

خ هيئات الأوراق المالية: تفرض البورصات على المنشآت التي تريد الانضمام إليها قوانين منها أن تكون بياناتها المالية مدققة من طرف مدقق مستقل.

ثانيا أهداف التدقيق المحاسبي

أدى التطور الكبير لمفهوم التدقيق المحاسبي إلى تطور أهدافه، إذ كان التدقيق مجرد أداة لاستكشاف الأخطاء والانحرافات في الدفاتر والبيانات والسجلات، ويمكن أن نبرز أهم أهداف التدقيق التقليدية في: (1)

أ- أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية والمالية المبينة بالدفتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية لمدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

ب- أهداف فرعية:

- اكتشاف الأخطاء أو الغش الذي يوجد بالدفاتر والسجلات.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات صارمة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

ومن أهم الأهداف الحديثة لعملية التدقيق ما يلي: (2)

* مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.

(1) رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كليولة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، دار الميسرة، عمان، ط1، 2011، ص18.

(2) خالد امين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص14.

* تقييم أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.

* تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي النشاط.

* تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.

*طمأنة الجهات الخارجية مثل البنوك وسوق الأوراق المالية من أن القوائم والتقارير المالية تعبر بصدق عن المركز المالي ونتائج وأعمال خلال الفترة في ضوء القوانين الصادرة⁽¹⁾.

من خلال هذه الأهداف العامة للتدقيق يمكن أن نستخرج الأهداف العملية والميدانية ونذكر منها:

- 1) الشمولية: يقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقييدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح في ما بعد بتسجيلها محاسبيا، وعدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.
- 2) الوجود: هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات، مخزونات) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون، النفقات، الإيرادات) يتأكد المراجع أيضا من وجودها.
- 3) الملكية: يقصد بذلك أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليست ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا، تعتبر كل الحقوق التي ليست للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولا بد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، هذا بحيث إذا لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.
- 4) التقييم: أي أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

(1) حسن حسين شحاتة، أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة إسلامية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2000، ص18.

- (5) التسجيل المحاسبي: ويقصد به أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها واعتماد طرق ثابتة من دورة لأخرى، ويقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرج فيها ما يجب⁽¹⁾.
- (6) إبداء الرأي : يسعى المراجع من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما يمليه التدقيق القيام بفحص والتحقق من العناصر الآتية:
- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة ومراقبة عناصر الأصول والخصوم.
 - التأكد من التسجيل السليم للعمليات وكذلك الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.
 - تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل ومحاولة كشف أنواع الغش والتلاعب وتقييم الأهداف والخطط انطلاقاً مما سبق يمكن للمدقق إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى الالتزام بتطبيق المبادئ وصدق البيانات والمعلومات، حيث أنه إذا نجح التدقيق في تحقيق أهدافه فإنه يساهم بذلك في تحقيق أهداف المؤسسة⁽²⁾.

(1) جوامع إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص7.

(2) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص18.

المبحث الثاني: معايير التدقيق وفروضة:

تعرف معايير التدقيق بأنها المقاييس التي يمكن للمدقق في ضوءها أن يقيم العمل الذي قام به أو بتعبير آخر هي دليل يحتوي على مجموعة من الإرشادات والتوجيهات الواجب الالتزام بها عند القيام بعملية التدقيق، كما تعتبر أساساً لتقييم أداء المدقق وقياس جودة عمله، كما أنه يصعب إن لم نقل يستحيل القيام بعملية التدقيق إذا لم تكن هناك فروض معينة يقوم بها التدقيق ولتوضيح الفكرة أكثر قسمنا المبحث إلى أربعة مطالب حيث سنبين في المطلب الأول المعايير العامة أو الشخصية للتدقيق، ثم سنتطرق في المطلب الثاني إلى المعايير الخاصة بالفحص الميداني، وفي المطلب الثالث سنبرز معايير إعداد التقرير وفي المطلب الرابع سنذكر مختلف فروض التدقيق .

المطلب الأول: المعايير الشخصية أو العامة

ترتكز هذه المعايير على تكوين المدقق الذي يجب أن تتوفر فيه شروط الاستقلالية والكفاءة العلمية والعملية، حيث تمثل الكفاءة مجموعة المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد اتساعاً مع مرور الزمن، يحصل عليها المدقق بعد تكوين نظري وميداني والنجاح في شهادات من أعلى المستويات، أما الاستقلالية فتتمثل في نزاهة واستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة، باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات.⁽¹⁾ كما يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي، ويمكن تلخيص هذه المعايير في:

1 التآهيل العلمي والعملية:⁽²⁾

إن المعايير العامة تؤكد على أهمية مهارات المدقق الشخصية، ويجب أن تتوفر فيه قدر لازم من ناحية التأهيل العلمي والمؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام بهذه المهنة، فعلى حسب

(1) محمد بوتين، مرجع سابق، ص26.

(2) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص56.

النصوص الجزائرية، المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمدقق للحسابات ما يلي:

- من ناحية التأهيل العلمي: أن يكون حاصلًا على شهادة ليسانس في المالية أو العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.
- من ناحية التأهيل العلمي والكفاءة المهنية: أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسبي لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه 10 سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

ويمكن أن لا تكون هذه الشروط كافية للحكم على كفاءة المدقق المطلوبة ويجب أن تنظم ملتقيات دورية، الدورات والتربصات... من أجل تنمية قدراته العلمية والعملية.

2 معيار الاستقلال: يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المدقق، لدى ينبغي توفر نقطتين لتحديد مدى استقلالية المدقق وهما:

2-1 عدم وجود مصالح مادية للمدقق: ينبغي على المدقق أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها أو لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية.

2-2 وجود استقلال ذاتي: ويفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو يد عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من التدقيق.

ويمكن أن تحدد الأبعاد الدالة على استقلالية المدقق في ظل توافر النقطتين السابقتين.

أ - الاستقلال في إعداد برامج التدقيق: وهو تحديد برامج التدقيق وخطوات العمل وحجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها وكذا الجوانب والأجزاء المراد تدقيقها من نظام المعلومات المحاسبية ككل، مما لا شك فيه أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المراجع في برنامجه.

ب الاستقلال في مجال الفحص: يعتبر المدقق مستقلاً وحرراً في اختيار حجم المفردات المراد فحصها من مجموع المفردات، إذ يستطيع المدقق في هذا الإطار فحص جميع البيانات، المستندات والسجلات.

ت الاستقلال في إعداد التقرير: يعتبر المدقق مستقلاً في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية، مع إظهار فيه كافة الحقائق التي يتم اكتشافها، وإعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية، حيث ينبغي عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير.

3 الكفاءة المهنية:

يجب أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم التدريب والكفاءة الفنية المناسبة لأداء عملية التدقيق، حيث تضع معظم الدول قوانين بمتطلبات القيام بتدقيق مستقل مثل الحصول على شهادات معينة والتدريب لفترة معينة⁽¹⁾، والخضوع لاختبارات في موضوعات مهنية ملائمة بالإضافة إلى فترة خبرة.⁽²⁾

إن قياس درجة العناية المهنية للمدقق بغية تحديد مسؤوليته المهنية اتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية والمحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، تكون من خلال تحديد وأداء الاختبارات المطلوبة واللازمة ومحتوى وشكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات والسجلات المحاسبية. يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة وهي:⁽³⁾

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة.

- أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج التدقيق من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.

- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف، الذي قد يستغل لحدوث تلاعب وغش ولا يمنع حدوث أخطاء.

- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.

⁽¹⁾ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، مسؤوليات وأخلاقيات المراجع، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص38.

⁽²⁾ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص172.

⁽³⁾ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص42-43.

- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

في نهاية المعايير العامة نشير إلى أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على باقي معايير التدقيق، فمثلاً إذا كان المدقق غير مستقل ولم يبذل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهل علمياً وعملياً، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق.

المطلب الثاني: معايير الفحص الميداني

تهتم هذه المعايير بتقديم إرشادات عن سير عملية التدقيق وتنفيذها بأكبر كفاءة ممكنة وتشمل ما يلي:

1 التخطيط السليم لعملية التدقيق:

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المدقق في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة. وتقوم عملية التدقيق على النقاط التالية:

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

- تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروض.

- تحديد طبيعة رزمة عملية التدقيق والإجراءات المطبقة في ظلها.

- تنسيق العمل المراد تنفيذه.⁽¹⁾

- تحديد أهداف ونطاق عملية التدقيق، إذ يجب على المدقق أن يحدد ما ينوي تحقيقه وإجراءات تحقق ذلك، كما يجب تحديد درجة الخطر المرتبط بالأنشطة التي يدققها.

- خطط إدارة التدقيق وأي تعديلات تطرأ عليها يجب أن تتم عليها الموافقة في شكل مكتوب من قبل مدير إدارة التدقيق وذلك قبل البدء في تنفيذ الخطة.⁽²⁾

2- معيار نظام الرقابة الداخلية:

(1) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص44.

(2) عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2006، ص517.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أحد أهم محدد لنوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها.

ولذا بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف

المدقق والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق التالية: (1)

أ - طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة: تشمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها.

ب - طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية: تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة الداخلية

المعتمدة داخل المؤسسة موضوع التدقيق، إذ يقوم المدقق بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى

مقاوماته والإجراءات القائم عليها فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف والقوة فيه اعتماداً على درجة

امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كما يجد مثلاً تداخل في المسؤوليات وعدم تحديد

الاختصاصات والى غير ذلك من عدم الالتزام بالإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية.

ج - طريقة الملخص الكتابي: في ظل هذه الطريقة يقوم المدقق بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه

بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية، بغية الاسترشاد به في

تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق.

في الأخير نشير إلى الخطوات الواجب إتباعها بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية وهي:

- الخطوة الأولى: الفحص المبدئي.

- الخطوة الثانية: اختبار الالتزام بالإجراءات والسياسات.

- الخطوة الثالثة: إعداد التقرير.

3- معيار كفاية الأدلة:

(1) محمد التهامي، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ، ص ص 45-50.

تعتبر أدلة الإثبات في التدقيق أداة رئيسية لتبصير المدقق وتمكينه من تقييم موضوعية المعلومات والبيانات التي يقوم بتدقيقها مما يؤدي إلى زيادة درجة الوثوق بها بصورة تؤدي في النهاية إلى حماية وخدمة المستفيد من هذه المعلومات.

إن الحصول على أدلة الإثبات المناسبة في التدقيق تمثل غاية للبحث الميداني بينما تعتبر قواعد البحث الميداني الأخرى الإطار العام اللازم لتحقيق الغاية من توفير أدلة الإثبات الملائمة، بمعنى أن القواعد الأخرى من قواعد البحث الميداني وبصفة خاصة التخطيط السليم للتدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية تساعد في تحديد طريقة توفير هذه الأدلة.

أ - خصائص أدلة الإثبات: ويمكن إيجازها فيما يلي:

ب كفاءة أدلة الإثبات: كما ونوعا بمعنى أن يكون هذا الدليل كاف ومناسب للتوصل إلى نتائج وأهداف التدقيق، وأن يكون ملائما وموضوعيا وله علاقة وثيقة بهذه الأهداف والنتائج مما توفر الثقة اللازمة للاعتماد عليه.

ت - أن يكون مكتوبا: ومدونا في أوراق عمل تتوافر فيها الشروط المهنية للتدقيق.

ث أن يكون منطقي: يرتبط بالنتيجة أو الرأي الذي يصل إليه المدقق.

د - أن يكون دليل عملي: واقتصاديا تتناسب فيه تكاليف الحصول على هذا الدليل مع النتيجة التي يتوقعها ويتمناها المدقق من هذا الدليل.

جدير بالذكر أن المدقق لا يجب أن يقف عند حد معين من البحث عن الدليل المهني المناسب

والملائم والموضوعي لإثبات العمليات موضوع التدقيق.

من ناحية أخرى يترك أمر تحديد كفاية الدليل لحكمة وفطنة المدقق والطرق والأساليب التي يتبعها في

الحصول عليه.

4 طرق الحصول على أدلة الإثبات:

ينبغي على المدقق أن يدقق في اختيار الطريقة الملائمة للحصول على الدليل المناسب أو اختيار

مصدر أو أكثر يراه مناسباً لذلك ومن أهم هذه الطرق أو المصادر ما يلي:

- **المستندات والسجلات والدفاتر:** حيث يمكن فحص المستندات والسجلات والدفاتر وتدقيقها والتي يكون منها النظام المحاسبي في الجهة التي يتم تدقيقها وتوضع تحت تصرف المدقق.
- **السياسات والإجراءات:** حيث يستطيع المدقق عقد اللقاءات الشخصية مع بعض الأفراد من العاملين داخل الشركة أو بعض الأطراف خارج الشركة، سواء تمت هذه اللقاءات بشكل رسمي أو غير رسمي، ويكون الغرض من ذلك الاستفسار عن بيانات أو معلومات معينة مثل مصادقات العملاء للتحقق من أرصدهم لدى الشركة.
- **الملاحظات الشخصية:** يستطيع المدقق عن طريق الملاحظات الشخصية له لبعض العاملين في الشركة أثناء عملهم الحصول على أدلة إثبات مطلوبة.
- **نظام الرقابة والمراجعة الداخلية:** حيث أن المدقق في بداية تدقيقه يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، يستطيع خلال هذه المرحلة تحديد مدى صلاحية وسلامة أدلة الإثبات بناء على نتيجة عملية التقييم.
- **التحليل المالي:** حيث يقوم المدقق بالتحليل المالي كأخذ قواعد البحث الميداني بغرض التحقق من سلامة العمليات الحسابية في المستندات والبيانات في الدفاتر والسجلات، ويتضمن هذا التحليل التغير الملحوظ في عناصر القوائم المالية ومقارنة التغير في هذه العناصر خلال فترة أو فترات معينة.⁽¹⁾

5 أنواع أدلة الإثبات:

يوجد العديد من أشكال وأنواع أدلة الإثبات التي يمكن للمدقق الحصول عليها ويمكن أن نلخص أهم هذه الأشكال فيما يلي:⁽²⁾

- **أدلة المشاهدة والجرد:** وتمثل العد والفحص والملاحظة وتعطي حقائق مباشرة إلى المحاسب القانوني، وتؤدي إلى التأكد من وجود إقرارات الإدارة (الأرصدة) بتاريخ معين، ومتابعتها إلى السجلات وإلى كشوفات البنك للتأكد من تسجيلها وإيداعها في البنك، وملاحظة جرد البضاعة من قبل العميل.

(1) محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 319-320.

(2) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، ط2، 2004، ص106.

- **المستندات:** وتشمل جميع السجلات المحاسبية والأدلة (القرائن) التي تؤيد العمليات المسجلة في الدفاتر مثل فواتير البيع أو كشوفات الرواتب أو كشوفات استلام أو شحن البضائع أو كشوفات جرد بضاعة آخر المدة.
- **الاحتساب وإعادة الاحتساب:** على سبيل المثال بالنسبة إلى مبالغ بضاعة آخر المدة، يتأكد المحاسب القانوني من الاحتساب وذلك (الكمية × السعر)، وكما يجب التنويه هنا من أن مبادئ التدقيق المتعارف عليها تتطلب من المحاسب القانوني أن يقيم معقولية تخمينات الإدارة مثل الاستهلاكات والمخصصات الأخرى.
- **الإجراءات التحليلية:** وهي إجراءات لفحص المعلومات في البيانات المالية وذلك بمقارنتها مع الموازنات أو مع أرقام السنة السابقة، ودراسة الاختلافات، والاستفسار عن أسباب الاختلافات، هذه التحليلات تستعمل في المرحلة الأولى (مرحلة التخطيط) وربما تستعمل في مرحلة التدقيق التفصيلي، ولكن يجب عملها في المرحلة النهائية من العمل التدقيقي.⁽¹⁾
- **المصادقات:** هي وصف لوصل مكتوب أو شفوي من طرف ثالث، التي تحقق دقة المعلومات المطلوبة من المدقق وهذا الطلب يعمل ويقدم من الزبون وعلى الطرف المستقل أن يستجيب مباشرة للمدقق، لأن المصادقات تأتي من مصدر مستقل، وهناك مصادقات سلبية ومصادقات ايجابية.
- **استعلامات الزبائن:** هو الحصول على معلومات مكتوبة أو شفوية من الزبون ردا على أسئلة المدقق.⁽²⁾

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

هي المعايير التي من خلالها يقوم المدقق بإبداء رأيه الفني المحايد عن صحة وعدالة البيانات والسجلات محل التدقيق بالاعتماد على أدلة التدقيق وذلك من خلال بلورة النتائج المتحصل عليها في شكل تقرير، والذي يعتبر المرحلة النهائية لعملية التدقيق ويمكن أن نحدد المعايير الخاصة بإعداد التقرير فيما يلي:

1 مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

يتطلب المعيار الأول من معايير إعداد التقرير أن يعبر المدقق عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا في تقرير الهدق حيادي.

⁽¹⁾المرجع السابق، ص106.

⁽²⁾إسماعين جوامع، مرجع سبق ذكره، ص40.

وتعتبر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها المعيار الذي يقاس عليه أو يحكم على صدق وعدالة عرض تلك القوائم المالية وذلك إذا ما كانت تلك القوائم تعبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية.⁽¹⁾

وتتمثل قواعد المحاسبة العامة التي يجب الالتزام بها فيما يلي:⁽²⁾

- محاسبة الاستحقاق (محاسبة الدورة).
 - مواصلة الاستغلال: تعني مواصلة الاستغلال وليس إنهائه إلا لظروف غير متوقعة.
 - الدورية: المحاسبة تقوم على أساس دورة مالية متكونة من 12 شهرا.
 - استقلالية الدورات المالية.
 - استقلالية الذمة المالية: يعني أن المؤسسة وحدة محاسبية مستقلة عن ملاكها.
 - وحدة العملة النقدية.
 - الأهمية النسبية: أي إعطاء أهمية للمعلومات المفيدة والمؤثرة.
 - الحيطة والحذر: أي الأخذ بعين الاعتبار التوقعات بالنسبة للخسائر وتسجيلها كأعباء قبل حدوثها.
 - ثبات الطرق المحاسبية.
 - طريقة التقييم وحدة الكلفة التاريخية: أي تسجيل المبالغ لحظة وقوعها وليس المعاد تقييمها.
 - عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: بهدف تكريس استقلالية السنوات المالية.
 - أسبقية الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني.
 - عدم المقاصة: تسجيل كل عملية بصفة مستقلة دون مقاصتها مع بعضها البعض.
 - الوضوح والمصادقية: بهدف إعطاء معلومات مطابقة للحالة المالية للمؤسسة.
- 2 - القوائم المالية تحتوي على كل البيانات والإيضاحات:

(1) أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 117.

(2) نوح لبوز، مخطط النظام المحاسبي والمالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، 2009، ص 5-7.

يجب أن تكون السجلات والحسابات تعبر عن عمليات المشروع طبقاً للقرارات التي اتخذت وانتهاء بنتيجة أعمال سليمة للمشروع وانعكاس صحيح على مركزها المالي أي أن عمليات المشروع وما أسفرت عنه من قياس انعكست بصورة صحيحة وسليمة على نتيجة المشروع ومركزه المالي، وهو ما يؤكد مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي.⁽¹⁾

3 - الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

- يقضى هذا المعيار بضرورة الإشارة إلى تجانس تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى الثبات في تطبيقها، وتهدف الإشارة إلى هذا المعيار إلى ما يلي:
- قابلية القوائم المالية للمقارنة للفترات المتتالية.
- عدم تأثر القوائم المالية تأثيراً جوهرياً بالتغيرات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية من فترة لأخرى.
- عدم اضطرار المدقق لتعديل تقرير التدقيق وأسس إعداده بسبب حدوث أي تغييرات في هذه المبادئ المحاسبية.
- عدم إتاحة الفرصة للتلاعب في استخدام وتطبيق بعض المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة معينة.
- بصفة عامة يمكن القول في هذا المجال أن المدقق عليه دراسة وتحليل أسباب التغيير في تطبيق بعض المبادئ المحاسبية ولا يوافق على هذا التغيير إلا بمبررات منطقية ومقبولة ولظروف غير عادية مرت بها المنشأة خلال الفترة ومثال ذلك:
- شراء الشركة بعض الآلات والأجهزة الحديثة والتي لا تتفق معها طرق الإهلاك السابقة مما يتطلب تغيير طريقة الإهلاك لتكون ملائمة.

4- التعبير عن رأي المدقق:

⁽¹⁾ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 200.

يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المدقق وتعبيره عن رأيه في القوائم المالية وأن يوضح طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها ويهدف هذا المعيار إلى تحريف أو تمييع المسؤولية التي قبل المدقق أن يتحملها.

يعتبر هذا المعيار من أكثر معايير التقرير تعقيدا وأصعبها منالا وتحقيقا، وذلك بسبب حساسيته بالنسبة للمراجع وخاصة عندما تكون هناك تحفظات معينة يقتضي أن يأخذها في الاعتبار.

ولذلك ينقسم رأي المدقق بصفة عامة إلى:

* إبداء رأي دون تحفظات (رأي نظيف)

* إبداء رأي يتضمن تحفظات (رأي متحفظ)

* إبداء رأي مخالف أو معارض أو عكس.

* الامتناع عن إبداء الرأي.

وفي هذا المجال هناك ثلاث عبارات ينبغي أن يتضمنها رأي المدقق ونوضحها فيما يلي:

- العبارة الأولى: أن التقرير يجب أن يتضمن رأي المدقق فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة وأن المدقق قد يمتنع كلية عن إبداء الرأي.
 - العبارة الثانية: في حالة الامتناع عن إبداء الرأي فيجب توضيح الأسباب.
 - العبارة الثالثة: في جميع الأحوال التي يرتبط بها اسم المدقق بالقوائم المالية فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.
- وفيما يلي نعرض لأهم محتويات كل نوع من أنواع الرأي أو التقرير:

- رأي نظيف: يوضح المدقق في حالة إبداء رأي نظيف موافقته عن توفر قناعاته المهنية والإيجابية اللازمة لسلامة عرض التقارير المالية كلها بدون أي تحفظ أو تقصير ما في عرض تلك التقارير أو في محتوياتها أو أحد عناصرها وكذلك تمثل القوائم المالية لنتيجة أعمال المنشأة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- رأي متحفظ: يوضح هذا الرأي موافقة المدقق وإعلانه عن توفر القناعة الإيجابية المهنية اللازمة بعرض التقارير المالية وفقاً لقواعد محاسبية محددة ولكن مع استثناء بعض الحالات التي تستلزم التحفظ حيالها، ويرتبط هذا الرأي بوجود بعض المخالفات أو التحفظات الهامة ولكنها ليست جوهرية.⁽¹⁾
- رأي عكسي: يوضح الرأي المعارض أو العكسي أن المدقق تتوفر لديه القناعة الإيجابية، المهنية بوجود مخالفات أو تقصير جوهري في عرض القوائم والتقارير المالية وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- الامتناع عن إبداء رأي: ينبغي على المدقق الامتناع عن إبداء الرأي في التقارير المالية في حالة وجود مخالفات وتحفظات جوهرية في التدقيق أو في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة أو بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تمكنه من تأكيد قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي وعلى نتائج الأعمال بالنسبة للمنشأة.⁽²⁾

المطلب الرابع: فروض التدقيق

- فروض التدقيق هي عبارة عن معتقدات مسبقة، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة وبمبسطة، وفي إطار حل مشكلة التدقيق هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموع من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها، وهي كالتالي:
- قابلية البيانات المالية للفحص.
 - عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة.
 - خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية.
 - وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، يلغي احتمال حدوث الأخطاء.
 - التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.

⁽¹⁾ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 380-393.

⁽²⁾ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة سطيف، 2011، ص 47.

- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك.
- عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد، فإن المدقق عليه أن يتصرف ويعمل كمدقق فقط.
- القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.

وفيما يلي شرح مختصر لفرضيات التدقيق:

1 قابلية البيانات للفحص:

- يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الإطلاع على البيانات المالية، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، فهذه المعايير تمثل في:
- * الملائمة: ضرورة ملائمة المعلومات لاحتياجات المستخدمين، وارتباطها بالأحداث المعبرة عنها.
 - * القابلية للفحص: معناه إذا قام شخص أو أكثر بفحص نفس المعلومات يصلون إلى النتائج نفسها.
 - * البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.
 - * القابلية للقياس الكمي: خاصية يجب أن تكون في المعلومات المحاسبية.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة:

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق وإدارة الوحدة الاقتصادية، وهو ما يعني ضمناً وجود التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة وسهولة.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية:

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية، وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعب من خلال اختبارات أخرى موسعة.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء:

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية، وبالتالي إمكانية الاعتماد على التدقيق الاختياري بدلا من الشامل.

5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة:

أي أن استرشاد المدقق في عمله بالمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل:

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة، وهو فرض استمرار المشروع. وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل وإذا اتضح للمدقق عكس ذلك، أي ميول الإدارة للتلاعبات أو ملاحظة لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية، فيجب الحرص وأخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلا.

7- مراقب الحسابات يزول عمله كمدقق فقط:

في حالة الطلب من مراقب الحسابات إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية، فإن عليه أن يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى.

8- القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها:

يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.⁽¹⁾

المبحث الثالث: مراحل عملية التدقيق.

من أجل تحسين فعالية عملية التدقيق وتحسين كفاءتها، فإنه على المدقق أن يتبع بعض الإجراءات المهنية للقيام بعملية التدقيق، والتي حددها القانون المنظم للمهنة، وكذلك معايير التدقيق الدولية التي قامت بتحديد الخطوط العريضة لمراحل عملية التدقيق من أجل تقليص الأخطاء والوصول إلى نتائج جيدة تعبر بصدق و موضوعية عن الواقع المالي الحقيقي للمنشأة محل التدقيق.

سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم مراحل عملية التدقيق المحاسبي، حيث سنتطرق في المطلب الأول إلى تخطيط عملية التدقيق المحاسبي وفي المطلب الثاني سنبين بداية عمل المدقق، أما في المطلب الثالث سنتطرق إلى المرحلة الأخيرة وهي إعداد التقرير.

المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق

يقصد بتخطيط عملية التدقيق "خطة العمل التي تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة التدقيق في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق الأهداف المسطرة بصورة موضوعية."⁽²⁾

أولاً- اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة

⁽¹⁾ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبية وتدقيق، جامعة الجزائر 2011، 3، ص 16-18.

⁽²⁾ عبد السلام محمد جمعة، إجراءات التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2010، ص 173.

ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات و معطيات عامة حول هذه المؤسسة. حيث يقوم المدقق بجمع هذه المعلومات في ملفين أحدهما دائم و الآخر سنوي.

➤ الملف الدائم:

يحتوي هذا الملف على المعلومات المهمة والتي ستؤثر على طبيعة التدقيق. كما أنها تحدد اتجاه وامتداد التدخلات الممكن تحقيقها في المؤسسة. ويمكن تصنيف أهم المعلومات فيما يلي:⁽²⁾

- عموميات حول المنشأة (بطاقة فنية لها ووحداتها، التنظيم العام)
- معلومات محاسبية و مالية (مخططات وأدلة محاسبية مستعملة ، طرق العمل المحاسبية ، السياسة المالية، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة).
- نظام المراقبة (كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام ، استثمارات المراقبة الداخلية، خرائط التتابع).
- خصوصيات تجارية واقتصادية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في الفرع وفي السوق، الزبائن و السياسة التجارية).
- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية (القانون التأسيسي، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه ، قائمة المساهمين وأسهم كل واحد منهم ، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، تقارير محافظي الحسابات السابقين إن وجدت ، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية).
- معلومات حول المعلوماتية (خرائط تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة).
- السياسات العامة للمؤسسة: الإستراتيجيات والآفاق المستقبلية.

➤ الملف السنوي:

يتضمن هذا الملف كل العناصر المهمة التي تخص الدورة الخاضعة للتدقيق وتشمل ما يلي:⁽¹⁾

- تنظيم و تخطيط المهمة.
- جدول أوقات المتدخلين (فترة الزيارات و مكانها، تواريخ تقديم التقارير).
- تقييم نظام المراقبة الداخلية (شرح الأنظمة، استثمارات المراقبة الداخلية).

⁽²⁾ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص33.

⁽¹⁾ محمد بوتين، مرجع سابق، ص33.

- مراقبة الحسابات السنوية.
 - أوراق العمل (العينات المدروسة و الأخطاء المكتشفة).
 - الحسابات التي تم فحصها.
 - تفاصيل الأشغال المنجزة، الوثائق المحصل عليها من المنشأة أو من الغير المبررة للمبالغ.
- ولكي يتمكن المراجع من الإلمام بكل هذه المعلومات يستعمل كل من:

- الوثائق و المستندات الموجودة على مستوى المؤسسة.
- زيارة المركبات و المصانع و الهيئات التابعة للمؤسسة.
- استجواب الأفراد و المسيرين داخل المؤسسة.

تعتبر المعلومات التي توجد في ملفات العمل سرية، حسب ما جاء في المادة 301 من قانون العقوبات، كما ترخص المادة 12 من القانون التجاري الجزائري على أن تحفظ هذه الوثائق في الأرشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات.

ثانيا - تحديد برنامج التدقيق

يتمثل برنامج التدقيق في "الخطة الشاملة التي ينوي المدقق تنفيذها في محاولة تجميع الأدلة الكافية التي تسمح له بالإدلاء برأيه المهني".⁽¹⁾

من أجل أن يكون هذا البرنامج ذو كفاءة و فعالية يجب أن يتصف بما يلي:

- 1) **الملائمة:** يجب أن يكون البرنامج ملائماً لحجم العمل في المنشأة التي يتم تدقيقها و طبيعة نشاطها، فبرنامج التدقيق لمنشأة صغيرة يختلف عن برنامج تدقيق لمنشأة كبيرة، ومن ناحية أخرى يلائم الإمكانيات التي تتوفر عليها المنشأة.
- 2) **المرونة:** يجب أن يتميز برنامج التدقيق بالمرونة أي أنه يقبل أي تعديل خلال فترة التنفيذ نظراً للمتغيرات التي قد تطرأ.
- 3) **الشمولية:** يجب أن يحتوي برنامج التدقيق على جميع الخطوات و كذلك الإجراءات المطلوبة للقيام بعملية التدقيق.
- 4) **السهولة في التنفيذ:** يجب أن يكون برنامج التدقيق واضح و سهل التنفيذ.

المطلب الثاني: بداية العمل

⁽¹⁾ أحمد السيد كلبونة وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، عمان، الأردن، ص144.

في هذه المرحلة يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى كفاءته وفعاليتها، وكذلك القيام بتدقيق حسابات المنشأة.

أولاً- تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعرف الرقابة الداخلية على أنها "خطة التنظيم و كل ما يرتبط بها من الوسائل والمقاييس التي تستخدم في الوحدة الاقتصادية أو المنشأة بهدف حماية أصولها وضمان الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية والاعتماد عليها، كما تهدف إلى الارتقاء بالكفاية الإنتاجية و تشجيع السير حسب السياسات المرسومة".⁽¹⁾

لمعرفة مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل التدقيق لا بد من إتباع الخطوات التالية:⁽²⁾

هناك 5 خطوات في المرحلة الثانية لسير مهمة المراجعة وتعتبر أساسية هي:

- (1) **جمع الإجراءات:** سواء كانت مكتوبة أو شفوية، يقوم المراجع بجمع المعطيات (القوانين المختلفة، طرق العمل...) ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات والأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية و المتمثلة في تجميع إجابات من المعاملين بالمؤسسة .
- (2) **اختبارات الفهم:** قد تكون المجلدات تبين طريقة العمل كتبها الخبراء والمسؤولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات فليتأكد المراجع من درجة الاعتماد يجب أن تدعم باختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تم ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات والوصف الكتابي والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين.

⁽¹⁾ يحي حسين عبيد، إبراهيم عبد الوهاب طه: أصول المراجعة، مكتبة الجلاء المنصورة، مصر، 2001، ص241.

⁽²⁾ بن يخلف آمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 2002، ص ص59-61.

(3) تقييم أولي للرقابة الداخلية: إذا تحصل المراجع على معلومات كافية حول نظام المراقبة الداخلية يمكن أن يعطى تقييم أولي لهذه النظام. فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته و مصداقيته في حين إن أدت عملية الفحص إلى استنتاج أن النظام غير مرضي وأنه يجب عدم الاعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق أخطاء واحتمال وجود تلاعب وغش.

فلاستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتان للحصول عليها:

◀ الأولى تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام.

◀ والثانية أكثر شكلية تتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدعي قوائم استقصاء الرقابة الداخلية.

(4) اختبارات الاستمرارية: الهدف من هذه الاختبارات هو التأكد من أن نقاط القوة أو الإجراءات المكونة لنقاط القوة مطبقة فعلا وبشكل دائم ثم يحدد حجم الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار التي يحتمل وقوعها.

(5) تقييم نهائي للرقابة الداخلية: بعد انتهاء المدقق من فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية، يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه، فإجمالاً يجب على المدقق تحديد ما يلي:⁽¹⁾

- نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية.

- مقدار الأدلة اللازم الحصول عليها.

ثانياً- تدقيق حسابات المنشأة

حيث يقوم المدقق بما يلي:

- الجرد المادي أو الفعلي.
- تدقيق الدفاتر و السجلات.
- الإطلاع على المصادقات.
- الفحص التحليلي.
- تصريحات المسيرين.

⁽¹⁾ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص100.

1. **الجرد المادي أو الفعلي:** يعتبر الجرد المادي أحسن وسيلة يلجأ إليها المدقق للتأكد من صحة البيانات المالية التي تثبت موجودات المنشأة، و يجب على المدقق التحقق مما يلي:
 - ملكية المؤسسة للموجودات.
 - نوعية الموجودات و مطابقتها مع ما هو مسجل بدفاتر المنشأة.
 - قيمة الموجودات.
2. **تدقيق الدفاتر و السجلات:** هو إمعان النظر في القيود والمستندات والتأكد من سلامتها محاسبيا وواقعا في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كذلك يطلق لفظ الفحص التحليلي على عملية تدقيق المستندات والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية فعلى الرغم من أن الفحص كأسلوب يأخذ صورا متعددة إلا أنه غالبا ما يرتبط بأدلة الإثبات المستندية.
3. **المصادقات:** وهي عبارة عن إقرارات أو شهادات من أشخاص آخرين.
4. **الفحص التحليلي:** وهو عبارة عن مقارنة المؤشرات من حيث تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها من دورة لأخرى فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المنشأة، حيث تسمح هذه الطريقة للمدقق بالوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن وانخفاض ديون الموردين وتدهور رأس المال العامل، كما تسمح بتأكيد أو نفي صحة نوع معين من المعلومات إذ من المفروض مثلا أن الزيادة المفاجئة للمبيعات في نهاية الدورة يؤدي إلى زيادة في حسابات الزبائن و تدني المخزون، حيث أن الفحص التحليلي تقنية يلجأ إليها ليووجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها بالإضافة إلى مقارنة بعض تلك المؤشرات على الأقل مع المؤشرات و المعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المنشأة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها منه.
5. **تصريحات المسيرين:** يمكن أن تكون هذه التصريحات شفوية أو كتابية وعلى المدقق البحث عن تعزيزها قبل أن يقتنع بها وهذا الأسلوب ذاتي بطبيعته إذ يعتمد كثيرا على تفسير المدقق وحكمه الشخصي ويصلح للتطبيق في حال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إذا ما لاحظ انحراف في تطبيق القواعد المرسومة أو تعديلها كما يلجأ المدقق إليه عند الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة في الدفاتر ليقنتع بأن ذلك يتماشى والمبادئ السليمة كما يستعمل في استقصاء الالتزامات المثبتة بالدفاتر في نهاية العام سواء كانت الحالية أو المستقبلية أو العرضية، كذلك في الاستفسار عن نتائج بعض

العمليات المعلقة وتتوقف قوة القرائن والأدلة التي يحصل عليها المدقق من خلال هذه الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة و صياغتها.

المطلب الثالث: إعداد التقرير

إن مجمل عمليات الفحص والتدقيق التي يقوم بها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، مبنية وموجهة على أساس التقرير الذي يجب أن يعده المراجع على أساس اختباره.

فعلى المراجع أن يكون قادر على القول أن مجمل فحوصاته واختباره قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً والمتعارف عليها.

انطلاقاً من هذه الفحوصات والاختبارات فإن رأي المدقق المستقل سيقدم حول أن الدفاتر والسجلات المحاسبية، والقوائم المالية للحالة محل المراجعة تمثل بطريقة صادقة المركز المالي للمؤسسة ونتائج استغلالها، وهذا بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والمطبقة بطريقة مشابهة لتلك المطبقة في الدورات المحاسبية السابقة.

سيتم التطرق إلى الأركان الشكلية لتقرير المراجع الخارجي وكذلك أنواع التقرير وكذا المتطلبات المهنية لإعداد تقرير المدقق.

1- الأركان الشكلية للتقرير وأنواعه

أولاً: أركان التقرير الشكلية

هناك بعض النواحي الشكلية لا بد توفرها في تقرير المراجع ونوجز ذكرها فيما يلي:⁽¹⁾

- يجب أن يكون التقرير في وثيقة مكتوبة وترسل البيانات مع تقرير المراجع إلى كل المساهمين.
- يجب أن يكون التقرير موجهاً إلى الهيئة العامة للمساهمين.
- يجب أن يتضمن التقرير الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية الختامية.
- ضرورة التوقيع على التقرير ويؤرخ بتاريخ انتهاء عملية المراجعة .

⁽¹⁾ عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، 2004، ص141.

- صياغة التقرير بألفاظ سهلة الفهم، وتضمينه بعبارات قطاعية لا تحمل أكثر من معنى واحد.

1.2 عناصر التقرير: يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية العناصر الرئيسية التالية:⁽¹⁾

- عنوان التقرير

- الموجه إليهم التقرير

- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية

- فقرة النطاق

- فقرة الرأي

- تاريخ التقرير

- عنوان المراجع

- توقيع المراجع

1- عنوان التقرير: يجب أن يعنون التقرير بعبارة "تقرير مراجع الحسابات" وذلك لتمييزه عن بقية التقارير التي قد تصدر من طرف الآخرين، كمديري المؤسسات أو مجلس الإدارة أو المراجعين الآخرين، وحيث أن هؤلاء لا يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها المراجع.

2- الموجه إليهم التقرير: يجب أن يوجه تقرير المراجع إلى الفئة المعنية وفقا لظروف عملية المراجعة والقوانين واللوائح، وعادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو الشركاء أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تم مراجعة قوائمها المالية.

3- الفقرة الافتتاحية: وهي الفقرة الأولى في تقرير المراجع، و يجب أن تتضمن إشارة واضحة إلى كل من القوائم المالية التي تم مراجعتها، سنة المراجعة، مسؤولية إدارة المؤسسة عن إعداد هذه القوائم المالية، ومسؤولية المراجع عن مراجعة هذه القوائم المالية وإبداء الرأي فيها.

4- فقرة النطاق: وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ، وتحتوي على وصف نطاق المراجعة، أداء المراجع لإجراءات المراجعة، الهدف من تخطيط وتنفيذ المراجعة، وصف عملية المراجعة، أن الأعمال التي قام بها المراجع توفر أساسا مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.

⁽¹⁾ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص169.

5- **فقرة الرأي:** هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ، وتحتوي على رأي المراجع في القوائم المالية ككل، وفقا للمعايير المتعارف عليها.

6- **تاريخ التقرير:** يجب أن يؤرخ التقرير وتاريخ لا يكون سابق على التوقيع، أو اعتماد الإدارة للقوائم المالية.

7- **عنوان المدقق:** يجب أن يحدد التقرير عنوانا معيناً للمراجع، وهو المدينة التي يقع فيها مكتب المراجع المسؤول عن عملية المراجعة.

8- **توقيع المدقق:** يجب أن يوقع التقرير باسم المراجع المعين لأداء التكليف بمراجعة القوائم المالية، كما يجب أن يحمل رقم سجل المحاسبين والمراجعين الخاص به.

ثانياً: أنواع رأي المدقق

تؤكد الكثير من الهيئات العلمية والمهنية والتشريعات المحلية في مختلف دول العالم على ضرورة إبداء المراجع لرأيه في مدى عدالة القوائم المالية في التعبير عن الموقف المالي للمؤسسة وكذلك ضرورة وضوح رأيه بهذا الشأن.

عليه فان رأي المراجع لا يخرج عن أربعة حالات، تتحدد كل حالة انطلاقاً من نوع التقرير كما يلي:

(1)

النوع الأول: التقرير النظيف

يشير هذا النوع من التقرير إلى عدم وجود تحفظات، أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية عن حالة المؤسسة محل المراجعة.

يمكن للمراجع إضافة فقرات أخرى للرأي إذا وجد أن هناك أحداث معينة يجب ذكرها في التقرير أو تأكيد معين أو تفسير لموضوع معين.

(1) أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 330.

النوع الثاني: تقرير غير نظيف جزئيا

هذا النوع من التقارير يشير إلى وجود تحفظات، أي أن هناك عدالة في التمثيل، حيث يعتبر الرأي بتحفظات من أصعب المهام التي تقع على عاتق المراجع، حيث يلجا المراجع فيها إلى استخدام أسلوب واضح لتبرير أسباب التحفظ بشكل محدد ودقيق، وقد ترجع هذه التحفظات إلى احد العوامل التالية:

- أن عملية الفحص للدفاتر والسجلات لم تتم طبقا لمعايير المراجعة.
- وجود معوقات من طرف إدارة المؤسسة لإجراءات المراجعة، من خلال عدم مساعدة المراجع في الحصول على المصادقات والشهادات من الغير.
- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية.
- عدم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية.
- في حالة ما إذا تبين للمراجع احتمالات فيما يخص استمرارية المؤسسة في المستقبل القريب.

وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ما تقدم، ولذلك يجب على المراجع أن يكتب التحفظ، بعد فقرة النطاق كما يلي:

ما عدا ما هو مشروح في الفقرة التالية، لقد قمنا بالمراجعة وفقا ل.....(فقرة النطاق).

لم نلاحظ العدد الفعلي للبضاعة كما في 12/31/...، لأن هذا التاريخ قبل تاريخ تكليفنا بالمهمة كمراجع للمؤسسة، وبسبب طبيعة سجلات المؤسسة لم نتمكن بأنفسنا من الاقتناع بكمية البضاعة بواسطة إجراءات المراجعة الأخرى.

من رأينا وما عدا تأثير مثل هذه التعديلات إن وجدت، فإننا إذا تمكنا من الاقتناع بأنفسنا من العدد الفعلي للبضاعة فان القوائم المالية تبين بحقيقة و.....(فقرة الرأي).

النوع الثالث: التقرير غير النظيف كليا:

يشير هذا التقرير إلى عدم التمثيل بعدالة، وعند استخدام المراجع لهذا الرأي في تقريره لا بد أن يوضح بعبارات لا تقبل الشك أسباب هذا الرأي.

من الأسباب التي تؤدي إلى إعداد مثل هذا التقرير:

- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية لدرجة لا يمكن الاعتماد عليها من قبل المراجع.
- وضع القيود والعقبات من طرف إدارة المؤسسة.
- استخدام المؤسسة لأسس تقويم للأصول بقيمة تختلف عن القيمة الحقيقية، أو إحداث المؤسسة لتغييرات في السياسات المحاسبية التي تستخدمها من فترة إلى أخرى (عدم كفاية الإفصاح).
- لقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ما تقدم أنه يجب على المراجع أن يكتب في تقريره ما يلي:
- لقد راجعنا (فقرة النطاق).
- لقد قمنا بالمراجعة وفقا..... (فقرة النطاق).
- فقرة الخلاف مع الإدارة.
- من رأينا وبسبب تأثير الموضوعات السابق ذكرها في الفقرة السابقة، فإن القوائم المالية ومن وجهة نظرنا لا تبين حقيقة وعدالة المركز المالي للمؤسسة كما في 31/12/.... ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للعام المنتهي وفقا لـ (ولم تحافظ أو لم تطبق الخ).

النوع الرابع: الامتناع عن إبداء الرأي:

في هذا النوع من التقرير يتنازل المراجع عن إبداء رأيه في نتائج مراجعة المؤسسة، وسبب ذلك في الغالب عدم استقلال المراجع في عمليات الفحص والتحقيق أو وجود قيود على المراجع أو عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار.

هذا وقد أكد الإتحاد الدولي للمحاسبين ذلك، حيث يجب على المراجع أن يكتب في تقريره كما يلي:

- فقرة المقدمة: لقد كلفنا بمراجعة ميزانية المؤسسة X في 31/12/.... وجدول حسابات النتائج للعام المنتهي في ذلك التاريخ، وهذه القوائم المالية معدة بناء على مسؤولية إدارة المؤسسة (يتم حذف مسؤولية المراجع).

- فقرة النطاق: إما أن تحذف أو أن يتم تعديلها وفقا للظروف.

- إضافة فقرة تبين القيد على النطاق كما يلي:

"لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي للبضاعة والمصادقة على الذمم المدينة بسبب القيود الموضوعة على نطاق عملنا بمعرفة المؤسسة".

خلاصة الفصل :

إن التدقيق لم يكن وليد العصر الحديث بل ظهر منذ القدم حيث واكب مختلف التطورات الاقتصادية، وما ساعد على تطوره تطور علم المحاسبة، حيث أصبح المدقق يبدي رأيه الفني حول صحة وعدالة القوائم المالية اعتماداً على مختلف التسجيلات والبيانات المحاسبية التي يقوم بتدقيقها، و من أجل أن يكون رأي المدقق ذو مصداقية عالية يجب أن يحظى بالاستقلالية الكافية أثناء ممارسته للمهنة، إذ نجد أن عدة جهات تفضل الاعتماد على رأي المدقق الخارجي دون المدقق الداخلي، ولكن هذا لا يعني أن التدقيق الداخلي لا لزوم له بل يعتبر أداة فعالة لنظام الرقابة الداخلية، كما أن التدقيق الخارجي يكون أكثر جودة عندما تملك المنشأة نظام فعال للرقابة الداخلية و التي من ضمنها التدقيق الداخلي.

تمهيد:

أصبحت حوكمة الشركات تلعب دورا كبيرا في الاقتصاديات الحديثة، وذلك نتيجة للفضائح المالية التي باتت تتعرض لها مختلف الشركات العالمية، ما أدى إلى ضرورة وجود مجموعة من الضوابط الأخلاقية والمبادئ المهنية التي تضبط صدق وعدالة البيانات المالية كذلك المعلومات التي تخص الواقع الاقتصادي للشركة، وتأكيد نزاهة الإدارة وكذا الالتزام بالتعهدات ولضمان تحقيق أهداف الشركة بشكل قانوني واقتصادي سليم وذلك من أجل استمراريتها .

فهناك أطراف وعناصر تعمل من أجل التطبيق الجيد لحوكمة الشركات وذلك بتطبيق مختلف المبادئ والقواعد تطبيقا سليما للوصول إلى الأهداف الموجودة ولتوضيح هذه الفكرة قسنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى مدخل إلى حوكمة الشركات، والمبحث الثاني إلى طبيعة نظام حوكمة الشركات وجوانب تقسيمها، أما المبحث الثالث فسننتقل إلى علاقة التدقيق المحاسبي بحوكمة الشركات.

المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة الشركات

زاد الاهتمام بحوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات الحديثة، خاصة في أعقاب الانهيارات المالية والاقتصادية التي شهدتها الاقتصاد العالمي بصفة عامة، وإفلاس العديد من كبريات الشركات التي تأثرت بمجموعة من الأزمات.

ومن تم النظر إلى حوكمة الشركات كنظام واتجاه، وفي نفس الوقت كعامل وأداة للتصحيح يقودنا للحديث عن الدور الذي تساهم به حوكمة الشركات للحد من مثل هذه الأزمات، و لفهم هذه الفكرة قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب حيث سنتطرق في المطلب الأول إلى أساس ظهور فكرة حوكمة الشركات ومضمونها، وفي المطلب الثاني سنتطرق إلى المفاهيم المتعلقة بها، أما في المطلب الثالث سنبين أهداف وأهمية حوكمة الشركات.

المطلب الأول: أساس ظهور حوكمة الشركات ومضمونها

أولا: أساس ظهور حوكمة الشركات

شغل مصطلح حوكمة الشركات عقل وتفكير خبراء تقييم الشركات وكذلك محترفي التعامل في الأسواق المالية، وهو مصطلح اوجد ذاته وفرض نفسه بسبب الظروف غير المستقرة في أسواق المال العالمية، وألقت بظلالها حول صحة وعدالة ومصداقية البيانات التي تصدرها هذه الشركات، ومدى إمكانية الاعتماد عليها بصفة خاصة في اتخاذ القرارات أو التعديل في المعلومات المنشورة بصفة عامة، وصدقها في التعبير عن حقيقة أوضاع الشركات وأنها تعبر عن الواقع الاقتصادي الصحيح ومركزها المالي، حيث لم تنشأ حوكمة الشركات عشوائيا، بل استلزمها حاجة، ودفعت إليها رغبة وأصبحت بحكم الضرورة مطلب حياة وأساس تواجد المشروعات في عصر العولمة، ومن تم تفاعلت معها كافة الكيانات الإدارية كنتيجة منطقية للواجب وثقافة الالتزام، والرغبة في التفوق والتقدم.⁽¹⁾

برز مفهوم حوكمة الشركات لأول مرة عند ظهور نظرية الوكالة agency theory وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس الإدارة والمساهمين، إلى زيادة الاقتسام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركة، وفي عام 1976 قام كل

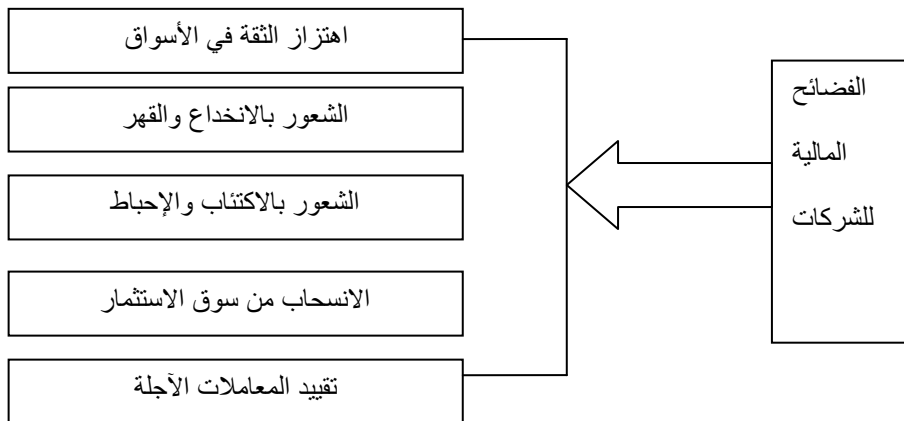
(1) محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات ، مجموعة النيل العربية، مدينة نصر، القاهرة، 2005، ص ص7-31.

من "sensenand mekling" بالاهتمام بمفهوم الحوكمة وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة، ولاحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية والتي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس إدارة الشركات، وصاحب ذلك قيام العديد من الدول بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات عن طريق قيام المشرعين بإصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ.

وقد زاد الاهتمام بهذا المفهوم بصورة واضحة عند قيام صندوق المعاشات العامة the california public employiye'e's والذي يعتبر أكبر صندوق للمعاشات العامة في أمريكا بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين، حيث قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات عام 1987 بإعداد القوائم المالية national commission on froudulent financial بإصدار تقريرها المسمى بـ treadway commission والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، وذلك بالاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية.

ونظرا لارتباط الاقتصاد الأمريكي باقتصاد المملكة المتحدة، ظهر العديد من التقارير التي تؤكد على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في المملكة المتحدة وكان لبورصة لندن دور بارز في ذلك المجال، حيث صدر سنة 1992 cadbury exchange لكي يؤكد على أهمية حوكمة الشركات من أجل زيادة ثقة المستثمرين في إعداد ومراجعة القوائم المالية وظهر بعد ذلك العديد من التقارير المتعلقة بحوكمة الشركات مثل hample report عام 1995 و higges and smith report في عام 2003.⁽¹⁾

ومما سبق يمكن أن نلخص أهم العوامل التي أدت إلى ظهور حوكمة الشركات في الشكل التالي:



المصدر: محسن احمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، مدينة نصر، القاهرة، 2005، ص12.

(1) محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد الإداري والمالي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 12-14.

ثانياً: مضمون فكرة حوكمة الشركات

يدور مضمون حوكمة الشركات على محور الضمير والحس الأخلاقي، وعلى قاعدة القيم والمبادئ العليا، وعلى نسيج الصدق والعقلانية والشفافية، وعلى تكامل العناصر المؤكدة لنجاح المشروع مثل الإصرار والمثابرة والنزاهة والحرص على ما ينفع المشروع، والتفاني والإخلاص في العمل، والحوكمة تمثل إضافة إلى عوامل الأمن الصناعي، كما أنها تمثل حضور قوي لكافة الأطراف وأصحاب العلاقة مع الشركات، حضور يجعل هذه الأطراف على علم وعلى بينة من ما يحدث ويتم بالفعل في الشركة وهي تمثل يقظة ضمير ووعي صاحب مصلحة، ودليل ثقة واطمئنان لصاحب علاقة مباشرة أو غير مباشرة وأساس لتقييم دوائر اهتمام في مجتمع تتسع دائرته شيئاً فشيئاً حتى يشمل العالم بأكمله.⁽¹⁾

لا تستطيع حوكمة الشركات الاعتماد فقط على الأنظمة والتشريعات لتحقيق الأهداف المرجوة بل يستلزم على جميع الأطراف من مدراء ومساهمين ومستثمرين ومصارف المشاركة والتعارف في سبيل حوكمة شركات أفضل.⁽²⁾

حيث تعمل الحوكمة على ضمان عدم قيام مجلس الإدارة بإساءة استخدام سلطاتهم في الإضرار بمصالح المساهمين أو أي من الأطراف المرتبطة بالشركة كالموردين وحملة السندات والمقرضين والدائنين والمستهلكين، كما تعمل الحوكمة على ألا تسيء الإدارة استغلال أموال حملة الأسهم، وأن تجعل الإدارة حريصة على ربحية وقيمة أسهم الشركات.

من هنا تأتي الحوكمة بنظام يعمل على استخدامها في إطار سليم يحقق تفاعل وتفصيل اقتصاديات السوق.⁽³⁾

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات:

لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين لمفهوم حوكمة الشركات ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، وفيما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم:⁽¹⁾

⁽¹⁾ محسن أحمد الخضيرى، مرجع سابق، ص 32-33.

⁽²⁾ عدلي علي حماد، بحوث وأوراق عمل، مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنعقد في شرم الشيخ، مصر، ماي 2007، ص132.

⁽³⁾ أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول، المنعقد في شيراتون القاهرة، سبتمبر

2005، ص 24-26.

مفهوم حوكمة الشركات لغويا: يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة العربية، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة .

عليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها:

- الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.
 - الحكم: وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.
 - الاحتكام: وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.
 - التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.
 - مفهوم حوكمة الشركات اصطلاحا: لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لحوكمة الشركات، حيث أخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية و المهنية بالتسابق لتعريفها.
- وتعرف حوكمة الشركات على أنها ذلك الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها، وتركز الحوكمة على العلاقات بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة.⁽²⁾
- كما أنها طريقة توجيه الشركة وإدارتها وممارسة الرقابة الذاتية فيها، والنظام الذي يتم بموجبه إدارة الشؤون اليومية للشركة.⁽³⁾

تعرف أيضا حوكمة الشركات على أنها ممارسة تعتمد أساسا على كيفية المحافظة على حقوق أصحاب المصلحة من الملاك والآخرين كما أنها توضح كيف تقوم الإدارة بممارسة دورها خاصة فيما يتعلق بالقرارات التي تؤثر تأثيرا مباشرا على أنشطة الشركة وعليها أن تقوم بعملها باحتراف وشفافية لضمان بلوغ الأهداف وزيادة.

⁽¹⁾ مسعود درواسي، ضيف الله محمد الهادي، "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي"، الملتقى الوطني حول ، جامعة بسكرة، يومي 6،7 ماي 2012.

⁽²⁾ المرجع السابق.

⁽³⁾ جهاد الخليل الوزير، "دور الحوكمة في تمكين المساهمين والمستثمرين واستقرار الأسواق المالية"، الملتقى السنوي الأول لسوق رأس المال الفلسطيني، فلسطين، أيلول 2007.

تعتبر الحوكمة نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية والذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها. (1)

كما تعرف على أنها مجموع الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تتضمن الانضباط والشفافية والعدالة، بالتالي تهدف حوكمة الشركات 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. (2)

قد عرف معهد المدققين الداخليين حوكمة الشركات بأنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر الشركات والتأكد من كفاية الضوابط لانجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمة فيها. (3)

تعني أيضا أنها " فلسفة تعكس شخصية المنظمة تعتمد على تحقيق الملائمة بين حاجات المنظمة وبين رؤيتها، تشمل كل من العلاقات الداخلية والعلاقات الخارجية " (4)

كما تعرف أنها جميع العمليات والنظم المتعلقة بإدارة الشركة والتحكم فيها إضافة إلى الاهتمام بالالتزام الشركات بالمعايير والأنظمة والإجراءات التي تحكم العمل وأخيرا الأدوار التي تمارسها الأطراف ذات المصلحة بالشركة والعلاقات بينها. (5)

هي تعني بالمفهوم الواسع "كيفية وضع هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في ظل سلطة القانون وتطبيق قواعد ومبادئ تحكم العلاقة بين الشركة والأطراف المتقابلة معها بصورة تحقق الكفاءة والعدالة لكل طرف". (6)

مما سبق يمكن أن تعرف حوكمة الشركات على أنها مجموعة من القواعد والآليات والإجراءات والنظم والقوانين التي يتم بواسطتها مراقبة الأداء العام للشركة وتضبط ممارسات وتصرفات مختلف الأطراف بهدف ضمان الشفافية والنزاهة والعدالة، عن طريق تنظيم مختلف العلاقات بين المديرين ومجلس

(1) محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص15.

(2) عبد الوهاب نص علي، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص17.

(3) عمر علي عبد الصمد، "دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدينة، 2008-2009، ص8.

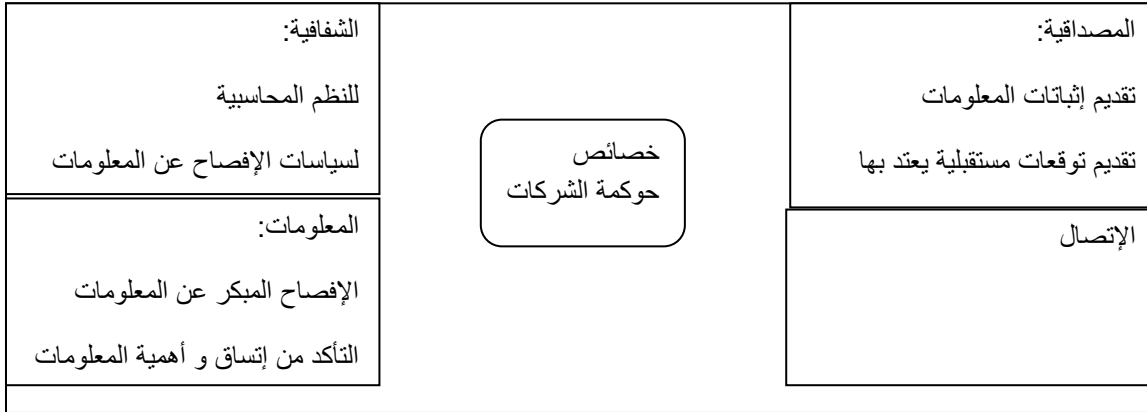
(4) حامد نور الدين، ساسي فطيمة، "دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص الجزائر"، الملتقى الوطني حول، جامعة بسكرة يومي 6،7 ماي 2012.

(5) موفق الياقي، بحوث وأوراق عمل، مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنعقد في شرم الشيخ، مصر، ماي 2007، ص138.

(6) إمام حامد آل خليفة حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، مرجع سابق، ص97.

الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وتوزيع الحقوق والالتزام بالواجبات من أجل تحقيق الأهداف المرجوة وتحقيق الاستمرارية، ويمكن أن نبرز أهم خصائص حوكمة الشركات فيما يلي:

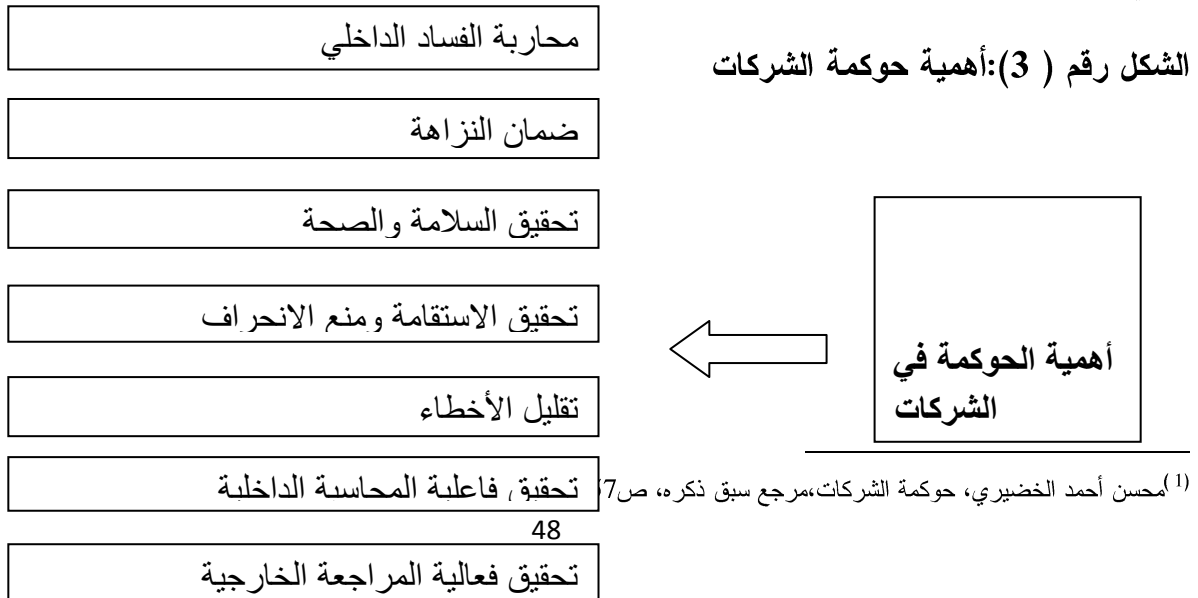
الشكل رقم (2): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: محمد عمران، بحوث و أوراق عمل، مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية المنعقد في شرم الشيخ، جمهورية مصر العربية، مارس 2007، ص172.

المطلب الثالث : أهمية حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات لأهدافها، وبشكل اقتصادي وقانوني سليم، خاصة ما يتصل بتنفيذ دور الجمعيات العمومية لحملة الأسهم والاضطلاع بمسؤولياتهم وممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على أداء الشركات وعلى أداء الإدارة والمديرين التنفيذيين في الشركات، بما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف، وهو ما يوضح أهمية الحوكمة، والتي يظهرها لنا الشكل التالي: (1)



المصدر: محسن أحمد الخضيرى "حوكمة الشركات" الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة 2005، ص58.

كما تتضمن حوكمة الشركات مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة التنفيذية ومجلس إدارتها والمساهمين ومجموعة أصحاب المصالح الأخرى، كما توفر حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة وتقرير الوسائل لبلوغ هذه الأهداف ومراقبة الأداء.⁽¹⁾

يتضح من ذلك أن أهمية الحوكمة تزداد في الشركات من أجل تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة، وذلك بغرض حماية مستخدمي القوائم المالية خاصة المساهمين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية.

كما ترجع أهمية حوكمة الشركات إلى العمل على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية وعالمية للتوسع والنمو، مع الحرص على تدعيم استقرار أسواق المال والأجهزة المصرفية .⁽²⁾ فالحوكمة عامل هام لإحداث التوازن والصحة والحيوية، كما أنها عامل رئيسي في إحداث التوازنات الأدائية للمشروعات، إلا أنها عندما لا تتواجد في الشركات فينجم عن ذلك ما يلي:⁽³⁾

- 1 زيادة قوة الفساد، حيث لن يكون هناك من يقاومه.
- 2 زيادة الطرد الاستثماري، حيث لا يستطيع مستثمر أن يستثمر في دولة من الدول التي تعاني انتشار الفساد.
- 3 شيوع حالات من اللامسؤولية وعدم الالتزام، وهو يؤدي زيادة الشك وعدم التأكد وعدم الإدراك
- 4 زيادة الضبابية وعدم القدرة على الرؤية، في ظل تصاعد حالات عدم الوضوح وزيادة الغموض وعدم اليقين، مع تصاعد حجم المجهول.
- 5 -زيادة عدم الثقة، والخوف من المستقبل، وهو ما يؤدي إلى حدوث متاعب غير محدودة للشركات مع احتمالات التغيير.
- 6 زيادة عدم الالتزام وعدم الشعور بالواجب وعدم الرغبة في تحقيقه حيث لا يلتزم العاملون بالتعليمات.

(1) محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سبق ذكره، ص28.

(2) حنوف عبد الرجمان، حوكمة المؤسسة في المصارف الجزائرية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة، 2012، ص15.

(3) محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص ص 105-106.

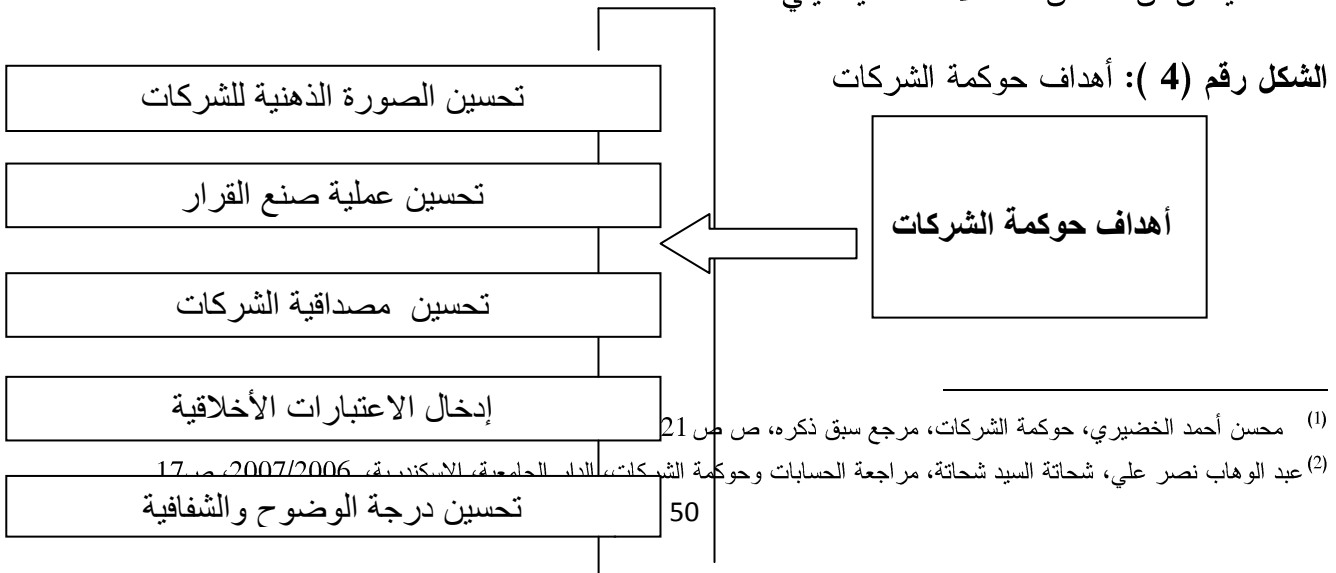
المطلب الرابع: أهداف حوكمة الشركة

يعتبر مصطلح الحوكمة من أهم المفاهيم الإدارية الحديثة، وقد حظي هذا الموضوع باهتمام دولي كبير في السنوات الأخيرة خاصة بعد المشاكل التي عرفتتها بعض الشركات الأمريكية الكبرى كشركة إنرون، مما أدى إلى ضرورة إيجاد قواعد ومعايير إدارية وقانونية تحكم أداء المؤسسات لتفادي تكرار مثل تلك الأزمات والحفاظ على مصالح كل الأطراف، فحوكمة الشركات منظومة تفاعلية استهدافية، قائمة على صحة البيانات وصدقها كما أنها تهدف إلى تحقيق العديد من الأهداف والتي نوضحها فيما يلي:

- أ - تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها وذلك من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الإيجابي عن المشروعات.
- ب - تحسين عملية صنع القرار في الشركات وذلك بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العمومية والمنظمات الجماهيرية .
- ت - تحسين عملية المصادقية للبيانات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود، مما يزيد من اهتمام المستثمرين وزيادة استثمارهم في المشروع.
- ث - إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع واتخاذ القرار.
- ج - تحسين درجات الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات، والمعلومات التي تحوزها بالفعل.
- ح - زيادة قدرة المشروعات على تحسين موقفها التنافسي، وجذب استثمارات ورؤوس أموال جديدة.
- خ - زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين و استقرارهم.(1)

كما أن حوكمة الشركات تؤدي إلى ترشيد ممارسات المديرين ومجالس الإدارة ومجالس الإدارة، وترشد ممارسات المحاسبين، والعاملين بالشركات ومراقبي الحسابات وما يقوموا به من أعمال لإظهار المراكز المالية ونتيجة نشاط الشركات، وكذلك ترشيد ممارسات المستثمرين وما قد يقوموا به من تأثير على قرارات الاستثمار داخل الشركة.(2)

يمكن أن نلخص هذه الأهداف فيما يلي:



(1) محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 21

(2) عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006/2007، ص 17

المصدر: محسن أحمد الخضيرى "حوكمة الشركات" الطبعة الأولى مجموعة النيل العربية القاهرة 2005 ص58.

المبحث الثاني: طبيعة نظام حوكمة الشركات وجوانب تقييمها

أثرت التغيرات التي حدثت في الاقتصاد العالمي والدخول في عصر العولمة تأثير كبيراً على منظومة ونظام الحوكمة، حيث أن الحوكمة وجدت لحاجة ورغبة، استلزمها المستجدات الحاصلة في عصرنا، وكذلك ما يحمله المستقبل من احتمالات، يتضح لنا أنه عند تطبيق نظام الحوكمة داخل المؤسسة يجب الأخذ بعين الاعتبار طبيعة المؤسسة والظروف التي تعمل بها وهيكلها التنظيمي، وذلك قبل البدء في تطبيق مبادئ الحوكمة بها، والتي يجب أن تلتزم بها وكذلك الإفصاح عن الأطراف المعنية بحوكمة الشركات وللتوصل إلى ذلك سنقسم المبحث إلى أربعة مطالب، حيث نبرز في المطلب الأول طبيعة نظام حوكمة الشركات، أما في المطلب الثاني سنبين مبادئ عمل حوكمة الشركات، وفي المطلب الثالث سنتطرق إلى أطراف حوكمة الشركات وأخيراً في المطلب الرابع سنتطرق إلى متطلبات النموذج الجيد لحوكمة الشركات.

المطلب الأول: طبيعة نظام حوكمة الشركات

لكل نظام طبيعته الخاصة، تلك الخصوصية التي تحدد شخصية، مجال عمله و أبعاد نشاطه، كما أنها تعمل في الوقت ذاته على تحديث ذاتها، فخصوصية النظام تحوله إلى منظومة تفاعلية، قادرة على تجديد ذاتها وعلى تصحيحها، وعلى اكتساب عناصر قوة جديدة.

ويعد نظام الحوكمة من الأنظمة الجيدة المرتبطة بالنظم الديمقراطية، وتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية، وبتفعيل وإحكام وآليات السوق، وتوازنات العرض والطلب. (1)

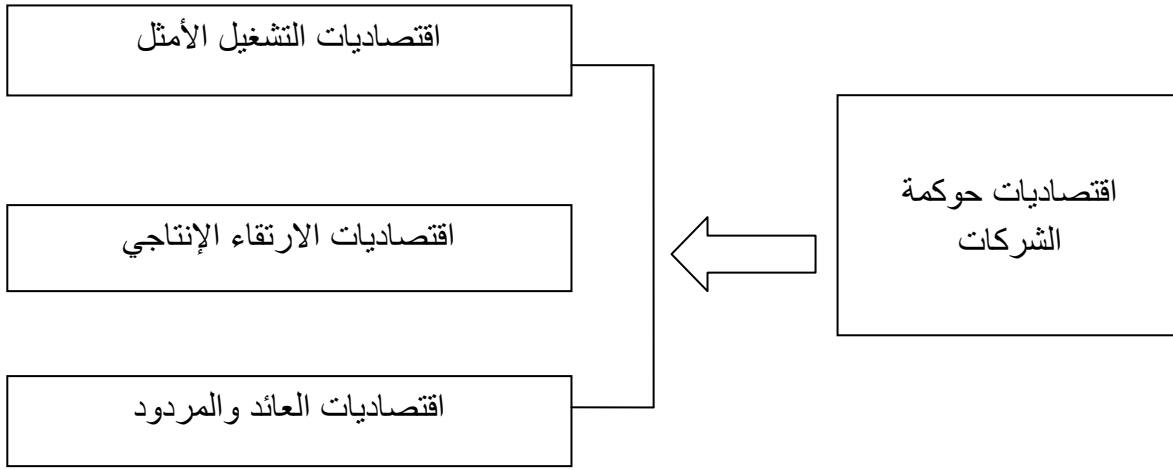
إن فوجود الحوكمة يعد بديها، وعدم وجودها كارثة، حيث انه لا يوجد من يقوم بأي استثمار بصفة عشوائية وبطريقة ارتجالية، مع عدم مسؤولية أو فساد، حيث تعمل حوكمة الشركات على نشر الشفافية وثقافة الالتزام ومتطلبات الاستقرار الاقتصادي كما أنها ترتبط بعمليات تحقيق القيمة المضافة وبضمانات النمو التراكمي الرأسمالي. (2)

(1) محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص60.

(2) محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس لإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سبق ذكره، ص129.

ويمكن أن نبين اقتصاديات الحوكمة في الشكل التالي:

الشكل رقم(5): اقتصاديات حوكمة الشركات



المصدر: محسن أحمد الحضري، حوكمة الشركات، ط1، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص61

فنظام الحوكمة له اقتصادياته، وهي متنوعة المجالات حيث تشمل مجالاتها الآتية:⁽¹⁾

- 1- اقتصاديات التشغيل الأمثل والقائمة على القضاء على كافة أشكال الفاقد الاقتصادي في المشروع ، وعدم السماح بأي هدر أو راکد، أو عادم، أو غير مطابق للمواصفات، أو ضائع، أو غير مستقل، وبما يرفع من اقتصاديات التكلفة حيث تقل التكاليف بنسبة كبيرة، عندما تتواجد الحوكمة.
- 2- اقتصاديات الارتقاء الإنتاجي برفع إنتاجية عوامل الإنتاج الخاصة بالمشروع، حيث تعمل الحوكمة على رفع الطاقات التشغيلية بشكل ملموس، وبما يعنيه ذلك من زيادة ملموسة في الإنتاج.
- 3- اقتصاديات العائد والمردود الاستثماري، وما يتعلق بربح رأس المال المستثمر في المشروع، حيث يتحقق عن انخفاض التكاليف زيادة قدرة المشروع على تخفيض أسعار منتجاته، وتسعيرها بسعر مناسب، ومن تم زيادة القدرة التسويقية لهذه المنتجات.

⁽¹⁾ محسن أحمد الحضري، حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص61.

اكتسبت قضية حوكمة الشركات أهمية كبيرة منذ انفجار الأزمة المالية الآسيوية فضلا عن سلسلة اكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية مثل فضيحة شركة إنزون وشركة وولد كوم في الولايات المتحدة الأمريكية مما جعلها تمثل إحدى أهم القضايا التي استحوذت على اهتمام المؤسسات العامة والخاصة إضافة إلى الأكاديميين والممارسين للأعمال التجارية بكافة أنواعها، رغم التباين الكبير في درجة الاهتمام بين الدول المتقدمة والنامية إلا أنه يمكننا القول أن بعض الدول النامية أبدت اهتماما مناسباً بهذا المفهوم الجديد، وفي العديد من الدول العربية بدأ هذا المفهوم يأخذ اهتماما بالغا خاصة بعد سلسلة التقلبات وعدم الاستقرار التي شهدتها أسواقها المالية وأيضاً بعد إنضمامها لمنظمة التجارة العالمية.⁽¹⁾

إذ تعتبر حوكمة الشركات نظاماً علمياً حاكم قائم على العلانية والشفافية، ونظاماً ظني متحكم قائم على المبادئ والقيم الأخلاقية، وهو في الوقت ذاته قائم على وجود كيان إداري داخل كل دولة، وكل مؤسسة، وكل منظمة جماهيرية، وكل مشروع، وكل أسرة، هذا الكيان الإداري له مهمة خطيرة، حيث يقوم على رصد وقياس المتغيرات والمستجدات وتتبع اتجاهاتها، وتحليل هذه الاتجاهات، والتعرف على مكوناتها الجزئية، وتأثير كل منها على الإطار العام للسوق وللشركة وللمنظمة والدولة، والذي يساعد على حسن سمعة ونزاهة الحكم على الأداء والانجاز، واستخدام الحكمة في الحفاظ على استمرارية المشروعات.⁽²⁾

حيث أصبحت حوكمة الشركات بمختلف أبعادها شرطاً رئيساً لتحقيق التنمية المستدامة، وتحسين وضعية الشركات من خلال تفعيل أجهزة الرقابة داخل الشركات وخارجها.

المطلب الثاني: مبادئ عمل حوكمة الشركات:

تتمثل قواعد حوكمة الشركات في القوانين والتشريعات التي تطبقها الدول، وبالتالي قد تختلف هذه القواعد من دولة لأخرى حسب القانون الذي تتبعه، ونتيجة لأنه قد تخلوا القوانين المطبقة في بعض الأسواق المتقدمة أو الناشئة من هذه القواعد فإن بعض الهيئات الرقابية الأخرى العاملة في بعض الدول مثل (البورصات) تسعى إلى وضع قواعد الحوكمة للشركات التي يجب أن تتبعها الشركات المقيدة أو التي ترغب في القيد وذلك لضمان توفير الحماية لحملة الأسهم.⁽³⁾

واستناداً على ما سبق سنعرض المبادئ الجديدة التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عام 2004 وتشمل ما يلي:

(1) عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 14.

(2) محسن أحمد الخضير، حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 31-32.

(3) عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 79.

1 - ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:⁽¹⁾ حيث ينص هذا المبدأ على الآتي:

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقاً مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

لكي يتم ضمان وضع إطار فعال لحوكمة الشركات فإنه من الضروري وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي فعلاً يمكن لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقتهم التعاقدية الخاصة، وعادة ما يضم إطار حوكمة الشركات على عناصر تشريعية وتنظيمية وترتيبات للتنظيم الذاتي والالتزامات الاختيارية وممارسة الأعمال التي هي نتاج الظروف الخاصة بالدولة وتاريخها وتقاليدها ولكي يكون هناك ضمان لوجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل يجب أخذها في الاعتبار وهي:

أ - ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات لهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق وعلى الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية.

ب - ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما متوافق مع أحكام القانون وذات شفافية.

ت - ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما محدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.

ث - ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلاً عن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وتتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها.

2- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسة لأصحاب حقوق الملكية:⁽²⁾

يعتبر المستثمرون والمساهمين من المصادر الأساسية لتوفر رأس المال للشركات ويعتمد غالبيتهم على البورصة لتزويدهم بالحماية الكافية وبكل المعلومات التي قد يكون لها تأثير على سعر التداول.

ومن ناحية أخرى فإن أحد أهم المبادئ التي يتركز عليها السوق الكفاء هو أن تعكس أسعار تداول أسهم الشركة كافة المعلومات المتاحة في السوق سواء الماضية أو الحالية أو المستقبلية.

(1) محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سبق ذكره، ص 45.

(2) عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 85-88.

وبالتالي فمن الطبيعي أن يكون لدى المستثمرين والمساهمين رغبة في معرفة نتائج الشركة التي قاموا باستثمار أموالهم فيها ولذلك يعتبر انعقاد الجمعية العامة التي ينص عليها القانون فرصة للمستثمرين للتعبير عن آرائهم في الطريقة التي تدار بها الشركة بما يمكنهم من ممارسة جزء من الرقابة الذاتية على إدارة الشركة.

ويتم إدارة الجمعية العامة على النحو الذي يسمح للمساهمين بالتعبير عن آرائهم، وكذلك لا بد من مشاركة المساهمين الفعالة في القرارات الهامة التي لها علاقة بحوكمة الشركات وأهمها اختيار أعضاء مجلس إدارة الشركة وتحديد نظم الحوافز والمكافأة الخاصة لأعضاء مجلس الإدارة وتعيين مراجع الحسابات.

3- المعاملة المتساوية للمساهمين: (1)

في إطار حوكمة الشركات، ينبغي أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، وإتاحة الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تفويض فعال عن انتهاك حقوقهم وتتم هذه المعاملة من خلال:

- أ - كون كافة الأسهم لها نفس الحقوق وتمكن كافة المستثمرين من الحصول على المعلومات المتعلقة بكافة السلاسل وطبقات الأسهم قبل الشراء.
- ب - حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال التي يقوم بها أو يتم إجراؤها لمصلحة أصحاب الحصص الحاكمة.
- ت - الإدلاء بالأصوات عن طريق فارزي الأصوات أو مرشحين لهذا الغرض، بطريقة يتم الاتفاق عليها مع المستفيد الجديد من ملكية الأسهم.
- ث - إلغاء جميع القيود التي تعرقل عملية التصويت عبر الحدود.
- ج - على العمليات والإجراءات الخاصة باجتماع الجمعية العامة، أن تسمح لكافة المساهمين بأن يحصلوا على معاملة متساوية.

تعتبر ثقة المستثمرين بأن المال الذي يقدمونه ستنم حمايته من إساءة استخدام أو إساءة تخصيص من جانب مديري الشركة أو مجلس الإدارة أو المساهمين ذوي النسب الحاكمة، من العوامل الهامة في أسواق رأس المال، وقد تكون هناك فرص أمام مجالس إدارة الشركات والمديرين والمساهمين غير المسيطرين، وعند توفير الحماية للمستثمرين يمكن عمل تمييز مفيد بين الحقوق السابقة والحقوق اللاحقة للمساهمين.

(1) عبد القادر بادن، دور حوكمة النظام المصرفي في الحد من الأزمات المالية والمصرفية، بالإشارة إلى حالة الجزائر (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008، ص57).

يعمل هذا المبدأ على تحقيق المساواة في توفير المعلومات لمختلف الفئات، المساواة في المعاملة لفئات المتكافئة من المساهمين، الدفاع عن حقوق القانونيين، الإفصاح عن المصالح الخاصة بمجلس الإدارة والمديرين والتعويض عن حالات التعدي على حقوقهم.

4- ضمان احترام دور كافة أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:(1)

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات احترام دور كافة الأطراف ذوي المصلحة في حوكمة الشركات مثل الدائنون والموردون والعملاء والعاملين بالشركة وكافة الجهات الحوكمية وتوفير المعلومات اللازمة لهم بصورة دورية وفي الوقت المناسب، وحقهم في إخطار مجلس الإدارة بأي تصرفات أو مخالفات غير قانونية أو غير أخلاقية دون أن يترتب على هذا الإخطار أي مساس بحقوق تلك الأطراف تجاه الشركة. وتضع الشركة بالتشاور مع العاملين فيها والمتعاملين معها قواعد لسلوكها المهني تتضمن:

- قواعد التعامل مع الشركة بيعا أو شراء أو غير ذلك.
 - ما يتم تفويضه من صلاحيات.
 - أساليب الإعلان عن السياسات الجديدة.
 - معايير الصحة والسلامة المتبعة.
 - المعايير المهنية السليمة للتعامل بين العاملين والمديرين وبينهم وبين من هم خارج الشركة.
- على الشركة أن تضع نظاما داخليا لمراقبة تطبيق قواعد سلوكها المهني ويجب أن تسعى الشركة في معاملاتها مع الموردين إلى اختيار من تتعامل معهم بذات المستوى المهني والأخلاقي الذي تحرص عليه الشركة داخلها.

5- الإفصاح والشفافية:(2)

ينص المبدأ الخامس على «ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركة».

(1) عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 88-89.

(2) محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد الإداري والمالي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

يعتبر وجود نظام إفصاح قوي يشجع على الشفافية الحقيقية أحد الملامح المحورية للإشراف على الشركات القائم على أساس السوق، والذي يعتبر أمراً رئيسياً لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ملكياتهم على أسس مدروسة.

ويمكن لنظام الإفصاح أن يساعد على اجتذاب رأس المال و المحافظة على الثقة في أسواق رأس المال وعلى النقيض فإن ضعف الإفصاح والممارسات غير الشفافة يمكن أن يسهم في السلوك غير الأخلاقي وفي ضياع نزاهة السوق وبتكلفة ضخمة ليست بالنسبة للشركة ومساهميها فحسب بل وللاقتصاد في مجموعة أيضاً، ويطلب المساهمون والمستثمرون الاحتماليين الوصول إلى معلومات منتظمة موثوق بها وقابلة للمقارنة بتفصيلات كافية عنها كي يقيموا مدى إشراف الإدارة بهذا ويمكنهم اتخاذ قرارات مدروسة عن تقييم الشركة والملكية وتصويت الأسهم، ويؤدي عدم كفاية المعلومات أو عدم وضوحها إلى إعاقة قدرة الأسواق على العمل وزيادة تكلفة رأي المال .

6-مسؤوليات مجلس الإدارة:(1)

يجب أن يؤكد الإطار العام لحوكمة الشركات على مسؤولية مجلس الإدارة في تقييم وتشغيل نظم رقابة فعالة مع التأكيد على مسؤولية مجلس الإدارة أمام المساهمين وجميع أصحاب المصلحة في الشركة.

ويجب أن يتخذ مجلس الإدارة القرارات السليمة التي تحقق أفضل مصلحة للشركة وللمساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة، ويجب أن يطبق مجلس الإدارة معايير أخلاقية تراعي المساهمين وأن يلتزم بالقوانين واللوائح ذات الصلة، وبرغم أن مجلس الإدارة يتكون من ممثلين تم اختيارهم من مجموعات مختلفة من المساهمين، إلا أنه متى تم تعيين عضو مجلس الإدارة فيجب عليه أن يعتبر نفسه ممثلاً لكافة المساهمين وملتزماً بالقيام بما يحقق مصلحة الشركة عموماً وليس ما يحقق مصالح المجموعة التي يمثلها أو التي قامت بالتصويت على تعيينه في المجلس فقط.

يجب أن يتضمن مجلس الإدارة أغلبية من الأعضاء غير التنفيذيين في الشركة، ويجب أن تكون لديهم مهارات فنية أو تحليلية مما يجلب النفع للمجلس والشركة ويتولى مجلس الإدارة تعيين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب، ويفضل ألا يجمع ذات الشخص بين الصفتين، ويجب أن يكون كل تفويض يصدر من مجلس الإدارة للشركة، سواء لأحد أعضاء أو لغيرهم، محددًا في موضوعه وفي المدة الزمنية لسريانه وأن يتضمن موعد عرض نتائجه على أعضاء المجلس، كما يجب على المجلس مراجعة نظم وإجراءات الشركة الداخلية بشكل مستمر للتحقق من ملائمتها وكفاءتها.

(1) عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص ص 90-95.

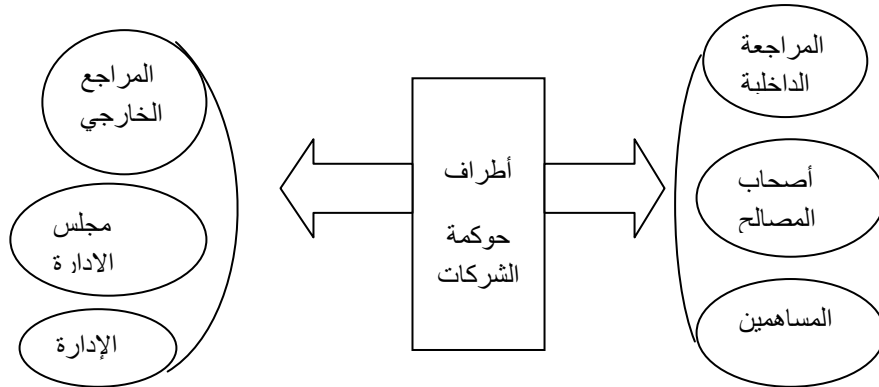
المطلب الثالث: أطراف حوكمة الشركات:

هناك أطراف وعناصر عديدة تعمل من أجل تطبيق الحوكمة، أطراف تشمل كل الناس كبيرهم وصغيرهم فالكل مستفيد من الحوكمة، والجميع له دور ومتطلبات ومطالب، كما أن له احتياجات ورغبات، وفوق كل ذلك له مصالح ومنافع.⁽¹⁾

حيث أن هذه الأطراف تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى نجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد.⁽²⁾

ويمكن أن نبين أطراف الشركات في الشكل التالي:

الشكل رقم (6): أطراف حوكمة الشركات



المصدر: ماجد إسماعيل أبو حما، رسالة ماجستير، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، الجامعة، الإسلامية غزة، 2009، ص 26.

إن فالحوكمة بذلك مسؤولية أطراف عديدة، سواء في الفكر أو العمل التنفيذي وهي أطراف تعمل من أجل توسيع دورها ونطاقها العام، وزيادة الوعي بأهميتها، وتلبية الاحتياجات الخاصة بها ولذلك سنقوم بإبراز أهم أطراف حوكمة الشركات فيما يلي:

1- **المساهمون: shareholders** : هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم

للأسهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد مما يحدد مدى استمراريتها مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم و يملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية

(1) محسن احمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 167.

(2) عاشور مرزوق، صورية معموري، ملتقى وطني حول الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة بعنوان حوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري وإمكانية التجسيد الفعلي، جامعة بسكرة، يومي 6، 7، ماي 2012.

حقوقهم، ويمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الإدارة العليا لإدارة الشركة ضمن القوانين والسياسات المطلوبة.

2 مجلس الإدارة **board of directors**: بصفتهم من يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل

لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، وبرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، وقد بينت المبادئ العالمية المذكورة للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما:

- واجب العناية اللازمة: **duty of care** ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقضا وحذرا وأن يبذل الجهد والحرص والعناية اللازمة في إتخاذ القرار، وأن يتوفر في الشركة إجراءات وأنظمة كافية وسليمة، وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعية.
- واجب الإخلاص في العمل: **daty of loyaltuy**: ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك.

إن إطار حوكمة الشركات يؤمن توجها إستراتيجيا للمؤسسة، ورقابة فعالة ومساءلة الإدارة اتجاه الشركة ومساهميها وهذا يدل أن مجلس الإدارة يجب أن يعملوا على أساس معلومات شاملة ومصالح الشركة ومساهميها مع الأخذ بعين الاعتبار معاملة المساهمين على أساس متساوي والوصول إلى المعلومات الدقيقة والهامة في الوقت المناسب.

3 أصحاب المصالح: **stockholders**: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل:

الدائنين والموزعين والعمال والموظفين، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان.

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

4 الإدارة: **management** :

تعتبر الإدارة هي الجهة المسؤولة في الشركة على تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه

الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، والإدارة هي الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم من يقوم بتنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الإدارة.

وحتى يتم التأكد من قيامهم بواجباتهم، يتحتم على مجلس الإدارة أن يوجد الآلية التي من خلالها يتم متابعة أدائهم ومقارنة الأداء المحقق مقابل الأهداف الموضوعية وعمل الخطط البديلة اللازمة. (1)

المطلب الرابع: متطلبات النموذج الجديد لحوكمة الشركات:

كلما كان نظام حوكمة الشركات قائم على المناهج العلمية، كلما كان قادرا على تحقيق أهدافه، وكلما كان محققا ومنجزا لدواعي استخدامه، ومن ثم فإنه يحتاج إلى توافر خصائص أساسية هامة هي:

- 1 - الاقتصادية: أي أن تكلفة حوكمة الشركات أقل من عائدها، وأن تكون العوائد الإيجابية المباشرة ملموسة ومحسوسة، إلى جانب العوائد المعنوية التي تتحقق عن وجود الحوكمة، ومن ثم تصبح الحوكمة مصدر ترحيب من كل الممارسين لها والمستفيدين منها.
- 2 - الفعالية غير المحدودة: سواء في تأمين صحة وسلامة وصدق نظام المعلومات في الشركات، أو في تحقيق القدر المناسب من الإفصاح عما يحدث بالفعل في هذه الشركات، وبما يساعد المساهمين والعاملين على تقييم مساهمته في الشركة، وإتخاذ القرار المناسب بالنسبة لاستثماراتهم، سواء بالاستمرار والاحتفاظ بأسهمهم، أو زيادة حصتهم وشراء مزيد من الأسهم، أو التخلص منها وبيعها.
- 3 - الإشباع الكامل لرغبات وحاجات الأفراد: خاصة ما يتصل بحاجات الأمن، وحاجات الثقة، ومعالجة غرائز الخوف والقلق، ومعالجة مشاكل التوتر الذي يحدث نتيجة إتساع دائرة الشك في مصداقية البيانات، ومدى إمكانية التعويل و الاعتماد عليها.
- 4 - الاستهداف لمصلحة الجماعة والمجتمع: وعدم الجور على مصالح فئة من الفئات، أو أطراف من الأطراف، بل إن الحوكمة في حد ذاتها هي توازن قيادي مهيم ومسيطر على توازنات المصالح ومحققة لها لصالح الجميع.
- 5 - الخصوصية: التي تتفق مع خصائص المجتمع الذي تطبق فيه، والتي تتوافق مع أوضاعه الظرفية التي يمر بها، ومع آماله وطموحاته، وفي الوقت ذاته يملك القدرة على الاستمرارية.

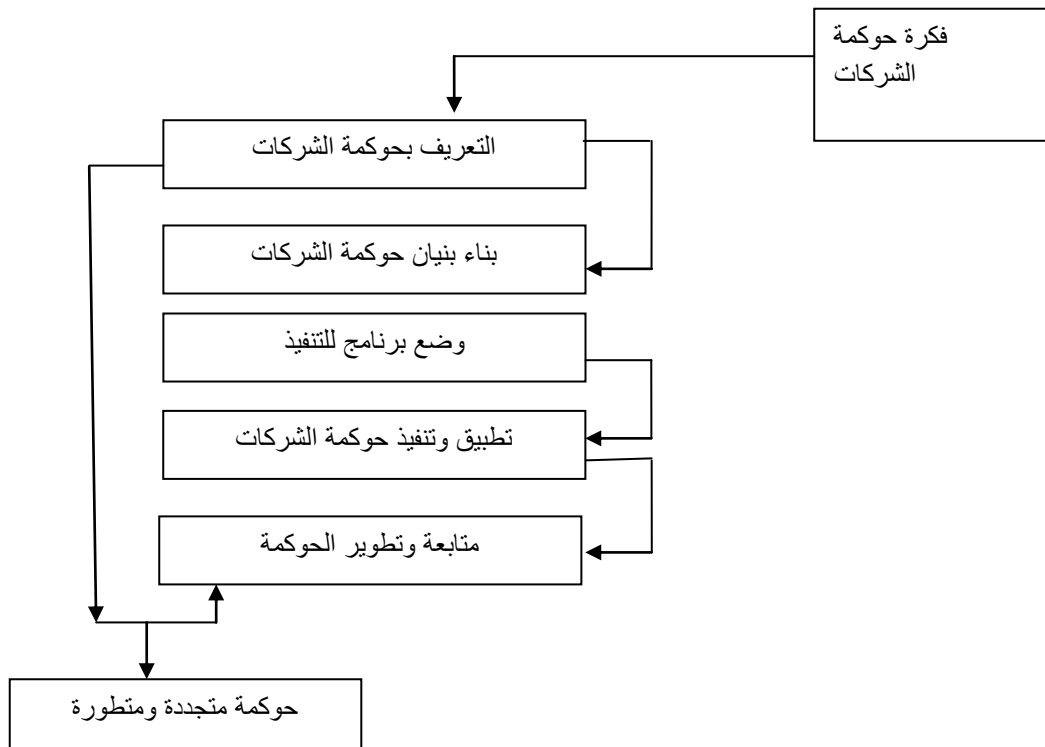
(1) عاشور مرزوق، صورية معموري، ملتقى وطني حول الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة بعنوان حوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري وإمكانية التجسيد الفعلي، جامعة بسكرة، يومي 6، 7، ماي 2012.

وفي واقع الأمر فإن الوصول إلى نظام للحوكمة يتصف بهذه الخصائص، أمر لا يتحقق إلا في إطار منظومة، أي يكون هناك منظومة لحوكمة الشركات، وأن تعمل أجزائها بشكل متكامل وفعال، وأن تدخل هذه المنظومة في إطار الثقافة العامة، أو يطلق عليه (الضمير) الذي يسود مجتمع معين، وأن يعبر عن أخلاق هذا المجتمع، والتي تتركز على ثوابت من المبادئ والقيم الأساسية، والتي لا بد أن تصون وتحمي مصالح الجماعة.

حيث لا يوجد نموذج نمطي لحوكمة الشركات، أو نموذج مصنوع في قوالب نمطية جامدة، وأنه لا يوجد نموذج محدد لحوكمة الشركات، بل إن حوكمة الشركات بطبيعتها نموذج يصنعه المجتمع لذاته، ويرتضيه، ويفعله لنفسه أي أنه يتعين أن يراعي الخصوصية الذاتية والظروف السائدة في المجتمع.⁽¹⁾

ويمر فكر النموذج الأمثل لحوكمة الشركات بعدة مراحل نبرزها في الشكل التالي:

الشكل رقم (7): مراحل النموذج الأمثل لحوكمة الشركات



المصدر: محسن أحمد الحضري، حوكمة الشركات، ط1، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص96

⁽¹⁾ محسن أحمد الحضري، حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص ص218-219.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي بحوكمة الشركات

يسعى التدقيق المحاسبي إلى اختبار العمليات الأساسية للشركة من أجل تكوين رأي فني محايد عن صدق القوائم المالية و أمها تعبر بعدالة عن حقيقة المركز المالي و نتائج الأعمال، و المدقق عند قيامه بمهامه بصورة موضوعية و جيدة و تحليه بأخلاقيات المهنة كالاستقلالية و الموضوعية و القدرة على الإفصاح بما توصل إليه من حقائق في تقريره الفني المحايد من دون تعرضه لأي ضغوط من الإدارة أو أي أطراف أخرى فإنه يساهم بطريقة عفوية في تحقيق مبادئ الحوكمة المتمثلة في الإفصاح و الشفافية و كذلك المحافظة على حقوق المساهمين، أي أنه كلما كان عمل المدقق وفقا للمبادئ و المعايير التي تحكم المهنة يؤدي ذلك إلى تحسين الحوكمة.

وقد قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين، حيث سنتطرق في المطلب الأول إلى دور التدقيق المحاسبي في الإفصاح و الشفافية، أما في المطلب الثاني فسننتظر إلى دور التدقيق المحاسبي في المحافظة على حقوق المساهمين.

المطلب الأول: دور التدقيق المحاسبي في الإفصاح و الشفافية

1 - الإفصاح ومسؤولية مدقق الحسابات الخارجي: (1)

(1) أشرف عبد الحليم، مدى تقييد مدققي الحسابات بقواعد السلوك المهني، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004ص61.

يجب على مدقق الحسابات مراقبة أعمال الشركة، وتدقيق حساباتها وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة العلمية والفنية، وفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة الرقابة المالية الداخلية لها، والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

كذلك فإن المدقق الخارجي يجب أن يكون على علم تام بالشركة التي يدقق حساباتها لأنه في نهاية المطاف سيصدر تقريراً يفيد بأن الشركة تطبق المعايير المتعارف عليها والمقبولة عموماً وأنه قد راجع القوائم المالية للشركة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.

ومن أهم المبادئ التي تحت على التمسك بأخلاقيات المهنة هي قواعد السلوك المهني، حيث تشير قواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن العلامة المميزة للمهنة هي قبول مسؤولياتها تجاه الجمهور، وقد حصلت مهنة التدقيق على سمعة متمتعها بالنزاهة والموضوعية والكفاءة من خلال سنواتها العديدة في خدمة العملاء وأصحاب العمل والجمهور، وكل مدقق حسابات يُخفق أو يُلاحظ أنه أخفق في الامتثال للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية يجعل من الصعب المحافظة على سمعة المهنة التي ينتمي إليها.

و قد ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الشفافية و الإفصاح، لأن العديد من الجهات ذات المصلحة تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره الشركات من معلومات حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على ما تحتاجه منها مباشرة من مجلس إدارة الشركات، ومما لاشك أن القصور في متطلبات الشفافية و الإفصاح يجعل البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة ، الأمر الذي ينعكس على اتخاذ القرار من جانب المساهم أو المستثمر المهتم بهذه المعلومات والبيانات ويؤدي إلى إفلاس الشركات وانهيار الأسواق المالية ويظهر كذلك دور الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة التي من شأنها تحسين فهم وأهمية الأدوات المالية وأدائها في الأسواق المالية من أجل توفير معلومات محددة بغرض استخدامها، والسياسات المحاسبية الملائمة والمخاطر المترتبة عليها وسياسة الإدارة للتحكم في هذه المخاطر ، كما ويتجلى دور الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات التي تساعد المستثمرين في هذا الشأن.

1- مفهوم الإفصاح وطبيعته: يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المهمة التي تلعب دوراً هاماً في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، والتي تستخدم لأغراض عدة منها :اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان في المنشآت كذلك يساهم في تحقيق فاعلية وكفاءة استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة على مستوى المنشأة والإشراف على وسائل الإعلام المختلفة التي تشكلها هذه الشركات، والتدخل لإزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين.

هذا وتختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشور ، وذلك نتيجة لاختلاف مصالح الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات فكل طرف ينظر إلى المعلومات من وجهة نظره الخاصة.

لقد تعددت وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي فقد عرفه البعض بأنه الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية، كما أن الإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بشكل قوائم وبيانات تختلف باختلاف المنفعة المنشودة والتي تتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة وباختلاف مستواهم الثقافي ومعرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة أخرى، كما يعني إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئات الخارجية في المشروع بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة. (1)

فالإفصاح هو تقديم للمعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد كما عرف الإفصاح المحاسبي أيضا بأنه إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل.

مما سبق يتضح أن الإفصاح يركز على موضوع توصيل المعلومات إلى المستفيدين بهدف توضيح حقيقة الوضع المالي للمنشأة دون تضليل بشكل يسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات وكذلك الربط بين درجة الإفصاح وتخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفيدين من خلال نشر كل المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته ومن المشار إليه ظهور الكثير من التفسيرات المرافقة للإفصاح، حيث نجد أنه من النادر ورود كلمة الإفصاح بمفردها بل غالبا ما تقترن بألفاظ أخرى، يعني الإفصاح هو إعلام متخذي القرارات بالمعلومات المهمة بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرارات والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة وفاعلية، ويختص الإفصاح بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم ذاتها أو في الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية ، كذلك عرض للمعلومات الهامة للأطراف المستفيدة كالمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المنشأة على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرتها على سداد التزاماتها، هذا وقد عكس الفكر المحاسبي والاقتصادي ضرورة وأهمية الإفصاح من خلال توضيح الطريقة التي تتلاءم مع كمية المعلومات وأهميتها حيث تقتضي متطلبات الإفصاح العامة ضرورة اشتمال التقارير المالية لمجموعة من القوائم المالية التي يتم إعدادها في ضوء مبادئ محاسبية متعارف عليها.

(1) ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة ، 2009.

2- متطلبات الإفصاح:

تزايد في السنوات الأخيرة عدد الشركات متعددة الجنسيات في العالم التي تسجل أوراقها المالية في غير بورصتها المحلية، وقد تزايد حجم التعامل في الأسهم غير المحلية بدرجة كبيرة¹. ويقصد بالإفصاح العام إيضاح المعلومات ذات الطبيعة العامة التي يتعين إيضاحها حتى لا تكون القوائم المالية مضللة، وتتعلق هذه المعلومات بالاتي: تعريف الوحدة المحاسبية، إيضاحات السياسات المحاسبية الهامة والتغيرات في السياسة المحاسبية. تعد القوائم المالية للوحدة المحاسبية في تاريخ معين أو عن مده ماليه معينه، وكذلك يجب إيضاح نشاط الوحدة المحاسبية حتى تكون قابله للمقارنة مع الشركات المماثلة أو المشابهة. وتتمثل السياسات المحاسبية الهامة للوحدة المحاسبية التي تعد عنها القوائم المالية والمعايير والأسس التي اتبعتها الإدارة وطرق تطبيق تلك المعايير والأسس لإعداد وعرض القوائم المالية، وتشمل التغيرات المحاسبية، التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والتغيرات الناتجة عن تصحيح الأخطاء التي تُكتشف في القوائم المالي للفترات السابقة.

"بالرغم من اختلاف المحاسبين على المعنى المحدد للإفصاح إلا أنهم يتفقون على ضرورته وأهميته للمستفيدين، وأيضا على طريقه الإفصاح التي تتناسب مع كميته المعلومات وأهميتها ومن هذه الطرق: القوائم المالية، مذكرات و تقارير المراجع الخارجي، الإيضاحات، الجداول الإحصائية، تقرير الإدارة ومتطلبات هيئه الأوراق المالية في الأردن. هذا وقد وضعت بعض الهيئات العلمية والمهينة متطلبات خاصة للإفصاح وأهمها (fasb apb) كما وضعت لجنة البورصات بالولايات المتحدة SEC متطلبات خاصة للإفصاح حماية للمستثمرين ومساعدته لهم عند اتخاذ قرارات معينه تتعلق بشراء أو بيع الأسهم في سوق الأوراق المالية⁽¹⁾.

هذا بالإضافة إلى أن نظام التقارير الجيدة سوف يؤدي إلى تخفيض تكلفه رأس المال بالنسبة للشركة . انخفاض درجه عدم التأكد لدى المستثمرين حول أحوال الشركة المالية أي انه عن طريق إتباع سياسة محاسبية سليمة، وبالتالي العناية بنظام التقارير المالية، يمكن تخفيض درجه المخاطرة التي يتعرض لها رأس المال المستثمر لدى الشركة وبالتالي تخفيض المعدل الذي يمكن أن يقبله المستثمرين كعائد على استثماراتهم، وكذلك التنافس حول مصادر التمويل في سوق رأس المال سوف يمثل ضغطاً على كافة الشركات لإتباع سياسات محاسبية ملائمة وتوفير نظام تقارير واف حتى في حاله عدم كفائه الأداء ذلك لأن عدم الإفصاح في مثل هذا الحالات سوف يفسر من قبل المتعاملين على انه تغطيه للمشاكل التي تتعرض لها الشركة، الأمر الذي يعجل في فشلها، وقد يؤدي إلى خروجها من سوق ألسناعه الذي تعمل فيه.

فالإفصاح المحاسبي يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدميه هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة.

(1) سعادة، علي عبد الجليل، 2000، الإفصاح في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم

(5)، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، 2010، ص80.

كذلك صاحب التطور في مهنة المحاسبة توسع الإفصاح بصفه خاصة مع ازدياد أهميه الملائمة باعتبارها أحد الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات، والعلاقة بين الملائمة والإفصاح المحاسبي يمكن النظر إليها من جانبين :

- الملائمة بالنسبة لنماذج اتخاذ القرار: إن تطبيق هذا الاتجاه سوف يكتفه مشاكل كثيرة أهمها تعدد نماذج اتخاذ القرارات التي يجب استخدامها مع تعدد مجالات الاستخدام وتعدد المشاكل والمواقف التي يتعين مواجهتها، إلا انه بصفه عامه يلاحظ أن تطبيق الملائمة بالنسبة لنماذج اتخاذ القرارات يعتبر احد المبررات الأساسية التي تدعو إلى التوسع في الإفصاح، حتى يمكن مقابلة اكبر قدر ممكن من الاحتياجات المشتركة.
- الملائمة بالنسبة لمتخذي القرار: أما بالنسبة للملائمة من حيث علاقتها بالأهداف، فانه يتطلب منا تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية من المعلومات.
- القوائم المالية التي تعدها الإدارة المالية في الشركات، ويصادق عليها مراجع الحسابات الخارجي، ويُجمع كاهه المعنيين بالمحاسبة والتقارير المالية بان هناك ضرورة ملحه لوجود إفصاح كافي للمعلومات، ويتطلب الإفصاح المحاسبي الكافي بان يتم تصميم وإعداد القوائم والتقارير المالية، بحيث تصور بدقه الأحداث الاقتصادية التي أثرت بالشركة خلال فترة النشاط، وان تحتوي هذه القوائم على بيانات ومعلومات كافية تجعلها مفيدة ونافعة ولا تكون مضلله للمستثمر العادي أو لمستخدمي القوائم المالية بصوره عامه وهذا يعني ضرورة أن تتضمن القوائم كل المعلومات الهامة التي تظهر الشركة في وضعها الحقيقي .
- ومما سبق يتضح أن الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي وشامل أصبح ضرورة مهمة تقتضيها عملية توصيل المعلومات المناسبة وبالنوعية المطلوبة لمستخدميها في الوقت المناسب، وبالتالي فإن الإفصاح يحقق ما يلي : (1)
- تنمية الاستثمارات وحمايتها.
- جذب المزيد من الاستثمارات للاقتصاد الوطني سواء أكانت هذه الاستثمارات داخلية أو خارجية.
- حماية العاملين وخلق المزيد من الوظائف.
- إطلاع المقرضين الحاليين أو المستقبليين على الأوضاع المالية لهذه الشركات.
- تجنب الاقتصاد الوطني مخاطر الهزات المالية المفاجئة.

(1) حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات ، المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات، مرجع سابق، ص 222.

هذا ولكي تتمكن المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية من تحقيق هدفها في الإفصاح فأنها يجب أن تتمتع بالصفات التالية.⁽¹⁾

أ- **الشمولية:** تشير هذه الخاصة إلى شمولية القوائم المالية على المعلومات حيث تستعمل المعلومات الشاملة للإجابة عن كل استفهام لأن عدم القدرة على إعطاء الإجابة الصحيحة والسليمة يدل على عدم شمولية هذه المعلومات.

ب- **الدقة:** من أهم خصائص المعلومات الجيدة الدقة في وصف وتصوير المركز المالي للمنشأة، موضوع الدراسة وتحديد مصادر التدفقات النقدية الداخلة وأوجه تصريف التدفقات النقدية الخارجة.

ج- **الملائمة:** ما يميز هذه الخاصية هو أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم

اتخاذها والمعلومات المحاسبية هي التي تكون قادرة على إيجاد فرق في قرارات المستثمرين والدائنين وتتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وأهميتها.

د- **التوقيت:** يعتبر الوقت عامل مهم في توفير المعلومات لمتخذي القرار قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على القرارات المتخذة، لذلك لا بد من مراعاة التوقيت في إعداد وعرض القوائم المالية.

هـ- **الوضوح:** الوضوح هو خلو المعلومات المعروضة في القوائم المالية من الغموض والالتباس بحيث يسهل على مستخدمي القوائم المالية فهمها بسهولة وبسرعة لتكون أكثر فائدة.

مما سبق يتضح أن الهدف الأساسي من الإفصاح والشفافية هو التأكد من توافر المعلومات المالية وغير المالية والإفصاح الفوري عن الأحداث الجوهرية التي تؤثر على المركز المالي للشركة (لكافة المتعاملين في السوق في وقت واحد وبالشكل الذي يساهم في اتخاذ قرارات الاستثمار ويشمل أيضاً الإفصاح بشكل عام عن المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية وأداء الشركة وهيكل الملكية وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية أو المحلية المطبقة).

* **طرق إخفاء الحقائق:** إن الإفصاح المحاسبي يعد مطلباً أساسياً أفرزته ضروريات الحوكمة، لأن تحقيق الهدف الأساسي من أنظمة حوكمة الشركات هو الحفاظ على مصالح المساهمين و كذلك الأطراف الأخرى، و كل شركة ملزمة قانونياً بإعطاء معلومات ضرورية، صادقة و كافية لكل المتعاملين، وعلى العكس من ذلك فإن إخفاء المعلومات يعد إجهاضاً لمتطلبات الحوكمة، حيث قد يعتمد البعض إلى انتهاج أساليب وطرق مختلفة لإخفاء الحقائق أو طمسها بهدف التأثير على اتجاه السوق وقرارات المستثمرين ومن هذه الطرق.

(1) زرزار العياشي، الملتقى الدولي الثامن، الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات و آفاق، مداخلة بعنوان: أثر تطبيق قواعد حوكمة

الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، يومي 7-8 ديسمبر 2010.

- ضبابية البيانات.

- غموض المصطلحات، طمس الحقائق و تزييف الواقع.

- ازدواجية المعايير.

- الكلمات المبهمة.

- اختلاف الأسس المحاسبية.

- شراء الذمم.

- الإرهاب الوظيفي.

مثلاً قد يعتمد مجلس إدارة الشركات إلى إخفاء الديون و تضخيم الأرباح من أجل رفع قيمة أسهم الشركة على مستوى السوق، وكذلك استفادة أصحاب المعلومات الحقيقيين من وضع الشركة وتمكينهم من تحقيق صفقات رابحة و بيع حصصهم بأعلى الأسعار في الوقت الذي كانت الشركة تغرق ببطء، إن وجود نظام جيد لحوكمة الشركة يوفر إطاراً حامياً ومانعاً لظهور مثل هذه التصرفات والحد من محاولات التضليل هذه و خاصة إمكانية التواطؤ مع مراجعي الحسابات الخارجيين، فالحوكمة تعمل على تحسين الصورة الذهنية للشركات وكذلك مصداقيتها وتدعو إلى إدخال الاعتبارات الأخلاقية وتحسين درجة الوضوح و الشفافية.

المطلب الثاني: دور التدقيق المحاسبي في المحافظة على حقوق المساهمين

بعد الأحداث الاقتصادية المهمة التي تمثلت بانهيار شركات عالمية كبرى ، و التي كانت أهم أسباب انهيارها أزمة الثقة الناتجة عن ضعف الأداء الرقابي و التدقيق في الشركات المنهارة ، إذ أخذ التدقيق أهمية كبيرة كونه الأساس الذي تركز عليه حوكمة الشركات في ظل الفصل بين الملكية و الإدارة من أجل تعظيم قيمة حملة الأسهم و حماية حقوقهم.

وعلى هذا الأساس طورت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين تعريفاً للتدقيق أشارت فيه إلى انه " نشاط مستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف إلى إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها ، ويساعد التدقيق الشركة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وفعالية الرقابة وفعالية عملية إدارة التحكم المؤسسي ، وتلعب وظيفة التدقيق دوراً هاماً في توجيه عمليات الشركات نحو النجاح حيث تساعد في فحص وتقييم النشاطات المالية، الإدارية والتشغيلية وتزويد أفراد مجلس الإدارة و المساهمين على كل المستويات بالمعلومات اللازمة للمساعدة في تحقيق الضبط والحماية

للأصول والعمليات التي تقع تحت مسؤوليتهم، وعليه يهدف التدقيق إلى مساعدة الإدارة وترشيد قراراتها بإعطاء تأكيدات مستقلة وموضوعية إضافة إلى النشاط الاستشاري الذي يهدف إلى زيادة وتحسين قيمة العمليات من خلال التدقيق المستقل وتقييم فعالية العمليات والضبط وتزويد مجلس الإدارة بالتحليل الموضوعي والاقتراحات البناءة، إن الأساس الذي تعتمد عليه خدمات التدقيق هو الضمان الذي توفره لسلامة العمليات وذلك عن طريق التدقيق الهادف إلى تقييم فعالية إدارة المخاطر والضوابط بالإضافة إلى سلامة جودة التنظيم الإداري والداخلي، إن برنامج التدقيق يعتبر الإطار العام للوحدات والأقسام التي يتوجب مراجعتها وتدقيقها إضافة إلى الأنظمة المالية والإدارية، وتصميم الحسابات وأصول مسكها والعمليات والبيانات المالية ونظام المعلوماتية ونظام المستخدمين وذلك لتبيان مدى التقيد بالأنظمة والقوانين وتنفيذ المهام الموكلة لكل وحدة أو قسم، وتقديم الاقتراحات اللازمة لمعالجة التغيرات التي تظهر خلال عملية التدقيق بغية تحسين وتطوير الأداء والأنظمة بشكل عام، وتأتي مهنة التدقيق التي تشكل أحد عناصر حوكمة الشركات كقسم يعمل على ضبط العمل داخل الشركات، خاصة عند توسع قاعدة المساهمين ومحاولتهم لإيجاد طريقة للمحافظة على أموالهم والبدء بفرض الفصل بين الملكية والإدارة ووجوب اعتماد المعايير الدولية لحوكمة الشركات باختلاف أنواعها ومجالات نشاطاتها (الشركات التجارية والصناعية والخدمائية والمصارف والمؤسسات المالية)، لقد تم وضع هذه المعايير لتطوير أعمال هذه الشركات، وهي ذات طبيعة عملية وليست نظرية حيث أثبتت الشركات التي تعتمد قدرة متفردة على تطوير أعمالها المستمرة ونجاحها في تحقيق أهدافها التي تعتمد بشكل أو آخر على عدة آليات وإجراءات ومن ضمنها التدقيق.

نظراً لأهمية مهمة مدقق الحسابات فإن المشرع يحمله المسؤولية عن صحة البيانات الواردة في تقريره وعلى ذلك يُعد المدقق مسؤولاً عن أي خطأ أو تقصير أو إهمال يقع منه أو من أحد تابعيه أثناء أداء مهمته، ومسئولية المدقق قد تكون مسئولية مدنية، جزائية (جنائية)، تأديبية. ولكي يبقى مدقق الحسابات محافظاً على عمله وتلاشياً للوقوع في العقوبات الجزائية وغيرها من العقوبات التي تنص عليها قوانين المهنة، فعليه الانصياع لمعايير السلوك المهني، ومن المهم أن تصمم هذه المعايير بقصد تكوين رأي صحيح للمدقق عن القوائم المالية، وكذلك من أجل حماية حقوق المساهمين من السرقة والضياع. عن طريق الحصول علي السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكيدات بأن توجيهات مجلس الإدارة قد تم تنفيذها، و تم اتخاذ الإجراءات الضرورية المتعلقة بالمخاطر التي تمنع تحقيق أهداف المنشأة.

علي مراقب الحسابات الخارجي التأكد من توافر نظام محاسبي ملائم يهدف إلي إضفاء الثقة في التقارير المالية و الذي يتضمن النظام الأساسي، و يتكون من طرق و سجلات لتحديد و تجميع و تحليل و تصنيف و تسجيل و إشهار معاملات المنشأة مع المحافظة علي الأصول و الالتزامات ذات العلاقة،

كما يجب عليه أن يكون بينه و بين لجان التدقيق اتصال دائم لتزويده بفهم واضح عن الأدوار و المسؤوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية علي جميع أنشطة المنشأة⁽¹⁾.

حيث يتضح مما سبق أن مراقب الحسابات الخارجي يعتمد علي دليل السياسات و دليل التقارير المالية و المحاسبية و دليل الحسابات (وهي مكونات النظام المحاسبي)، مما يعني أنه يركز علي المعاملات المالية من النواحي التالية: الوجود أو الحدوث ، الحقوق و الالتزامات، الاكتمال، التقويم ، العرض و الإفصاح ، هذا من ناحية .

و من ناحية أخرى ، إن الاختبارات التي يقوم بها لها أهداف متعددة و يتم تطبيقها علي عدة مستويات تنظيمية ووظيفية، ويمكن تصنيف هذه الإجراءات إلى:

1. إجراءات رقابية علي التبويب المحاسبي لعمليات غسيل الأموال.
2. إجراءات رقابية علي السجلات و المستندات و اعتماد المعاملات .
3. التحقق من الفصل بين المهام و الواجبات المتعلقة باعتماد المعاملات و خطط السجلات و الأمانة علي الأصول .
4. فحص و تقييم الأداء.
5. التحقق من الدقة الحسابية للسجلات .
6. مقارنة نتائج الجرد مع السجلات المحاسبية.
7. الرقابة و موازين المراجعة .
8. مقارنة البيانات الداخلية مع مصادر خارجية للمعلومات .
9. مقارنة و تحليل أداء الموازنات التقديرية.

⁽¹⁾ عطية صلاح سلطان " دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة " ورقة بحثية مقدمة إلي المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، القاهرة ، 24-26 سبتمبر 2005 .

خلاصة الفصل :

أضحت قضية حوكمة الشركات قضية رئيسية بالنسبة لمجتمعات الأعمال في أي اقتصاد من الاقتصاديات الآخذة في العولمة بصورة متزايدة، ، وذلك نتيجة للفضائح المالية التي باتت تتعرض لها مختلف الشركات العالمية وخاصة بعد كبر حجم الشركات و اتساع حجم معاملاتها وعدم قدرة الملاك على مراقبتها، وتحتاج حوكمة الشركات إلى العديد من الآليات و الوسائل و الأدوات للتطبيق الجيد لها، حيث يعتبر التدقيق المحاسبي أحد أهم هذه الآليات كقسم يعمل على ضبط العمل داخلها ، من أجل ضمان تحقيق أهدافها المسطرة و المتمثلة أساسا في تحقيق استمراريته وكذلك ضمان حقوق الملاك وحماية أملاكهم .

تمهيد

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، عند عرض نتائجه وبناء توصياته، ونظرا لحدثة الجوائز سواء فيما يخص التدقيق أو الحوكمة مقارنة بالدول المتقدمة، ارتأينا اعتماد أسلوب التحري المباشر لاختيار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، عن طريق التقرب المباشر من الشركة محل التدقيق ومختلف مصالحيها الإدارية باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة الذي اختيرت عينته بناء على اختيار مدروس، وهذا من أجل تبيين دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات والعوامل المتحكمة في ذلك.

للإمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى ماهية الشركة محل التدقيق، وفي المبحث الثاني سنتطرق إلى طبيعة الدراسة الميدانية، أما في المبحث الثالث سنقوم بمعالجة الاستبيان من خلال عرض وتحليل البيانات المجمعة من الاستبيان باستخدام برنامج spss.

المبحث الأول: تقديم شركة الخزف الصحي بالميلية

تعتبر شركة الخزف الصحي بالميلية كباقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى التي تعبتو طرفا مهما في النشاط الاقتصادي، وتعتبر أيضا خلية من خلايا الاقتصاد التي تجمع بين وسائل الإنتاج و رؤوس الأموال وذلك للقيام بعملية الإنتاج وتحويل المواد إلى سلع وذلك باستخدام اليد العاملة، ووسائل مالية لاستخراج وتحويل ونقل وتوزيع المنتجات أو تقديم الخدمات.

سنحاول من خلال هذا الفصل تقديم المؤسسة موضوع الدراسة من خلال التطرق إلى نشأتها وموقعها، هيكلها التنظيمي ومن ثم مختلف المراحل التي تمر بها عملية الإنتاج.

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن الشركة:

مرت مؤسسة الخزف الصحي بالميلية منذ نشأتها بمراحل مختلفة، كما أنها تحتل موقعا مميزا يسهل اتصالها بمختلف أسواقها، حيث أنشأت وحدة الخزف الصحي بالميلية ولاية جيجل سنة 1971م غير أنها لم تشرع في إنتاج القطع الخزفية إلا في جويلية 1975م، وتعتبر هذه الأخيرة واحدة من بين خمس وحدات تابعة لمؤسسة الخزف الصحي بالشرق (ECE) الكائن مقرها الاجتماعي بقسنطينة وذلك بمقتضى المرسوم رقم 82/315 المؤرخ في 1982/10/23، وقد انبثقت هذه المؤسسة عند إعادة هيكلة الشركات الوطنية لمواد البناء (S.N.M.C) والوحدات المكونة لها هي: ابن زياد، واد العثمانية الميلية، العاشور و واد أمزور.

وفي ديسمبر 1997م قررت الشركة القابضة لمواد البناء Holding بتحويل وحدة الخزف الصحي (U.C.S) إلى شركة الخزف الصحي (S.C.S) وقد دخل هذا القرار حيز التطبيق الفعلي بتاريخ 1998/04/19م وهي الآن شركة ذات أسهم رأسمالها (208.000.000,00 دج) حاليا هي تحتل المرتبة الأولى من حيث الجودة والنوعية و الكمية على المستوى الوطني حيث تبلغ طاقة إنتاجها السنوية 472200 قطعة.

➤ يبلغ عدد عمال مؤسسة الخزف الصحي 427 عامل موزعون كما يلي:

➤ إطارات: 30، مهرة: 69، متعاقدون: 28، تنفيذيون: 300. نوفمبر 2012 (1)

1-1-2 الموقع الإستراتيجي:

تقع شركة الخزف الصحي في الجنوب الشرقي لمدينة الميلية للطريق الوطني رقم 43 الرابط بين ولايتي جيجل وقسنطينة حيث تتربع على مساحة تقدر ب 9 هكتارات و 68 أر منها: 6 هكتار مغطاة و الباقي 3 هكتارات و 68 أر غير مغطاة.

كما تبعد عن ميناء جن جن بحوالي 40 كم أما عن مطار فرحات عباس فهي تبعد بحوالي 45 كم، وتقدر مساحة دائرة الإنتاج وحدها 3000 م² و 3500 م² بالنسبة لباقي البيانات والمنشآت كالإدارة والمطعم.

(1) وثائق شركة الخزف الصحي بالميلية.

وهذا الموقع المميز يسهل عليها الاتصال بمختلف أسواقها (أسواق رأس المال، العمالة، تجهيزات الإنتاج، المواد الأولية...) وأسواق منتجات تصريف منتجاتها. (1)

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة الخزف الصحي:

لمؤسسة الخزف الصحي هيكل تنظيمي يترأسه المدير العام الذي يشرف على مجموعة من الأقسام منها 4 مسؤولين ومديريتين بحيث كل مديريةية تتفرع إلى مصالح ودوائر و لكل مصلحة وظيفة رئيسية تقوم بها، ويمكن توضيح هذه المصالح من خلال الهيكل التنظيمي لمؤسسة الخزف الصحي.

(1) المرجع السابق.

من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة يظهر لنا جليا أن المؤسسة تتكون من مجموعة من أقسام ومصالح متناسقة فيما بينها تقوم بوظائف وأعمال متكاملة مع بعضها البعض وذلك للمحافظة على النظام الداخلي وكذلك ضمان حسن سير نشاط المؤسسة الإنتاجي حيث تكون من: (1)

1 -المدير العام:

وهو الرئيس العام لشركة تتمثل وظيفته في القيام بإعداد السياسة العامة للشركة وتحديد الإستراتيجيات والقيام بالتخطيط والتنسيق بين مختلف النشاطات.

2 -مساعد المدير العام:

وتتمثل مهامه في:

- الاهتمام بالمشاريع الجديدة.
- يراقب إنجاز المشاريع الكبرى للمؤسسة.
- يسهر على تطبيق تعليمات المدير العام فيما يخص الإنتاج والصيانة.
- السهر على صيانة كل تجهيزات الإنتاج و لواحقها.

3 -مسؤول تسيير الجودة:

تتلخص مهنته فيما يلي:

- تحديد جهاز تسيير النوعية للحصول على شهادة الجودة العالمية ISO.
- تحديد الأهداف العامة للمؤسسة وتوزيعها على مختلف مسؤولي المؤسسة.
- المساعدة في وضع وكتابة الإستراتيجية العامة للمؤسسة.
- خلق نظام تسيير الجودة والسهر على تطبيقه.
- يمثل المؤسسة على مستوى الوطن فيما يخص الجودة.
- مقارنة جودة منتج المؤسسة مع منتوجات المؤسسات الأخرى المنافسة.

4 -المدقق الداخلي:

وظيفته هي:

- إعداد وتنفيذ برنامج شامل لتقييم الرقابة الداخلية.
 - القيام بتدخلات احتياطية.
 - القيام بكل عمليات المراجعة التي تطلب من المديرية العامة.
- 5 -مصلحة الأمن: من مهامها السهر على سلامة أمن المؤسسة بشريا وماديا.

(1) وثائق شركة الخزف الصحي بالميلية.

- 6 -مديرية الإدارة و المادية: يرأسها المدير المالي ويقوم بالإشراف على الدوائر التالية:
- أ -دائرة التمويل و التجارة: تقوم بإعداد وتخزين وتطبيق سياسة الشركة وأهدافها المتعلقة بوظائف البيع و الشراء وتنقسم إلى مصلحتين هما:
- **مصلحة التموين:** و يتمثل دورها الأساسي في التكفل بشراء حاجيات المؤسسة من المواد أولية و قطع غيار و كل احتياجات المؤسسة الأخرى.
 - **المصلحة التجارية:** تتمثل مهامها في كافة عمليات البيع وتتكون هذه المصلحة من فرع البيع وورشة الشحن.
- ب -**المكلف بالدراسات والمحاسبة:** وتتمثل مهامه في مراقبة الاستغلال عن طريق المحاسبة العامة وإعداد الموازنة التقديرية للسنوات المقبلة ومختلف الجداول الإحصائية ومقارنتها بالتوقعات وتتفرع هذه المصلحة إلى:
- **مصلحة المحاسبة العامة.**
 - **مصلحة المحاسبة التحليلية والتقديرية.**
 - **مصلحة محاسبة المواد.**
- ج- **دائرة الموارد البشرية:** هي المصلحة التي تقوم بإعداد وتحديث وتطبيق سياسة وأهداف المؤسسة فيما يخص الوظائف الخاصة بالمستخدمين والشؤون الاجتماعية وتنقسم إلى:
- **مصلحة المستخدمين:** هي إحدى مصالح الشركة في العلاقات الإدارية والاجتماعية وهي مكلفة بالتسيير الحسن للشركة، تتكفل بالتوظيف، التكوين، الترقية، الانضباط.
 - **مصلحة الشؤون الاجتماعية:** تقوم هذه المصلحة بالتسهيلات للعامل مثل التكفل بالتعويضات بالتنسيق مع الضمان الاجتماعي، وتحتوي على مطعم يقدم وجبات يومية للعامل مقابل ثمن رمزي، كما توجد تعاضديه تقدم للعام مختلف السلع العامة بأثمان معقولة.
- 7 -مديرية الاستغلال: تقوم بالإشراف على سير الأقسام والمصالح التالية:
- أ **دائرة الإنتاج:** تتكفل بعمليات الإنتاج عبر مختلف مراحلها والتنسيق بين مختلف الورشات والمصالح كما تقوم بدورات يومية على كل الورشات من إعطاء التوجيهات كما تعمل على ضمان جودة المنتجات من خلال احترام معايير النوعية وتنقسم إلى:
- **مصلحة الإنتاج:** تتمثل وظيفتها في مراقبة نشاط المصلحة وتبديل كل انحراف وإعطاء التعليمات ومراقبة شروط العمل.
 - **المخبر:** تتمثل مهمته في مراقبة درجة الحرارة والرطوبة في ورشة السكب وكذلك دراسة مكونات العجينة المقدمة إلى الورشة.

➤ **مراقبة الجودة:** مساعدة مسؤول تسيير الجودة على مستوى الإنتاج كما يقوم بتحليل نتائج متابعة التطور الإنتاجي من حيث القطعة الفاسدة.

ب - **الدائرة التقنية:** وتنقسم إلى مصلحتين:

➤ **مصلحة الصيانة:** هي المصلحة التي تقوم بصيانة كل عتاد الإنتاج من تجهيزات إنتاجية آلات، كما أن مصلحة الصيانة تطلب شراء الأدوات التي تدخل ضمن مهام المصلحة باختيار النوعية والمواصفات التي يتكفل بها فرع الشراء.

➤ **مصلحة الوسائل:**

توفر هذه المصلحة الوسائل المادية، احتياجات الشركة مثل وسائل النقل والمعدات التي لا تدخل لها في العملية الإنتاجية وتنقسم إلى:

➤ ورشة التجارة.

➤ مصلحة صيانة المباني.

➤ مصلحة الأمن.

المطلب الثالث: مراحل عملية الإنتاج في شركة الخزف الصحي بالميلية:

إن عملية التصنيع تقوم بها مصلحة الإنتاج عند الحصول على المواد الأولية حيث تتجه إلى الإنتاج وهو يمر بعدة مراحل:

• **المرحلة الأولى:** يتم فيها تحضير الخليط وذلك بنذويب المواد الأولية، الأرجين والكولان، الكوارس و الكلس والماء داخل أحواض كبيرة دائمة الدوران.

• **المرحلة الثانية:** بعد مزج المواد بالماء نحصل على عجينة متجانسة ترسل إلى ورشة السكب توضع في قوالب حسب النموذج المختار وتبقى هذه العجينة لمدة 24 ساعة في حرارة متوسطة حتى يتصلب.

• **المرحلة الثالثة:** في هذه المرحلة يتم الحصول على شكل المواد وهو عبارة عن مجسم التي تنتجها الشركة، ثم تنتقل إلى عملية الطلاء وترفع مرة أخرى إلى الفرن، تبدأ بدرجة حرارة منخفضة ثم تتصاعد في عملية متواصلة، وعند الإنهاء نحصل على الشكل النهائي للمنتج، ومن خلال هذه العملية نحصل على عدة أنواع من المنتجات الخزفية موجهة للاستعمالات المختلفة يمكن إدراجها ضمن ثلاثة أنواع رئيسية هي:

❖ **الطقم الكلاسيكي:**

شرعت الشركة في إنتاجها سنة 1975، هو نموذج إنتاج مستوردة ويعتبر أكثر الأنواع رواجاً في السوق المحلية ويشمل مغسل 52 سم، مغسل 58 سم، ساق مغسل، حوض حمام، مغسل مطبخ بحوض واحد، مغسل

مطبخ بحوضين، مرحاض إنجليزي مخرج أفقي، مرحاض إنجليزي مخرج عمودي، مرحاض أطفال إنجليزي، حوض ماء، حاملة صابون.

❖ طقم ميموزة:

دخل هذا الطقم حيز التنفيذ سنة 1988م، وهو طراز جزائري ويشمل: مغسل بجميع أنواعه، ساق مغسل، حوض حمام، مرحاض إنجليزي مخرج عمودي.

❖ طقم سارة:

دخل هذا الطقم حيز التنفيذ سنة 1994م، وهو نوع ممتاز ويعتبر آخر ما دخل في سلسلة إنتاج الشركة و يشمل: مغسل بجميع أنواعه، ساق مغسل، حوض طرد، مرحاض إنجليزي مخرج أفقي، طقم مطبخ. (1)

خلاصة:

تلعب وحدة الخزف الصحي بالميلية ولاية جيجل دور بالغ الأهمية من الناحية الاقتصادية والتنمية الصناعية الوطنية بفصل سعي وبراعة هذه الشركة وتكييف جهودها كما تنتج هذه الشركة منتوجات مختلفة منها البيضاء والملونة.

وبهذا تكون الشركة قد لعبت دورها الاقتصادي في تغطية حاجات و متطلبات السوق على منتجات الخزف الصحي بمختلف أنواعه.

وتسعى الشركة للدخول في المنافسة العالمية وذلك بسبب رواج منتجات الخزف في السوق الوطنية والدولية بسبب التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر وإمكانية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

(1) المرجع السابق.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية

ترتكز الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة و تحليل دور التدقيق المحاسبي في الحوكمة في شركة الخزف الصحي محل الدراسة بالاعتماد على الإجابات الواردة من الاستبيان الموزع على أعضاء مجلس الإدارة و كذلك الأفراد العاملين في الإدارة لمختلف المصالح.

المطلب الأول : المنهج المستخدم.

إن اختيار منهج دراسة معين يخضع لطبيعة الموضوع المدروسة كذلك الغاية منه و يعرف المنهج على أنه " الطريقة التي يتبعها الباحث في دراسته لاكتشاف الحقيقة و للإجابة على الأسئلة و الاستفسارات التي يثيرها موضوع البحث ". (1)

و بالتالي اعتمدنا في موضوع بحثنا هذا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعرف على أنه : "مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة اعتمادا على جمع الحقائق و البيانات و تصنيفها و معالجتها و تحليلها تحليلا كافيا و دقيقا لاستخلاص دلالتها و الوصول إلى نتائج و تعميمات عن الظاهرة أو الموضوع محل الدراسة ". (2)

و قد اعتمدنا على هذا المنهج لوصف واقع التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات في المنشأة و تحليل المعلومات المتحصل عليها لمعرفة دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات.

المطلب الثاني: أدوات جمع المعلومات والوسائل الإحصائية المستخدمة

يتطلب أي بحث الاستعانة بمجموعة من الأدوات لجمع البيانات و كذا الوسائل الإحصائية، و تتمثل الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات و كذا الوسائل الإحصائية المستخدمة في دراستنا في:

أولاً: أدوات جمع المعلومات

اعتمدنا في جمع المعلومات على استمارة الاستبيان كأداة لاستقصاء و جمع آراء و إجابات أفراد العينة حتى يتسنى لنا إبراز وجهات نظرهم حول الإطار العام الذي يحكم مجمل القضايا المرتبطة بالتدقيق و حوكمة الشركات .

وتعرف الاستمارة على أنها: "عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في موقف مقابلة شخصية". (3)

(1) محمد شفيق، البحث العلمي، الخطوات المنهجية لإعداد البحوث، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1990، ص30.

(2) بشير صالح الرشدي، مناهج البحث التربوي، رؤية تطبيقية مبسطة، دار الكتاب الحديث، الكويت، 2000، ص59.

(3) عبد الله عبد الرحمن، علي بدون، مناهج البحث الاجتماعي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص180.

تضمن الاستبيان 55 سؤالاً مقسمة إلى جزأين، حيث يشمل الجزء الأول على البيانات الشخصية و الذي يحتوي على 5 أسئلة، أما الجزء الثاني فيحتوي على 50 سؤال مقسمة على محورين رئيسيين هما:

• المحور الأول:التدقيق المحاسبي

- البعد الأول: المعايير الشخصية و يشمل الأسئلة المرقمة من 1 إلى 9.
- البعد الثاني: معايير العمل الميداني و يشمل الأسئلة المرقمة من 10 إلى 19.
- البعد الثالث: معايير إعداد التقرير و يشمل الأسئلة المرقمة من 20 إلى 29.

• المحور الثاني: حوكمة الشركات

- البعد الرابع: الإفصاح و الشفافية و يشمل الأسئلة المرقمة من 30 إلى 39.
- البعد الخامس: المحافظة على حقوق المساهمين و يشمل الأسئلة المرقمة من 40 إلى 46.

ثانياً: الوسائل الإحصائية المستخدمة (1)

لتحليل إجابات أفرا عينة الدراسة تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:

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

❖ معامل الثبات ألفا كرونباخ: ويستخدم لإجراء اختبار الثبات لعبارات الاستمارة، ويأخذ قيما تتراوح بين الصفر و الواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، و على العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، و كما هو معروف في مجال العلوم الاجتماعية فإن معامل الثبات يكون مقبولاً ابتداءً من 0.6 و الثبات يعني أنه هناك اتساق في النتائج عند تطبيق الأداة مرات عديدة.

❖ التوزيعات التكرارية: تهدف إلى التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة.

❖ المتوسط الحسابي: و ذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستمارة.

❖ الانحراف المعياري : تم استخدامه للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في إجابات أفراد العينة.

❖ معامل الارتباط بيرسون : وذلك لمعرفة هل هناك علاقة بين المحاور، وقوة العلاقة حيث يكون الارتباط قويا عند اقتراب قيمته من الواحد الصحيح، وضعيفا عند اقترابه من الصفر، وتكون قيمته موجبة عندما يكون الارتباط طردي، والارتباط العكسي عندما تكون القيمة سالبة.

(1) نافذ محمد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام SPSS، قسم الاقتصاد و الإحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية، 2006، ص3.

وقد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا من أجل إبراز آراء أفراد العينة في مختلف الأسئلة الموجودة في الاستبيان من أجل تسهيل ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (9): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	أرفض	أرفض بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

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

المطلب الثالث: عينة الدراسة وخصائصها

● **مجتمع الدراسة الميدانية:**

تم اختيار مجتمع الدراسة الميدانية من الأشخاص الذين يملكون مؤهلات ومقدرة في الحكم على مختلف العبارات الواردة في الاستبيان سواء الخاصة بالتدقيق أو الحوكمة.

● **عينة الدراسة:**

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 48 استبيان شملت جميع أعضاء مجلس إدارة شركة الخزف الصحي وكذلك أفراد إدارات مختلف المصالح بما في ذلك مصلحة التدقيق، وقد اعتمدنا طريقة التسليم والاستلام المباشر لمفردات العينة .

بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على 40 استبيان من مجموع 48 استبيان لتمثل عينة الدراسة، بعدما قمنا باستبعاد 8 استمارات استبيان لعدم الإجابة عليها من طرف بعض مفردات الدراسة أو بسبب غيابهم، والجدول التالي يبين الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

جدول رقم (10): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	48	100
عدد الاستمارات غير المجاب عليها	08	16.66
عدد الاستمارات الصالحة	40	83.33

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان

المبحث الثالث: تحليل و تفسير نتائج الدراسة الميدانية

في هذا المبحث نتعرض إلى صدق وثبات الاستبيان، عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة وإجراء تحليل وتفسير لها بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: اختبار الاستبيان

❖ صدق الاستبيان :

قبل عرض الاستبيان تم طرحه على مجموعة من الأساتذة من جامعة محمد خيضر ببسكرة، متخصصين في التدقيق المحاسبي والحوكمة من أجل التأكد من صحة العبارات وطريقة صياغتها وكذلك منهجية وشكل الاستبيان، وبعد الأخذ بعين الاعتبار مختلف النصائح والتوصيات قمنا بإعداد الشكل النهائي للاستبيان (1).

❖ ثبات الاستبيان:

لقياس ثبات الاستبيان قمنا بحساب معامل (alpha cronbach)

جدول رقم (11): معامل ألفا كرونباخ

معامل ألفا كرونباخ	محاور الاستبيان
0.618	التدقيق المحاسبي
0.662	حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان و spss

يتضح من الجدول رقم (11) أن معاملات ألفا كرونباخ تتراوح بين 0.618 و 0.662 لجميع عبارات كل من التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات وهي قيمة مقبولة نسبيا وهذا ما يعني ثبات أداة الدراسة، حيث نشير أن معامل ألفا كرونباخ محصور بين الصفر والواحد حيث أنه كلما كان قريبا من الواحد فذلك يعني وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة.

(1) أنظر الملحق رقم 1.

المطلب الثاني: تحليل البيانات الشخصية

تتمثل البيانات الشخصية في: الجنس، السن، الوظيفة، سنوات العمل والمستوى العلمي

أولاً:الجنس

الجدول رقم (12): عدد العمال من الذكور والإناث

الجنس	العدد	النسبة المئوية%
ذكر	26	65
أنثى	14	35
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(12) نجد أن الفئة الغالبة من الذكور بنسبة 65% أما النسبة الباقية فتمثل الإناث

بنسبة 35% .

ثانياً:الوظيفة

الجدول رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية%
إطارات	30	75
مهرة	10	25
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من الجدول رقم (13) نجد أن الفئة الغالبة متمثلة في فئة الإطارات بنسبة 75%، ثم فئة المهرة بنسبة 25%.

ثالثاً : السن - الجدول رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب السن

السن	العدد	النسبة المئوية%
30-21	4	10
40-31	7	17.5
50-41	15	37.5
أكثر من 50	14	35
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (14) نجد أن الفئة الغالبة متمثلة في العمال الذين تتراوح أعمارهم من 41 إلى 50 سنة بنسبة 37.5% ثم تليها فئة العمال أثر من 50 سنة بنسبة 35%، ثم العمال الذين تتراوح أعمارهم بين 31 و 40 سنة بنسبة 17.5% وأخيرا العمال الذين تتراوح أعمارهم بين 21 و 30 بنسبة 10%.

رابعاً: سنوات العمل

الجدول رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب سنوات العمل

سنوات العمل	العدد	النسبة المئوية%
أقل من 5	7	17.5
5 - 10	6	15
أكثر من 10	27	67.5
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (15) نجد أن الفئة الغالبة متمثلة في العمال الذين لهم سنوات عمل أكثر من 10 سنوات بنسبة 67.5%، ثم تليها فئة العمال الذين لهم سنوات عمل أقل من 5 سنوات بنسبة 17.5%، و أخيرا فئة العمال الذين لهم سنوات عمل تتراوح بين 5 و 10 سنوات بنسبة 15%.

خامساً: المستوى العلمي

الجدول رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي

المستوى العلمي	العدد	النسبة المئوية%
ابتدائي	1	2.5
متوسط	1	2.5
ثانوي	8	20
جامعي	30	75
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (16) نجد أن الفئة الغالبة متمثلة في العمال الذين لهم مستوى جامعي بنسبة 75%، ثم تليها فئة العمال الذين لهم ثانوي بنسبة 20%، وأخيرا فئتي العمال الذين لهم مستوى ابتدائي ومتوسط بنسبة 2.5% لكل من الفئتين.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

بعد القيام بإعداد الاستبيان واختيار ثباته وصدقه تم توزيعه، حيث سنقوم بمعالجة البيانات الموجودة فيه عن طريق تحليل الإجابات المستلمة من أفراد العينة بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية (spss) الذي يساعدنا في تحديد المتوسط الحسابي وكذلك الانحراف المعياري لمختلف العبارات والمحاور، والجدول التالي يوضح المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي .

الجدول رقم(17): المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي

الإجابة	درجة السلم	المجالات
معارض بشدة	1	1 - 1.79
معارض	2	1.8 - 2.59
محايد	3	2.60 - 3.39
موافق	4	3.40 - 4.19
موافق بشدة	5	4.20 - 5

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

أولا - تحليل عبارات المحور الأول:المعايير الشخصية

العبارة رقم (1): يمتلك المدقق مؤهلات علمية وكفاءة مهنية عالية للإيفاء التام بهذه المهنة

الجدول رقم(18): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (1)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	34	85	4.82	0.362	موافق بشدة
موافق	6	15			
محايد	0	0			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (18) نجد أن الاتجاه العام لإجابات الباحثين حول العبارة رقم (1) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.82 بانحراف معياري 0.362، وهي تقع في المجال الخامس

(4.20 - 5)، حيث أن 85% من أفراد العينة يؤكدون بشدة امتلاك المدقق للقدرات العلمية والعملية اللازمة لمزاولة مهنة التدقيق، ونسبة 15% كانت إجاباتهم موافق.

العبارة رقم (2): يتمتع المدقق بقدرة كبيرة على إعلان نتائج التدقيق بطريقة حقيقية وليست عليه أي ضغوط
الجدول رقم(19): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (2)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	34	85	4.82	0.385	موافق بشدة
موافق	5	12.5			
محايد	1	2.5			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (19) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (2) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.82 بانحراف معياري 0.385، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 85% من أفراد العينة يؤكدون بشدة تمتع المدقق بقدرة كبيرة على إعلان النتائج المتحصل عليها بطريقة حقيقية وليست عليه أي ضغوط، ونسبة 12.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 2.5% محايد.

العبارة رقم (3): يحوز المدقق على الشهادات العلمية اللازمة لمزاولة المهنة

الجدول رقم(20): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (3)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	27	67.5	4.68	0.474	موافق بشدة
موافق	13	32.5			
محايد	0	0			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (20) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (3) هي معارض بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.68 بانحراف معياري 0.474، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 67.5% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أن المدقق يحوز على الشهادات العلمية اللازمة لمزاولة مهنة التدقيق، ونسبة 32.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق.

العبارة رقم (4): لا توجد مصالح مشتركة بين المدقق أو أحد أقرباءه

الجدول رقم (21): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (4)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	35	87.5	4.85	0.427	موافق بشدة
موافق	4	10			
محايد	1	2.5			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (21) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (4) هي معارض بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.85 بانحراف معياري 0.427، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 87.5% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أنه لا توجد مصالح مشتركة بين المدقق أو أحد أقرباءه مع المؤسسة، ونسبة 10% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 2.5% كانت إجاباتهم محايد.

العبارة رقم (5): للمدقق كامل الحرية في إعداد برنامج التدقيق و اختيار حجم المفردات المراد فحصها .

الجدول رقم (22): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (5)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	1	2.5	4.02	0.158	موافق
موافق	39	97.5			
محايد	0	0			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (22) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (5) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.02 بانحراف معياري 0.158، و هي تقع في المجال ال رابع (3.40-4.19)، حيث أن 97.5% من أفراد العينة يؤكدون أن للمدقق كامل الحرية في إعداد برنامج التدقيق و اختيار حجم المفردات التي يريد تدقيقها ، ونسبة 2.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة.

العبارة رقم (6): يتمتع المدقق باستقلالية في كتابة تقرير التدقيق

الجدول رقم(23): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (6)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	33	82.5	4.82	0.385	موافق بشدة
موافق	7	17.5			
محايد	0	0			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (23) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (6) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.82 بانحراف معياري 0.385، وهي تقع في المجال ال خامس (4.20- 5)، حيث أن 82.5% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أن للمدقق كامل الاستقلالية في كتابة تقرير التدقيق، ونسبة 17.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق.

العبارة رقم (7): يظهر المدقق في تقريره كافة الحقائق التي يتم اكتشافها دون تدخل أي طرف

الجدول رقم(24): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (7)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	28	70	4.62	0.628	موافق بشدة
موافق	9	22.5			
محايد	3	7.5			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (24) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (7) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.62 بانحراف معياري 0.628، وهي تقع في المجال الخامس (4.20- 5)، حيث أن 70% من أفراد العينة يؤكدون بشدة على أن المدقق يظهر في تقرير التدقيق كافة الحقائق التي يتم اكتشافها دون تدخل أي طرف، ونسبة 22.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 7.5% كانت إجاباتهم محايد.

العبارة رقم (8): يمتلك المدقق معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة.

الجدول رقم (25): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (8)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	13	32.5	4.22	0.660	موافق بشدة
موافق	21	52.5			
محايد	6	15			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (25) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (8) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.22 بانحراف معياري 0.660، وهي تقع في المجال الخامس (4.20- 5)، حيث أن 52.5% من أفراد العينة يؤكدون على أن المدقق يمتلك معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة، ونسبة 32.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة ونسبة 15% محايد. العبارة رقم (9): يلتزم المدقق ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة في إطار تطبيق مبادئ الحوكمة.

الجدول رقم(26): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (9)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	20	50	4.35	0.736	موافق بشدة
موافق	14	35			
محايد	6	15			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (26) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (9) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.35 بانحراف معياري 0.736، وهي تقع في المجال الأول (1-1.79)، حيث أن 50% من أفراد العينة يؤكدون بشدة على أن المدقق يلتزم ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة في إطار تطبيق الحوكمة ، ونسبة 35% كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 15% محايد.

العبارة رقم (10): يتم توفير كافة الإمكانيات اللازمة للمدقق لكي يقوم بعمله بالشكل المطلوب

الجدول رقم(27): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (10)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	21	52.5	4.32	0.829	موافق بشدة
موافق	12	30			
محايد	6	15			
معارض	1	2.5			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (27) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (10) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.32 بانحراف معياري 0.829، وهي تقع في المجال الخامس (4.20- 5)، حيث أن 52.5% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أنه يتم توفير كافة الإمكانيات اللازمة للمدقق لكي يقوم بعمله بالشكل المطلوب، ونسبة 30% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 15% كانت إجاباتهم محايد ونسبة 2.5% كانت إجاباتهم معارض.

العبارة رقم (11): يتمكن المدقق من الوصول إلى السجلات و الأشخاص المناسبين وغير ذلك مما يلزم لأداء واجبه دون قيود

الجدول رقم(28): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (11)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	9	22.5	4.02	0.733	موافق
موافق	25	62.5			
محايد	4	10			
معارض	2	5			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (28) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (11) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.02 بانحراف معياري 0.733، وهي تقع في المجال الرابع (3.40- 4.19)، حيث أن 62.5% من أفراد العينة يؤكدون تمكن المدقق من الوصول إلى السجلات و الأشخاص المناسبين و غير ذلك مما يلزم لأداء واجبه دون قيود، ونسبة 22.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 10% كانت إجاباتهم محايد ونسبة 5% كانت إجاباتهم معارض.

العبارة رقم (12): يحدد المدقق درجة المخاطر المرتبطة بالأنشطة يدققها

الجدول رقم(29): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (12)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	11	27.5			

موافق	0.709	4.12	57.5	23	موافق
			12.5	5	محايد
			2.5	1	معارض
			0	0	معارض بشدة
			100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (29) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (12) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.12 بانحراف معياري 0.709، وهي تقع في المجال ا لرباع (3.40-4.19)، حيث أن 57.5% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يقوم بتحديد درجة المخاطر المرتبطة بالأنشطة التي يدققها ، ونسبة 27.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 12.5% كانت إجاباتهم محايد ونسبة 2.5% كانت إجاباتهم معارض.

العبارة رقم (13): يحدد المدقق رزنامة عملية التدقيق والإجراءات المطبقة فيها

الجدول رقم(30): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (13)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	11	27.5	4.22	0.636	موافق بشدة
موافق	26	65			
محايد	2	5			
معارض	1	2.5			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (30) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (13) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.22 بانحراف معياري 0.636، وهي تقع في المجال ا لخامس (4.20- 5)، حيث أن 65% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يحدد رزنامة عملية التدقيق و الإجراءات المطبقة فيها، ونسبة 27.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 5% كانت إجاباتهم محايد ونسبة 2.5% معارض.

العبارة رقم (14): يلتزم المدقق بإجراءات نظام الرقابة الداخلية للحصول على معلومات ذات مصداقية كبيرة

الجدول رقم(31): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (14)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
---------	---------	----------------	-----------------	-------------------	---------------

موافق	0.764	4.08	27.5	11	موافق بشدة
			60	24	موافق
			10	4	محايد
			2.5	1	معارض
			0	0	معارض بشدة
			100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (31) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (14) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.08 بانحراف معياري 0.764، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 60% من أفراد العينة يؤكدون التزام المدقق بإجراءات نظام الرقابة الداخلية للحصول على معلومات ذات مصداقية كبيرة ، و 27.5% موافق بشدة، ونسبة 10% محايد ونسبة 2.5% معارض.

العبارة رقم (15): يحصل المدقق على الأدلة الكافية التي تساعد في القيام بمهمته

الجدول رقم (32): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (15)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	11	27.5	4.12	0.686	موافق
موافق	24	60			
محايد	4	5			
معارض	1	2.5			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (32) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (15) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.12 بانحراف معياري 0.686، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 60% من أفراد العينة يؤكدون حصول المدقق على الأدلة الكافية التي تساعد في القيام بمهمته ، ونسبة 27.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 10% كانت إجاباتهم محايد ونسبة 2.5% كانت إجاباتهم معارض.

العبارة رقم (16): يقوم المدقق بفحص السجلات و المستندات و الدفاتر و كذلك النظام المحاسبي

الجدول رقم(33): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (16)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	9	22.5	4.18	0.501	موافق
موافق	29	72.5			
محايد	2	5			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (33) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (16) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.18 بانحراف معياري 0.501، وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.19)، حيث أن 72.5% من أفراد العينة يؤكدون يقوم المدقق بفحص السجلات و المستندات و الدفاتر وكذلك النظام المحاسبي، ونسبة 22.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 5% كانت إجاباتهم محايد .

الجدول رقم(34): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (17)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	11	27.5			
موافق	27	67.5			
محايد	2	5			

موافق بشدة	0.530	4.22	0	0	معارض
			0	0	معارض بشدة
			100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (34) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (17) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.22 بانحراف معياري 0.530، وهي تقع في المجال الخامس (4.20-5)، حيث أن 67.5% من أفراد العينة يؤكدون قيام المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية ، ونسبة 27.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 5% كانت إجاباتهم محايد .

العبارة رقم (18): عند قيام المدقق بتقييم أعمال الشركة فإنه يلتزم بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها
الجدول رقم(35): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (18)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	27	67.5	4.58	0.781	موافق بشدة
موافق	11	27.5			
محايد	1	2.5			
معارض	0	0			
معارض بشدة	1	2.5			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (35) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (18) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.58 بانحراف معياري 0.781، وهي تقع في المجال الخامس (4.20-5)، حيث أن 67.5% من أفراد العينة يؤكدون على أن المدقق عند قيامه بتقييم أعمال الشركة فإنه يلتزم بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها ، ونسبة 27.5% موافق بشدة، و 2.5% محايد ومعارض بشدة بنفس النسبة.

العبارة رقم (19): يحدد المدقق نطاق عملية التدقيق و كذلك أهداف العملية

الجدول رقم(36): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (19)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	21	52.5			

موافق بشدة	0.834	4.35	35	14	موافق
			7.5	3	محايد
			5	2	معارض
			0	0	معارض بشدة
			100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (36) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (19) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.35 بانحراف معياري 0.834، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 52.5% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أن المدقق يحدد نطاق عملية التدقيق وكذلك أهداف العملية، ونسبة 37.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق ، ونسبة 7.5% كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 2.5% كانت إجاباتهم معارض.

العبارة رقم (20): يقوم المدقق ببلورة النتائج المحصل عليها في شكل تقرير

الجدول رقم(37): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (20)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق بشدة	0.504	4.55	55	22	موافق بشدة
			45	18	موافق
			0	0	محايد
			0	0	معارض
			0	0	معارض بشدة
			100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (37) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (20) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.55 بانحراف معياري 0.504، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 55% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أن المدقق يقوم ببلورة النتائج المحصل عليها في شكل تقرير ، ونسبة 45% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق .

العبارة رقم (21): يعبر المدقق في تقريره عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي للمنشأة

الجدول رقم(38): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (21)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	17	42.5	4.32	0.656	موافق بشدة
موافق	19	47.5			
محايد	4	10			
أرفض	0	0			
أرفض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (38) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (21) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.32 بانحراف معياري 0.656، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 47.5% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يعبر في تقريره عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي للمنشأة، ونسبة 42.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 10% كانت إجاباتهم محايد.

العبارة رقم (22): يعبر المدقق في تقريره إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا

الجدول رقم(39): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (22)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	22	55	4.48	0.640	موافق بشدة
موافق	15	37.5			
محايد	3	7.5			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (39) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (22) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.48 بانحراف معياري 0.640، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 55% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أن المدقق يعبر في تقريره عما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا، ونسبة 37.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 7.5% كانت إجاباتهم محايد.

العبارة رقم (23): يبين المدقق صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي

الجدول رقم (40): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (23)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	16	40	4.30	0.687	موافق بشدة
موافق	22	55			
محايد	2	5			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (40) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (23) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.30 بانحراف معياري 0.687، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 55% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يبين صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة

المحاسبية و المستندية وسلامة التوجيه المحاسبي ، ونسبة 40% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 5% كانت إجاباتهم محايد.

العبارة رقم (24):يشير المدقق إلى تجانس تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والثبات في تطبيقها

الجدول رقم(41): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (24)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	21	52.5	4.48	0.599	موافق بشدة
موافق	17	42.5			
محايد	2	5			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (41) نجد أن الاتجاه العام لإجابات الباحثين حول العبارة رقم (24) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.48 بانحراف معياري 0.599، وهي تقع في المجال الخامس (4.20- 5)، حيث أن 52.5% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أن المدقق يشير إلى تجانس تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى الثبات في تطبيقها ، ونسبة 42.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق ، ونسبة 5% كانت إجاباتهم محايد.

العبارة رقم (25): يدرس المدقق أسباب التغيير في تطبيق بعض المبادئ المحاسبية ولا يوافق على هذا التغيير إلا بمبررات منطقية ومقبولة

الجدول رقم(42): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (25)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	13	32.5			
موافق	21	52.5			
محايد	6	15			

موافق	0.675	4.18	0	0	معارض
			0	0	معارض بشدة
			100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (42) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (25) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.18 بانحراف معياري 0.675، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 52.5% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يدرس أسباب التغيير في تطبيق بعض المبادئ المحاسبية و لا يوافق على هذا التغيير إلا بمبررات منطقية ومقبولة ، ونسبة 32.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 15% كانت إجاباتهم محايد.

العبارة رقم (26): يوضح المدقق طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها

الجدول رقم (43): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (26)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	19	47.5	4.38	0.867	موافق بشدة
موافق	15	37.5			
محايد	4	10			
معارض	2	5			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (43) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (26) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.38 بانحراف معياري 0.867، وهي تقع في المجال الخامس (4.20- 5)، حيث أن 47.5% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أن المدقق يوضح طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، ونسبة 37.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 10% كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 5% كانت إجاباتهم معارض.

العبارة رقم (27): في حالة عدم إبداء المدقق لرأيه يقوم بتوضيح أسباب ذلك

الجدول رقم(44): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (27)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	17	42.5	4.25	0.840	موافق بشدة
موافق	21	52.5			
محايد	1	2.5			
معارض	1	2.5			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (44) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (27) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.25 بانحراف معياري 0.840، وهي تقع في المجال الخامس (4.20- 5)، حيث أن 52.5% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق في حالة عدم إبداءه لرأيه يقوم بتوضيح أسباب ذلك ، ونسبة 42.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 2.5% كانت إجاباتهم محايد ومعارض بنفس النسبة.

العبارة رقم (28): يقوم المدقق بنشر النتائج المحصل عليها لتصل للأشخاص المعنيين كافة

الجدول رقم(45): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (28)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	14	35			
موافق	25	62.5			
محايد	1	2.5			

معارض	0	0	4.32	0.526	موافق بشدة
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (45) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (28) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.32 بانحراف معياري 0.526، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 62.5% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يمتنع عن إبداء رأيه الفني المحايد في التقارير المالية في حالة وجود مخالفات و تحفظات جوهرية في التدقيق ، ونسبة 35% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 2.5% كانت إجاباتهم محايد.

العبارة رقم (29): يلتزم المدقق أثناء إعداد تقريره بالإجراءات الواردة في القانون

الجدول رقم(46): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (29)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	25	62.5	4.32	0.594	موافق بشدة
موافق	13	32.5			
محايد	2	5			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (46) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (29) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.32 بانحراف معياري 0.594، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 62.5% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أن المدقق يلتزم أثناء إعداد تقريره بالإجراءات الواردة في القانون، ونسبة 32.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 5% كانت إجاباتهم محايد.

العبارة رقم (30): تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية و في التوقيت المناسب و بطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة.

الجدول رقم(47): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (30)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	21	52.5			

موافق	0.639	3.95	40	16	موافق
			7.5	3	محايد
			0	0	معارض
			0	0	معارض بشدة
			100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (47) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (30) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.95 بانحراف معياري 0.639، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 52.5% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أنه تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية و في التوقيت المناسب و بطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة، ونسبة 40% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 7.5% كانت إجاباتهم محايد.

العبارة رقم (31): يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.

الجدول رقم(48): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (31)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	20	50	4.40	0.709	موافق بشدة
موافق	16	40			
محايد	2	5			
معارض	2	5			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (48) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (31) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.40 بانحراف معياري 0.709، وهي تقع في المجال الخامس (4.20- 5)، حيث أن 50% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أنه يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة، ونسبة 40% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 5% كانت إجاباتهم محايد ومعارض بنفس النسبة.

العبارة رقم (32): يتم الإفصاح عن جميع بند عناصر المركز المالي و بالقدر الكافي و بدون استثناء .

الجدول رقم(49): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (32)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	16	40	3.98	0.751	موافق
موافق	21	52.5			
محايد	1	2.5			
معارض	2	5			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (49) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (32) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.98 بانحراف معياري 0.751، وهي تقع في المجال الرابع (3.40- 4.19)، حيث أن 52.5% من أفراد العينة يؤكدون أنه يتم الإفصاح عن جميع بند عناصر المركز المالي و بالقدر الكافي و بدون استثناء، ونسبة 40% كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 5% معارض، ونسبة 2.5% محايد.

العبارة رقم (33): يتم الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية و إظهار فاعليته

الجدول رقم(50): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (33)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	22	55	4.52	0.554	موافق بشدة
موافق	17	42.5			
محايد	1	2.5			

			0	0	معارض
			0	0	معارض بشدة
			100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (50) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (33) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.52 بانحراف معياري 0.554، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 55% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أنه يتم الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية وإظهار فاعليته، ونسبة 42.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 2.5% كانت إجاباتهم محايد. العبارة رقم (34): يتم الإفصاح بمعلومات موثوق بها بما يمكن مختلف الأطراف باتخاذ القرارات المناسبة. الجدول رقم (51): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (34)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	14	35	4.00	0.716	موافق
موافق	24	60			
محايد	1	2.5			
معارض	1	2.5			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (51) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (34) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.00 بانحراف معياري 0.716، وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.19)، حيث أن 60% من أفراد العينة يؤكدون أنه يتم الإفصاح بمعلومات منتظمة وموثوق بها بما يمكن مختلف الأطراف باتخاذ القرارات المناسبة، ونسبة 35% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 2.5% كانت إجاباتهم محايد ومعارض بنفس النسبة.

العبارة رقم (35): تقوم الإدارة بالإفصاح عن المعلومات الهامة عن الأهداف والنتائج المالية والتشغيلية للشركة
الجدول رقم (52): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (35)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	12	30	4.25	0.776	موافق بشدة
موافق	26	65			
محايد	2	5			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (52) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (35) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.25 بانحراف معياري 0.776، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 65% من أفراد العينة يؤكدون أن الإدارة تقوم بالإفصاح عن المعلومات الهامة عن الأهداف والنتائج المالية والتشغيلية المتعلقة الشركة ، ونسبة 30% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 5% كانت إجاباتهم محايد.

العبارة رقم (36): يشمل الإفصاح المعلومات الهامة عن سياسة المكافآت والتعويضات لأعضاء مجلس الإدارة.

الجدول رقم (53): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (36)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	14	35	4.38	0.667	موافق بشدة
موافق	25	62.5			
محايد	1	2.5			
معارض	0	0			

			0	0	معارض بشدة
			100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (53) نجد أن الاتجاه العام لإجابات الباحثين حول العبارة رقم (36) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.38 بانحراف معياري 0.667، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 62.5% من أفراد العينة يؤكدون أن الإفصاح يشمل على المعلومات الهامة عن سياسة المكافآت و التعويضات لأعضاء مجلس الإدارة ، ونسبة 35% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 2.5% كانت إجاباتهم محايد.

العبارة رقم (37): يتأكد مجلس الإدارة من سلامة أنظمة المحاسبة والإفصاح في الشركة.

الجدول رقم(54): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (37)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	28	70	4.70	0.464	موافق بشدة
موافق	12	30			
محايد	0	0			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (54) نجد أن الاتجاه العام لإجابات الباحثين حول العبارة رقم (37) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.70 بانحراف معياري 0.464، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 70% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أن مجلس الإدارة يتأكد من سلامة أنظمة المحاسبة والإفصاح في الشركة، ونسبة 30% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق.

العبارة رقم (38): يوجد قوانين و تنظيمات للحكومة ذات شفافية و قابلة للتنفيذ

الجدول رقم(55): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (38)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	24	60	37.5		
موافق	15	37.5			

موافق بشدة	0.554	4.52	2.5	1	محايد
			0	0	معارض
			0	0	معارض بشدة
			100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (55) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (38) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.52 بانحراف معياري 0.554، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 60% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أنها توجد قوانين وتنظيمات للحوكمة ذات شفافية وقابلة للتنفيذ، ونسبة 37.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 2.5% كانت إجاباتهم محايد. العبارة رقم (39): يتم تقديم كافة المعلومات الصحيحة لمجلس الإدارة في الوقت المناسب

الجدول رقم (56): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (39)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	23	57.5	4.32	0.997	موافق بشدة
موافق	17	42.5			
محايد	0	0			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (56) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (39) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.32 بانحراف معياري 0.997، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 57.5% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أنه يتم تقديم كافة المعلومات الصحيحة لمجلس الإدارة في الوقت المناسب، ونسبة 42.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق.

العبارة رقم (40): توفر كافة المعلومات للمساهمين حول نتائج المؤسسة.

الجدول رقم (57): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (40)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	23	57.5			

موافق بشدة	0.949	4.35	40	16	موافق
			2.5	1	محايد
			0	0	معارض
			100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (57) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (40) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.35 بانحراف معياري 0.949، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 57.5% من أفراد العينة يؤكدون بشدة على توفر كافة المعلومات للمساهمين حول نتائج المؤسسة، ونسبة 40% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 2.5% كانت إجاباتهم محايد. العبارة رقم (41): يسمح للمساهمين بالتعبير عن آرائهم في الطريقة التي تدير بواسطتها الشركة. الجدول رقم (58): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (41)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	28	70	4.60	0.744	موافق بشدة
موافق	12	30			
محايد	0	0			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (58) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (41) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.60 بانحراف معياري 0.744، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 70% من أفراد العينة يؤكدون بشدة على السماح للمساهمين بالتعبير عن آرائهم في الطريقة التي تدير بواسطتها الشركة، ونسبة 30% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق. العبارة رقم (42): تعلم الإدارة المساهمين بشكل تام عن كل ما يتضمنه جدول أعمال الجمعية العامة. الجدول رقم (59): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (42)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	26	65			

موافق بشدة	0.847	4.50	35	14	موافق
			0	0	محايد
			0	0	معارض
			0	0	معارض بشدة
			100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (59) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (42) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.50 بانحراف معياري 0.847، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 65% من أفراد العينة يؤكدون بشدة على أن الإدارة تعلم المساهمين بشكل تام عن كل ما يتضمنه جدول أعمال الجمعية العامة، ونسبة 35% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق. العبارة رقم (43): يشارك المساهمون في القرارات الهامة التي لها علاقة بحوكمة الشركات الجدول رقم (60): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (43)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	23	57.5	4.42	0.844	موافق بشدة
موافق	17	42.5			
محايد	0	0			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (60) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (43) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.42 بانحراف معياري 0.844، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 57.5% من أفراد العينة يؤكدون بشدة على مشاركة المساهمين في القرارات الهامة التي لها علاقة بحوكمة الشركات، ونسبة 42.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق. العبارة رقم (44): توفر المعلومات اللازمة للمساهمين بصفة دورية وفي الوقت المناسب. الجدول رقم (61): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (44)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	26	65			

موافق بشدة	0.749	4.55	35	14	موافق
			0	0	محايد
			0	0	معارض
			0	0	معارض بشدة
			100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (61) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (44) هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.55 بانحراف معياري 0.749، وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5)، حيث أن 65% من أفراد العينة يؤكدون بشدة على توفر المعلومات اللازمة للمساهمين بصفة دورية وفي الوقت المناسب، ونسبة 35% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق.

العبارة رقم (45): يشارك المساهمون في وضع قواعد السلوك المهني

الجدول رقم(62): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (45)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	15	37.5	4.10	0.841	موافق
موافق	16	40			
محايد	9	22.5			
معارض	0	0			
معارض بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (62) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (45) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.10 بانحراف معياري 0.841، وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.19)، حيث أن 40% من أفراد العينة يؤكدون على مشاركة المساهمين في وضع قواعد السلوك المهني ، ونسبة 37.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 22.5% كانت إجاباتهم محايد .

العبارة رقم (46): يتم المحافظة على حقوق المساهمين ويتم تعويضهم عند انتهاكها.

الجدول رقم(63): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (46)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	8	20			

موافق	0.853	3.88	67.5	27	موافق
			12.5	5	محايد
			0	0	معارض
			0	0	معارض بشدة
			100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (63) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (46) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.88 بانحراف معياري 0.853، وهي تقع في المجال ال رابع (3.40-4.19)، حيث أن 67.5% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق للتأكيد على أنه يتم المحافظة على حقوق المساهمين ويتم تعويضهم عند انتهاكها، 20% كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 12.5% كانت إجاباتهم محايد.

المطلب الرابع: تفسير نتائج الدراسة الميدانية

بعد تحليل نتائج الاستمارة سناول في هذا الجزء تفسير النتائج المتوصل إليها تبعاً للفرضيات المنطلق منها:

1. الفرضية الأولى: "هناك علاقة بين المعايير الشخصية و حوكمة الشركات"

لإثبات صحة أو نفي الفرضية الأولى التي تتمثل في "هناك علاقة بين المعايير الشخصية

وحوكمة الشركات" تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين إجابات أفراد العينة بين عبارات البعد

الأول "المعايير الشخصية" وإجاباتهم حول عبارات المحور الثاني "حوكمة الشركات" والنتائج يوضحها

الجدول التالي:

الجدول رقم (68): علاقة لمعايير الشخصية بحوكمة الشركات

المحور	معامل الارتباط بيرسون	تفسير الدلالة
المعايير الشخصية	0.486	وجود علاقة متوسطة بين المعايير الشخصية و حوكمة الشركات عند مستوى دلالة 0.01
حوكمة الشركات		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (68) يتضح وجود علاقة متوسطة بين المعايير الشخصية و حوكمة الشركات، حيث يدل ذلك على أن المعايير الشخصية تؤثر بشكل متوسط على حوكمة الشركات، أي أن توفر المدقق على المؤهلات العلمية والعملية وهو ما تؤكد عينة الدراسة يؤثر في تحسين حوكمة الشركة محل الدراسة.

وهذا ما يعني قبول الفرضية الاولى أي أنه توجد علاقة بين المعايير الشخصية و حوكمة الشركات.

2. الفرضية الثانية: "هناك علاقة بين معايير العمل الميداني و حوكمة الشركات"

لإثبات صحة أو نفي الفرضية الثانية التي تتمثل في " هناك علاقة بين معايير العمل الميداني و حوكمة الشركات " تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثاني "معايير العمل الميداني " وإجاباتهم على عبارات المحور الثاني " حوكمة الشركات" والنتائج يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (69): علاقة معايير العمل الميداني بحوكمة الشركات

المحور	معامل الارتباط بيرسون	تفسير الدلالة
معايير العمل الميداني	0.149	معامل بيرسون غير دال إحصائياً sig=0.385 وهي أكبر من 0.05.
حوكمة الشركات		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (69) يتضح عدم وجود علاقة بين معايير العمل الميداني و حوكمة

الشركات، لأن معامل بيرسون غير دال إحصائياً sig=0.385 و هي أكبر من 0.05.

وهذا ما يعني عدم قبول الفرضية الثانية أي أنه لا توجد علاقة بين معايير العمل الميداني وحوكمة الشركات.

3. الفرضية الثالثة: "هناك علاقة بين معايير إعداد التقرير وحوكمة الشركات"

لإثبات صحة أو نفي الفرضية الثالثة التي تتمثل في " هناك علاقة بين معايير إعداد التقرير و حوكمة الشركات " تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين إجابات أفراد العينة بين عبارات البعد الثالث " معايير إعداد التقرير " وإجاباتهم حول عبارات المحور الثاني "حوكمة الشركات " والنتائج يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (70): علاقة معايير اعداد التقرير بحوكمة الشركات

المحور	معامل الارتباط بيرسون	تفسير الدلالة
معايير إعداد التقرير	0.168	معامل بيرسون غير دال إحصائياً sig=0.301 وهي أكبر من 0.05
حوكمة الشركات		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (70) يتضح عدم وجود علاقة بين معايير إعداد التقرير وحوكمة الشركات، لأن معامل بيرسون غير دال إحصائياً sig=0.301 وهو أكبر من 0.05.

وهذا يعني رفض الفرضية الثالثة أي أنها لا توجد علاقة بين معايير إعداد التقرير وحوكمة الشركات. من خلال توضيح العلاقة بين الأبعاد المختلفة المتعلقة بالمحور الأول التدقيق المحاسبي والمتمثلة في المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير، والمحور الثاني حوكمة الشركات، ويمكن تلخيص العلاقة بين التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون بين كل العبارات المتعلقة بالمحور الأول والمحور الثاني والنتائج يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (70): علاقة التدقيق المحاسبي بحوكمة الشركات

المحور	معامل الارتباط بيرسون	تفسير الدلالة
التدقيق المحاسبي	0.377	وجود علاقة متوسطة بين التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات عند مستوى دلالة 0.05
حوكمة الشركات		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (71) يتضح وجود علاقة متوسطة بين التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات، و تعود هذه العلاقة بشكل أساسي إلى بعد المعايير الشخصية، هذا يفسر أن توفر المدقق على المؤهلات العلمية و العملية يساهم بشكل كبير في تحسين الحوكمة في الشركة محل الدراسة.

بالتالي فإنها توجد علاقة بين التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات في الشركة محل الدراسة.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تعرفنا على الشركة محل الدراسة وهي شركة الخزف الصحي بالميلية ولاية جيجل من خلال التطرق إلى نشأتها، و هيكلها التنظيمي وأهم نشاطاتها و منتجاتها، و اعتمدنا في هذا البحث على الاستمارة التي تم توزيعها على عينة من عمال كل المصالح الإدارية و مجلس الإدارة، وتضمنت الاستمارة محورين أساسيين هما : التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات، وعند استرجاع الاستمارة قمنا بتفريغها وتحليل بياناتها بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية SPSS، وقد قمنا بحساب النسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل ألفا كرونباخ، ومعامل الارتباط بيرسون من أجل تحليل إجابات أفراد العينة وتفسيرها للإجابة على إشكالية الدراسة و تحديد دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات، وقد توصلنا إلى أنها توجد علاقة بين التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات في الشركة محل الدراسة.



استمارة البحث

الأخ الفاضل....،الأخت الفاضلة....،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.....،

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة التي صممت لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها استكمالا للحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص تدقيق محاسبي بعنوان " دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات دراسة حالة شركة الخزف الصحي بالميلية - جيجل ".

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات، و نظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال، نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستمارة بدقة، حيث أن صحة النتائج تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم، لذلك نرجو منكم أن تولوا هذه الاستمارة اهتمامكم، فمشاركتكم ضرورية و رأيكم عامل أساسي من عوامل نجاحها.

ونحيطكم علما أن جميع إجابتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

و تفضلوا بقبول فائق التقدير و الاحترام

إشراف الأستاذة

بركات ربة

الطالب

بوطينة إبراهيم

القسم الأول: البيانات الشخصية.

يهدف هذا القسم إلى التعرف على بعض الخصائص الاجتماعية و الوظيفية لموظفي المؤسسة الاستشفائية بشير بن ناصر بغرض تحليل النتائج فيما بعد، لذا نرجو منكم التكرم بالإجابة على التساؤلات التالية و ذلك بوضع إشارة (X) في المربع المناسب لاختيارك.

1-الجنس	ذكر	<input type="checkbox"/>	أنثى	<input type="checkbox"/>
2-العمر	30-21 سنة	<input type="checkbox"/>	41- 50 سنة	<input type="checkbox"/>
	31 - 40 سنة	<input type="checkbox"/>	من 51 سنة فأكثر	<input type="checkbox"/>
3-المستوى التعليمي	إبتدائي	<input type="checkbox"/>	متوسط	<input type="checkbox"/>
	ثانوي	<input type="checkbox"/>	جامعي	<input type="checkbox"/>
4- مدة العمل بالمؤسسة	أقل من 05 سنوات	<input type="checkbox"/>	أكثر من 10 سنوات	<input type="checkbox"/>
	من 05 الى 10 سنوات	<input type="checkbox"/>		
5- المستوى الوظيفي	الإطارات	<input type="checkbox"/>	المهرة	<input type="checkbox"/>
	التنفيذيون	<input type="checkbox"/>		

القسم الثاني: محاور الاستمارة

فيما يلي مجموعة من العبارات التي تقيس التدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة، وتقيس أيضا مدى توفر عناصر حوكمة الشركات، و المرجو تحديد درجة موافقتك أو عدم موافقتك عنها، و ذلك بوضع علامة (X) في المربع المناسب لاختيارك.

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
العبارات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي						
المعايير الشخصية	يملك المحقق مؤهلات علمية و كفاءة مهنية عالية للإيفاء التام بهذه المهنة					
	يتمتع المدقق بقدرة كبيرة على إعلان نتائج التدقيق بطريقة حقيقية و ليست عليه أي ظغوط					
	يجوز المدقق على الشهادات العلمية اللازمة لمزاولة المهنة .					
	لا توجد مصالح مشتركة بين المدقق أو أحد أقرباءه					
	للمدقق كامل الحرية في إعداد برنامج التدقيق و اختيار حجم المفردات المراد فحصها .					
	يتمتع المدقق باستقلالية في كتابة تقرير التدقيق					
	يظهر المدقق في تقريره كافة الحقائق التي يتم اكتشافها دون تدخل أي طرف					
	يملك المدقق معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة.					
	يلتزم المدقق ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة في إطار تطبيق مبادئ الحوكمة					
	يتم توفير كافة الإمكانيات اللازمة للمدقق لكي يقوم بعمله بالشكل المطلوب					
معايير الفحص الميداني	يمكن المدقق من الوصول إلى السجلات و الأشخاص المناسبين و غير ذلك مما يلزم لأداء واجبه دون قيود					
	يحدد المدقق درجة المخاطر المرتبطة بالأنشطة يدققها					
	يحدد المدقق رزنامة عملية التدقيق و الإجراءات المطبقة فيها					
	يلتزم المدقق بإجراءات نظام الرقابة الداخلية للحصول على معلومات ذات مصداقية كبيرة					
	يقوم المدقق بفحص السجلات و المستندات و الدفاتر و كذلك النظام المحاسبي					
	يستطيع المدقق عقد اللقاءات الشخصية مع بعض الأفراد من العاملين داخل الشركة أو خارجها بشكل رسمي أو غير رسمي					
	يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية					
	عند قيام المدقق بتقييم أعمال الشركة فإنه يلتزم بمعايير المحاسبة و المراجعة المتعارف عليها					
	يحدد المدقق نطاق عملية التدقيق و كذلك أهداف العملية					
	يقوم المدقق ببلورة النتائج المحصل عليها في شكل تقرير					
معايير اعداد التقرير	يعبر المدقق في تقريره عمل إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة و صدق عن المركز المالي للمنشأة					
	يعبر المدقق في تقريره عما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا					
	يبين المدقق صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية و المستندية و سلامة التوجيه المحاسبي					
	يشير المدقق إلى تجانس تطبيق و إستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و مدى الثبات في تطبيقها					
	يدرس المحقق أسباب التغيير في تطبيق بعض المبادئ المحاسبية و لا يوافق على هذا التغيير إلا					

					بمبررات منطقية و مقبولة
					يوضح المدقق طبيعة الفحص الذي قام به و درجة المسؤولية التي يتحملها
					يتمتع المدقق عن إبداء رأيه الفني المحايد في التقارير المالية في حالة وجود مخالفات و تحفظات جوهرية في التدقيق
					يقوم المدقق بنشر النتائج المحصل عليها لتصل للأشخاص المعنيين كافة
					يلتزم المدقق أثناء إعداد تقريره بالإجراءات الواردة في القانون
العبارات المتعلقة بالحوكمة					
					تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية و في التوقيت المناسب و بطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة.
					يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.
					يتم الإفصاح عن جميع بنود عناصر المركز المالي و بالقدر الكافي و بدون استثناء .
					يتم الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية و إظهار فاعليته
					يتم الإفصاح بمعلومات منتظمة و موثوق بها بما يمكن مختلف الأطراف باتخاذ القرارات المناسبة.
					تقوم الإدارة بالإفصاح عن المعلومات الهامة و الجوهرية عن الأهداف و النتائج المالية و التشغيلية المتعلقة بالشركة
					يشمل الإفصاح على المعلومات الهامة عن سياسة المكافآت و التعويضات لأعضاء مجلس الإدارة.
					يتأكد مجلس الإدارة من سلامة أنظمة المحاسبة و الإفصاح في الشركة.
					يوجد قوانين و تنظيمات للحوكمة ذات شفافية و قابلة للتنفيذ
					يتم تقديم كافة المعلومات الصحيحة لمجلس الإدارة في الوقت المناسب
					توفر كافة المعلومات للمساهمين حول نتائج المؤسسة.
					يسمح للمساهمين بالتعبير عن آرائهم في الطريقة التي تدير بواسطتها الشركة.
					تعلم الإدارة المساهمين بشكل تام عن كل ما يتضمنه جدول أعمال الجمعية العامة
					يشارك المساهمون في القرارات الهامة التي لها علاقة بحوكمة الشركات
					يشارك المساهمون في إختيار أعضاء مجلس الإدارة
					يشارك المساهمون في تحديد نظم الحوافز و المكافآت الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة و تعيين مراجع الحسابات.
					توفر المعلومات اللازمة للمساهمين بصفة دورية و في الوقت المناسب .
					يشارك المساهمون في وضع قواعد السلوك المهني
					يتم المحافظة على حقوق المساهمين و يتم تعويضهم عند انتهاكها.

الإفصاح والشفافية

الحفاظ على حقوق المساهمين