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 العلوم الاقتصادية
المرجع: ..... / ق.ع.إ / 2016

Université Mohamed KHIDHER-Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Economiques
Réf : …….. / D.S.E / 2016

الموضـــوع

المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص : مالية و حاكمية المؤسسات

إعداد الطالب(ة):

▪ شراد محمد أصيل

إشراف الأستاذ(ة):

▪ بن فرحات عبد المنعم

السنة الجامعية : 2015-2016

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

قال تعالى:

« وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون »

الصلاة والسلام على سيدي وحبيبي رسول الله محمد وعلى آله وصحبه أجمعين

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى معلمي الأول

الذي أعطاني بدون مقابل (والدي العزيز حفظه الله)

والتي كانت كلماته وتوجيهاته نبراسا ومصدر الثقة والاعتزاز.

إلى من ذوقتني الحب والحنان إلى رمز الحب

وبلسم الشفاء إلى القلب النابع أمي الحبيبة.

إلى من أضاء بعلمه عقل غيره وكل من تعلمت على يديهم وبذلوا جهدا

لكي أصل إلى هذه اللحظة أساتذتي الكرام.

إلى إخوتي وأصدقائي وكل النفوس الطيبة.

إلى كل أفراد دفعتي بدون استثناء.

إلى كل من سعت لهم ذاكرتي ولم تسع لهم مذكرتي.

أهدي هذا البحث المتواضع راجيا من المولى عز وجل القبول والنجاح.

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
الإهداء	I
فهرس المحتويات	II
قائمة الجداول	V
قائمة الأشكال	VII
قائمة الاختصارات	VII
ملخص الدراسة	IX
مقدمة عامة	أ– و
الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات و المراجعة الخارجية	
المبحث الأول : مدخل إلى حوكمة الشركات	3
المطلب الأول : ماهية حوكمة الشركات	3
أولا: نشأة حوكمة الشركات	3
ثانيا: تعريف حوكمة الشركات	6
ثالثا: النظريات الفسرة لحوكمة الشركات	8
المطلب الثاني: خصائص أهمية و أهداف حوكمة الشركات	14
أولا: خصائص حوكمة الشركات	14
ثانيا:أهمية حوكمة الشركات	16
ثالثا:أهداف حوكمة الشركات	18
المطلب الثالث: أساسيات حوكمة الشركات	19
أولا:مبادئ حوكمة الشركات	19
ثانيا:ركائز حوكمة الشركات	23
ثالثا:الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	24
المطلب الرابع: آليات و محددات حوكمة الشركات	26
أولا:آليات حوكمة الشركات	26
ثانيا:محددات حوكمة الشركات	29

المبحث الثاني:التأصيل العلمي و العملي للمراجعة الخارجية	31
المطلب الأول : ماهية المراجعة الخارجية	31
أولا: لمحة تاريخية عن المراجعة الخارجية	31
ثانيا:تعريف المراجعة الخارجية	33
ثالثا:فروض المراجعة الخارجية	34
المطلب الثاني:خصائص، أهمية و أهداف المراجعة الخارجية	36
أولا: خصائص المراجعة الخارجية	36
ثانيا: أهمية المراجعة الخارجية	37
ثالثا: أهداف المراجعة الخارجية	38
المطلب الثالث: خدمات و أنواع المراجعة الخارجية	40
أولا: خدمات المراجعة الخارجية	40
ثانيا: أنواع المراجعة الخارجية	41
المطلب الرابع: المراجع الخارجي	43
أولا:تعريف المراجع الخارجي	43
ثانيا: معايير عمل المراجع الخارجي	44
ثالثا: خطوات عمل المراجع الخارجي	51
خلاصة الفصل	55
الفصل الثاني: دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات	
المبحث الأول: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات	58
المطلب الأول: أداء المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات	58
أولا:المراجعة الخارجية كإختصاصية في مراقبة المعلومات على مستوى حوكمة الشركات	58
ثانيا: المراجعة الخارجية كآلية حوكمة تسمح من منطق نظري بإخفاء عجز الأنظمة الأخرى	60
ثالثا: المراجعة الخارجية في قلب حوكمة الشركات	62
المطلب الثاني: آليات تدعيم دور لمراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات	64
أولا: الآليات الأكاديمية	64
ثانيا: الأليات التنظيمية المهنية	65
ثالثا:الآليات المهنية العملية	66

المبحث الثاني:الإستفادة من عمل المراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات	67
المطلب الأول:مسؤولية المراجع الخارجي عن تقييم نظام الرقابة الداخلية، إكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات الغير قانونية	67
أولامسؤولية المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	67
ثانيا: مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش	69
ثالثا: مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف التصرفات الغير قانونية	72
المطلب الثاني: ضوابط علاقة المراجع الخارجي بالفعالين الداخليين و الخارجيين في حوكمة الشركات	75
أولا: ضوابط علاقة المراجع الخارجي بالفاعلين الداخليين	75
ثانيا: ضوابط علاقة المراجع الخارجي بالفاعلين الخارجيين	77
خلاصة الفصل	78
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
المبحث الأول: ***الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية***	81
المطلب الأول: *أدوات جمع المعلومات*	81
أولا: اعداد الاستبيان	81
ثانيا: تصميم الإستبيان	81
ثالثا: عملية نشر الاستبيان	82
المطلب الثاني: *الأدوات الإحصائية المستخدمة*	83
المبحث الثاني: خصائص مبحوثي عينة الدراسة	85
المطلب الأول: التحليل الوصفي لعينة الدراسة	85
المطلب الثاني: تحليل اجابات المبحوثين حول عينة الدراسة	90
أولا:اختبار صدق وثبات الاستبيان	90
ثانيا التحليل الإحصائي الوصفي	92
ثالثا:اختبار الفرضيات	107
خلاصة الفصل	112
خاتمة	113
قائمة المراجع	117
الملاحق	123

قائمة الجداول

العنوان	رقم الصفحة
الجدول(1): مقارنة بين انواع المراجعة الخارجية	42
الجدول رقم (2): الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	83
جدول رقم(3): مقياس ليكارت الخماسي	84
الجدول رقم (4) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	85
الجدول رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	86
الجدول رقم (6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية	87
الجدول رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب مجال الوظيفة	88
الجدول رقم (8): توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	89
جدول رقم(9): معامل ألفا كرونباخ	90
الجدول رقم(10): معاملي الالتواء و التفلطح	91
الجدول رقم (11): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الأول المتعلق بالمحور الثاني	92
الجدول رقم (12): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثاني المتعلق بالمحور الثاني	94
الجدول رقم (13): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثالث المتعلق بالمحور الثاني	96
الجدول رقم (14): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الأول المتعلق بالمحور الثالث	98
الجدول رقم (15): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثاني المتعلق بالمحور الثالث	100

الجدول رقم (16): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثالث المتعلق بالمحور الثالث	101
الجدول رقم (17): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الرابع المتعلق بالمحور الثالث	102
الجدول رقم (18): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الخامس المتعلق بالمحور الثالث	104
الجدول رقم (19): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد السادس المتعلق بالمحور الثالث	106
الجدول رقم (20): معامل الارتباط و التحديد لنموذج الانحدار الخطي المتعدد لاجراءات المراجعة الخارجية	107
الجدول رقم(21): اختبار الدلالة الاحصائية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد لاجراءات المراجعة الخارجية	108
الجدول رقم (22): معامل الارتباط و التحديد لنموذج الانحدار الخطي المتعدد لاستقلالية و نزاهة المراجع الخارجي	108
الجدول رقم(23): اختبار الدلالة الاحصائية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد لاستقلالية ونزاهة المراجع الخارجي	109
الجدول رقم (24): معامل الارتباط و التحديد لنموذج الانحدار الخطي المتعدد للكفاءة و العناية المهنية لمراجع الحسابات	109
الجدول رقم (25):اختبار الدلالة الاحصائية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد للكفاءة والعناية المهنية لمراجع الحسابات	110
الجدول رقم(26): النتائج الاجمالية لمتغيري الدراسة	110
الجدول رقم (27):المؤشرات الاحصائية الخاصة بمتغيري الدراسة	111

قائمة الأشكال

العنوان	رقم الصفحة
الشكل رقم (1): خصائص حوكمة الشركات	16
الشكل (2): مبادئ حوكمة الشركات	22
الشكل: (3): الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة	25
الشكل (4): المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات	30
الشكل رقم (5): الدور الحالي للمراجعة الخارجية في حكومة المؤسسة	63
الشكل (6)توزيع أفراد العينة حسب الجنس	85
الشكل رقم (7): توزيع أفراد العينة حسب العمر	86
الشكل رقم (8): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	87
الشكل رقم(9): توزيع أفراد العينة حسب متغير مجال الوظيفة	88
الشكل رقم(10):توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	89

قائمة الاختصارات

الإسم	الدلالة
SEC	Securities exchanges commission
CALPRES	the california public Employées Retirement system
NYSE	new york stock exchange
NASDE	national Association of Securities Dearls
OECD	Organisation For Economic Coopération and Développent
IFAC	International Federation of Accountants
FCPA	Forcings corrupt pratices
SPSS	Statistical Package for Social Science

الملخص: المراجعة الخارجية كألية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات

تهدف هذه الدراسة إلى تبيين دور المرا جعة الخارجية ومدى مساهمتها في تطبيق حوكمة الشركات مع دراسة حالة عينة من مراجعي الحسابات، محاسبين، اداريين و مسييرين، كمثال عن واقع حوكمة الشركات في الجزائر، حيث سيتم تركيز الاهتمام في هذه المذكرة على دور كل من المراجعة الخارجية في التفعيل من مبادئ حوكمة الشركات.

و بعد استعراض المفاهيم النظرية الخاصة بحوكمة المؤسسات، إضافة إلى آلياتها ،تأتي الدرا سة الميدانية لمحاولة ابراز دور المراجعة في المؤسسات الجزائرية باعتبارها ركن أساسي لإقامة نظام لحوكمة المؤسسات الوطنية في ظل ما تعيشه من تحولات في إطار التوجه نحو اقتصاد السوق.

الكلمات المفتاحية :حوكمة الشركات، المرا جعة الخارجية، مراجع خارجي

Résumé :
Cette étude vise à faire connaître le but de l'audit externe et sa contribution à la mise en œuvre de la gouvernance des sociétés، avec l'étude d'un échantillon des auditeurs externes، des comptables، des administrateurs et des gestionnaires comme un exemple sur la réalité de la gouvernance des institutions ،où le centre d'intérêts sera porté, dans ce mémoire sur, le rôle de l'audit externe dans l'activation des principes de gouvernance des sociétés .

Après avoir montré les conceptions théoriques de la gouvernance ainsi que ses mécanismes; on procèdera à l'étude pratique pour essayer de montrer le rôle de l'audit externe dans les institutions algériennes étant donné des éléments fondamentaux dans l'élaboration d'un système de bonne gouvernance des entreprises nationales qui sont entrain de subir des transformations vers l'économie du marché.

Mots clés: gouvernance d'entreprise، Audit externe، auditeurs externe

مقدمة عامة

يتعلق مفهوم حوكمة الشركات بالطريقة التي يتم بها مراقبة سير العمل في الشركة من قبل مجلس الإدارة وكيفية تحقيق محاسبة المسئولية في مواجهة المساهمين، وقد ترجم المجمع اللغوي المصري المصطلح الإنجليزي " Governance" إلى مصطلح الحوكمة أو مصطلح الحاكمية عند المجمع اللغوي في الأردن، وهذا المصطلح الإنجليزي اسم مشتق من اسم الحوكمة "Government" وهو اسم دال على الأداة التي يقع بها الفعل وتعني الإدارة والقيادة، كما تعني التدبير والضبط، وقد ظهر هذا المصطلح الاقتصادي الحديث بداية في تقارير وتوصيات المؤسسات الاقتصادية والمالية الدولية عندما قدمه البنك الدولي وصندوق النقد الدولي تحت اسم حوكمة الشركات " CorporateGovernance " في إطار التوصية لتجديد الملكية والإدارة والفصل بينهما في الشركات العامة مع وضع معايير واضحة للمساءلة المحاسبية وآليات قوية للإفصاح والشفافية .

هذا وقد بدأ الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات إثر إفلاس بعض الشركات الدولية الكبرى مثل شركة انرون وشركة وورلدكوم وتعرض شركات دولية أخرى لصعوبات مالية كبيرة وانهيار اقتصاديات دول جنوب شرق أسيا، وذلك نتيجة تصرفات غير أخلاقية للمديرين التنفيذيين وأعضاء مجالس الإدارة ومراجعي الحسابات والمحللين الماليين وغيرهم وشيوع حالة الفساد المالي والإداري والمحاسبي والسياسي .

ولقد كان من أهم آثار تلك الانهيارات المالية هو انخفاض ثقة الشعوب في العديد من المؤسسات الرئيسية لمجتمعاتها وتراجع تلك الثقة في الشركات سواء كانت الوطنية أم الدولية متعددة الجنسية .

تلك الأسباب وغيرها دفعت المؤسسات الاقتصادية والمالية الدولية إلى تبني مفهوم واسع للحوكمة لا يقتصر فقط على حوكمة الشركات تحديداً بل يمتد ليشمل حوكمة الاقتصاديات القومية بصفة خاصة والاقتصاد العالمي بصفة عامة، وانصرف هذا المفهوم إلى كيفية وضع هيكل من عناصر أساسية معينة (عناصر الحوكمة الجيدة) تسمح بقدر كبير من الحرية في ظل سيادة القانون ويشكل منهاجاً للعمل الاقتصادي والمالي، ويساعد على تحديد الأهداف وسبل تحقيقها والرقابة عليها.

وتحتاج حوكمة الشركات لمجموعة من الوسائل وآليات الرقابة لضمان التزام الشركات المقيدة في البورصة بمختلف مبادئ وقواعد الشفافية، ومن بين هذه الآليات نجد المراجعة الخارجية التي تعتبر من بين أهم الآليات المهمة في تفعيل حوكمة الشركات، حيث تقدم معلومات ملائمة تفي باحتياجات المستفيدين وإضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها التقارير المالية التي تعبر عن حقيقة الشركة وتسمح للأطراف ذات العلاقة بالشركة ـ على رأسهم المساهمين ـ من التأكد أن حقوقهم محترمة وأصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير الشركة وضمان الاستغلال الأمثل لطاقاتها ومواردها .

اشكالية البحث:

تسعى معظم المؤسسات والشركات الاقتصادية في ظل التطورات الاقتصادية الحديثة على مستوى العالم، إلى تحسين وترقية أدائها وتجسيد الحكامة في تسييرها من أجل ضمان مكانة في السوق بالإضافة إلى تركيزها على استمراريتها في محيط يتميز بالمنافسة، وحتى تتمكن من تحقيق هذه الأهداف و تحقيق هذه الحكامة والتي من شأنها تفعيل دورها، عليها فهم وتطبيق الطرق والآليات التي تساعد على تجسيد وتحسين هذا النظام والذي تعتبر المراجعة الخارجية واحدة من هذه الآليات المعنية به.

ومن هنا فإنه إذا كان من مبادئ الحوكمة هو تحقيق درجة من الإفصاح والشفافية فإن الطالب يحاول التحقق في مدى امكانية تحقيق مراجعة خارجية جادة في المساهمة في تبني مبادئ الحوكمة و يكون التساؤل كالتالي:

ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات؟

التساؤلات الفرعية

1- هل تؤثر إجراءات المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة

2- هل تؤثر استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي في تفعيل مبادئ الحوكمة

3- هل تؤثر الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي في تفعيل مبادئ الحوكمة

الفرضيات

1- تؤثر اجراءات المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة

2- تؤثر استقلالية و نزاهة المراجع الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

3- تؤثر الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي في تفعيل مبادئ الحوكمة

اسباب اختيار الموضوع

1- الرغبة الذاتية والميل الشخصي في معالجة ودراسة موضوع حوكمة الشركات والمراجعة الخارجية

2- ملائمة هذا الموضوع مع تخصصنا الدراسي

3- حداثة الموضوع ما يتوجب تسليط الضوء عليه

4- انتشار ظاهرة عمليات الفساد وما إنجر عنه من إنهيارات شركات عملاقة بسبب القصور في تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات

أهمية الموضوع

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال تناولها موضوعا معاصرا، حيث تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة ، باعتباره يساهم في عدة جوانب اقتصادية و المتمثلة في رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية لما لها من أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية و رفع مستوى الشفافية في تلك الشركات .

كذلك سنحاول ابراز الدور الهام للمراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة وفق أسس ومفاهيم جديدة، الأمر الذي يؤدي إلي التقليل من المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات، خاصة وأن التجارب الأخيرة في العالم أظهرت أن ضعف الحوكمة في المؤسسات يؤدي إلى تدمير الاقتصاديات القومية بشكل خطير، وعليه فان تفعيل مبادئ الحوكمة، والبدء بتطبيق قواعدها ، يعمل على تطوير أداء المؤسسات، مما ينعكس إيجابيًا على قرارات المستثمرين والقطاع المالي وحركة سوق الاوراق المالية، وبالتالي تنشيط الاقتصاد.

أهداف الموضوع

1- فهم أو توسيع وتقريب المفهوم للباحثين

2- إبراز دور حوكمة الشركات، من خلال تحديد مختلف المبادئ لإدارة الشركات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها، والتي تضمن مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة (المساهمين، الدائنين، الدولة، الموردين، الزبائن،....الخ) .

3- التعرف على مختلف وظائف وأدوار المراجعة الخارجية كآلية تسمح بحل المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة .

4- إبراز الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في تحسين أداء الشركات

المنهج المتبع:

لإعداد هذه الدراسة تم الاعتماد على:

1- المنهج التاريخي: استخدم في إظهار وتتبع نشأة وتطور المراجعة الخارجية، وتطور حوكمة الشركات.

2- المنهج الوصفي التحليلي: اعتمدنا عليه في وصف الإطار النظري للمراجعة الخارجية وكذا حوكمة الشركات.

3- المنهج القياسي الكمي: استخدم في الدراسة الميدانية من خلال استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات وتم توزيعه على العينة المدروسة وبعدها حللنا من خلال استخدام برنامج spss.20.0 للتحليل الإحصائي واجراء الإختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لموضوع البحث على أساس السلم ليكارت الخماسي.

مجتمع الدراسة:

تم اختيار مجتمع الدراسة على معيار الشهادة الأكاديمية للمهنيين، فتمثلت العينة في المتحصلين على ليسانس في الاختصاص فما فوق، و حاصلين على الأقل على شهادة مهنية، أما فيما يخص نوعية الشهادة أو المهنة فقد اقتصر على المحاسبة و المراجعة، وعليه يمكن تلخيص عناصر مجتمع الدراسة في الفئات التالية:

- إطارات سامية في الشركات واداريين .
- مهنيين من خبراء محاسبين، محافظي الحسابات، و مفتشي الحسابات، في مكاتب المحاسبة و المراجعة.
- محاسبين ومراجعين في الشركات .

حدود الدراسة:

تمثلت حدود وأبعاد الدراسة في ما يلي:

1- الحدود المكانية: اقتصرت أفراد العينة على منطقة بسكرة

2- الحدود الزمانية: السنة الدراسة 2015-2016 بالنسبة للمذكرة ككل، أما بالنسبة للدراسة الميدانية فكانت من بداية شهر مارس إلى غاية نهاية شهر أفريل

3- الحدود الموضوعية :تهتم هذه الدراسة بالمراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات و عليه سيتم عرض مختلف المفاهيم المرتبطة بالموضوع هذا في الجانب النظري، بينما في الفصل التطبيقي تم الاعتماد على الاستبيان كما هو مبين في منهجية الدراسة.

صعوبات الدراسة

واجهتني بعض الصعوبات خلال اعداد هذا البحث تتمثل في :

1- الجهد الكبير للتنسيق بين المباحث و الفصول

2- صعوبة سرد الجانب النظري على الجانب التطبيقي

3- صعوبة توزيع الاستبيان و تفهم افراد العينة للموضوع

الدراسات السابقة

1- حمادي نبيل، **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، محاسبة ومالية، جامعة شلف، 2008.

تناولت هذه الدراسة ماهية حوكمة الشركات و مساهمة المراجعة الخارجية في تحقيق أهدافها و مبادئها ونتيجة هذه الدراسة هو أن هناك دور كبير للمراجعة في تحسين مستويات فعالية للحوكمة.

2- بورحلة جميلة,بلحوة ريمة، **دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، محاسبة و مراجعة، جامعة اكلي محند اولحاج، جامعة البويرة، 2013

تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامن معالجته مع بعض المجهودات التي تبذل في الجزائر في إطار الحكم الراشد ومحاربة الفساد الإداري، كما تظهر أهمية الدراسة من خلال إبراز الدور الهام الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات، الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها الشركات وتساعد على توافر بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصداقية ويساهم في زيادة فاعلية الرقابة مما يساعد على تحقيق الاستقرار الاقتصادي .

3- هيدوب ليلى ريمة، **المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات**، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012 .

تدور إشكالية البحث على مدى مساهمة المراجعة في تفعيل جودة حوكمة الشركات وقد عالجت الباحثة الاشكالية في ثلاثة فصول تناول الفصل الاول التأصيل العلمي و العملي لحوكمة الشركات, وعالج الثاني دور المراجعة في تطبيق جودة حوكمة الشركات وتناولت في الفصل الثالث الدراسة الميدانية و نظرا للدور الهام للمراجعة في تفعيل حوكمة الشركات فإن الباحثة توصلت الى أن تفعيل آليات المراجعة سيؤدي بدوره إلى تفعيل أسلوب حوكمة الشركات من خلال القيام بعملية الربط بين مجلس الإدارة و المراجع الخارجي و المراجع الداخلي و مختلف لجان المراجعة بما يسمح بتحقيق الاستقلالية و كفاءة الأداء المهني وأنه من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي للمراجعة بالمؤسسات الجزائرية، لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى تفعيل دور المراجعة فيها.

4- عماد سليم الآغا، **دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2011.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور حوكمة الشركات في زيادة الثقة لدى أصحاب المصالح المختلفة في البيانات والقوائم المالية الصادرة من شركتهم، والتعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها على موثوقية البيانات المالية في البنوك الفلسطينية والتعرف على مبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشركات وآليات تحقيقها ودورها في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في البنوك الفلسطينية وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن مبادئ حوكمة الشركات تحد بشكل كبير من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ولكن توجد فورقات بسيطة لهذا التأثير من مبدأ إلى آخر، لكن اقتصرت الدراسة فقط على مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية بالرغم من وجود عوامل أخرى كانت سببا في حدوث الانهيارات.

هيكل البحث

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول، تسبقهم المقدمة العامة و تعقبهم الخاتمة، فكانت تقسيمات فصول الدراسة كما يلي:

1- الفصل الاول:"**الاطار النظري لمتغيرات الدراسة** " احتوى على مبحثين حيث تناولنا في المبحث الاول الطار العام لحوكمة الشركات و ذللك بالتطرق الى مفهومها و اهم خصائصها و مبادئها و اهدافها و مراحل القيام بها كما تطرقنا في المبحث الثاني الى التأصيل العلمي و العملي للمراجعة الخارجية.

2- الفصل الثاني:" **دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات**" احتوى على مبحثين هو كذلك حيث تناولنا في المبحث الاول اسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات و ذللك بالتطرق الى أداء المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات وأليات تدعيمها كما تطرقنا في المبحث الثاني الى الاستفادة من عمل المراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات.

3- الفصل الثالث:"**الدراسة الميدانية**" :إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع، حيث احتوى هذا الفصل على مبحثين، تناولنا فيهما الإطار المنهجي للدراسة الميدانية وذلك بالتطرق إلى تحضير الاستبيان وتحليله ومجتمع الدراسة، وفي الأخير تم دراسة و تحليل نتائج الاستبيان، حيث تطرقنا إلى الخصائص الديمغرافية للعينة، ودراسة تحليلية لمحاور الاستبيان وإختبار الفرضيات.

الإطار النظري لحوكمة الشركات والمراجعة الخارجية

تمهيد:

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

فموضوع حوكمة الشركات ظهر على المستوى الدولي عندما شهد العالم انهيارات عديدة من الشركات والتي من أبرازها شركة "إنرون وورلدكوم وبنك بريش" والتي ارتبط انهيارهم بالفساد المالي والإداري والمحاسبي وضعف آليات الرقابة على الأنشطة المالية للمؤسسات، وقد أدى انهيار أداء الشركات إلى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالتعاون مع صندوق النقد والبنك الدولي لدراسة آلية الحوكمة وحددت مبادئ خاصة للحوكمة، وذلك نجد أن إجراءات ومعايير الحوكمة ستظل موجهة بالدرجة الأولى لسد الثغرات والفجوات في القوانين والتشريعات التجارية المعمول بها، وذلك بهدف ضمان جودة التقارير المالية ومنح حدوث حالات الغش والتدليس، وقد دفعت هذه الانهيارات أيضا إلى البحث عن الدور الحيوي الذي يلعبه مجلس الإدارة ولجان المراجعة في عملية الحوكمة، حيث تعتبر كل هذه الأطراف وسيلة إشرافية على جودة التقارير المالية والوصول إلى قرارات مالية ذات رشادة وفعالية، وقد عظمت الحوكمة القيمة التنافسية للشركات في ظل استحداث أدوات وآليات السوق وحدوث اندماجات عالية وتبرز الأهمية هنا تجنب الانزلاق في مشاكل المحاسبة والمالية وسوء القرارات المالية التي تم بناؤها على النتائج المالية والمحاسبية الخاطئة وكشف حالات التلاعب والفساد وسوء الإدارة، ومن بين آليات حدوث هذه المشاكل أو التقليل منها يأتي دور المراجعة الخارجية التي تكمن وظيفتها الأساسية في تقديم المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات المستفيدين وإضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها التقارير المالية، وبالتالي فإن المراجعة الخارجية من اكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا بمبادئ الحوكمة لأنها تلعب دورا حيويا وهاما كونها احد أهم الأجهزة الرقابية في الشركة وينظر لها على أنها أحد أطراف حوكمة الشركات وتحديدا هي الطرف الخارجي فلا يمكن للحوكمة إن تطبق بفاعلية وتؤتي نتائجها بدون دعم منها، من خلال كل هذه المعلومات وبغرض الإطلاع و فهم هذين المصطلحين و فحص مختلف الجوانب المرتبطة بهما والإجراءات العملية المصاحبة لهما فقد كان لهما هذا الفصل، حيث يتم من خلاله تناول :

- الإطار النظري لحوكمة الشركات (المبحث الأول)
- الإطار النظري للمراجعة الخارجية(المبحث الثاني)

المبحث الأول:مدخل إلى حوكمة الشركات

يحتل موضوع حوكمة الشركات أهمية خاصة في عالم المال والأعمال وتهتم الدول والاقتصاديات الحديثة بهذا المفهوم إلى درجة تأسيس مراكز بحث ومعرفة عالمية تستقصي التجارب العالمية في حوكمة الشركات فقد أصبحت حوكمة الشركات من بين المواضيع الحديثة بعدما تم التطرق إليها في جميع الميادين وعلى كافة المستويات، وذلك بعد سلسلة الأزمات والفضائح المالية المختلفة التي حدثت في كثير من الدول المتقدمة، سعيا منها للتحكم الرشيد في الشركات من أجل ضمان مصالح مختلف الأفراد، ولهذا الغرض سيحاول الطالب في هذا المبحث التطرق إلى أهم العناصر الجوهرية لحوكمة الشركات.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

أولا:نشأة حوكمة الشركات

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

ويمكن رصد أهم التطورات في ما يلي:

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

[1] فضيلة بوطورة,**الحوكمة ومبادئ تطبيقها**, الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري,كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة,8-9 ماي 2012،ص 6

[2] محمد مصطفى سليمان،**دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري(دراسة مقارنة)**،الطبعة الثانية،الدار الجامعية،الإسكندرية،2009،ص15

ففي سنة 1976 عمل كلّ من jensen and mecklings على الإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحدّ أو التّقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، وقد تبع ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدّ ت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس الإدارة، مما يساعد على جذب المستثمرين سواء كانوا محليين أو أجانب .هذا ما حث بعض الهيئات العلمية والمشرعين في العديد من دول العالم، على إصدار مجموعة من اللّوائح والقوانين والتّقارير التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ[1].

أمّا في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أدى تطور سوق المال ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبة والإشراف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تنشط فيه، مثل هيئة الأوراق المالية Securities exchanges commission(SEC)، بالإضافة إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق الذي ساهم في زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإلزام الشركات خاصة المسجلة أسهمها لدى البورصات بحتمية تطبيق مبادئها.

كما أن الاهتمام بهذا المفهوم ظهر بصورة واضحة عند قيام أكبر صندوق للمعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية the california public Employées Retirement system (calpers) بإلقاء الضوء على تعريف وأهمية و دور حوكمة الشركات في حماية حقوق المساهمين.[2]

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

وفي عام 1999 أصدرت كل من بورصة نيويورك new york stock exchange (NYSE) والرابطة الوطنية لتجارة الأوراق المالية national Association of Securities Dearls (NASD) تقريرها المعروف

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

[2] محمد مصطفى سليمان،مرجع سابق، ص15-16

باسم Blue Ribbon Report، والذي اهتم بأهمية الدور الفعال الذي يمكن أن تقوم به لجان التدقيق بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

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

هذا وقد أشار التقرير إلى دور مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية في الدعوة إلى فصل مسؤوليات وصلاحيات كلا الطرفين. بعدها توالت التقارير عن هذه اللجنة وظهرت العديد من التقارير المتعلقة بحوكمة الشركات، دور مجالس إدارة الشركات، أنظمة الرقابة الداخلية، اللجان التابعة لمجلس الإدارة وتقييم وإدارة المخاطر مثل hample Reportعام 1995 و higges and smith Report عام 2003، وقد تعززت فكرة حوكمة الشركات أكثر نتيجة الجهود المبذولة البارزة في أعقاب الأزمة الأسيوية التي حدثت في أسواق تايلند وماليزيا عام 1997، وما تبعها من فضائح مالية أدّت إلى إفلاس العديد من الشركات والمصارف الكبرى العالمية.

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

وعليه كان البحث عن سبل ووسائل للرقابة على أعمال الشركات والمصارف من طرف المؤسسات الدولية المالية والنقدية (صندوق النقد الدولي،البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية)، وذلك قصد الحفاظ على

حقوق المساهمين وضمان قيام المؤسسات المالية والاقتصادية بعيدا عن الفساد المالي والاداري، وتمثلت أول محاولة دولية في إصدار مبادئ حوكمة الشركات من طرف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (OECD) عام 1999، والتي تم تنقيحها و تحديثها في طبعتها الثانية عام 2004، حيث تدور معظمها حول السبل الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال، والتي تساعد على إستقرار الاقتصاد ككل، وهي تلك الخطوط التي حرصت المنظمة العالمية لمشرفي الأوراق المالية على التأكيد عليها من أجل الحفاظ على سلامة أسواق المال واستقرار الاقتصاديات ككل[1].

ثانيا:تعريف حوكمة الشركات

1- التعريف اللغوي:

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة، والحوكمة بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني، وعليه فان لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها[2]:

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

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

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

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

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

[2] صالح حميداتو وعلاء بوقفة,**علاقة نظام المعلومات المحاسبي و المالي بحوكمة الشركات**,الملتقى الدولي الخامس:دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الإسلامية,كلية العلوم الأقتصادية و التجارية و علوم التسيير,جامعة الوادي,7-8 ديسمبر,2014

2- التعريف الاصطلاحي:

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

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

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

2-3 منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية "مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس ادارتها والمساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة داخل الشركة، متضمنا ذلك هيكل الأهداف الموضوعة من قبل الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف مع رقابة محددة ومستمرة للأداء"[3].

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

القواعد: مجموعة القوانين والاجراءات المنظمة لعمل الشركات داخليا وخارجيا.

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

---

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

[2] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات-المفاهيم-المبادئ-التجارب-تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية،الاسكندرية،2005،ص22

[3] جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة و حوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي ، العين الامارات،2014 ، ص490

[4] مصطفى يوسف كافي، **الأزمة المالية الإقتصادية العالمية،الطبعة الأولى**، عمان الأردن،2013،ص 206

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

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

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

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

ثالثا:النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

حوكمة الشركات كمفهوم لم تظهر كما هي عليه الآن، وإنما نشأت من خلال عدة نظريات فسرت ضرورة وجودها بالشركات لتلاقي النقائص والتصرفات التي كانت تحكم عمل المديرين،. وأهم النظريات التي أدت إلى وجود وأهمية الحوكمة بالشركات نجد(نظرية الوكالة ، نظرية تكاليف الصفقات ونظرية تجذر المديرين بالشركة).

أ- نظرية الوكالة La Théorie de l'Agence

يعتبر (جنسن وماكلين) (Jensen Et Makling) من الأوائل اللذين تطرقوا لنظرية الوكالة لهذا المصطلح وعرفوها على أنها : تعاقد بين عدة أطراف وفيه المالك أو فيه الوكيل، يوكل أو يفوض أطراف آخرين (موكلين) من أجل تنفيذ المهام وبالتفويض تصبح لهم سلطة القرار فهي عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الوكيل أو المسير) من اجل القيام بأعمال باسمه لما يؤدي إلى تفويض (الموكل الرئيسي) جزء من اتخاذ القرار للوكيل[1]، و يمكن شرح وتحليل نظرية الوكالة من خلال ثلاثة عناصر مهمة وهي (علاقة الوكالة، مشكلة الوكالة وأخيرا تكلفة الوكالة)[2]:

[1]Jensen et Mekling**, "theory of the firm:Managrial.Behavior, Agency cots and owner ship structure** "-1journal of financial Economies, vol 3, N° 4, October 1976, p5.

[2] G. Charreaux, **la théorie positive de l'agence** : positionnement et apports, décembre 1999,p 5.

1-علاقة الوكالة: تعتبر نظرية الوكالة مركز تحليل المنشأة بشأن العلاقة التي تنتج بين المديرين والمساهمين، وتبحث عن تقديم وتفسير آليات الرقابة على تصرفات المديرين المفروضة من طرف المساهمين.

فالمفهوم القانوني لنموذج حوكمة الشركات جاء من عقد الوكالة (contrat de mandat)، أول من أدخل مفهوم الوكالة في الميدان المالي هما جنسن وماكلين(JENSEN et MEKLING) سنة 1976، حيث عالجت مقالتهما تضارب المصالح بين المساهمين والمسيرين.هذا وعرف كل من جنسن وماكلين(JENSEN et MALING) علاقة الوكالة بأنها عقد بين فرد أو مجموعة أفراد(الرئيس) مع فرد آخر أو مجموعة أفراد(العميل) من أجل القيام باسم الطرف الأول بعمل معين والذي يشمل التفويض باتخاذ القرارات وإعطاء سلطة للعميل.

2- مشكلة الوكالة:مصدر مشكلة الوكالة يتحدد بعنصرين:

* عدم قدرة الرئيس على رقابة العميل .

* عدم تماثل المعلومات، حيث أن الإدارة (العميل) لديها معلومات أكثر مما عند الملاك(الرئيس) .

3- تكلفة الوكالة:وتتمثل تكاليف الوكالة في:

- تكاليف الإشراف: والتي يلتزم بها الرئيس من أجل تأمين الرقابة على نشاطات المديرين لكشف وامكانية منع تصرفات في غير مصالحه.

- تكاليف الالتزام: يتحملها العميل من أجل كسب ثقة الرئيس.

- الخسائر المتبقية من مصاريف متصلة بالرئيس والعميل: يتحملها الرئيس والناتجة عن التعارض المستمر للمصالح بين المتعاقدين في علاقة الوكالة.

ب-نظرية الصفقات :

1-مفهوم نظرية الصفقات

يعتبر H.coase أن : تكاليف الصفقات (الأسعار ، المفاوضات ...) مرتبطة بالتناظر مع المعلومة وانتهازية الأفراد ، ويضيف (Divre Eaton) على H.coase أنه عند تحديد الإختيار بين اللجوء إلى السوق أو المؤسسة من أجل انجاز الصفقات يجب اعتبار فرضيتين [1]:

- انتهازية الأفراد .
- الرشادة المحدودة .

كما تحلل نظرية تكاليف الصفقات من وجهة نظر (Barthélwy,2004) التقاطع الحاصل بين الفرضيتين السلوكيتين (الرشادة المحدودة، انتهازية الأفراد) بواسطة أربعة معايير تسمى " مواصفات الصفقات " التي تحدد تكاليف الصفقات وطريقة الحوكمة المثلى حيث يتحدث عن التكاليف الخفية التي تكون عديدة وصعبة الكشف عنها [2].

وبالتالي يمكن التعبير عن تكاليف الصفقة بالعلاقة التالية :

تكاليف الصفقة : تكاليف التحرير والمفاوضات والضمان + تكاليف التدخلات بعد امضاء العقد

من هذه التعريفات نستطيع القول أن :

" نظرية تكاليف الصفقات تبحث في التعريف عن العلاقة التبادلية بين المنظمة وما يسمى بتكاليف المبادلة أن التكاليف التي تترتب عن العقود و أشغال الملكية بين أطراف العقد وذلك من خلال ما جاء به Coase المبادلات ينتج عنها تكاليف حيث تكبر المؤسسة مادامت تكاليف التنظيم الداخلي للعلاقات بين الأعوان تكون أقل من تكاليف المبادلة على السوق.

[1] أفيناش ديكسيك(avinash k.dixit)، ترجمة نادر إدريس التل، **صنع السياسات الاقتصادية: منظور علم سياسة تكاليف الصفقات**، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 1998،ص25.

[2] Benoît Ferrandon, **panorama des théories de la firme**, les vouvelles logiques de l'entreprise, français,1999,p21

2- فرضيات نظرية تكلفة الصفقات [1]

مفهوم تكلفة الصفقة هو في قلب التحليل المقدم من طرف Williamson حيث يغطي مجموع التكاليف الناتجة عن سلوك الأفراد المشاركين في الصفقة والأهداف الخاصة بالسوق ، حيث ركز على ثلاث فرضيات واقعية هي:

-مبدأ الرشادة المحدودة: أو العقلانية المحدودة هذا المفهوم الذي طوره (Simon) سنة 1947 حيث أن الفرد الاقتصادي لا يمكنه معالجة جميع المعلومات أو التنبؤ بكل الحالات الممكنة عند اجراء العقود، وبالتالي الرشادة ليست مطلقة ولكن محدودة باعتبار أن الصفقات ليست آنية وإنما تتم عبر الزمن.

حسب Holset Simon هناك ثلاث مراحل تشكل القرار : [2]

- تأسيس قائمة بكل التصرفات أو السلوكيات الممكنة الحدوث .
- تحديد نتائج كل تصرف.
- التقييم المنفصل لكل هذه التصرفات.

والرشادة حسب Simon متعلقة بانتقاء التصرف الأفضل لمواجهة الخيارات المتاحة.

- الأفراد محدودي الكفاءة وبالتالي يجدون صعوبة في تقدير التوجهات المعقدة وعدم التأكد للمحيط الخارجي، أي لا يملكون كل العناصر والمعلومات التي تمكنهم من اتخاذ قرار عقلاني صرف كما أن معالجة جميع المعطيات أم غاية الصعوبة إن لم يكن مستحيلا (والصعوبة تكمن في تكاليف جمع المعلومات ، تكلفة معالجتها والحسابات التي تدخل في اتخاذ القرار ، حالة عدم التأكد اللازمة للمحيط الاقتصادي).

[1] Oliver Williamson, **the Economic institutions capitalisms: firms, markets, relational contracting** ", New York Free press, London, 1985,p165

[2] زرقي عمار، **التعهيد بإدارة الصيانة كاختيار استراتيجي للمؤسسة الصناعية "مدخل تحسين الإنتاجية"-دراسة حالة المركب المنجمي للفسفاط-**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، قسم علوم اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011،ص180

-انتهازية الفرد [1]

الفرضية السلوكية الثانية تطرق إليها كل من (Alchien Et Demsets) سنة 1972 و أعاد التطرق إليها (Williamson) سنة 1985 ، وتعني استعمال المعلومة غير الكاملة من خلال البحث عن الأهداف والمصالح الشخصية باللجوء إلى استعمال الحيلة و الأشكال المختلفة للغش .

والانتهازيون يتميزون بضعف الثقة والبحث عن الفوائد الشخصية وإعلان الفشل وبتحريف العبارات ، ويميز (Quéhin et Barthé Leiny) بين نوعين من الانتهازيين :

الانتهازيون Exante : الشريك له الاستعداد للتخلص من الورطة منذ بداية العلاقة التعاقدية وعادة ماتتم هذه الانتهازية قبل تحرير العقد بين الأطراف.

الانتهازيون Expost : الشريك له الاستعداد للتخلص من الورطة حينما تتاح فرصة لذلك والاستفادة من الوضعيات الخاصة ، وعادة ما تتم هذه الانتهازية حين تنفيذ العقد.

-نوعية الأصول : حيث ان الأشياء المراد تبادلها تختلف حسب طبيعتها ، فبعض الأصول يمكن ان تتكرر في عملية التبادل، بينما البعض الآخر قد يتم استبدالها مرة واحدة، فنوعية الفاعلين تخلق حالة ارتباط شخصية بين طرفي العقد هذا ما يؤدي إلى زيادة المشاكل المتعلقة بالسلوكيات الانتهازية، إذ أن نوعية الأصول هي السبب الأساسي لوجود المؤسسة والتي يتخللها التردد والشك في قيام المعاملات والقائم على الأعوان الآخرين وكذلك من تكرار المعاملات .[2]

ج-نظرية تجذر المسيرين[3]

1-تعريف التجذرية: يعرف Pige.B التجذرية بأنها: نسق أو سياق متكون من شبكة علائقية رسمية أو غير رسمية والتي يتمكن من خلالها المسير من التخلص من مراقبة مجلس إدارته وبالتالي مساهميه، وفرض سلطته من خلال التحكم والامساك بزمام الأمور.

[1] نفس المرجع،ص189

[2] نادر إدريس التل،مرجع سابق،ص32

[3] Pigé.B , **Enracinement des dirigeants et Richesse des actionnaires**, Finance contrôle stratégie, vol 1, N°3, septembre 1998 , p 4

علينا الانطلاق من التسمية والتي تمثل في اللغة الانجليزية entrenchment و enracinement وتترجم تجذرية الاستحكام نابعة من التحكم والإمساك بزمام الأمور والذي يعبر عن استحكام المدير بزمام الأمور في شركته ومحيطه، في حيث أن مصطلح التجذرية يشير إلى أن المدير يبعث جذوره في المؤسسة لتثبيت منصبه، كلما كانت الجذور عميقة كان من الصعب اقتلاعها ،من خلال ما سيق يظهر أن اختيار مصطلح التجذرية ابلغ في وصف الحالة التي يكون المسير وذلك في تثبيت مكانه، في الحقيقة هناك تشابه بين المسير والنبتة من عدة نواحي التجذرية تشكل دائما:

- سيرورة أو سياق النبتة تمدد وتطيل جذورها لضمان تغذيتها ونموها وبقائها؛
- حالة (في لحظة معينة النبتة لها مستوى من الجذور محدد يسمح لها بمقارنة اكبر أو اقل للمخاطر الخارجية)
- وسيلة لحماية وتحقيق الأهداف(النمو بالنسبة للنبتة وخروج الثمار).
- تسجيل نظرية التجذر في إطار نظرية الوكالة وكذلك تلك الخاصة بتكاليف الصفقة ،أنها تفترض بأن الفاعلين يطورون الاستراتيجيات للحفاظ على مكانتهم داخل المؤسسة بأبعاد المنافسة الحقيقية.
- تسمح هذه النظرية بملاحظة أن بعض الخيارات الاستراتيجية المتخذة من طرف الأشخاص المعنيين بتسيير المؤسسة.

2-أنواع السلوك داخل المؤسسة: [1]

-التجذر والفعالية: صنف" شارو" استراتيجيات المسيرين حسب توافقهم مع فعالية الشركة:

- التجذر المضاد للفعالية ويقوم على التلاعب بالمعلومات والرقابة على الموارد حيث تقوم استراتيجية المسير على عدم التبعية لأصحاب رأس المال الخارجية؛
- التجذر المطابق للفعالية، والذي يكون عن طريق الاستثمارات النوعية للمسيرين والتي تمثل مصدر المداخيل التي تفيد المؤسسة.

[1] Charreaux.G, **L'entreprise publique est- elle nécessairement moins efficace?**, Revue française de gestion, N°115, 1996,p ,p 35-38

-**التجذر التنظيمي والسوقي** : هذا التصنيف مقترح من طرف "غومز" الذي يربط طبيعة الأعمال الخاصة التجذر الداخلي أو الخارجي للمسيرين، حيث أشار إلى وجود شكلين:

- التجذر التنظيمي يجمع الحالات التي يقوم فيها المسير بتوجيه الاستثمارات نحو المجالات التي يعرفها جيدا، يمكنه أيضا استعمال مساعيه مع الذين يملكون تقارير مميزة (التحكم في الرقابة الداخلية) ويمكنه أيضا القيام بسياسة أجور محفزة للمستخدمين بهدف ضمهم لمقاومة مصالح المساهمين.
- التجذر السوقي الذي يعتبر أسلوب آخر لانتهازية المسيرين من خلال وضع شبكة علاقات تفضيلية خارجية والتي تضم كل الشركاء الخارجين للمؤسسة.

-**استراتيجيات التلاعب والتحييد** :

- **الاستثمارات النوعية للمسيرين:** درس كل من (Mark. Shlefu ET visheny) التجذر عن طريق الاستثمارات النوعية ووجدوا أنها تسمح للمسيرين بالإفلات من رقابة المساهمين بمتابعة وربط المردودية بوجودهم، الأمر الذي يؤدي إلى تدنية خطر تنحيتهم وينمون أيضا كفأتهم غير المادية ومحيطهم التسييري.
- **التحكم بالمعلومة:** يكون للتسيير وصول مميز ومسبق للمعلومة بحيث يمكنه الاستفادة من هذه الميزة الإعلامية لزيادة ارتباطه بالمساهمين ومجموع الأطراف الأخرى للشركة.

تفترض هذه الاستراتيجية بأن المسير له ميل لاعتماد سلوك للاحتفاظ بالمعلومة والآخر يشمل زيادة مهاراته.

المطلب الثاني: خصائص, اهمية و أهداف حوكمة الشركات

أولا:خصائص حوكمة الشركات:

لحوكمة الشركات عدة خصائص وهي[1]:

1- الانضباط:

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

2- الشفافية:

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

[1] طارق عبد العال حماد,**حوكمة الشركات حوكمة القطاع الخاص و العام و المصرف مفاهيم مبادئ تجارب المتطلبات**,دار الجامعية, الطبعة الثانية,الإسكندرية,مصر ,2007,ص25

3- الاستقلالية:

وتعني الفصل بين الملكية والإدارة وأيضا استقلالية الرقابة عن التنفيذ ويتحقق ذلك عن طريق:

- وجود رئيس مجلس الإدارة مستقل عن الإدارة العليا؛
- وجود مجلس إدارة إشرافي مستقل عن مجلس الإدارة التنفيذي؛
- وجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل.

4- المساءلة:

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

5- المسؤولية:

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

6- العدالة:

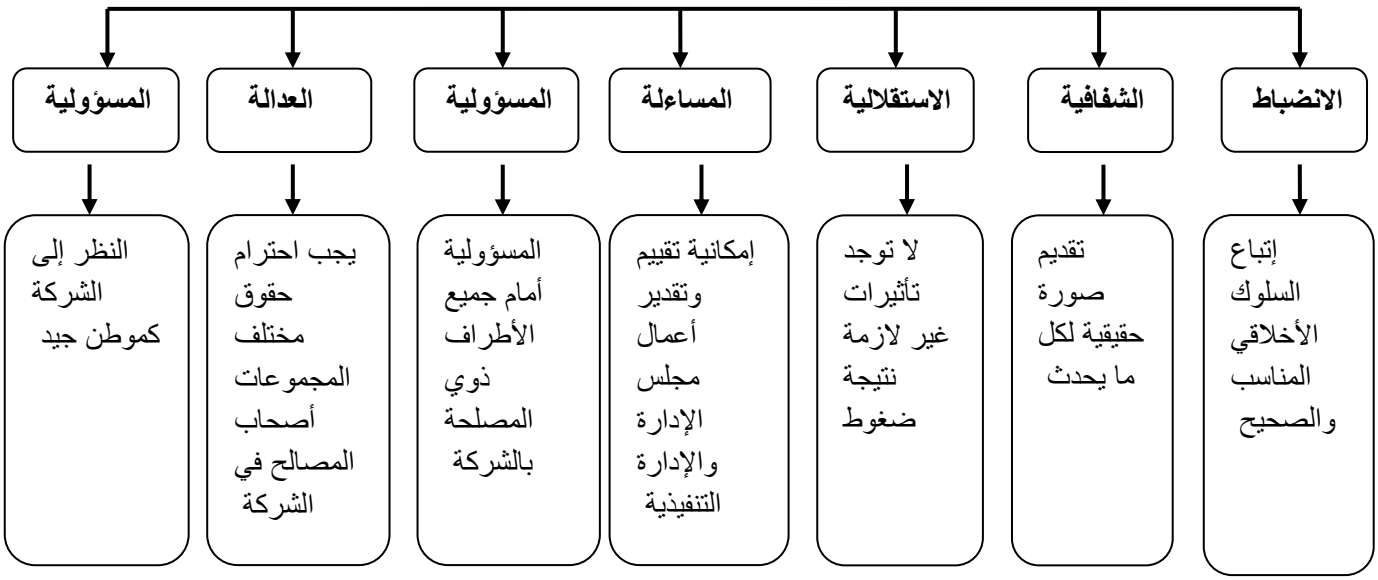
وهي أن يعمل مختلف الأطراف بالتساوي وخاصة مساهمي الأقلية.

7- المسؤولية الاجتماعية:

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

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

الشكل رقم 1: خصائص حوكمة الشركات



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

ثانيا:أهمية حوكمة الشركات[1] :

1- الأهمية من الناحية القانونية:

يهتم القانونيون بأطر وآليات حوكمة الشركات لأنها تعمل على وفاء حقوق الأطراف المتعددة بالشركة، كما أنها تعمل على تنفيذ العقود وحل الصراعات بطريقة فعالة.

و في هذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية في 2002 أن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة الشركات يمكن أن يتم تضمينها بكل من قوانين أسواق المال والشركات.

2- الأهمية على الصعيد الاجتماعي:

مفهوم الحوكمة لا يكون مرتبطا فقط بالنواحي القانونية و المالية و المحاسبية بالشركات، و لكنه يرتبط كذلك ارتباطا وثيقا بالنواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وسلطة التحكم بوجه عام، لذا وجب التأكيد على ضرورة الاهتمام بأصحاب المصالح سواء من لهم صلة مباشرة أو غير مباشرة مع الشركة، كما تجدر الإشارة

[1] صديقي خضرة,بوشيخي عيشة,**التأصيل النظري لماهية حوكمة الشركات والعوائد المحققة من جراء تبنيها**,الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير,جامعة محمد خيضر بسكرة,8-9ماي 2012,ص7-8

إلى أهمية المسؤولية الاجتماعية للشركات والتي لا تهتم فقط بتدعيم مكانة وربحية الشركة، ولكنها تهتم كذلك بتطور الصناعة واستقرار الاقتصاد وتقدم و نمو المجتمع.

3- الأهمية الاقتصادية:

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

- تكلفة بيع وشراء السلع والخدمات والحصول على التمويل ورأس المال.
- تكلفة ضمان وتنفيذ حقوق الملكية والحصول على معلومات بشأن الأعمال وفرص الشراكة.
- تكلفة تكوين الشركات و تنظيمها، الدخول في عقود وتنفيذها وتشغيل وفصل العمال.
- تكلفة نقل استيراد وتصدير السلع والالتزام باللوائح والتمثيل الحكومي.

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

4- أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين[1]:

- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.

- الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.

5- أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات[2]:

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين.

[1] عبد الوهاب نصر علي و شحاتة السيد شحاتة,**مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة**,الدار الجامعية,الإسكندرية مصر,2007,ص29

[2] نفس المرجع,ص28

– تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين.

– تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين (بالأخص المستثمرين الأجانب) لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي وبالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل.

– تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم، ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيدا، قد يقوموا بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حتى عندما تتعرض لأزمات مؤقتة تؤدي إلى انخفاض أسعار أسهمها لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات.

ثالثا: أهداف حوكمة الشركات :[1]

تهدف قواعد الحوكمة إلى ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية والمالية والفنية واحترام الضوابط والسياسات المرسومة، فهي تتناول الممارسة السليمة للقواعد وتساعد على جذب الاستثمارات، وزيادة القدرة التنافسية ومحاربة الفساد بكل صوره سواء كان إدارياً أو ماليا أو محاسبياً، وتدعيم استقرار أسواق المال وتحسين الاقتصاد وذلك من خلال ما يلي:[2]

1. ضمان الشفافية والإفصاح و تحسين مستوى التنمية الاقتصادية و الاجتماعية
2. ضمان تطبيق معايير محاسبية سليمة لمنع الفساد و سوء الإدارة
3. توفير الحماية للمساهمين ومنع تضارب الأهداف وتنازع السلطات وتعظيم المصالح المتبادلة
4. ضمان وجود قوانين وتشريعات وإجراءات واضحة ودقيقة تبين كيفية وتوقيت إجراء خصخصة الشركات
5. تنمية الادخار وتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي وتعظيم الربحية وخلق المزيد من فرص العمل
6. ضمان الحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين

[1] هوام لمياء,**آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي و الإداري**, الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير,جامعة محمد خيضر بسكرة,8-9ماي 2012,ص6

[2] د.جيهان عبد المعتز جمال,مرجع سابق ,ص492-493

7. تشجيع نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية ومساعدته في الحصول على التمويل
8. الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي وتخفيض تكلفة التمويل
9. وجود هياكل إدارية متكاملة تضمن محاسبة الإدارة أمام المساهمين وأصحاب المصالح
10. مراعاة مصالح العمل والعاملين وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بما يضمن تعزيز الرقابة والضبط الداخلي.

ومما سبق يتضح أن الأهداف الموضوعة تتطلب مجلس إدارة قوي لتحقيقها ومراقبة الأداء والإشراف الدقيق واستخدام الأسلوب الناجح لممارسة السلطة لكي يحارب الفساد بكل صوره، وتعميق ثقافة الالتزام بالمبادئ والمعايير الموضوعة وخلق أنظمة للرقابة ذاتية ضمن إطار أخلاقي نابع من العمل والشفافية وحسن استخدام موارد الشركة لما فيه مصلحة الشركة للحرص على زيادة قدرتها التنافسية، وتعميق دور السوق المالي وجذب الاستثمارات الذي بدوره ينمي المجتمع والدولة[1].

المطلب الثالث:أساسيات حوكمة الشركات

أولا: مبادئ حوكمة الشركات

يمكن الإشارة إلى المبادئ التي أفرزتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCED عام 1999، وقد تم إضافة مبدأ في 2004/04/22. [2]

المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

توصي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في هذا المبدأ بضرورة وجود إطار فعال لحوكمة الشركات بحيث يكون هذا الإطار ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة السوق، ويكون هذا الإطار قادرًا على تكوين أسواق مالية تتسم بالشفافية والوضوح وتركز المنظمة كذلك في هذا المبدأ أن يكون هذا الإطار متوافقا مع نصوص القانون ويضمن توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات.

[1] هوام لمياء,مرجع سابق,ص7

[2] سالم بن سالم حميد الفليتي، **حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان**، (الأردن، عمان، دار أسامة، 2010) ص، ص، 21- 23.

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

تؤكد المنظمة في هذا المبدأ على حقوق المساهم الجديدة التي تتمثل في التداول والشراء والبيع والتمويل وغيرها، وتضع المنظمة عدة إرشادات تضمن تطبيق هذا المبدأ منها تأمين أساليب تسجيل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات المرتبطة بهذه الأسهم، والمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة وانتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، وركزت المنظمة في هذا المبدأ كذلك على ضرورة إتاحة الفرصة للمشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة من خلال تزويدهم بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب وحق توجيه الأسئلة لأعضاء المجلس.

المبدأ الثالث: المعادلة العادلة والمتساوية للمساهمين

تشجيعا للاستثمار الأجنبي وتأكيد ثقة المستثمرين، جاء هذا المبدأ الثالث لتأكيد حماية رأس مال الشركة من جانب الأطراف ذات العلاقة به من مديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين ذي النسب الحاكمة في الشركة ولضمان تنفيذ هذا المبدأ الذي تعتمد عليه الشركة مباشرة نشاطها، وضعت المنظمة مجموعة من الإرشادات في هذا الصدد مثل ضرورة معاملة المساهمين بطريقة متساوية دون محاباة للبعض.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

تهدف المنظمة من هذا المبدأ إلى احترام حقوق هذه المصالح ووضعت مجموعة من الإرشادات التي تعظم هذه الفكرة منها إتاحة الفرصة للحصول تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم، ووضع نظام يتضمن مشاركة العمال في الإدارة والحصول على المعلومات الكافية حول مالية الشركة في الوقت المناسب، والاتصال المباشر بأعضاء مجلس الإدارة والتعبير عن وجهة نظرهم في بعض المسائل المتعلقة بإدارة الشركة وماليتها.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

يعتبر هذا المبدأ أهم مبادئ الحوكمة التي ركزت عليها المنظمة لأنه بدون الإفصاح والشفافية في البيانات الصادرة عن الشركة لن تكون هناك فرصة مناسبة لتحقيق وتنفيذ المبادئ الأخرى التي تضمنتها الحوكمة، وتستطيع الشركة عن طريق الإفصاح الجيد من كل ما يتعلق بها من توفير الثقة فيها وفي إدارتها ومن ثم جذب رؤوس الأموال والمحافظة على سمعتها ونزاهتها في السوق، ولتحقيق المبتغى من المبدأ وضعت المنظمة عدة إرشادات تلتزم بها الشركات مثل الإفصاح عن الأمور المالية للشركة وأهدافها وملكيات الأسهم

خاصة الملكيات الكبيرة التي تؤثر على صنع القرار، والعمليات التي تدخل فيها الشركة مع أقارب لأعضاء في إدارة الشركة، والموضوعات الخاصة بالعاملين وأسماء المراجعين الخارجين للشركة.

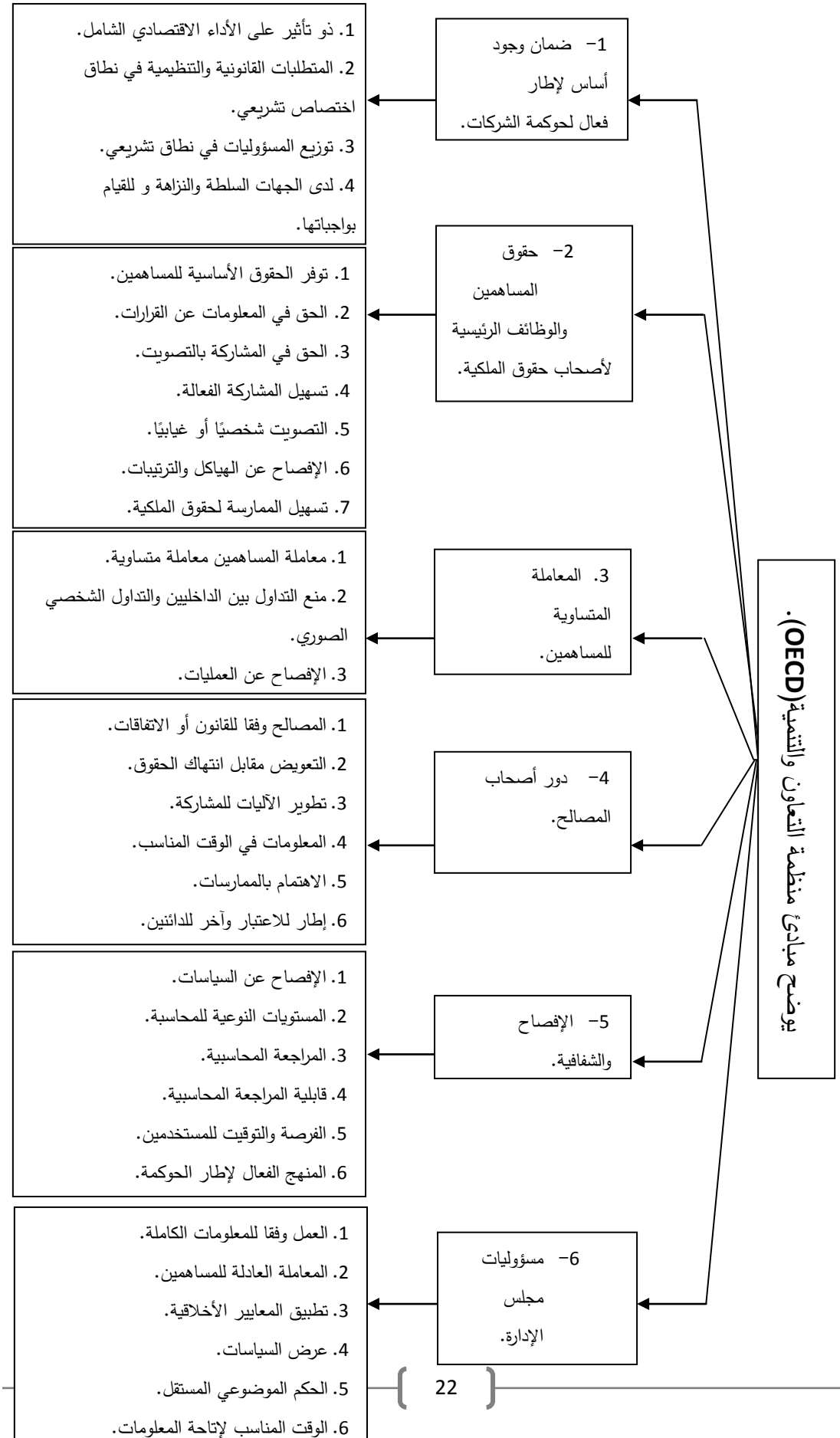
المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

لضمان اعتناء مجلس الإدارة بمهامهم ومسؤولياتهم وضعت المنظمة مبدأ خاص بمسؤوليات مجلس الإدارة والجزاءات التي توقع عليها عند مخالفتهم لهذه المسؤوليات، وأن يتضمن إطار الحوكمة مجموعة من التعليمات ينبغي الأخذ بها من جانب الشركة تكفل المتابعة الفعالة لأعمال المجلس، ومن هذه التعليمات مراعاة أعضاء المجلس للمساواة في التعامل مع كافة المساهمين، وتوضيح خطط عمل الشركة والإفصاح عنها لضمان مساءلتهم عند عدم تنفيذها، توضيح نظام المكافآت التي يستحقها أعضاء المجلس عن أعمالهم والأساس الذي تحسب عليه هذه المكافآت، ضمان الشفافية في اختيار أعضاء المجلس بحيث يترك كل المساهمين في الاختيار. ضرورة تعيين أعضاء المجلس، بحيث يترك كل المساهمين في الاختيار، ضرورة تعيين أعضاء

مجلس إدارة من غير موظفين الشركة والذين يطلق عليهم الأعضاء غير التنفيذيين الذين يمكنهم الحكم المستقل على أداء مجلس الإدارة[1].

[1] نفس المرجع,ص32

الشكل 2: مبادئ حوكمة الشركات



ثانيا:ركائز حوكمة الشركات

تعتبر هذه الركائز الضمان لتحقيق أهداف حوكمة الشركات التي تسعى الى تحسين الاداء من خلال تفعيل الرقابة بشقيها المالي والإداري لدعم الأداء الإقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل ، وتتمثل هذه الركائز فيما يلي[1]:

1-السلوك الأخلاقي

ويتضمن:

-الإلتزام بالأخلاقيات الحميدة

-الإلتزام بقواعد السلوك المهني

-التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة

-الشفافية عند تقديم المعلومات

-الوفاء بالمسؤولية الإجتماعية

2-الرقابة و المساءلة

وتتضمن:

-وجود جهات رقابية عامة مثل هيئة سوق المال ومصلحة الشركات والبورصة والبنك المركزي

-وجود جهات رقابية مباشرة مثل المساهمين ولجنة المراجعة والمراجعون الداخليون والمراجعون الخارجيون

-وجود جهات اخرى مثل الموردون والعملاء والموزعون والمقرضون

3-ادارة المخاطر:

وتتضمن:

-وضع نظام لإدارة المخاطر

[1] د.جيهان عبد المعز جمال،مرجع سابق،ص493-494

-الإفصاح عن المخاطر وتوصيل النتائج الى المستخدمين أو اصحاب المصالح

4-دور اصحاب المصالح[1]:

ويتضمن:

أ-لجنة المراجعة:حيث تساهم بدورا فعالا فيما يلي:

-الإشراف على القوائم المالية التي تعد قبل إجراء المراجعة الخارجية

-النظر في كفاءة نظام الرقابة الداخلية

-المشاركة في تعيين المراجعين الداخليين

-التأكد من وجود نظام فعال لإدارة المخاطر

-فحص التمويل والانفاق في المنشأة

ب-مجلس الإدارة

ج-المراجعة الداخلية

د-المراجعة الخارجية

ثالثا:الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وهي كالتالي[2]:

1- المساهمين: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

[1] نفس المرجع،ص495

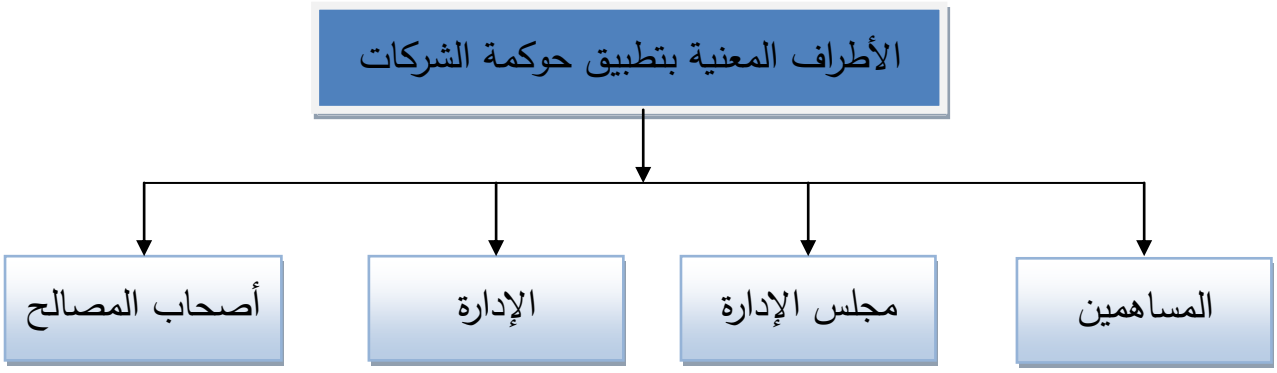
[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص- ص، 20-21

2- مجلس الإدارة: وهو من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى أدائهم كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3- الإدارة: هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر غدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

3- **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار[1].

الشكل: (3): الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة



المصدر: من إعداد الطالب

[1] نفس المرجع،ص21

المطلب الرابع:آليات و محددات حوكمة الشركات

أولا: آليات حوكمة الشركات

قبل التعرف على مفهوم آليات حوكمة الشركات لابد من تحديد معنى الآلية التي يرى بأنها:

منظومة تشمل مجموعة من الإجراءات التي تعمل بتناسق وتعاون، حيث أن الخلل في جزء منها يؤدي إلى توقف المنظومة بكاملها أو خلل في طريقة عملها ومن هذا المنطق جاء مفهوم الآلية كاصطلاح على أنها مجموعة من العوامل التي تتحكم بظاهرة معينة، بناءا على مسبق تعرف آلية حوكمة الشركات بأنها مجموعة الممارسات، مهمات وخصائص التي تضمن للمؤسسة السيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية والتكيف مع متغيرات بيئتها الخارجية بإفصاح والشفافية واضحة لتحقيق مطالب أصحاب المصالح كافة [1].

وتنقسم آليات حوكمة الشركات إلى آليات داخلية واليات خارجية:

أ-الأليات الداخلية:

- **مجلس الإدارة:** وهو يعد أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، وذلك لماله من صلاحيات قانونية في التعيين والإعفاء وذلك من أجل حماية رأس مال الشركة من سوء الاستغلال وكذلك يعمل مجلس الإدارة على وضع إستراتيجية الشركة، ويراقب سلوك الإدارة ويقوم بعملية تقييم لأدائها للوصول في الأخير إلى تنظيم قيمة الشركة[2].

و لكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي نفس الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها... و كي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين أبرزها ما يلي[3]:

---

[1] فيروز شين و نوال شين,**دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الإجتماعية للمنظمة**, الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري,كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة,6-7 ماي 2012,ص6

[2] فريد كورتال، **حوكمة الشركات**، منهج القادة و المدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي، ورقة بحثية مقدمة قصد المشاركة في المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، المبرمج في 15-16 أكتوبر 2008، ص6.

[3] حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، **آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري**، الملتقى الوطني المنعقد في يومي 6-7 ماي 2012، في مخبر مالية و بنوك و إدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص18.

- لجنة التدقيق: تقوم بوظيفة إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات و منه فهي كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات.
- لجنة المكافآت: توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وتتركز وظائفها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.
- لجنة التعيينات: يجب تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم و خبراتهم مع المهارات و الخبرات المحددة من الشركة.

⇦ **المراجعة الداخلية:** تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري.[1]

الهدف منه هو إضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، فهو يساعد هذه الأخيرة على تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة و الحوكمة.[2]

ب- الآليات الخارجية[3]:

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

1- منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإداري:

تعد منافسة سوق المنتجات احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، وذلك لأنها إذا لم تتم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح، فأنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض

[1] حساني رفية، و مروة كرامة، حمزة فاطمة، مرجع سابق، ص19

[2] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات و الأزمة المالية العالمية، الدار** الجامعية، مصر، 2009، ص382.

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

للإفلاس، فمنافسة سوق المنتجات تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا.

2- الاندماجات والاكتساب:

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

3- المراجعة الخارجية:

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

4- التشريعات والقوانين:

عدة ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تحوي بين الفاعلين الذين يشاركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، لقد أثرت بعض التشريعات والقوانين على الفاعلين المهمين والأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية أو الأسلوب لتفاعلهم مع بعضهم [1].

ثانيا: محددات حوكمة الشركات

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

[1] نفس المرجع,ص37-38

أ- المحددات الداخلية[1]:

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

ب- المحددات الخارجية

تشير المحددات الخارجية إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، الذي يشمل على سبيل المثال [2]:

1. القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والشركات، وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس؛
2. كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمشروعات؛
3. كفاءة الأجهزة والهيئة الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات؛
4. وجود بعض الشركات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية والشركات في سوق الأوراق المالية؛
5. وجود شركات خاصة بالمهن الحرة مثل المكاتب الاستثمارية المالية؛
6. دور المؤسسات الغير حكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتتمثل هذه المؤسسات غير حكومية في جمعيات المحاسبين، المراجعين، ونقابات المحامين على سبيل المثال.

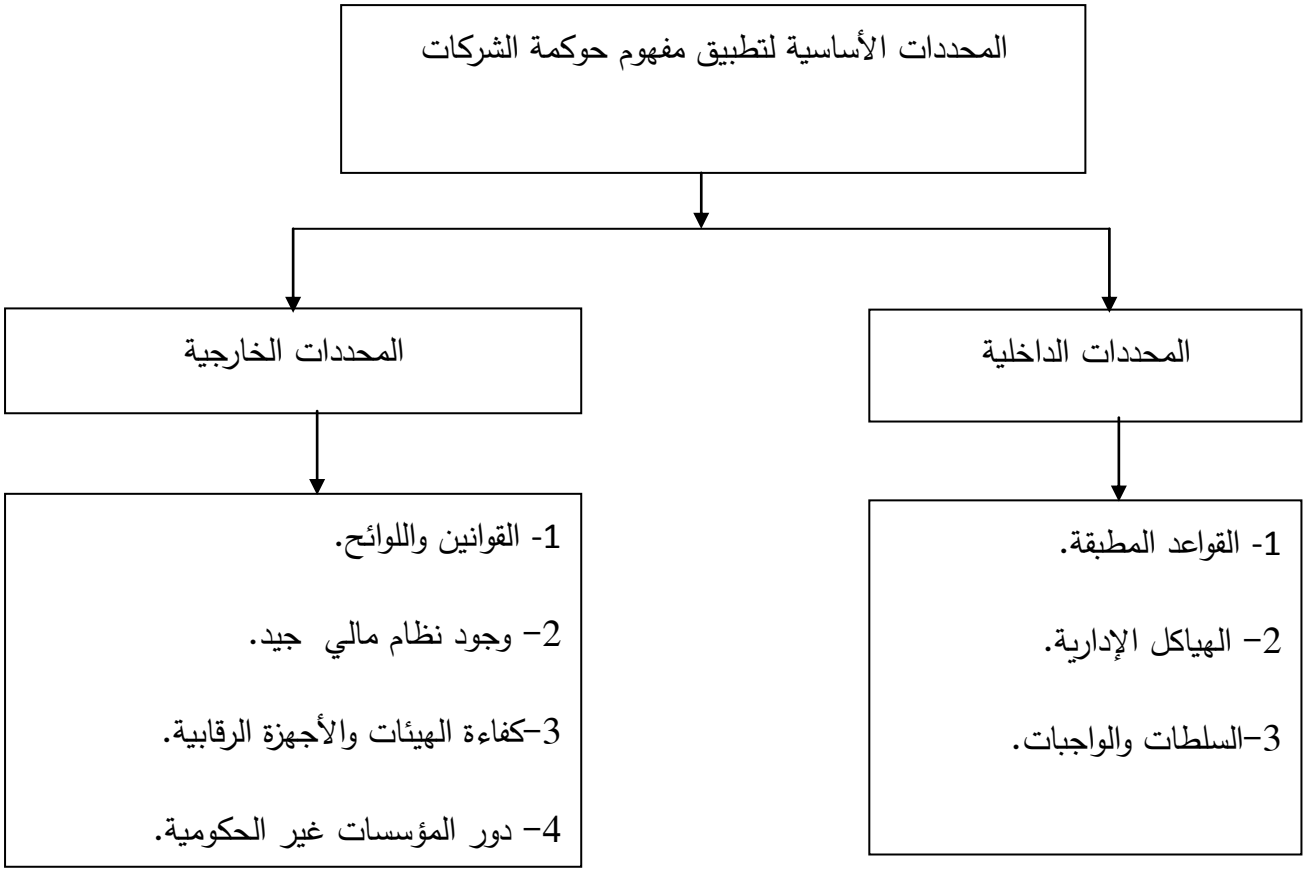
وترجع أهمية المحددات إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

ومما سبق يمكن تلخيص محددات حوكمة الشركات في الشكل التالي:

[1] صالح بن إبراهيم الشعلان، مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، السعودية، 2008، ص27.

[2] مصطفى يوسف كافي,مرجع سابق،ص217

الشكل (4): المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات.



المصدر: محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، الدار الجامعية، الاسكندرية، الطبعة الأولى، 2006، ص 19.

المبحث الثاني: التأصيل العلمي و العملي للمراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية من بين الآليات التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية لتسييرها المالي والتي يقوم بها محافظ الحسابات بشكل ملزم قانونا غير ان المراجعة لاتعني في الحقيقة محافظ حسابات فحسب بل قد تكون من مراجع خارجي غير محافظ الحسابات تتعاقد معه المؤسسة طواعية بغرض فحص او تدقيق الحسابات والتقاريرالمالية المختلفة بما يساعدها في ظبط تسييرها المالي ورشادة اتخاذ القرارات

وحتى تستوفي المراجعة الخارجية الأهداف المذكورة آنفا فإن ذلك يرتبط بشكل كبير بمدى سلامة التقارير التي يتلقاها ويقدمها المراجع وموثوقيتها وملائمتها بما يمكنه من اعداد تقارير المراجعة ليؤدي الهدف المطلوب، في هذا المبحث سيتم التطرق التأصيل العلمي والعملي للمراجعة الخارجية.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية

أولا:لمحة تاريخية عن المراجعة الخارجية

- الفترة من 1500 الى 1850 م:[1]

تميزت بالآتي :

- انفصال الملكية عن الادارة مما أدى الى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين

- تبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشف نظرية القيد المزدوج التي جاءها الايطالي luca paciolo

وهذا ما أدى الى ظهور نوع من الرقابة الداخلية على عمليات الشركة، ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفضيلية.

3- الفترة من 1850 الى 1905 م:[2]

هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا، خاصة مع ظهور شركات المساهمة الكبيرة، هذا ما أدى الى الانفصال النهائي بين ملكية " اصحاب الشركة " والادارة، حيث استلم المتخصصون الوظائف الادارية في شركات المساهمة وظهرت الحاجة من طرف المساهمين وبشكل ملح في المحافظة على أمواله المستثمرة، هذا كله ادى

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2000، ص05.

[2] إدريس عبد السلام الشتوي,**المراجعة(معايير وإجراءات)**,دار النهضة,بيروت,1996،ص14-15

الى اللجوء كمهنة خاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثابت متحايد تكون مهمته تبيان مدى أمانة القائمين على أموالهم وممتلكاتهم، وكان الهدف الجوهري في نهاية هذه الفترة هو اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر من خلال اكتشاف الأخطاء سواء كانت فنية أو أخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

4- الفترة من 1905 إلى 1960 م:[1]

في هذه الفترة اعتمد المراجعون على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية المراجعة، وفي أواخر هذه الفترة ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الاحصائية في عمليات المراجعة، ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة حسب أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع، أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة كان اعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الشركات، بدل العمل على اكتشاف الغش والتزوير فالمدقق ليس مسؤولا عن عدم اكتشاف التلاعب أو الغش إذا ما قال بعمله على أكمل وجه.

5- الفترة ما بعد 1960:[2]

تأكد في هذه المرحلة مايلي:

- الهدف الرئيسي للمراجعة هو ابداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية.

- زاد الاعتماد على نظام الرقابة الداخية .

- زاد الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الأسلوب الرياضي في التحليل الماضي وخرائط التحقق والعينات الاحصائية وبحوث العمليات.

- زيادة الاهتمام بالأزمات المالية خاصة الفساد والرشوة وسوء التسيير، وظهر ما يسمى بمصطلح " حوكمة الشركات "، حيث اعتبرت المراجعة من بين آليات تطبيقه.

من خلال ما سبق نلاحظ أن المراجعة تطورت رأسيا من خلال الرفع في كفاءتها دون التوسيع في مجالها من خلال الاستعانة بالأساليب الحديثة لتسهيل أداء المراجع لمهمته مع الاقتصار على مفهوم المراجعة من حيث

[1] نفس المرجع،ص15-16

[2] نفس المرجع،ص16

الفحص والتحقق القياسي المحاسبي لابداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية، وإنما الحاجة إلى أي معلومات اضافية في مجالات متعددة تفيد ادارة الشركة في اتخاذ القرار وتقييم الأداء كما تفيد اصحاب المصالح كالمساهمين والدائنين بالمعلومات الضرورية التي تضمن لهم أن حقوقهم محترمة.

ثانيا:تعريف المراجعة الخارجية

التعريف الأول: "هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل ابداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية المولدة لها، وذلك لاعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرون، البنوك)"[1]

3- التعريف الثاني: "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتحريات الإقتصادية، لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة، وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية ، وأصحاب المصلحة في المؤسسة"[2] .

4- التعريف الثالث: حسب جمعية المراجعة الأمريكية " عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل نتائج المستخدمين ذوي الاهتمام"[3].

5- التعريف الرابع: potter " عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع، والتي تنتمي الى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي"[4].

من خلال التعاريف السابقة يستخلص الباحث بأن المراجعة الخارجية هي: " عمليات استعراض شامل للدفاتر والسجلات المحاسبية الأخرى لهيئة العمل، بواسطة موظفين من الخارج لاينتمون لهذه الهيئة وذلك للتحقق من

---

[1] طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود,**المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**,ديوان المطبوعات الجامعية,بن عكنون الجزائر,2003،ص30

[2] أحمد حلمي جمعة،مرجع سابق،ص11

[3] محمد سمير الصبان,محمد الفيومي محمد,**المراجعة بين التنظيم و التطبيق**,الدار الجامعية,بيروت,لبنان,1990،ص20

[4] **principals of external auditing**. john wiley-and sons.1997,p19 porter B.

أن السجلات المحاسبية دقيقة وشاملة وكاملة، كما قد يتم تنفيذ عملية التحقيق الخارجي من أجل تأكيد نتائج مراجعة الحسابات الداخلية أو للتحقق من كون الممارسات المحاسبية دقيقة وقانونية"

و بإستقراء التعريفات السابقة يمكن تحديد طبيعة مفهوم المراجعة الخارجية على النحو التالي[1]:

1-إن عملية المراجعة يحب أن تتم عن طريق شخص أو أشخاص لديهم قدر كاف من الخبرة والكفاية المهنية المطلوبة ويجب أن يتصف بالإستقلال والحياد كما يتعين أن يقوم ببذل عناية مهنية واجبة عند أداء عملية المراجعة

2-يتضمن نطاق عملية المراجعة الخارجية إجراء فحص إختياري للمستندات وأدلة إثبات المؤيدة للقيم و الإيضاحات الواردة بالقوائم المالية، وتقييم عرض القوائم المالية ككل.

3-تعبير تقرير المراجع الخارجي هو المنتج النهائي لعملية المراجعة الخارجية ويجب أن يتضمن التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وما إذا كانت تلك المبادئ قد تم تطبيقها بثبات من فترة أخرى، كما يجب الإشارة إلى أن تلك القوائم تعبر وتفصح بشكل كاف عما يتضمنه من معلومات، ويجب التعبير عن رأي المراجع في عدالة عرض قائمة المركز المالي و نتائج أعمال المنشأة وتدفقاتها النقدية كوحدة واحدة.

4-تتعدد الجهات المستفيدة من تقرير المراجع الخارجي ومن أبرزها: الدولة، سوق الأوراق المالية، المقرضون، المستثمرون الحاليون والمرتقبون،الدائنون،البنوك

ثالثا- فروض المراجعة الخارجية:

ترتكز المراجعة الخارجية على مجموعة من الفروض تتلخص فيما يلي[2]:

1/ قابلية البيانات للفحص:

من الملاحظ أن هذا الغرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة فاذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود وهذه المهنة.

[1] د.جيهان عبد المعز جمال، مرجع سابق،ص63-64

[2] د.طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود،مرجع سابق،ص12

والهدف من فحص البيانات هو الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، وينبع هذا الغرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي سنسترشد بها لايجاد نظام للإتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في:

1-1 الملائمة:

والمقصود بها ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها حيث يختلف شكل ومضمون عناصر القوائم المالية الختامية من دولة الى اخرى تبعا لاختلاف الطرق الأساليب و الأنظمة المحاسبية التي تحكم اعدادها.

1-2 القابلية للفحص:

معنى ذلك اذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنه لا بد أن يصلا الى نفس المقاييس أو النتائج التي يتوجب التوصل اليها.

1-3 البعد عن التحيز:

نعني بذلك ضرورة تسجيل العمليات حسب طبيعتها دون زيادة أو نقصان وتعبر هذه العمليات عن حقيقة مايجري داخل الشركة بطريقة موضوعية.

2/ عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع وادارة الشركة:

يقوم هذا الغرض على التبادل في المنافع بين المراجع الخارجي والإدارة، حيث يقوم المراجع الخارجي بامداد الإدارة بمعلومات بغية اتخاذ القرار الصائب، بينما الادارة تمد المراجع بمعلومات يستطيع على أساسها أن يجدي رأيه الفني المحايد على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبة للشركة.[1]

3/ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:

يمكن القول أن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل الشركة يمكن التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات ان لم نقل حذفها نهائيا، ولكن لا يبعد امكانية حدوثه، فالأخطاء تبقى ممكنة الحدوث رغم سلامة

[1] نفس المرجع،ص13

أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة، وكلما وجد المراجع نظام سليم للرقابة أدى به الى اعداد برنامج المراجعة الخارجية بشكل فعال.

4- خلو القوائم المالية وأية معلومة أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء عادية [1]

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

المطلب الثاني:خصائص أهمية و أهداف المراجعة الخارجية

أولا-خصائص المراجعة الخارجية[2]

1-المراجعة الخارجية عملية هادفة : أي أن المراجعة الخارجية تهدف بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي تقدمها إدارة الشركة والمستخدمة من قبل الأطراف الخارجية في تقييم أدائها، فإن تعارض المصالح في هذه الحالة قد يدفع الإدارة إلى تقديم معلومات غير صحيحة، من خلال قوائمها المالية وذلك من أجل ظهور الشركة في صورة ناجحة وقوية من حيث النمو والربحية والإنتاجية .

وهذا ما أدى إلى حاجة المساهمون إلى مراجع حسابات بوصفه خبير متخصص ومؤهل مهنيا ومحايد للإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية وكذلك للتعبير عن المركز المالي للشركة.

2- المراجعة الخارجية عملية منظمة : يتم ممارسة المراجعة وفق إطار متكامل ومنظم من الخطوات المترابطة والمنظمة، فالمراجع الخارجي يبدأ بجمع البيانات اللازمة وبعدها إجراء الفحص مع تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي على ضوءه يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها وينهي عمله بإعداد تقرير يشمل على رأيه في القوائم المالية المعروضة عليه .

[1] نفس المرجع،ص14

[2] رجب السيد، عبد الفتاح محمد الصحن و محمود ناجي درويش،" **أصول المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000،ص07

3- المراجعة الخارجية يقوم بها شخص مستقل: تحتاج مهنة المراجعة الخارجية إلى شخص مؤهل علميا ومدرب مهنيا ومستقلا عن العميل بحيث لا تكون له أي مصلحة مباشرة أو غير مباشرة معه و أن يقوم بعمله دون الخضوع لضغوط الغير.

5- **المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل:** فهي عملية نقل المعلومات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة، فعملية الاتصال تنطوي على طرفين أحدهما (المرسل) والآخر (المستقبل)، وتنطوي أيضا على(رسالة) وعلى قناة اتصال.

6- **ثانيا:أهمية المراجعة الخارجية[1]:**

إن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المالية التي يعتمدها المراجع الخارجي المستقل، وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات، والتي تختلف تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها، وهذه الفئات تتمثل فيما يلي:

1-الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة :حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.

2-حملة الأسهم :يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.

3-حملة السندات الحاليون والمحتملون :إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.

4-مجموعة الموظفين واتحادات العمال :وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقديرالأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.

5-الاقتصاديون ورجال البحث العلمي :وتتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات .كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي.

6-العملاء والموردون والمنافسون :إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة

[1] عبيد سعد شريم و لطف حمود بركات،**أصول مراجعة الحسابات**،مركز امين للنشر و التوزيع،صنعاء اليمن،2007،ص13-14

للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة.

7-الأجهزة الحكومية :تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من مراجع مستقل في العديد من الأغراض منها :مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض ضرائب.

8-نظام المحاكم :ويحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس، وتقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوي القضائية.

9-الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار :فهؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين وتوجيههم.

10-الدائنون والبنوك :تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه.

11-المستثمرون المحتملون :وهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة، وتحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد.

ثالثا:أهداف المراجعة الخارجية:

تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيق عدة أهداف وهي كما يلي:[1]

أهداف رئيسية:

حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية في الآتي:

1-إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة الخارجية هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

2-إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.

3-إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقه، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 ، ص7-8

أهداف خاصة[1]:

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية، وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف، فإن هناك أهداف فرعية عليه أولاً أن يحققها، وهي الستة الأهداف المتعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية، هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة، وتعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعةوإجراءاتها .وتتمثل هذه الأهداف الفرعية في الآتي:

1-التحقق من الوجود :أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين.

2-التحقق من الاكتمال :يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.

3-التحقق من الملكية :يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين.

4التحقق من التقييم :أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.

5-التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة :أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.

6-التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية :أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

[1] عبد الله عبد السلام سعيد ابو سرعة,**التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية**, رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجيستير,محاسبة و تدقيق,العلوم التجارية,جامعة الجزائر3 , 2010 ،ص54

المطلب الثالث: خدمات و أنواع المراجعة الخارجية

أولا :خدمات المراجعة الخارجية

تعمل مكاتب المحاسبة والمراجعة على تقديم العديد من الخدمات في عدة مجالات وبصفة عامة يمكن حصر هذه الخدمات فيما يلي:[1]

1-خدمات لإدارة المؤسسة والمساهمين:

إن إدارة المؤسسة عند قيامها بوظيفة التخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات الصحيحة والدقيقة وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة , ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق من طرف شخص محايد , ولذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية.

إن المراجعة الخارجية تمكن المساهمين على الوقوف على ممتلكاتهم, وضمان استخدام الموارد المتاحة استخدام أمثل,و بكفاءة عالية, فالمراجع الخارجي يقوم بإعداد تقرير بعد القيام بفحص دقيق للحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية يقدمه إلي الجمعية العامة العادية للمساهمين , هذا التقرير يتضمن رأي سليما حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج الدورة المالية , فالمراجعة الخارجية تخدم المساهمين بمساعدتهم على الإطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة.

2-خدمات للموردين وإدارة الضرائب

إن المراجعة الخارجية تسمح للموردين بالإطلاع على الوظيفة المالية الحقيقية للمؤسسة مما يحدد درجة التعامل معها , فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية للمؤسسة جيدة و أنها قادرة على الوفاء بإلتزاماتها في آجال استحقاقها فإن المورد سيوسع نطاق التعامل مع المؤسسة وتكون درجة الثقة أكبر . أما إذا ما تبين له أن الوضعية المالية للمؤسسة سيئة فإن المورد يكون أكثر حذر في تعامله مع المؤسسة كما تعتمد إدارة الضرائب في تحديد الوعاء الضريبي و احتساب الضريبة علي المعلومات التي تتحصل عليها من إدارة المحاسبة ,فإذا كانت هذه المعلومات صحيحة والنتائج مبنية بشكل سليم يعكس الحقيقة , فإن الضريبة تكون حقيقية أما إذا كانت المؤسسة تعمل على إخفاء المعلومات الحقيقية عن إدارة الضرائب قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة ,فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن المؤسسة

[1] خالد راغي الخطيب, خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**, دار المستقبل للنشر والتوزيع الطبعة الأولي, الأردن , 1998 ,ص 11

بفحص العمليات ونتائجها مما يعطي لادارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي ونتائج المؤسسة مما يساعدها على تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي.

3-خدمات لنقابة العمال

تعطي المراجعة الخارجية صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة ,مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال ,ففي حالة تتمتع المؤسسة بمركز مالي جيد وبالمقابل تكون الأجور منخفضة,فهذا يدفع بنقابة العمال للتفاوض مع إدارة المؤسسة على أساس صحيح للرفع من قيمة الأجور.

4-خدمات لتسيير الموارد المتاحة

يتوصل المراجع الخارجي أثناء القيام بعملية الفحص والمراجعة إلي نقاط الضعف في التسيير ,فيقوم بتحديدها والعمل على الحد منها وتحسين السير وهذا من خلال تقديم توصيات واقتراحات من شأنها الرفع من درجة كفاءة الإدارة ,واستخدام الموارد المتاحة استخدام أمثل.

ثانيا:انواع المراجعة الخارجية:

يفرق في الواقع بين (03) انواع من المراجعة الخارجية وهي:

المراجعة القانونية: أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في اعمال المراقبة السنوية الاجبارية التي يقوم بها المحافظ.

المراجعة التعاقدية (الاختيارية): وهي التي يقوم بها محترف بطلب من احد الاطراف الداخلية او الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

الخبرة القضائية: وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.[1]

ان لأنواع المراقبة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية، التعاقدية، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي:

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الي التطبيق**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003)، ص:27.

الجدول1: مقارنة بين انواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسساتية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة او المجلس	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصحة الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الادارة	المصادقة على شرعية وصحة الحسابات	اعلام العدالة وارشادها حول اوضاع مالية ومحاسبية، تقويم المؤشرات بالارقام
المدة	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم ارشادات في التسيير	ينبغي احترامه
ارسال التقارير الى	مجلس الادارة،الجمعية العامة	المديرية العامة، مجلس الادارة	الي القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدي مجلس القضاء
الاتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
التسريح	مهمة تاسيسية، عادة من طرف القضاءبعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الي التطبيق، (الجزائر،ديوان المطبوعات الجامعية، 2003)، ص:28

المطلب الرابع : المراجع خارجي

أولا:تعريف المراجع خارجي

التعريف الأول :"ذلك الشخص يكون قانوني ومستقل والمحايد وليس له علاقة مباشرة بالمؤسسة ,ويمكن الاعتماد عليه .حيث تعرض عليه كافة البيانات المحاسبية والمالية وأن تشمل هذه المعلومات المحاسبية والمالية رأيه المكتوب والموقع منه بشأنها"[1]

التعريف الثاني: "هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها"[2].

التعريف الثالث: " الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد و الموازنة و صحتها"[3]

التعريف الرابع:" يعد المراجع خارجي في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[4].

من مجمل التعاريف السابقة نستطيع القول أن:

المراجع خارجي هو الشخص الذي تتوفر فيه المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة والذي يتخذ من أعمال المحاسبة والمراجعة مهنة منتظمة يمارسها بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الرسمية في الدولة. وهو ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني وحجمها وذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين وفي أحين أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها، والهدف من كل هذا إعطاء رأي فني محايد حول سلامة القوائم المالية.

[1] عبد الفتاح الصحن ,محمد السيد سريا :**الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي** ,الدار الجامعية,مصر , 2004 ص197

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42، ص ص7-9.

[3] المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، القانون التجاري، طبع الديوان للأشغال التربوية، 2001، ص 198.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010، العدد 42، المادة 22، ص07.

ثانيا: معايير عمل المراجع خارجي

أ- المعايير العامة :

تتعلق هذه المعايير بشخصية المراجع، ومؤهلاته العلمية و العملية و إستقلاله و حياده و بذل العناية المهنية بما يضمن توافر الكفاءة اللازمة في الشخص القائم بعملية المراجعة، وتتمثل المعايير العامة للمراجعة فيما يلي: [1]

1- معيار التأهيل العلمي و العملي والكفاءة المهنية للمراجع:

باعتباره شخص فني محترف و خارجي يشترط في المراجع توفر عنصريين أساسيين هما:

1-1- من ناحية التأهيل العلمي:

أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أوفي فروع أخرى إضافة إلى شهادة ميدانية في المحاسبة.

1-2- من ناحية التأهيل العملي و الكفاءة المهنية:

يجب أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه 10سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

وفي الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية و ندوات و تربصات ميدانية، يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية و العلمية والميدانية على حد سواء، و تمكنه من العمل بمتطلبات معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية.

[1] د.عوض لبيب فتح الله الديب و شحاتة السيد شحاتة، **أصول المراجعة الخارجية**،دار التعليم الجامعي،الإسكندرية مصر،2013،ص39

2- معيار استقلال المراجع:

يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المراجع، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين[1]:

2-1- عدم وجود مصالح مادية للمراجع: ينبغي أن لا تكون للمراجع مصالح مادية و قرابة مع الشركة التي يقوم بمراجعتها، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

2-2- وجود إستقلال ذاتي: يجب عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع، بشأن فحص البيانات و السجلات المحاسبية .

3- معيار العناية المهنية: يقضي هذا المعيار بأنه يجب بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص و إعداد التقرير بمعنى أنه يجب على المراجع أن يعطي الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة، لذلك لا يكفي أن يكون المراجع مؤهلا ومستقلا حتى ينجز عملية المراجعة بصورة ناجحة، ولكن يجب أن يكون راغبا في هذا النجاح و حريصا عليه و باذلا من أجله كل مجهود ممكن، وهذا يعتمد على ضميره الحي.

ب- معايير العمل الميداني[2]:

وهي عبارة عن مجموعة من المعايير التي تهتم بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن تتم عليها عملية المراجعة، ومعايير العمل الميداني أو الفحص الميداني مقارنة بالمعايير العامة للمراجعة تعتبر أكثر تحديدا، وتشمل معايير العمل الميداني على ثلاثة معايير وهي:

1- معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة: يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها، كونه يحدد الأهداف المرجوة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة.

[1] محمد السيد سرايا, **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل**,المكتب الجامعي الحديث,مصر,2007،ص178

[2] د.طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود,مرجع سابق،ص44-45

يمكن تحديد الأهداف المرجوة من برنامج عملية المراجعة و تخطيطها كما يلي:

– يوضح برنامج المراجعة وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.

– يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المراجع و أعوانه بالأداء المتوقع و المثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع منها.

– يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية المراجعة من خلال احتواءه على ما يجب القيام به، و الفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت عملية البدء في عملية المراجعة والانتهاء منها، وتحديد المراجع الذي يقوم بفحص المفردات.

– تحديد مسؤولية المراجع القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مراجع، وتوقيع كل مراجع على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

2- معيار نظام الرقابة الداخلية:

2-1- تعريف نظام الرقابة الداخلية[1]:

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها وبتعدد المعرفين له، لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

التعريف الأول: الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

1-حماية الأصول

2-اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية

3-تشجيع العمل بكفاءة

4-تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية"

[1] طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود,مرجع سابق،ص84-85

التعريف الثاني: "نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم"

حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، فنظام الرقابة الداخلية هو الخطة التنظيمية وكل الطرق و المقاييس المعتمدة داخلل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة.

وعلى حسب منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين OECCA الفرنسية: نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة"

وعلى حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة IFAC التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، و مجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية،بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على إحترام السياسة الإدارية، حماية الأصول،وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية.

من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية، يتضح بأن هذا الأخير يعتمد على الوسائل الآتية بغية تحقيق أهدافه:[1]

-الخطة التنظيمية

-الطرق والإجراءات

-المقاييس المختلفة

[1] نفس المرجع،ص85

2-2- معيار تقييم الرقابة الداخلية[1]

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للشركة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة، ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فإحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية، الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع والحكم عليها، بات من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق الآتية[2]:

2-2-1- طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة :

تشمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف الشركة وعملياتها و يكون هذا للاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في الشركة لإجراء عملياتها وتأدية وظائفها.

2-2-2- طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة الداخلية المعتمد داخل الشركة موضوع المراجعة، إذ يقوم المراجع بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته والإجراءات القائم بها، فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف والقوة فيه، إعتمادا على درجة إمتثال إجراءات الرقابة الداخلية، كأن يجد مثلا تداخلا في المسؤوليات وعدم تحديد الاختصاصات ما يخلق فرصا للغش والتلاعب ووقوع الأخطاء، كما أن تحديد مواطن القوة والضعف في النظام يسمح بتوجيه عملية المراجعة نحو مواطن الضعف لفحصها واستخراج الانحرافات الواقعة منها والتقرير عنها في نهاية المراجعة.

2-2-3- طريقة الملخص الكتابي:

يقوم المراجع في هذه الطريقة بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات و الوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية، وذلك بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة موضوع المراجعة.

[1] نفس المرجع،ص45

[2] أحمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص246.

2-2-4- معيار كفاية الأدلة[1]:

في إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية، يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي اعتمادا على التأكد أن كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها، ومن خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات و عرض المعلومات، وكذا من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوءها إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة، و يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما :

-داخلية: تشتمل على كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات و المستندات وأوامر الشحن و طلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة

خارجية: تشتمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والإستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب وإلى غير ذلك من الأطراف الخارجية.

ج- معايير التقرير:

تتضمن معايير إعداد التقرير العناصر الآتية[2]:

1-يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها(المقبولة قبولا عاما)

2-يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ، والقواعد المحاسبية المتعارف عليها. وما إذا كانت القواعد التي طبقت في الفترة الجارية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة

3-يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق،ص52

[2] عبد الفتاح الصحن ومحمد الصبان و شريفة على حسن،**أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)**،الدار الجامعية،الإسكندرية مصر،2004،ص86

4-يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية

و في حالة عدم تمكن المراقب من إبداء مثل هذا الرأي فيجب أن يذكر الأسباب

وفي جميع الحالات يجب أن يذكر مراقب الحسابات في تقريره مدى وطبيعة عمليات الفحص التي قام بها، ودرجة المسؤولية التي يأخذها على كاهله، وفي مجال التعبير عن رأيه في القوائم المالية، يمكن للمراجع أن يتبنى أحد المواقف التالية[1]:

1- إبداء رأي نظيف:

وذلك عندما يرى المراجع أن القوائم المالية محل الفحص تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بدون أي قيد أو شرط.

2- إبداء رأي متحفظ:

وذلك عندما يرى المراجع أن القوائم المالية محل الفحص تعبر في مجملها عن المركز المالي ونتيجة النشاط مع وجود قيود أو تحفظات معينة، يجب أن يكون قارئ هذه القوائم على علم بها، و يشير المراجع إلى هذه التحفظات بكل صراحة ووضوح ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للشركة والمركز المالي لها بشرط أن لا تأثر إلى حد التظليل على هذين الأخيرين.

3- إبداء رأي معاكس:

وذلك عندما يرى المراجع أن القوائم المالية ككل لا تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط.

4- الامتناع عن إبداء الرأي:

إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها كإستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعده على إبداء رأيه، أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة الشركة على نطاق عملية المراجعة، أو بسبب ظروف خارجة عن إدارة هذه الأخيرة والمراجع على حد سواء.

[1] حسين أحمد عبيد وشحاتة السيد شحاتة,**مراجعة الحسابات**,الدار الجامعية ,مصر ,2007،ص73

ثالثا:خطوات عمل المراجع الخارجي:

أ-الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:[1]

1-الأشغال الأولية:

خطوة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول المهنة المؤسسة أحيانا .مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

2-الاتصالات الأولى مع المؤسسة المراجعة

يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة؛ نشاطاتها ووحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكراراها.

3-انطلاق الأشغال

يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيا في ملف هو الملف ، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

ب-دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية:[2]

تمر هذه المرحلة بالخطوات التالية :

1- الدراسة و التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية :

إن الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالشركة محل المراجعة، وكيفية تدقيق العمليات المالية من خلال هذا النظام، و لذلك يعتمد على خبراته السابقة و عن طبيعة عمليات الشركة، والعلاقة التنظيمية إضافة إلى المشاهدة و الاستفسار، وفحص أوراق العمل، واستعمال وثائق الخريطة التنظيمية، وخرائط التدفق (الرسم الهندسي).

[1] محمد بوتين، مرجع سابق،ص69

[2] أحمد السيد لطفي,**التطورات الحديث في المراجعة**,الدار الجامعية,مصر,2008،ص11

2- إختبار مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية :

يهدف اختبار الالتزام بنظام الرقابة الداخلية إلى التأكد من أن الضوابط الرقابية المطبقة تتفق فعلا مع تلك الموضحة بدليل الإجراءات والوثائق الأخرى المقدمة للمراجع .

3- الدراسة التفصيلية لنظام الرقابة الداخلية :

في هذه الدراسة التفصيلية يتحقق المراجع من مدى كفاية الضوابط الداخلية التي يستند عليها كنظام من الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية لاكتشاف ومنع الأخطاء التي يمكن حدوثها .

4- التقرير عن نظام الرقابة الداخلية:

لا يعتبر التقرير عن نظام الرقابة الداخلية من مسؤوليات المراجع وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، لكن غالبا ما يتطلب الأمر تقديم مثل هذا التقرير في حالة وجود نقاط ضعف جوهرية في نظام الرقابة الداخلية القائم بالشركة ويتم إبلاغها ويتضمن التقرير الذي يقدم للإدارة في هذا الشأن نقاط أساسية معينة منها :

- الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- عرض نقاط الضعف في النظام ومدى تأثيرها على القوائم المالية.

ج- فحص الحسابات:[1]

بعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية واستخراج نقاط قوة وضعف النظام، يقوم المراجع خارجي بمراقبة الدفاتر المحاسبية للشركة وما تحويه من معلومات وبيانات مالية ومحاسبية وهنا يجب عليه التأكد من أن الحسابات قد تم مسكها بالطريقة الصحيحة،و أن تكون دقيقة وواضحة، وعند مصادفة أي غموض يجب عليه طلب توضيحات عن الوظيفة المالية والمحاسبية للشركة، ويجب أن تكون هذه الإيضاحات مكتوبة وممضاة من طرف المعنيين بالأمر، وفي الحالة العكسية يكون من حق المراجع الخارجي عدم المصادقة على هذه الحسابات

د-إعداد التقرير: وتعتبر المهمة الأخيرة من مهام المراجع خارجي و تعني نقل الصورة واضحة نتيجة عمليات المراجعة والفحص والتحقيق لكافة القوائم والتقارير المالية يمكن تصنيف التقارير التي يعدها المراجع خارجي وفقا لثلاث أسس هي[2] :

- الغرض من التقرير، حيث يتم التمييز بين التقرير العام والتقرير الخاص؛

- التفصيلات التي يتضمنها التقرير حيث يتم التمييز بين التقرير المختصر والتقرير المطول؛

[1] Andre chouan, **programme de controle (outil indispensable du reviseur**),cahier de l'institut français de expert comptable, paris,1974, p :15.

[2]- حسين أحمد عبيد وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص129.

– الموقف الذي تبناه المراجع خارجي في تقريره، حيث يمكن التمييز بين التقرير النظيف والتقرير المتحفظ، والتقرير المعاكس وتقرير التنحي أو الامتناع عن إبداء الرأي.

1- التقرير العام والتقرير الخاص:

يقصد بالتقرير العام ذلك التقرير الذي يعده المراجع خارجي، ويتم استخدامه من قبل جميع الأطراف الخارجية (وبصفة خاصة المساهمين)، وهو يتضمن على رأي عام حول القوائم المالية لهذه الشركة، وينشر نشرا عاما من خلال الصحف اليومية، أما التقرير الخاص فيقصد به ذلك التقرير الذي يعد لإبداء رأي خاص في مجال أو جانب معين ومثل هذه التقارير لا تخضع لمتطلبات النشر العام.

2-التقرير المختصر والتقرير المطول :

يقصد بالتقرير المختصر ذلك التقرير الذي يعده المراجع خارجي لتبيين مسؤولياته و نطاق الفحص الذي قام به، و رأيه في القوائم المالية محل الفحص، ويرفق هذا التقرير بالقوائم المالية المنشورة حيث يعتبر جزءا لا يتجزأ منها وقد حددت المهنة نموذجا معينا لهذا التقرير يستخدمه جميع المراجعون، وذلك للحد من سوء الفهم والتفسير لتقرير المراجع والذي يمكن أن يظهر إذا كان كل تقرير يمثل نموذجا مستقلا ومختلفا عن غيره، ولهذا يمكن النظر إلى أن التقرير المختصر يمثل تقرير نمطي.

أما التقرير المطول فهو ذلك التقرير الذي يقدم لإدارة الشركة ويشمل بالإضافة إلى التقرير المختصر على تفاصيل تحليلية للقوائم المالية وبيانات إيضاحية ويصف المراجع في هذا التقرير نطاق مراجعته بصورة تفصيلية.

3-التقرير النظيف و التقرير المتحفظ و المعاكس وتقرير الامتناع :

سبق الإشارة إليهم في معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية في الصفحة رقم من المذكرة

***العناصر المكونة لتقرير المراجع:** يجب على المراجع عند إعداده للتقرير أن يراعي بعض المتطلبات من حيث الشكل و المضمون و هي[1]:

[1]– عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 395-396.

- **عنوان التقرير:** يجب أن يتضمن تقرير المراجع على عنوان يميزه.

- **الجهة الموجه لها التقرير:** يجب أن يوضح التقرير الجهة الموجه لها التقرير.
- **فقرة تمهيدية:** تهتم هذه الفقرة بتحديد القوائم المالية التي يغطيها تقرير المراجعة.
- **فقرة النطاق (المدى):** تصف في عبارات عامة ومركزة على ما قام به المراجع دون أي تفصيلات.

-**فقرة الرأي:** يكتب المراجع في هذه الفقرة استنتاجاته في القوائم المالية التي قام بفحصها، والتي تكون مثبتة بأدلة وبراهين.

- **الفقرة التوضيحية:** يقوم المراجع بإضافة هذه الفقرة للتقرير حسب الظروف وحسب نوع التقرير، فإذا كان التقرير متحفظ أو معاكس فإن هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق وقبل فقرة الرأي، أما في حالة الامتناع فإن هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية مع توقيع المراجع للتقرير.

-**تاريخ التقرير:** يجب تأريخ التقرير بالتاريخ الذي أكمل فيه المراجع إجراءات الفحص الميداني، ويعتبر التاريخ مهما لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع عن الأحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل تتضح لنا الأهمية الكبيرة لحوكمة الشركات و المراجعة الخارجية

فحوكمة الشركات والتي تعود جذورها لفصل الملكية عن الإدارة تزايدت أهميتها في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والنّاشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دوّل العالم، والتي مسّت العديد من أسواق المال العالمية كأزمة جنوب شرق آسيا،إضافة إلى انهيار كبريات الشركات العالمية خاصة في الولايات المتحدّة الأمريكية، نتيجة استخدامها لطرقة محاسبية معقدة ومضلّلة ،لإخفاء خسائرها والتّلاعب بحقوق أصحاب المصالح من مساهمين غيرهم.

ومن هنا برزت حوكمة الشركات التي تعني النظام الذي يسمح بحماية حقوق المساهمين و الحفاظ عليها ويهدف لتحقيق الإفصاح و الشفافية، فهي تتخذ من الأخلاق الحميدة أداتها و محورها، كما أنه بالإضافة الى المبادئ التي تقوم عليها فإنها تحتاج إلى مجموعة من القوانين والتشريعات وتتطلب وجود اسواق ذات كفاءة و تنافسية اكثر.

أما المراجعة الخارجية تكمن أهميتها في انعكاسها المباشر على المؤسسات الإقتصادية، أما دورها فيتمثل في الإشراف و الرقابة المالية على الشركات، كما يتطلب وجود مراجع خارجي للقيام بها، هذا الأخير يمكن أن يكون قانونيا أو تعاقديا و في كلتا الحالتين يجب أن يتصف بصفات معينة، فمهنة المراجعة لها آداب وتقاليد سلوك مهني يجب على مزاولها الإلتزام بها، و يجب أن يكون على مستوى من الثقافة والمعرفة والتحلي الصبر واللباقة، كما يمر المراجع على ثلاث مراحل أساسية أولها التفصيل في الدراسة العامة للشركة، أما المرحلة الثانية تتمحور حول تنظيم الرقابة الداخلية، و ينهي المراجع عمله بكتابة التقرير الذي يقدمه لعدة أطراف ذات العلاقة بالشركة.

دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

يعتبر اعتماد المراجعة الخارجية في المؤسسات أمرا ضروريا ومهما لأنه يحقق الثقة في المعلومات المقدمة من طرف إدارة المؤسسة، وهي ضمان لصحة القوائم المالية، وتلقى المراجعة الخارجية إهتماما كبيرا من مختلف الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة، وذلك نظرا لأهدافها وأهميتها.

لهذا تعتبر المراجعة الخارجية اختبار تقني وبناء أسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية اعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وكذلك على مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة صادقة على الإمكانات المادية والوضعية المالية ونتائج المؤسسة.
ففي خلال العشرية السابقة وفي إطار مواجهة حالات إفلاس الشركات وحالات التصريحات المحاسبية والمالية الكاذبة، لوحظت تطورات تنظيمية وقانونية (تشريعية) مهمة مست سياق المراجعة الخارجية استهدفت كغايات لتحسين ظروف ممارسة حوكمة الشركات، هذه الأخيرة التي تسمح لأصحاب الحقوق في الشركة التحقق من أن مصالحهم محفوظة وأصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير الشركة.

وأصبح ضمان استمرار الشركة أمرا مربوطا بوجود آليات تسمح بتسوية النزاعات، وضبط المسيرين من أجل العمل على مصالح أصحاب الحقوق، وخاصة المساهمين في رأس مال الشركة.

ومن أجل الإلمام بهذه المهام والوظائف المنوطة بالمراجعة الخارجية في إطار السعي إلى تحقيق مبادئ وقواعد الحوكمة في الشركات، سيتم في هذا الفصل تناول إسهامات المراجعة الخارجية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات(المبحث الأول) ودور المراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات(المبحث الثاني).

المبحث الأول: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

تعتبر المراجعة الخارجية أحد ركائز ومقومات حوكمة الشركات، فهي تخلق قيمة مضافة للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية للشركات، ولأن لهذه المعلومات دورا فعالا في رقابة أصحاب المصلحة في الشركات، وعليه فقد أصبح تطور ورفع كفاءة مستوى الأداء المهني للمراجعة الخارجية، بمثابة دعم رئيسي من دعائم التطبيق الكفء لإطار الحوكمة، فهي ترتبط على المستوى التنظيمي أو المستوى المهني بها إرتباطا وثيقا، بحيث تعتبر المراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا، فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفعالية وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المراجعة.

المطلب الأول: أداء المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

أولا:المراجعة الخارجية كإختصاصية في مراقبة المعلومات على مستوى حوكمة الشركات

أ-المراجعة الخارجية آلية رقابة ضمن علاقة الوكالة :

إن نظرية الوكالة تقوم على فرضيتين أساسيتين: تقوم الأولى على أن الأفراد يبحثون على تعظيم منفعتهم، والثانية تتعلق بحصول الأفراد على أرباح من عدم إكتمال العقود. حسب هذه النظرية فإن المساهمين والمسيرين لديهم دالة منفعة مختلفة بحيث يعمل كل واحد منهم على القيام بتعظيم منفعته الخاصة[1]، فالعلاقات التعاقدية هي السبب وراء تضارب المصالح بين الأطراف الفاعلة والمهتمة بالشركة، والتي قد تؤثر على نوعية المعلومات المحاسبية، ففي ظل عدم تماثل المعلومات- المشكل الرئيسي للوكالة-، تنشأ الرغبة إلى وجود طرف يصادق على مدى صحة وعدالة المعلومات المحاسبية وخلوها من الإحتيال والغش، وهنا يكمن دور المراجعة الخارجية في ذلك ولما لها من أهمية في تخفيف تضارب المصالح الناتجة عن أطراف الوكالة من خلال إبداء الرأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية .[2]

المراجعة تعتبر كنموذج فحص أو تدقيق التقارير المالية الموجهة للمساهمين عن طريق المدير، حتى وإن لم ينجح الكتاب أو الباحثين في وضع علاقة وكالة بين المدير والمراجع ، فإن المراجعة تبقى وسيلة لحث المدير على إيصال المعلومات صحيحة للمساهمين معوضة التقييم المباشر لحسن أداء المؤسسة. كما أن

[1] فداق أمينة، **تأثير آليات حوكمة المؤسسات الجزائرية الإقتصادية على جودة المراجعة الخارجية**،مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجيستير ،محاسبة،علوم التسيير ،المدرسة العليا للتجارة،2009،ص43

[2] بورحلة جميلةوبلحوةريمة,**دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر**,رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر,محاسبة و مراجعة,علوم التسيير,جامعة آكلي محند اولحاج,بويرة,2013،ص98

التحاليل الإحصائية المرتبطة بالفترة التي كانت فيها المراجعة الخارجية غير إجبارية ، بينت أن تكاليف الوكالة المرتبطة بالرقابة تؤدي دور مهم في إتخاذ قرار إدماج المراجعة الخارجية

هذه النظرة للمراجعة الخارجية على أساس علاقة الوكالة نجحت في العموم من خلال التوصل لتحاليل متقاربة ، والتي يجب أن تكمل بنظريات مستخرجة من اقتصاد المعلومات من أجل فهم الدور المكمل للمراجعة الخارجية ، الذي يسمح بتخفيض الإختيار المعاكس وأخذ بعين الإعتبار إشكالية الحوكمة.

ب- المراجعة الخارجية كآلية تسمح بتخفيض تأثيرات الإختيار العكسي:

إن إقتصاد المعلومات يعطي لنا نظرة جديدة للمراجعة الخارجية، لأنه إذا كانت نظرية الوكالة تتجه او تقوم على علاقة مساهم / مسير فإن النظرية الجديدة الجديدة توجه إهتماماتها نحو علاقة مستثمر محتمل/ مدير في وضعية عدم تماثل المعلومات وفي هذا الإطار ظاهرة الإختيار العكسي تأخذ كامل معناها. لذا يجب التطرق لمفهوم الإختيار العكسي قبل اللجوء الى تبيين دور المراجعة الخارجية.[1]

❖ مفهموم الإختيار العكسي

يعني أنه:" عندما تريد الشركة رفع رأس مالها فإن المسيرين يملكون معلومات داخلية عن نوعية أدائهم و التي لا تكون في متناول المستثمرين المحتملين، هذا النقص في المعلومات يؤدي إلى عدم إمكانية التمييز بين المسيرين الجيدين وغير الجيدين[2].

وهنا تظهر الحاجة لخدمات المراجع الخارجي لإزالة اللاتساوي في المعلومات بين المسيرين والمستثمرين المحتملين، بحيث نجد أن إجراء المراجعة الخارجية تسمح بتقديم معلومات عن أداء الشركة وبالتالي عن أداء التسيير والمسيرين هذا من جهة المستثمرين الجدد، أما من جهة المسير فتكمن أهمية المراجع الخارجي في أنه يعتبر وسيلة في يد المسيرين الجيدين لإرسال إشارة إتجاه المستثمرين وإجتذاب أكبر عدد منهم . [3]

[1] فداق أمينة، مرجع سابق، ص44

[2] حمادي نبيل,**التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات**, رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر,علوم ومحاسبة,علوم التسيير,جامعة حسيبة بن بوعلي,الشلف,2008،ص98

[3] محمد يوسف سالم,**إستخدام نظرية تكلفة الوكالة في تحليل الطلب على جودة المراجعة**,دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في سلطة عمان,مجلة آفاق جديدة, العدد04,جامعة المنوفية,مصر, 1994،ص19

ج- المراجعة الخارجية،وسيلة تسمح بالإجابة على ضرورة أو إلزامية تسليم الحسابات

إن تزايد التأثير الاجتماعي والاقتصادي للمؤسسات الوطنية ومتعددة الجنسيات ، أدى بالباحث، pesqueux إلى تبيين أن كل بيئة سياسية واجتماعية للمؤسسة تطلب اليوم ضرورة تسليم الحسابات ، لذا قامت التنظيمات والتشريعات المالية الجديدة بإعادة تعريف أو تحديد مسؤولية المدراء ومسؤولية المنظمات المكلفة بالمراجعة الخارجية .

يعتبر اليوم المراجع الخارجي كأحد الأفراد الذين يعملون لفائدة أصحاب المؤسسات دون أن ننسى الفائدة العمومية، إذ أن مستعملي القوائم المالية لا يمكنهم الاعتماد على أنفسهم في تحديد صح المعلومات الواردة فيها، إذ اثبت robertson في 1993 انه كان هناك احتمال وجود أخطاء مرتبطة بالتقارير أو الوثائق المالية المنشورة عن طريق المؤسسة ، فانه يمس ذلك و يضر بمصلحة مجموعة الأطراف المشتركة في المؤسسة ، لذا تكون الحاجة هنا إلى ضمان نوعية هاته الوثائق المالية من خلال اختيار مراجع ذو نوعية,يمكن أن يضع حد لهذه المشاكل المتعلقة بمصلحة المساهم والمسير والأجير . لذا يقوم المراجع بدور اجتماعي من خلال تأكيد و إثبات المعلومات المالية المنشورة ، كما يضمن لمستعملي القوائم المالية أن الخطر المرتبط بنوعية المعلومات يكون منخفض، بالإضافة إلى انه يعتبر آلية تحت الأفراد المسؤولين في المؤسسة على التصرف وفقا لفائدة أصحاب الملكية وذلك من خلال إبداء رأي فني محايد حول صدق الوثائق المحاسبية . ومن ثم فان المراجع الخارجي لا يعتبر فقط آلية تتابع إصدارات الإدارة المرتبطة بقيادة وحسن أداء المؤسسة ، ولكن أيضا وسيلة تسمح بإلزامية تسليم الحسابات.[1]

ثانيا- المراجع الخارجية كآلية حوكمة تسمح من منطق نظري بإخفاء عجز الأنظمة الأخرى :

إن مشاكل الحكومة مرتبطة فيما بينها ، حيث تم الإشارة إلى عدم تماثل المعلومات الموجودة بين المسيرين و أصحاب المصلحة في المؤسسة لا تسمح بان تكون في فائدة كل الطرفين ، لذلك فان المراجع الخارجية آلية تسمح بتخفيض هذا المشكل .

إن المهم في هذه النقطة الموالية التي سيتم التطرق اليها ليس فقط المرور بسرعة على مختلف الآليات الأخرى وتعريف حدودها حتى تتمكن المراجعة الخارجية من التموضع في قلب الإشكالية ،ولكن المهم هو إيجاد رابط

[1] CHARREAUX G, **« A la lumière de la théorie des gouvernements des entreprises ; l'entreprise publique est- elle nécessairement moins efficace ? »,** Revue Française de Gestion, septembre – octobre (1997a), pp. 38-56.

نظري بين الآليات الأخرى والمراجعة الخارجية التي تكون في حالة عمل في الوقت الذي تكون فيه هذه الأنظمة أو الآليات الأخرى عاجزة .

هناك العديد من الآليات التي يمكن أن تعتمد عليها المؤسسات من اجل حكومة جيدة ، إذ تنقسم هذه الآليات على حساب على حساب انتمائها للمؤسسة . فهناك الأنظمة الداخلية المتمثلة في مجلس الإدارة ، لجنة المراجعة ، حق انتخاب المساهمين ..... الخ و الأنظمة الخارجية المتعلقة بالسوق المالي ، سوق العمل .....الخ ، حيث أن هذا النوع الأول من الأنظمة يعرف بعض العيوب والنقائص المرتبطة بـ : غياب ارتباط مختلف الآليات ، غياب تعريف دقيق لحدود المؤسسة ..... الخ ، بالإضافة إلى عيوب الأنظمة الأخرى حيث أن كل من سوق رأس المال و سوق العمل يكونان غير قادرين على الضغط على تصرفات الأفراد عندما يتلاعبون بالمعلومات في السوق خاصة ظاهرة التجذر. بصفة عامة فان الأنظمة الخارجية للمؤسسة تظهر غير قادرة على إجبار المسيرين على العمل وفق مصلحة المساهمين خاصة بسبب عنصر المنافسة غير التامة في الأسواق .

لذا لا بد من اللجوء او وجود عناصر اخرى تساعد على انتاج وتقييم المعلومة من بينها المراجعة الخارجية من خلال مساهمتها في تحسين العلاقة الموجودة بين المؤسسة والسوق المالي ، وذلك عن طريق المصادقة على المعلومات المنتجة من طرف المسيرين والموجهة للاسواق كما تساهم في تفادي تلاعب المدراء والمسييرين .[1]

وتتمثل هذه الاليات الاخرى في : [2]

- التقرير المالي :

تعتبر المعلومة المالية والمحاسبية من بين الوسائل المهمة لجعل نشاط المؤسسة أكثر وضوحا ، حيث يظهر التقرير المالي كعنصر أساسي من اجل حوكمة المؤسسة تعمل بكفاءة ، هذا ما يعني أن غياب معلومات مالية ومحاسبية ذات كفاءة تؤدي إلى عدم قدرة حاملي رؤوس الأموال على مراقبة حسن الأداء.

أظهر Zimmermann(1986) أن التقرير المالي هو ضروري في المسار التعاقدي باعتباره أداة لقياس مراقبة نشاطات الأطراف المتعاقدة، لذا فانه يظهر كعنصر كبير للمعلومات الذي يمكن أن يستعمل للتحفيز عندما

[1] فداق أمينة، مرجع سابق،ص46

[2] نفس المرجع ،ص47-48

ترتبط مكافأة المسيرين بالنتائج . بالإضافة لذلك فان وجود عيوب في التقرير المالي يؤدي إلى وجود عيوب في كفاءة نظام الحكومة بصفة خاصة.

- حق انتخاب المساهم :

تقوم المراجعة الخارجية بدور مهم في صيرورة حصول المساهم على المعلومات حول كفاءة الإدارة ، وإذا رغب المساهم في الحصول على معلومات حول نوعية إنتاج الحسابات فانه يتوكل على المراجع الخارجي الذي يضمن له أن المعلومات المالية والمحاسبية هي صادقة ، نظامية ، قانونية وتدل على الصورة الحقيقية .

-إجراءات الرقابة و المراجعة الداخلية :

يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها العمل الذي يسعى لدراسة وتقييم الرقابة الداخلية وحسن الأداء الذي تكون المؤسسة في انتظاره ، لذا في الحالات التي تكون فيه الإجراءات منظمة عن طريق الإدارة الموجهة للمؤسسة لا تكون قادرة على تحديد السلطة السرية (discrétionaire) للمسير، حيث يجبر المسير على القيام بوضع تقرير حول نوعية إجراءات الرقابة الداخلية ، لان معرفة نوعية هذه الإجراءات تسمح لأصحاب المصلحة من التحكم في نشاط مؤسستهم . وفي هذا الإطار فان المراجعة الخارجية يجب أن تأتي برأي حول التقرير الذي وضعه المسير من اجل التأكد من صحة ما تم تقريره، ومنه فان هذا الشكل الجديد من الاتصال يسمح بتخفيض عدم تماثل المعلومات.

ثالثا- المراجعة الخارجية في قلب حوكمة المؤسسة :[1]

يمكن للمراجعة القيام بتدقيق نوعية المعلومات المنتجة من طرف المسير، كما تحدد أثار مشكلة عدم تماثل المعلومات hazard moral من طرف المسيرين ، إذ عرفت الآليات الأخرى ضعف و عدم القدرة على حل هذه المشكلة لذا تحتل المراجعة الخارجية مكانة هامة على مستوى حوكمة المؤسسة، ومنه فان طلب المراجعة الخارجية يمكن أن يجد تبرير آخر حيث استفاد أصحاب المصلحة من هذه الآلية كثيرا، ومن ثم فان السبب الرئيسي لتوكيل المراجع الخارجي هو التحكم في مشاكل المصلحة القائمة بين المسيرين والمساهمين وإنتاج معلومات من اجل مراقبة المدراء.

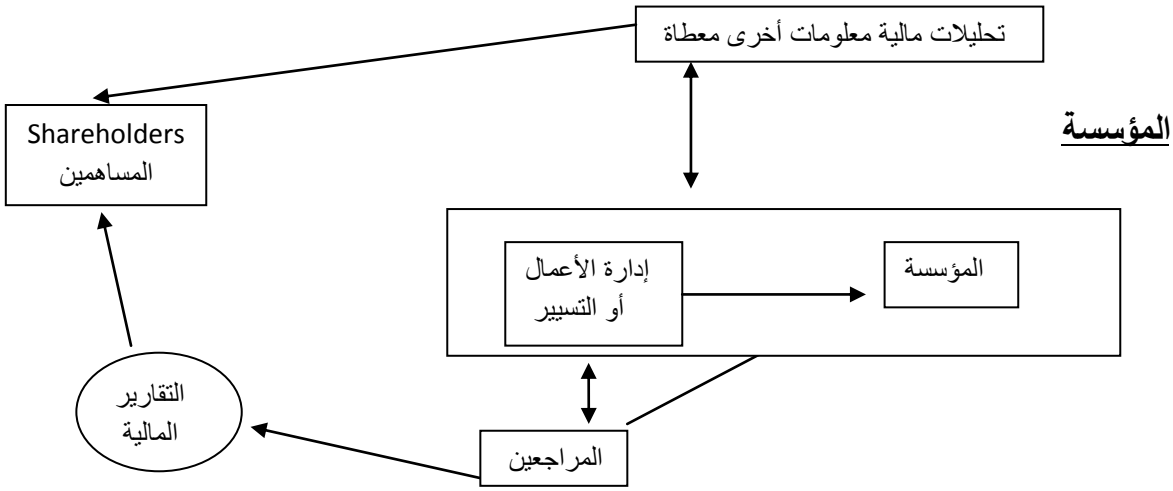
[1] نفس المرجع،ص49-50

فحسب pochet (1998) تشكل المراجعة الخارجية وسيلة لجمع وتحليل المعلومات التي لا يستطيع أصحاب المصلحة القيام بذلك بصفة فردية ، كما تساهم المراجعة بنجاعة في رقابة المدراء على مستوى المؤسسة لحماية مصالح الأطراف المشاركة وضمان صدق المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى قيامها بوضع تقرير من اجل جعل المعلومات المالية المنشورة من طرف المؤسسة ذات مصداقية .

إن هذا الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في ضوء اقتصاد السوق يؤدي بالسلطات العمومية إلى تنظيم المهنة و تقنين رقابة الحسابات، وفي العموم تم تبيين هذه العلاقات نظريا والقليل منها تم تبينه من طرف بعض الدراسات الميدانية .

و بأخذ بعين الاعتبار هدفنا في البداية الذي يتمثل في معرفة العلاقات بين المراجعة الخارجية و حوكمة المؤسسة ، ظهر من الضروري تشكيل هذه العلاقات ، حيث انه فقط BAKERو OWSEN في 2002 قاما باقتراح الشكل الموالي :

الشكل رقم 5: الدور الحالي للمراجعة الخارجية في حوكمة المؤسسة .



source : david carassus et nathalie gardes , op-cit, p18

يظهر من خلال كل هذا أن الآليات الأخرى التي تم ذكرها سابقا (التقرير المالي ، إجراءات الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية مجلس الإدارة ولجنة المراجعة) لا يمكن القيام وحدها بتخفيض عدم تماثل المعلومات وأيضا تحديد القدرة السرية للمسير ، ومن ثم فإن المراجع الخارجي يكملها من أجل ضمان تنظيم جيد للعلاقات بين مختلف أصحاب المصلحة في الحوكمة.

ما يمكن الإشارة إليه في خلاصة هذا المبحث أن نظام حوكمة المؤسسات يتكون من عدة آليات رقابة داخلية وخارجية يمكن ان تساهم في فعالية هذا النظام، حيث تتمثل هذه الآليات في مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

ويتم الإعتماد على هذه الآليات من أجل الحد من كافة النزاعات القائمة في المؤسسات بين مختلف الأطراف الموجودة فيها، كما تساهم في ضمان جودة المعلومات المالية والتخفيض من عدم تماثل المعلومات من أجل جلب اكبر عدد من المستثمرين.

لذا يمكننا القول أن المؤسسات حتى يكون لها تطبيق جيد لحوكمة المؤسسات ويكون لها نظام فعال للحوكمة لابد من الاعتماد على ضمان فعالية هاته الآليات، مما يعني ان فعالية الآليات تؤدي إلى فعالية نظام حوكمة المؤسسات.

المطلب الثاني:آليات تدعم دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات

تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات إلى ضرورة حرص المراجع الخارجي على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع.

وفيما يلي ملخص لأهم تلك الآليات:

أولا:الاليات الاكاديمية [1]

يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمحاسبة والمراجعة عبء التطوير المستمر في برامج التعليم في مرحلتي البكالوريوس والدراسات العليا وبرامج التعليم المستمر وذلك لإنتاج محاسب ومراجع مؤهل التأهيل الكافي والملائم وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية أو المشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر ويمكن تحديد دور الأكاديميين في تدعيم دور المراجعة في حوكمة الشركات في ثلاث آليات أساسية هي:

.1-تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم المهني المستمر.

[1] د.عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة،**مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**،الدار الجامعية،الإسكندرية مصر،2007،ص356

.2-ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة وزيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى، كما يمكن أن تركز على دور معايير المراجعة كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة خدمة المراجعة ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة.

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

ثانيا:الاليات التنظيمية المهنية[1]

تعمل مهنة المحاسبية والمراجعة من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وبمستوى أعضائها، وهذا الأمر يمثل تحديًا جديًا للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور المراجعة الخارجية **ومن أهم هذه الآليات:**

.1**تطوير معايير المحاسبة المالية** :يقع على عاتق الجمعيات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن للمراجع الخارجي باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية.

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

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

.4**تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر** :من المتفق عليه مهنيًا أن التعليم المهني المستمر يمثل جانبًا هامًا في معيار التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي بجانب التأهيل والتدريب فإن مواجهة المراجعة لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات وتفعيل دور مهنة المراجعة في حوكمة الشركات يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر.

[1] رأفت حسين مطير، **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات**، محاضرة في قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، عضو مجلس الإدارة المركزي، مصر، ص 5-6

.5**تفعيل الدور الحوكمي لتقرير المراجع الخارجي** :وذلك وفقًا لمسودتي معياري706، 705الصادرتين عن مجلس معايير المراجعة التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين المراجعة الدولية IFACفي 2005/03/25

ثالثا: الأليات المهنية العملية

تمثل الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسئوليات الملقاة على عاتق المراجع الخارجي الممارس للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمة الإيجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن المراجع الخارجي نفسه مقتنعًا بأن دورة الحوكمة مرتبط باستعداده وقدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية وإثبات أن للمراجعة دور حوكمة لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص المراجع الخارجي على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع الخارجي[1].

وقد حرصت معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى رفع مستويات للأداء المهني للمراجع الخارجي، بحيث يترتب على التزام المراجع المستقل بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته. وسيتنج بالتأكيد عن تحقيق جودة عملية المراجعة آثارًا حوكمة إيجابية تبرر الالتزام بمعايير الجودة سواء كانت آثارًا على المراجعة الداخلية أو على أسواق رأس المال، وذلك لرفع كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية ولزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والمتعاملين في سوق رأس المال بصفة خاصة في تقارير المراجعة مما ينعكس إيجابًا على تدعيم الدور الإيجابي لمراجعة الحسابات في حوكمة الشركات خاصة في ظل الاتجاه نحو عولمة أسواق رأس المال وعولمة النشاط الاقتصادي وتزايد الاهتمام بتنظيم الرقابة والمراجعة الداخلية والخارجية[2].

[1] عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة،مرجع سابق،ص389

[2] رأفت حسين مطير،مرجع سابق،ص6

المبحث الثاني:الاستفادة من عمل المراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات

يعتبر المراجع الخارجي وكيلا للأطراف الخارجية عن الشركة نظرا لمؤهلاته العلمية والعملية التي تمكنه من التقرير عن مدى تمثيل القوائم المالية للشركة للمركز المالي الحقيقي لها، ومن أجل إعطائهم الصورة الصادقة عن الشركة لإتخاذ القرارات المختلفة، لذا وجب على المراجع الخارجي أن يتقيد بالأطر المرجعية للمراجعة الخارجية ليتمكن من تلبية هذه الاحتياجات في الوقت والمكان المناسبين وبالكيفية التي تلقى القبول العام لدى جميع الأطراف.

المطلب الأول:مسؤولية المراجع الخارجي عن تقييم الرقابة الداخلية،اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات الغير قانونية

أولا: مسؤولية المراجع الخارجي عن تقييم الرقابة الداخلية

أ-مدى مسؤولية المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية

لقد سبق واشرنا أن نظام الرقابة الداخلية يضم الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية، وبصفة المراجع مسؤول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا للمعيار الثاني من معايير العمل الميداني فعلى المراجع دراسة وتقييم وسائل وإجراءات هذه الأنظمة الإدارية والمحاسبية والتي تكون في مجموعها نظام الرقابة الداخلية.

أ-1-مسؤولية المراجع الخارجي بالنسبة لنظام الرقابة الإدارية

إن المراجع الخارجي لا يعتبر مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية لأنه يهدف أساسا إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقا للخطة المرسومة.

وكذلك فان وجود هذا النظام أو عدمه لا يؤثر تأثيرا مباشرا على برنامج المراجعة الذي يضعه المراجع، ولاعلى كمية الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله، ولكن إذا تبين للمراجع في ظروف معينة أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على سلامة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع المراجعة، أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي فمثلا في حالة ما إذا وجد مراجع الخارجي أن السجلات الإحصائية في احد أقسام الإنتاج أو البيع قد تؤثر على المعلومات المالية، يجب عليه عندها دراسة وتقييم هذا النظام ووسائله[1] .

[1] عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية و المراقب المالي**، دار النهضة العربية، لبنان، بيروت، ط1 ،2004،ص177

أ-2-مسؤولية المراجع الخارجي بالنسبة لنظام الرقابة المحاسبية[1]

إن المراجع الخارجي يعتبر مسؤولا مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وإجراءات هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية، لما لها من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمله والأهداف الواجب تحقيقها من عملية المراجعة، ونظرا لارتباط الرقابة المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبة المتعلقة بالتحقق من حماية الأصول، والتحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية، فان المراجع الخارجي الخارجي يهتم بها ويقوم بتقييمها لتحديد درجة اعتماده عليها تمهيدا لتحديد نطاق فحصه .

-وفي حالة ما إذا ظهر للمراجع الخارجي عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية القائم وجب عليه تقديم اقتراحات التي يراها مناسبة لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

-وفحص الرقابة المحاسبية في نظام يعتبر واجبا على المراجع أن يقوم به فهي تمثل مستوى أساسي من مستويات عمله الميداني وفي فحصه هذا يقوم باستطلاع وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية الإدارية لمساعدته في تكوين رأيه، وعلى هذا فان المراجع يهمه:

1 -معرفة واجبات أعضاء المؤسسة ومسؤوليتهم وحدود اختصاصاتهم.

2- معرفة مدى إمكانيات توصل كل عامل في المؤسسة إلى ممتلكاته بدون رقابة.

3 -معرفة مدى عمل كل فرد في المؤسسة وعلاقة سلامة التقارير المالية بهذا العمل

4 -اكتشاف إمكانية حدوث الخطأ ومدى إمكانية إخفائه وكشفه.

لكي يدرس المراجع الخارجي فعالية الرقابة الداخلية فعلية أن :

1 -يحصل على وصف تفصيلي عن الرقابة الداخلية المتبعة بتقديم تقرير إليه من إدارة المؤسسة.

2 -استخدام أدوات الاستقصاء للحكم على فاعلية الرقابة.

3 -اختبار التطبيق الفعلي للرقابة.

[1] بن غرابي سارة وعزي نعيمة، **دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، محاسبة ومراجعة، علوم التسيير،جامعة آكلي محند أولحاج،البويرة،2013، ص86

ب- إنعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات:

تقع مسؤولية إنشاء وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية على عاتق إدارة الشركة ومع ذلك فإن مدى تأثير الرقابة والحالة التي تمارس فعلا تكون هامة بالنسبة للمراجع الخارجي،كما أن من مسؤولية المراجع الخارجي أن يحدد مدى الإعتماد على هذا النظام، وعليه من شأن تقييم نظام الرقابة الداخلية تحقيق المنافع التالية[1]:

- حماية أصول وممتلكات الشركة من السرقة والإختلاس

- إمداد إدارة الشركة بالبيانات المحاسبية الدقيقة والتي يمكن الإعتماد عليها في عمليتي التخطيط وإتخاذ القرارات

- التأكد من أن جميع العاملين بالشركة ملتزمين بتنفيذ السياسات التي وضعتها إدارة الشركة

- إستخدام نتائج الدراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الإعتماد ودرجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي المالي داخل الشركة، فكلما زادت درجة الثقة في هذا النظام كلما كان ذلك سببا في زيادة الإعتماد على القوائم المالية وما تحتوي عليه من بيانات.

ثانيا: مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش

مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش تعتبر وظيفة أساسية في كشف تجاوزات الشركات والتلاعب بمصالح الأطراف التي لها علاقة بالشركة وتعتبر من أهم أهداف عملية المراجعة كما يؤكد بعض الباحثين على أن المسؤولية تعتبر من أكثر المجالات إثارة للنقاش والجدل في المراجعة ولهذا الغرض ومن أجل الإلمام بهذه المسؤولية سنحاول من خلال هذا العنصر التطرق للنقاط التالية:

-تعريف الأخطاء والغش

-الدراسات التي إهتمت بأن المراجع الخارجي يعتبر مسؤولا عن إكتشاف الأخطاء والغش

- المعايير المتعلقة بمسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش

[1] عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجتير، قسم علوم االتسيير، جامعة المدية، 2008، ص93 .

أ-تعريف الأخطاء والغش[1]

1-الأخطاء: هي تحريفات غير متعمدة، وتنقسم إلى أخطاء حذف (أي إستبعاد عمليات و / أو أرصدة من القوائم المالية)،و أخطاء إرتكاب (مثل إشتمال القوائم المالية على أرصدة و/ أو عمليات خاطئة). وعند فحص أخطاء الحذف يكون المراجع مهتما بتأكيد الإكتمال، أما أخطاء الإرتكاب فإنها ترتبط بتأكيد الوجود أو الحدوث.

2-الغش: أكثر خطورة من الأخطاء لأنه نتيجة تحريفات متعمدة مقصودة وتشتمل على الإختلاس وإعداد تقارير مالية مضللة.والإختلاس هو نقل أو تحويل أصول بالغش والخداع من الشركة إلى واحد أو أكثر من الموظفين غير الأمناء، وقد يكون هذا النقل أو التحويل مسبوقا أو متبوعا بشكل من أشكال إخفاء الحقيقة.

ب-الدراسات التي إهتمت بأن المراجع الخارجي يعتبر مسؤولا عن إكتشاف الأخطاء والغش[2]:

إختلفت نتائج الدراسات التي إهتمت بمسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش حيث أوضحت نتائج إحدى الدراسات أن مستخدمي القواعد المالية لديهم إعتقاد أن المراجع الخارجي يعتبر مسؤولا عن إكتشاف كل حالات الغش الهامة ففي دراسة أجريت في عام 1977 أن 69.9% من مستخدمي القوائم المالية لديهم إعتقاد أنه يجب على المراجع الخارجي عند القيام بعملية المراجعة الخارجية التأكد من إكتشاف حالات الغش.

كما أوضحت نتائج دراسات أخرى أجريت عام 1991 بينت أن 86% من مستخدمي القوائم المالية، 62% من المديريين الماليين،53 % من المراجعيين الخارجيين لديهم إعتقاد أن المراجع الخارجي يعتبر مسؤولا عن إكتشاف كل حالات الغش

كما أشارت الدراسات التي أجريت بواسطة لجنة Ryan في عام 1992 إلى عدم قبول معظم القوائم المالية للرأي القائل بأن المراجع الذي يخطط فحصه بمستوى معقول من الكفاءة وبطريقة مهنية قد لا يكتشف بعض حالات الغش .

ويؤكد بعض الباحثين على أهمية و ضرورة أن يتحمل المراجعون مسؤوليات أكبر لإكتشاف الغش نظرا لأن المجتمع يتوقع منهم إكتشاف كل حالات الغش أثناء القيام بعملية المراجعة.

[1] عوض حبيب فتح الله ديب وشحاتة السيد شحاتة،مرجع سابقص 125-126

[2] حمادي نبيل,**التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات**, رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر,علوم ومحاسبة,علوم التسيير,جامعة حسيبة بن بوعلي,الشلف,2008،ص101

يتضح مما سبق أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف المراجع حالات الغش أثناء القيام بعملية المراجعة ، ويعتقد الكثير من الباحثين أن تلك التوقعات تعتبر معقولة، وبهذا سنناقش مدى مساهمة بعض المعايير المتعلقة بمسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية للشركة وكوسيلة لهم للتأكد من أن مصالحهم محترمة و أصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير الشركة ، وبالتالي إرساء أكثر لمبادئ وقواعد حوكمة الشركات

ج-المعايير المتعلقة بمسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش:

في ماي 1996 أصدر مجلس معايير المراجعة إرشادات فيما يخص دور المراجع الخارجي في إكتشاف الغش تلخصت فيما يلي:

1-تقييم مخاطر الغش في كل عملية مراجعةً؛

2-الإستجاب لنتائج تقييم تلك المخاطر؛

3-التقرير عن الغش المكتشف أو المشتبه فيه؛

4-متطلبات توثيق إجراءات تقييم مخاطر حدوث الغش.[1]

وبصفة عامة إذا كانت القيم الظاهرة في السجلات المحاسبية للعميل مختلفة عن القيم التي تم مراجعتها فمن الضروري أن يحدد المراجع الخارجي ما إذا كانت هذه الفروق نتيجة خطأ أم غش.بصفة عامة تتطلب الأخطاء تصحيح السجلات المحاسبية للعميل أما الغش فإنه ذات متضمنات أخطر من ذلك تمتد إلى أبعد من تأثير النقدي على القوائم المالية.

فإذا قرر المراجع الخارجي أن هذا الفرق هو غشا ولكن تأثيره على القوائم المالية قد لايكون هاما فإنه يجب على المراجع إحالة هذا الأمر إلى مستوى إداري ملائم أعلى درجة على الأقل من المستوى المتورط في الغش.

فمثلا إذا إكتشف المراجع الخارجي أن أمين صندوق المصروفات النثرية قام بسحب مبالغ غير مصرح بها من الصندوق فإن هذا الأمر يجب التقرير عنه إلى المشرف على أمين الصندوق أو مستوى أعلى ويحب الإهتمام بأثار هذا الغش، هذا الإختلاس قد يكون تصرف فرديا منعزلا من موظف في مستوى وظيفي منخفض ومن ثم لا يحتاج إلى تتبع أكثر من هذا، أما إذا كان من الواجبات الأخرى لهذا الموظف إعداد حوافظ الإيداع لجميع

[1] نفس المرجع،ص104

المتحصلات من البيع الآجل فيجب على المراجع، إضافة إلى التقرير عن الغش لمستوى إداري ملائم، أن يأخذ في إعتباره إمكانية إختلاس بعض المقبوضات النقدية من المبيعات الآجلة.

أما إذا قرر المراجع أن هذا الفرق هو غشا وأن تأثيره على القوائم المالية قد يكون هاما فإنه يجب على المراجع:

1-تحديد آثار هذا الغش على النواحي الأخرى من المراجعة

2-مناقشة الأمر مع مستوى إداري أعلى درجة على الأقل من المستوى المتورط في الغش

3-محاولة الحصول على أدلة إثبات لتحديد مدى أهمية الغش وأثره المحتمل على القةائم المالية

4-أن يقترح على العميل،إذا كان ذلك ملائما له، أن يستشير مستشارا قانونيا

فمثلا إذا كانت إكتشف المراجع أن الصراف يختلس المقبوضات النقدية اليومية، هذا الأمر خطورة من السرقة من صندوق المصروفات النثرية لأنه يمكن أن يؤثر تأثيرا كبيراعلى كثير من حسابات القوائم المالية، يجب أن يتوسع المراجع في إجراءات المراجعة لكثير من الحسابات التي تأثرت بهذا الإختلاس (النقدية، المدينون،.....إلخ).ويجب إجراء مناقشات مع المستويات إدارية أعلى من أي فرد قد يكون متورطا في الغش، ويجب نصح العميل بالتشاور مع المستشار القانوني[1].

ثالثا: مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف التصرفات غير القانونية

التصرفات غير القانونية هي مخالفات للقوانين أو اللوائح الحكومية عن طريق الوحدة الخاضعة للمراجعة أو إدارتها أو موظيفها الذين يعملون لصالحها

ورغم أن المراجع في وضع يمكنه من إكتشاف إحتمال وجود بعض هذه التصرفات غير القانونية مثل حصول الموظفين بعينهم على معدلات أجر أقل من الحد الأدنى لمعدلات الأجر، إلا أن القرار النهائي بخصوص عدم قانونية التصرفات يتخذ عن طريق شخص متخصص في القانون، وتنحصر مسؤولية المراجع الخارجي حيال التصرفات القانونية في مسؤوليته عن إكتشافه والتقرير عن التصرفات غير القانونية[2].

[1] عوض حبيب فتح الله ديب وشحاتة السيد شحاتة،ص131-132

[2] نفس المرجع،ص133

أ-ردود الفعل إتجاه مسؤولية المراجع في إكتشاف تصرفات غير القانونية

مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف التصرفات غير القانونية للعملاء كانت موضع إهتمام متزايد من جانب الصحافة المالية ، وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية والمنظمات المهنية في منتصف السبعينيات من القرن الماضي ، نتيجة للرشاوي أو المدفوعات غير القانونية بواسطة الشركات الأمريكية ، و قد ترتب عن ذلك إصدار الكونجرس الأمريكي لقانون ممارسات الفساد الأجنبي (FCPA) Forcisgn corrupt pratices في عام 1977 الذي يحضر على أي مدير أو موظف أو شركة مسجلة في هيئة تداول الأوراق المالية، التأثير على المسؤولين الأجانب عن طريق الفساد، أو تقديم مدفوعات بهدف التأثير عن أي إجراء رسمي، أو قرار بهدف الحصول على بعض الأعمال، أو الإستمرار في الحصول عليها أو توجيهها لجهة محددة

وقد تم تعديل القانون في عام 1988 بحيث أصبحت الشركات غير مسؤولة عن المدفوعات غير القانونية التي تتم بواسطة ممثليها، ما لم يكن لديها معرفة بذلك وقد أشارت بعض المجاميع المهنية إلى إعتقاد مستخدمي القوائم المالية، أن المراجع الخارجي يعتبر مسؤولا عن إكتشاف التصرفات غير القانونية ، كما أوضحت نتائج إحدى الدراسات التي أجريت في عام 1997 أن 74.1 % من مستخدمي القوائم المالية لديهم إعتقاد أن المراجع الخارجي يجب أن يقدم تأكيد بخصوص إكتشاف كل التصرفات غير القانونية كما يعتقد 80.7 % منهم أنه يجب على المراجع الخارجي أن يقدم تأكيد بخصوص إكتشاف التصرفات غير القانونية ذات العلاقة بالنواحي المالية و المحاسبية ، ويعتقد 84.4 % منهم أنه يجب على المراجع الخارجي أن يقدم تأكيد بخصوص إكتشاف التصرفات غير القانونية أثناء تنفيذ عملية المراجعة التي لها تأثيرها على القوائم المالية.

يتضح مما سبق أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف المراجع التصرفات غير القانونية أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ورغم أهمية نظام الرقابة الداخلية الفعالة في محاولة تخفيف إمكانية إرتكاب التصرفات غير القانونية إلى أدنى حد ممكن، بالإضافة إلى زيادة إمكانية إكتشافها في حالة إرتكابها ، فإنه من الضروري توسيع نطاق مسؤوليات المراجعين الخارجيين بخصوص إكتشاف تلك التصرفات، وهذا ما سوف نناقشه في القسم الثاني من هذا المطلب والمتمثل في المعايير المتعلقة لمسؤولية المراجع في إكتشاف التصرفات غير القانونية [1].

[1] حمادي نبيل،مرجع سابق،ص105

ب-المعايير المتعلقة بمسؤولية المراجع الخارجي في إكتشاف التصرفات غير القانونية:

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1977 نشرة معايير المراجعة التي تضمنت ما يلي:

1-الفحص الذي يتم وفقا لمعايير المراجعة، لا يوفر ضمان لإكتشاف التصرفات غير القانونية كما أن تحديد ما إذا كان تصرف معين يعتبر غير قانوني، هو عادة خارج نطاق الكفاءة المهنية للمراجع

2-مناقشة مخالفات القوانين التي لها تأثير على القوائم المالية، وإرشاد المراجع بخصوص تقييم تأثيرات التصرفات غير القانونية على القوائم المالية وفي عام 1988 أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير المراجعة رقم 54 لتحل محل نشرة معايير المراجعة رقم 17، التي تعتبر مسؤولية المراجع عن إكتشاف التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير مباشر وهام على القوائم المالية مماثلة لنفس المسؤولية المتعلقة بإكتشاف الأخطاء والمخالفات وفقا لتشرة معايير المراجعة رقم 53 التي تتطلب تخطيط عملية المراجعة بحيث توفر تأكيد معقول لإكتشاف تلك التصرفات، أما التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية فإن إجراءات المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما لا توفر ضمان لإمكانية إكتشافها حيث أنها لا تتضمن إجراءات تصمم خصيصا لإكتشاف تلك التصرفات ومع ذلك فإنه يجب على المراجع أن يكون واعيا ومدركا لإمكانية حدوث تلك التصرفات، وقد تتضمن نشرة معايير المراجعة رقم 54 بعض الأمثلة للتصرفات غير القانونية التي لها تأثير غير مباشر فإنها ذات علاقة بمجالات التشغيل بدرجة ألأكبر من علاقتها بالنواحي المالية والمحاسبية، ومن أمثلتها مخالفة قوانين الصحة والأمان الوظيفي وقوانين حماية البيئة وفي حالة إكتشاف تصرف غير قانوني فإنه يجب على المراجع أن يحصل على معلومات كافية لتقييم تأثيره على القوائم المالية، مع ضرورة مراعاة تقييم الإدارة لتأثير ذلك التصرف، ورغم ذلك فإنه يكون من الصعب التمييز بين التصرفات غير القانونية التي لها تأثير مباشر عن تلك التي لها تأثير غير مباشر حيث أنه لا يوجد حد فاصل للتمييز بينهما، كما لم تتضمن النشرة أسس أو قواعد للتمييز بينهما، وبالتالي فإن ذلك يعتمد على التقدير المهني للمراجع الخارجي[1].

[1] نفس المرجع،ص106

المطلب الثاني: علاقة المراجع الخارجي بالفاعلين الداخليين و الخارجيين في حوكمة الشركات

أولا:علاقة المراجع الخارجي بالفاعلين الداخليين في حوكمة الشركات.

إن المراجعة الخارجية لها انعكاس ايجابي على حوكمة الشركات، وهذا لما توفره من مزايا لأصحاب المصالح داخل الشركة التي تعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراراتها .

أ- مجلس الإدارة .

طبقا لنظرية المنظمة فإن مجلس الإدارة يعتبر عضو في الشركة يمارس اختصاصاته سواء ما يتعلق بالشؤون الداخلية أو الخارجية لشركة في حدود القانون والنظام المعمول به ، فيعتبر مجلس الإدارة من أكثر آليات الحوكمة أهمية، لأنه يمثل قمة إطار حوكمة الشركات، فالوظيفة الأساسية له هي تقليل التكاليف الناشئة عن الفصل بين الملكية وسلطة اتخاذ القرار ، ويكون مجلس الإدارة مسؤول بصفة جماعية عن مستوى النجاح في الشركة ، وبما أن الجزء الأكبر منحمل المراجع الخارجي في الشركة هو المراقبة، وبالتالي فهو على علاقة دائمة مع مجلس الإدارة وتحكم هذه العلاقة مجموعة من الضوابط أهمها:

- عدم تدخل المراجع الخارجي في أعمال مجلس الإدارة حتى يحافظ على إستقلاليته.
- الحصول على تقرير التسيير من مجلس الإدارة مرفوقا بمعلومات كافية عن الشركة و أدائها المالي و المخاطر التي تتعرض لها.
- من حق المراجع الخارجي حضور اجتماعات مجلس الإدارة .
- تمثيله للجهات الحكومية ضد مجلس الإدارة في حالة اكتشاف مخالفات قانونية .

متابعة كل مايخص المساهمين بصفتهم الفردية أو الجماعية و الدفاع عنهم ضد مجلس الإدارة.

فمجلس الإدارة هو المنوط به عملية تنفيذ الحوكمة والإشراف عليها، وهو أهم المنفذين لها وهو صانع للضوابط والقرارات و المعتمد للنظم و الترتيبات، كما أنه المراقب للأعمال التي تتم، والمسؤول عن الشفافية ونشر البيانات والمعلومات هذا ما يجعل مسؤو لية المراجع الخارجي تكبر في ضل الدور الكبير لهذه الجهة الحساسة في الشركة وللتأكد من شفافيتها في أداء عملها ودورها في تطبيق وإرساء مبادئ الحوكمة، وهذا الأمر يعمل على تفعيل حوكمة الشركات[1].

[1] عبد العالي محدي، **دور المراجع الخارجي في تفعيل آليات حوكمة** البنوك للحد من الفساد الإداري والمالي، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص12.

ب – المدققون الداخليون:

يعتبر المدقق الداخلي من أهم الفاعلين الداخليين بحيث يسهر على تقييم ووضع نظم الرقابة الداخلية للشركات وهو بذلك يعمل على تطبيق مبدأ حماية أصحاب المصالح من حيث حصولهم على قوائم مالية سليمة وموضوعية بعيدا عن التلاعب المالي الذي يمكن أن يوجه قرارات أصحاب المصلحة في غير طريقها الصحيح.

يمكن الاستناد إلى أهمية الاستقلالية النسبية لمدقق الداخلي من خلال مكانته في التنظيم الوظيفي وارتباط عمله بالمستويات العليا، إضافة إلى أن المدقق الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ[1].

وتنشأ العلاقة بين المراجع الخارجي والمدقق الداخلي من خلال أعمال الأخير التي كثيرا ما تكون مفيدة للمراجع الخارجي عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجعته، إضافة إلى تقييم أعمال مصلحة التدقيق الداخلي التي يقوم وينفذها المدقق الداخلي يعتبر من صميم عمل المراجع الخارجي وهذا إلى المدى الذي يعتقد انه ضروري لتحديد طبيعةو توقيت اختبارات مدى الالتزام، وأهم شيء يمكن للمدقق الداخلي أن يساهم في سبيل دعم حوكمة الشركات هو التصرف والسلوك المهني الذي يجب أن يتبعه ويأخذ على عاتقه مصلحة المساهمين وباقي أصحاب المصلحة عند إشرافه على إعداد القوائم المالية التي تعتبر الطريق الوحيد الذي من خلاله يعرف المساهمون وباقي أصحاب المصلحة أداء الشركة [2].

ج– المساهمون (الملاك) :

يكمن دور المساهمين في تفعيل آليات حوكمة الشركات، من خلال ممارسة الجمعية العامة لضغوط على مجلس الإدارة ليكون عملهم أفضل ونشاطهم أحسن لإيجاد مناخ ملائم من الطمأنينة والثقة لدى المستثمرين وتأكدهم من تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم، فالجمعية العامة للمساهمين ومن خلال ما تمارسه من أدوار في تحديد واختيار الإستراتيجية العامة للشركة وما يصدر عنها من توجيهات لمجلس الإدارة ومتابعة الأداء فإنها تحقق الحوكمة، حيث يعتبر المراجع الخارجي بمثابة أداة لتقييم أداء مجلس الإدارة من خلال الملاحظات التي يبديها في تقاريره، حيث يمكن توضيح العلاقة بين المساهمين والمراجع الخارجي في أن هذا الأخير تقع على عاتقه مسؤولية حماية حقوقهم والدفاع عنهم، كما أن تقرير المراجع الخارجي له أهمية بالنسبة للمساهمين حيث نجد أن المساهمون يحتاجون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للشركة، ومن ثم القيمة السوقية

[1]– نفس المرجع،ص13

[2]– محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، الطبعة 01، مصر ، ص194.

للشركة في البورصة، ومن الثابت أن تقرير المراجع الخارجي يمدهم بمعلومات إضافية خاصة اعتمادهم على ما تقدمه لهم القوائم المالية من المعلومات[1] .

ثانيا:ضوابط علاقة المراجع الخارجي بالفاعليين الخارجيين في حوكمة الشركات

تعتبر عملية المراجعة الخارجية داخل الشركات مهمة جدا ومفيدة لأنها تعزز الإفصاح و الشفافية للمعلومات فهذا يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات باعتبار أن الشفافية من آليات ومبادئ حوكمة الشركات وصدق وعدالة القوائم المالية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية، والذي يؤدي إلى زيادة الثقة لدى الأطراف الخارجية التي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الشركات في هذه التقارير لذا أصبح دور المراجع الخارجي جوهريا وفعالا في مجال حوكمة الشركات.

أ- المستثمرون المحتملون :

يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة، عن درجة المخاطر المتعلقة بالاستثمار في الأسهم العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة، ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، ولذلك فان تقرير المراجع الخارجي عن مراجعة هذه القوائم المالية سوف يدعم ثقتهم فيها ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قراراتهم في الشركة[2].

ب-هيئة سوق المال:

تعتبر هيئة سوق المال مستخدم هام لتقرير المراجع الخارجي، لما لها من دور إشرافي على سوق الأوراق المالية وبحكم القانون فان الشركات المقيدة بالبورصة، والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من قوائمها المالية وتقرير المراجع الخارجي عليها لهيئة سوق المال.

ج- المؤسسات التمويلية و الاستثمارية:

تعتمد الشركات التمويلية، خاصة البنوك، وكذلك المؤسسات الاستثمارية مثل صناديق وشركات الاستثمار في الأوراق المالية على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية للشركات المقترضة، والمستثمر في أوراقها المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل مراجع الاستثمارات في الأوراق المالية، ومن المؤكد أن هذه الشركات تعتمد على المراجع الخارجي في تحديد مدى إمكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي توفرها قوائمها المالية[3].

[1]- عبد العالي مهدي، مرجع سابق، ص13.

[2] - محسن أحمد الخضيري، مرجع سابق، ص 195.

[3] -عبد العالي مهدي، مرجع سابق، ص 15.

خلاصة:

من خلال ما تم دراسته في هذا الفصل نجد أن للمراجعة الخارجية دور حيوي كونها أحد الأجهزة الرقابية في الشركة، الأمر الذي يزيد من درجة الثقة في القوائم المالية،كما تساعد على حل مشكل عدم تماثل في المعلومات بين الملاك والإدارة،فالمراجعة الخارجية تساهم في خدمة المجتمع انطلاقا من حاجة أطراف المصالح وذلك بمعرفة مدى التزام الشركة بالقوانين والإرشادات،حيث تأخذ المراجعة الخارجية زمام الأمور في الوقت الذي تكون فيه الأنظمة أو الآليات الأخرى عاجزة عن ذلك.

كما تم التطرق أيضا إلى الدور الكبير الذي يلعبه المراجع الخارجي في تفعيل مبادئ الحوكمة،فمسؤولية هذا الأخير تقييم نظام الرقابة الداخلية وإكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية تعتبر وظيفة أساسية للتقليل منهما (الغش و التصرفات غير القانونية)، وكشف تجاوزات الشركات في التلاعب بمصالح الأطراف التي لها علاقة بالشركة، فالتقرير الجيد للمراجع الخارجي سيكون له أبعاد حوكمة ايجابية، ونبني توقعنا هذا على تلك المساهمات الايجابية له في تفعيل رقابة أصحاب المصلحة في الشركات على إدارتها.

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد التطرق إلى الجانب النظري في الفصلين السابقين فإن هذا الفصل هو محاولة لدراسة العلاقة بين متغيري البحث واختبار الفرضيات، وهو عبارة عن استبيان موجه للمحاسبين والمراجعين الخارجيين و كذلك المسيرين و الاداريين أيضا في الجزائر (أنظر الملحق رقم 01)، و وجدنا أنه من الأفضل أن نضعه في شكل فصل أخير لهذا البحث، و قد كان إختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية من أجل معرفة واقع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر، ودور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

و لحداثة مفهوم حوكمة الشركات في الجزائر ، فقد كان الاتجاه إلى عدم الاعتماد على شركة واحدة من أجل إجراء الدراسة التطبيقية، فمعظم الشركات المساهمة و التي من المفروض أن يتم فيها الدراسة التطبيقية هي تابعة للدولة، و مسيرة من طرف مجلس مساهمات الدولة، ما يجعل من الدراسة صعبة وذلك بغياب أطراف مهمة في الحوكمة و هم المساهمون الناشطين على مستوى ولاية بسكرة ، ولهذه الأسباب تم تحديد عينة الدراسة الميدانية من محاسبين، مراجعي الحسابات ومحاسبين و المسيريين لبعض الشركات والاداريين، وقد هدفت هذه الدراسة الميدانية إلى هدفين رئيسيين يتمثلان في :

-هدف إعلامي، عن طريق التعريف بالمحتوى النظري للموضوع بإعتباره موضوع حديث.

-الهدف الثاني يتمثل في جمع أكبر قدر من المعلومات حول الموضوع، ومحاولة إختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

المطلب الأول: أدوات جمع المعلومات

أولا: اعداد الاستبيان:

تم استخدام طريقة الاستبيان كأحد أدوات البحث حيث يعد من أكثر الأدوات إستعمالا و يعرف على أنه:"عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في مقابلة شخصية."[1]

بحيث تم إعداد الإستبيان بناءا على المعارف المنماة في القسم النظري كما تم الاستعانة بكتب ومراجع تتعلق بالموضوع، بحيث تمت الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة أسئلة الاستبيان مع مراعاة تغطية الأسئلة لفرضيات البحث، حيث حاولنا قدر الإمكان تصميم الأسئلة بصفة بسيطة، بحيث تكون قابلة للفهم من قبل قارئها والذين من المفروض أن يكونوا على دراية بالموضوع، وكذا بالبحوث السابقة في هذا المجال و المتمثلة في:

-التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات،"مذكرة ماستر" للطالب حمادي نبيل

-دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر،"مذكرة ماستر" للطالبتين بلحوة ريمة وبورحلة جميلة

-دور المراجعة الخارجية للحسابات في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات،"مذكرة ماستر" للطالب المعتز فنغور

حيث يوجد من ضمن هذه الأسئلة عبارات اخذت كاملة لصحة صياغتها و مناسبتها لموضوع الطالب

و منها ما قد عُدلت أو أضيفت كلمات لها أو حذفت منها حتى تتناسب مع موضوع البحث

كما تم الإستعانة أيضا بآراء بعض الأساتذة (أنظر الملحق 02)

ثانيا: تصميم الإستبيان

تم تصميم قائمة الاستبيان على أن تحتوي الأسئلة على هاته الأنواع من الإجابة لأفراد العينة، وهي (غير موافق تماما،غير موافق،محايد،موافق،موافق تماما) وتم تقسيم الاستبيان إلى ثلاث محاور:

[1] عبد الله عبد الرحمن،محمد علي بدون،"مناهج البحث الاجتماعي"،دار المعرفة الجامعية،مصر،2002،ص180

- ❖ المحور الأول :يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة ويتكون من الجنس،العمر ،المؤهل العلمي،مجال الوظيفة الحالية،سنوات الخبرة
- ❖ المحور الثاني :يتكون من 18 سؤال تحت عنوان المتغير المستقل (المراجعة الخارجية)يتضمن ثلاثة أبعاد :

البعد الأول: إجراءات المراجعة الخارجية (ستة أسئلة).

البعد الثاني:إستقلالية و نزاهة المراجع الخارجي (ستة أسئلة)

البعد الثالث:الكفاءة و العناية المهنية للمراجع الخارجي (ستة أسئلة)

–المحور الثالث:يتكون من 35 سؤال تحت عنوان المتغير التابع(مبادئ حوكمة الشركات) يتضمن ستة أبعاد.

البعد الأول: وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات (ستة أسئلة)

البعد الثاني:حقوق المساهمين (خمسة اسئلة)

البعد الثالث:المعادلة العادلة و المتساوية للمساهمين (أربع أسئلة)

البعد الرابع:دور أصحاب المصالح (سبعة أسئلة)

البعد الخامس:الإفصاح و الشفافية (سبعة أسئلة)

البعد السادس:مسؤوليات مجلس الإدارة (ستة أسئلة)

ثالثا: عملية نشر الاستبيان:

بعد أن تم إعداد الاستبيان بشكل نهائي والموضح في الملحق رقم(1) ، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المستهدفة من مهنيين، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المستهدفة، وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع استمارات الاستبيان:

–الاتصال المباشر بأفراد العينة (المؤسسات الاقتصادية، مكاتب المحاسبة والمراجعة)، حيث فضلنا المقابلة الشخصية مع أفراد عينة المجتمع المدروس، من أجل الحصول على المعلومات مباشرة وبغية شرح الأسئلة وتفسيرها وإزالة الغموض إن وجد، والحصول على معلومات مهمة من خلال المقابلة الشخصية، وهذا بغية منا للحصول على إجابات دقيقة وكذلك يمكن اعتبارها ضرورة أملتها مجريات البحث الميداني قصد التعمق أكثر في الدراسة الاستقصائية، خاصة أن موضوع حوكمة الشركات جديد بالنسبة لعينة أفراد الدراسة، وذلك من أجل

الوصول إلى نتائج صحيحة تمكننا في النهاية من تحديد دور المراجعة الخارجية في تطبيق حوكمة الشركات ومن بين الطرق التي اعتمدنا عليها في نشر الاستبيان نذكر:

– الاستعانة ببعض الزملاء المهنيين والأكاديميين في توزيع الاستمارات.

وبتعدد الطرق المعتمدة في توزيع الاستبيان، تعددت أيضا طرق استرجاعها وتمثلت في:

–ترك الوقت المناسب الكافي للمستقصي للقيام بعملية الإجابة ثم الاستلام الشخصي للاستبيان

– الاتصال بالمهنيين والزملاء الذين إستعنا بهم لاستلام الاستمارات.

أما بالنسبة لعدد العينة في الدراسة فقد تم توزيع 45 استمارة شملت أفراد العينة المحددة سابقا، وبعد عملية التوزيع فقد بدأت عملية الاستلام، في هذه العملية تم استلام 42 استمارة فقط، وبعد عملية الفرز والتفحص التي أتت بعد عملية الاستلام تقرر الإبقاء عليها كلها لأنها كانت مطابقة لمواصفة الاجابة المقبولة.

الجدول رقم 2: الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	45	100
عدد الاستمارات الغير مستلمة	03	6.97
عدد الاستمارات الصالحة	42	93.33

المصدر:من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة:

لتحليل إجابات أفرا عينة الدراسة تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:[1]

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

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

2– المتوسط الحسابي: و ذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستبيان.

3– الإنحراف 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

[1] شفيق العلوم،"**طرق الإحصاء –تطبيقات اقتصادية و إدارية باستخدام spss –**"،دار المعرفة الجامعية،مصر،2002،ص180

واستعملنا أيضا:[1]

1- معامل التحديد : لمعرفة نسبة من تباين المتغير التابع التي تم تفسيرها بواسطة التباين في قيم المتغير المستقل

2- معامل ارتباط الرتب لسيبرمان:لايجاد قوة الارتباط للبيانات الوصفية وكذلك للبيانات الكمية والتي لها صفة , وحساب معامل ارتباط الرتب لسيبرمان يقترب كثيرا من معامل الارتباط لبيرسون

3- ألفا كرونباخ: هومعامل مقياس أو مؤشر لثبات الإختبار (الإستبيان) ، 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 االقتصادية فإن معامل الثبات يكون مقبولا ابتداء من 0.6 و الثبات يعني أنه هناك اتساق في النتائج عند تطبيق الأداة مرات عديدة.

4- مستوى الدلالة المعنوية المعتمد: لتحديد الدلالة الاحصائية للنموذج إعتمدنا على مستوى معنوية (5%)

5- معامل الالتواء و التفلطح: لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعا طبيعيا ام لا و يجب ان يكونا محصوران بين -3 و 3 لمعامل الالتواء و -7 و7 لمعامل التفلطح

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 3: مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تمام
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط الحسابي	5 - 4,2	4.19 -3,4	3.39 - 2.6	2.59 - 1.8	1.79 - 1

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

[1] نافد محمد بركات،**التحليل الإحصائي باستخدام SPSS،قسم الاقتصاد و الإحصاء التطبيقي**،الجامعة الإسلامية،2006، ص5.

المبحث الثاني: خصائص مبحوثي عينة الدراسة

المطلب الأول: التحليل الوصفي لعينة الدراسة

1- الجنس:

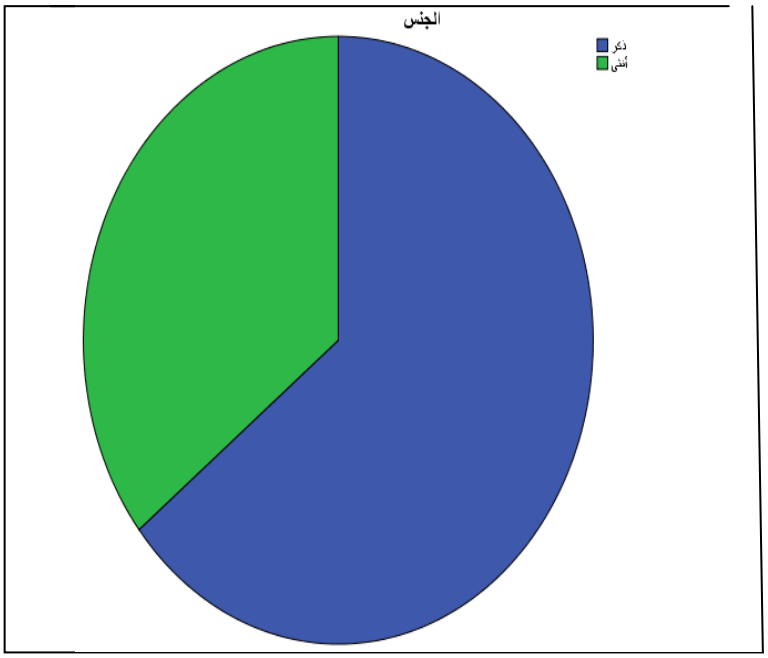
الجدول رقم (4) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	27	64.3
انثى	15	35.7

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss 20 .0

من خلال الجدول رقم (4) نجد أن الفئة الغالبة من الذكور بنسبة 64.3 % أما النسبة الباقية فتمثل الإناث بنسبة 35.7%، فهذا النوع من النشاط بحاجة الى الفئة الذكورية اكثر منه الأنثوية .

الشكل (6)توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر:من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

2-العمر

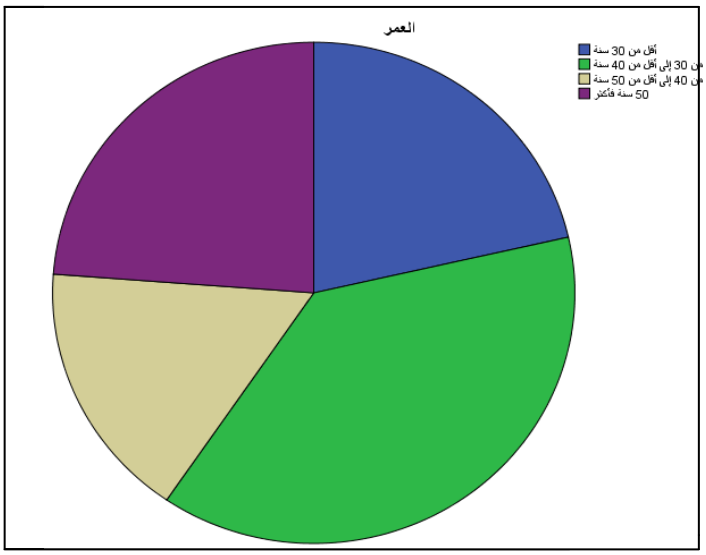
الجدول رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 30 سنة	9	21.4
30-40 سنة	16	38.1
40- 50 سنة	7	16.7
50 سنة فأكثر	10	23.8

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS20,0

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه الذي يوضح لنا توزيع النسب حسب العمر لأفراد عينة الدراسة ، حيث نجد أن ما نسبته 23.8% من الفئة العمرية0 5 سنة فأكثر مقدار 10 شخصا، وبدرجة أقل الفئة العمرية أقل من 30 سنة و30-40 سنة بنسبة 38,1% بمقدار 16أشخاص لكلا الفئتين ، أما الدرجة الأقل فكانت للفئة العمرية 40- 50سنة ، ويعود ذلك الى أن طبيعة النشاط.

الشكل رقم (7): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر:من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

3-المؤهل العلمي

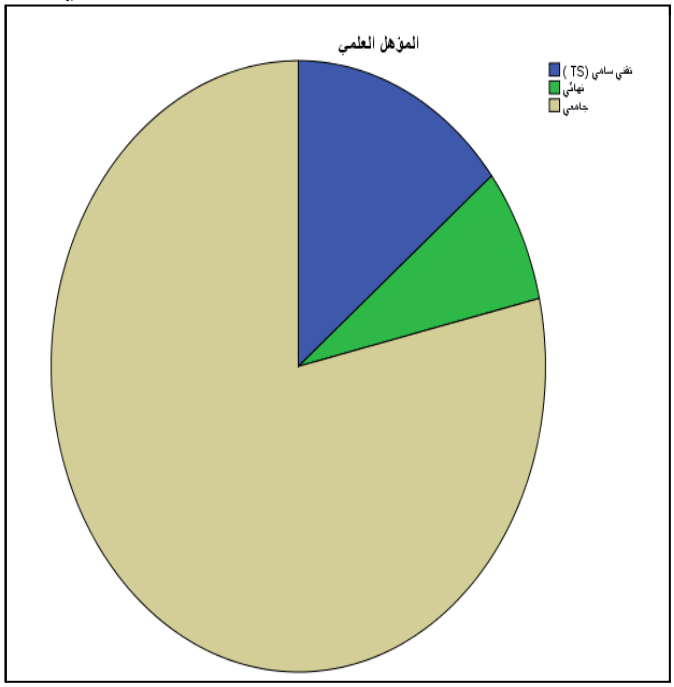
الجدول رقم (6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة المئوية
تقني سامي	6	14.3
نهائي	3	7.1
جامعي	33	78.6

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS20,0

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن غالبية الفئة المدروسة جامعيين بنسبة 78.6% ، أما الحائزين على شهادة تقني سامي يمثلون ما نسبته 14.3% ، أما الدرجة الأقل تتمثل في المستوى النهائي بنسبة 7,1%، وهذا راجع الى طبيعة النشاط فهو يحتاج الى أشخاص ذو مستوى عالي

الشكل رقم (8): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

4-مجال الوظيفة الحالية

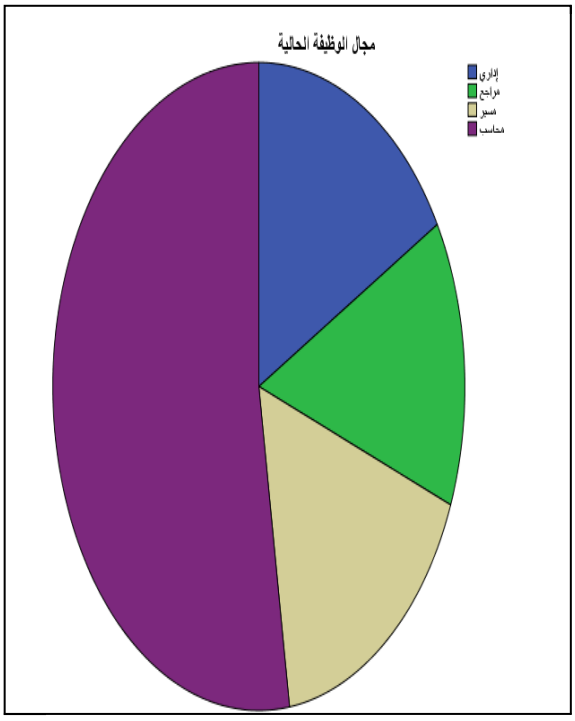
الجدول رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب مجال الوظيفة

مجال الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة المئوية
اداري	7	16.7
مراجع خارجي	6	14.3
مسير	7	16.7
محاسب	22	52.4

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS20,0

من خلال مهنة أفراد عينة الدراسة، نجد أن الاداريين و المراجعين يمثلوا نفس النسبة أي ما نسبته(16,7%)، أما المراجعين الخارجيين فقد مثلوا ما نسبته (14,3%)، أما المحاسبين فقد مثلوا ما نسبته(52,4%)،و هي أكبر نسبة.

الشكل رقم(9): توزيع أفراد العينة حسب متغير مجال الوظيفة الحالية



المصدر:من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

5-سنوات الخبرة:

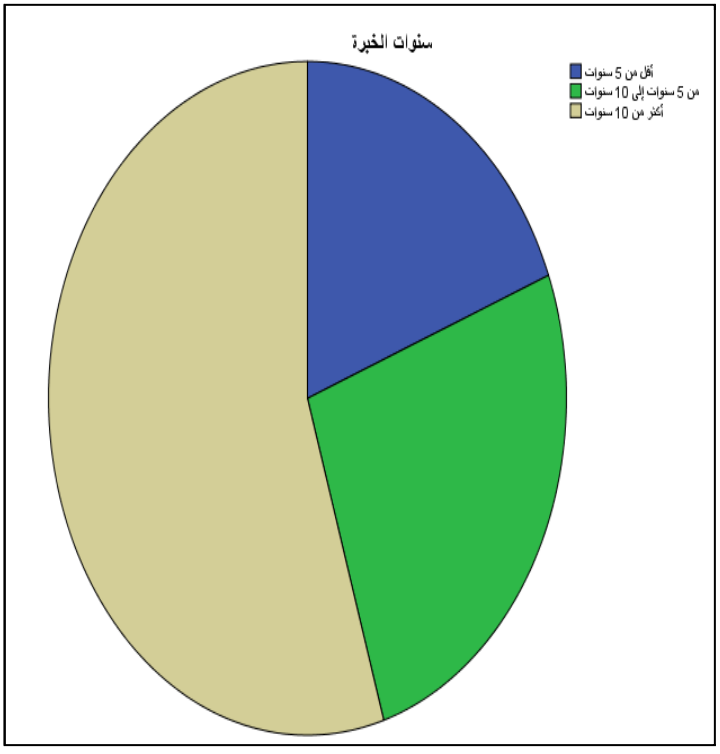
الجدول رقم (8): توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
اقل من5سنوات	8	19
5-10 سنة	11	26.2
10 سنة فأكثر	23	54.8

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS 20.0

من خلال الجدول اعلاه يتضح لنا أن ما نسبته 54.8% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة العملية في المهنة 10 سنة فأكثر وأن ما نسبته 26.2% من عينة الدراسة تتراوح سنوات خبرتهم من 5 الى 10 سنة، وأن 19% خبرتهم العملية أقل من 5 سنوات، ويعود ذلك الى أن طبيعة النشاط تستلزم أشخاص ذوي خبرة في هذا المجال .

الشكل رقم(10): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر:من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

المطلب الثاني: تحليل اجابات المبحوثين حول عينة الدراسة

أولا:اختبار صدق وثبات الاستبيان

أ-اختبار صدق الاستبيان

حيث تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال عرضها على عدد من المحكمين وهم أشخاص من أصحاب الخبرة ومن ذوي التخصص، وهذا لتعديل العبارات وتصحيحها وبعد الأخذ بنصائحهم والاستعانة بإرشاداتهم تم التوصل للصورة النهائية للاستبيان.

ب-اختبار ثبات الاستبيان :تم حساب معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة القياس من ناحية العبارات الموضوعة لكل من متغير الحوكمة والمراجعة الخارجية، وتعتبر القيمة المقبولة لهذا المعامل من 60 % فأكثر و كانت نتائج اختبار ألفا كرونباخ كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول رقم 9: معامل ألفا كرونباخ

محاور الاستبيان	معامل ألفاكرونباخ
المراجعة الخارجية	0,783
مبادئ حوكمة الشركات	0,92
المتغيريين معا	0,921

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان و spss

من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول أعلاه نلاحظ أن كل نتائج معامل ألفا كرونباخ كانت أكبر من 60%، بالنسبة لمتغير المراجعة الخارجية بلغ معامل الفا كرومباخ الخاص 0.783 وهذا ما يدل على ثبات وتناسق العبارات الموضوعة، أما بالنسبة للحوكمة فقد بلغ 0,92 وهذا مايدل على ثبات وتناسق العبارات لهذا المتغير بدوره.

وأما بالنسبة لمعامل الفا كرونباخ الإجمالي لعبارات كلا المتغيرين فقد بلغ ما قيمته 0.921 وهذا ما يدل على ثبات أداة الدراسة بصفة إجمالية.

ج-أختبار التوزيع الطبيعي

الجدول رقم 10: معاملي الالتواء و التفلطح

الأبعاد	معامل الالتواء	معامل التفلطح
المحور الأول: المراجعة الخارجية		
اجراءات المراجعة الخارجية	−0,114	−0,743
استقلالية و نزاهة المراجع الخارجي	−0,947	−0,228
الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي	−,584	0,481
المحور الثاني:مبادئ حوكمة الشركات		
وجود أساس لاطار فعال لحوكمة الشركات	−0,743	0,445
حقوق المساهمين	−0,228	−0,365
المعادلة العادلة و الماساوية للمساهمين	0,481	2,226
دزر أصحاب المصالح	0,308	0,530
الافصاح و الشفافية	−0,167	−0,040
مسؤوليات مجلس الادارة	−0,279	−0,636

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال القيام باختبار معاملي الإلتواءو التفلطح لمعرفة هل البيانات تتبع توزيع طبيعي أم لا و هو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، حيث كان معامل الإلتواء لأبعاد الدراسة الميدانية محصور بين (−3) و (3) ومعامل تفلطحها محصور بين (−7) و (7) وهذا ما يدل على أن البيانات تتبع توزيعا طبيعيا.

ثانيا–التحليل الاحصائي الوصفي

أ– المحور الثاني المتغير المستقل (المراجعة الخارجية)

- **البعد الأول اجراءات المراجعة الخارجية:**

الجدول رقم (11): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الأول المتعلق بالمحور الثاني

البعد الأول: إجراءات المراجعة الخارجية		درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
العبارة1: توجد إجراءات و قوانين تضبط عمل المراجعة الخارجية	التكرار	16	23	2	1	0	4,29	0,673
	النسبة المئوية	38.1	54,8	4,8	2,4	0		
العبارة2: يؤدي القيام بالمراجعة الخارجية إلى تسهيل شفافية أعمال الشركة	التكرار	14	26	0	2	0	4,24	0,692
	النسبة المئوية	33,3	61,9	0	4,8	0		
العبارة 3: تمكن المراجعة الخارجية من زيادة مصداقية الإفصاح الدوري للتقارير و القوائم المالية	التكرار	15	22	4	1	0	4,21	0,717
	النسبة المئوية	35,7	52,4	9,5	2,4	0		
العبارة4 : تسهل المراجعة الخارجية رقابة الأطراف المعنية بإدارة الشركة	التكرار	12	22	7	1	0	4,10	0,692
	النسبة المئوية	28,6	52,4	16,7	2,4	0		
العبارة5 : تكتشف المراجعة الخارجية حالات الغش و التصرفات غير القانونية	التكرار	16	22	2	2	0	4,24	0,759
	النسبة المئوية	38,1	52,4	4,8	4,8	0		
العبارة 6: تمنع المراجعة الخارجية حدوث ازمة مالية في الشركة	التكرار	3	6	16	14	3	2,81	1,018
	النسبة المئوية	7,1	14,3	38,1	33,3	7,1		
اجراءات المراجعة الخارجية							3,9802	0,49414

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول رقم 11 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الأول للمراجعة الخارجية هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 3,9802 بانحراف معياري 0,49414، وهي تقع في المجال الرابع (3.40 – 4.19)، وهذه النتاج تعكس الأهمية الكبيرة للمراجعة الخارجية في مجال أعمال الشركات.

➢ **البعد الثاني:** إستقلالية و نزاهة المراجع الخارجي

الجدول رقم (12): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثاني المتعلق بالمحور الثاني

البعد الثاني: إستقلالية و نزاهة المراجع الخارجي		**درجة الموافقة**					**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**
		موافق تماما	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق تماما**		
العبارة1: يقدم المراجع الخارجي تقاريره المالية بكل مصداقية و شفافية	التكرار	14	21	4	3	0	4.1	0.85
	النسبة المئوية	33.3	50	9.5	7.1	0		
العبارة2: لا يوجد تعارض بين مصالح المراجع الخارجي و مصلحة الشركة	التكرار	8	16	6	9	3	3.53	1.132
	النسبة المئوية	19	38.1	14.3	21.4	7.1		
العبارة 3: تؤثر إستقلالية المراجع الخارجي و عدم تعرضه لضغوطات أثناء تأدية عمله على مصداقية المعلومات	التكرار	17	14	4	6	1	3.95	1.147
	النسبة المئوية	40.5	33.3	9,5	14.3	2.4		
العبارة4 : يقدم المراجع الخارجي المعلومات بصفة عادلة بين جميع أصحاب المصالح	التكرار	11	23	4	3	1	3.95	0.936
	النسبة المئوية	26.2	54.8	9.5	7.1	2.4		
العبارة5 : يقوم المراجع الخارجي بتقديم صورة واضحة عن الشركة بطريقة سليمة و في الوقت القانوني	التكرار	13	23	3	3	0	4.10	0.821
	النسبة المئوية	31	54.8	7.1	7.1	0		
العبارة 6: يحتفظ بأمانة المراجع الخارجي بأسرار الشركة محل المراجعة	التكرار	18	21	2	1	0	4.33	0.687
	النسبة المئوية	42.9	50	4.8	2.4	0		
إستقلالية و نزاهة المراجع الخارجي							3,9937	0,58649

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول رقم 12 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الثاني للمراجعة الخارجية هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3,9937 بانحراف معياري 0,58649، وهي تقع في المجال الرابع (3.40 – 4.19)، وهذا ما يعكس أن استقلالية و نزاهة المراجع الخارجي لها دزر كبيرتمكن من تنفيذ المراجعة الخارجية على أكمل وجه.

➢ **البعد الثالث:** الكفاءة و العناية المهنية للمراجع الخارجي

الجدول رقم (13): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثالث المتعلق بالمحور الثاني

البعد الثالث: الكفاءة و العناية المهنية للمراجع الخارجي		درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
العبارة1: تعمل الشركة على مراجعة قوائمها المالية اعتماداعلى المراجع الخارجي.	التكرار	9	21	5	3	4	3.67	1.183
	النسبة المئوية	21.4	50	11.9	7.1	9.5		
العبارة2: يحترم المراجع الخارجي القوانين و المعايير المهنية	التكرار	20	21	1	0	0	4.45	0.55
	النسبة المئوية	47.6	50	2.4	0	0		
العبارة 3: يتلقى المراجع الخارجي تدريب و تعليم مستمرر على الأنظمة المحاسبية لتحسين المستوى	التكرار	14	19	5	4	0	4.02	0.924
	النسبة المئوية	33.3	45.2	11.9	9.5	0		
العبارة4 : يتمتع المراجع الخارجي بدراية تامة و جيدة بأعمال المراجعة	التكرار	22	18	1	1	0	4.45	0.67
	النسبة المئوية	52.4	42.9	2.4	2.4	0		
العبارة5 : تستطيع الشركة من خلال تقرير المراجع الخارجي حل بعض مشاكل النزاع بين الاطراف	التكرار	4	23	12	3	0	3.67	0.754
	النسبة المئوية	9.5	54.8	28.6	7.1	0		
العبارة 6: يراعي المراجع الخارجي الآداب و الأخلاق المهنية في مهنة المراجعة	التكرار	18	22	2	0	0	4.38	0.582
	النسبة المئوية	42.9	22.4	4.8	0	0		
الكفاءة و العناية المهنية لالمراجع الخارجي							4,1071	0,44451

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول رقم 13 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الثالث للمراجعة الخارجية هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4,1071 بانحراف معياري0،44451 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 – 4.19)، وهذا ما يدل على أن المراجعين الخارجيين يتمتعون بكفاءة مهنية وعناية عالية.

2-المحور الثالث: المتغير التابع مبادئ حوكمة الشركات

- **البعد الأول :** وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

الجدول رقم (14): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الأول المتعلق بالمحور الثالث

البعد الأول :		درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
العبارة1: تتوفر الشركات على هيكل تنظيمي ووصف وظيفي و تحديد للمسؤوليات و الصلاحيات	التكرار	10	25	3	3	1	3,95	0,909
	النسبة المئوية	23,8	59,5	7,1	7,1	2,4		
العبارة2: تقوم الهيئات الرقابية في الشركات بواجبها بأسلوب مهني	التكرار	6	25	8	2	1	3,79	0,842
	النسبة المئوية	14,3	59,5	19	4,8	2,4		
العبارة 3: تلتزم الشركات بمختلف التشريعات و القوانين ذات الصلة بعملها	التكرار	10	24	6	2	0	4	0,765
	النسبة المئوية	23,8	57,1	14,3	4,8	0		
العبارة4 : توجد لجنة مراجعة داخلية بالشركات تتميز بالكفاءة و الفاعلية	التكرار	11	18	9	4	0	3,86	0,926
	النسبة المئوية	26,2	42,9	21,4	9,5	0		
العبارة5 : يملك الإداريين المعرفة الكافية بالمعايير المهنية الواجبة	التكرار	7	23	7	4	1	3,74	0,939
	النسبة المئوية	16,7	54,8	16,7	9,5	2,4		
العبارة 6: تلبي المعلومات الواردة في القوائم المالية إحتياجات مستخدميها	التكرار	9	24	6	2	1	3,90	0,878
	النسبة المئوية	21,4	57,1	14.3	4,8	2,4		
وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات							3,8730	0.64161

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول رقم 14 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الأول لمبادئ حوكمة الشركات هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3,873 بانحراف معياري 0،64161 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 – 4.19)، هذه النتائج تدل أن الشركات توفر تشريعات واضحة تحدد المسؤوليات، كما أنها تلتزم بمختلف القوانين ذات الصلة بعملها.

- **البعد الثاني:**حقوق المساهمين :

الجدول رقم (15): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثاني المتعلق بالمحور الثالث

البعد الثاني : حقوق المساهمين		درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
العبارة1: تتوافر بالشركة إمكانية مساهمين غير المالك للمؤسسة	التكرار	4	17	12	7	2	3.33	1,028
	النسبة المئوية	9,5	40,5	28,6	16,7	4,8		
العبارة2: تتيح الشركة الفرصة للمساهمين في توجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة	التكرار	6	20	10	6	0	3,62	0,909
	النسبة المئوية	14,3	47,6	23,8	14,3	0		
العبارة 3: تعطي الشركة الحق للمساهمين في إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة	التكرار	8	21	10	3	0	3,81	0,833
	النسبة المئوية	19	50	23,8	7,1	0		
العبارة4 : عند تعدد المساهمين يمكن لهم المشاركة و التصويت في الجمعية العامة	التكرار	6	16	15	5	0	3,55	0,889
	النسبة المئوية	14,3	38,1	35,7	11,9	0		
العبارة5 : تتخذ الشركة إجراءات كافية لحماية حقوق المساهمين	التكرار	8	19	11	4	0	3,74	0,885
	النسبة المئوية	19	45,2	26,2	9,5	0		
حقوق المساهمين							3,6095	0,72442

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول رقم 15 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الثاني لمبادئ حوكمة الشركات هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3,6095 بانحراف معياري 72442،0 وهي تقع في المجال الرابع (3,4 – 4,19)، وهذا ما يدل على أن أفراد العينة لديهم معرفة كافية حول القوانين الخاصة بالمساهمين.

➢ **البعد الثالث:** المعادلة العادلة و المتساوية للمساهمين

الجدول رقم (16): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثالث المتعلق بالمحور الثالث

البعد الثالث : المعادلة العادلة و المتساوية للمساهمين		**درجة الموافقة**					**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**
		موافق تماما	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق تماما**		
العبارة1: حقوق التصويت معروفة و متساوية للمساهمين كافة	التكرار	2	12	14	11	3	2,98	1,024
	النسبة المئوية	4,8	28,6	33,3	26,2	7,1		
العبارة2: يتم حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الإستغلالية و توفير وسائل تعويضية فعالية	التكرار	1	12	21	7	1	3,12	0,803
	النسبة المئوية	2,4	28,6	50	16,7	2,4		
العبارة 3: يتم الإفصاح عن التعاملات الخاصة بالصفقات من طرف أعضاء مجلس الإدارة	التكرار	5	14	16	7	0	3,4	0,912
	النسبة المئوية	11,9	33,3	38,1	16,7	0		
العبارة4 : يشارك المساهمين في التعديلات التي تطرأ على النظام	التكرار	3	8	23	7	1	3,12	0,861
	النسبة المئوية	7,1	19	54,8	16,7	2,4		
المعادلة العادلة و المتساوية للمساهمين							3,1548	0,55478

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول رقم 16 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الثالث لمبادئ حوكمة الشركات هي محايد حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3,1548 بانحراف معياري 0،55478 وهي تقع في المجال الثالث (2,6 – 3,39)، وهذا ما يعكس عدم توافق أفراد العنة في الاجابة على هذا البعد،كما يعني أيضا أن أفراد العينة ليس لديهم معرفة كافية لهذا الأخير، وذلك لنقص المساهمين أو انعدامهم في منطقة الدراسة، فمعظم شركات المساهمة تابعة للدولة ومسيرة من طرف مجلس مساهمات الدولة.

➢ **البعد الرابع:**دور أصحاب المصالح :

الجدول رقم (17): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الرابع المتعلق بالمحور الثالث

البعد الرابع : دور أصحاب المصالح		**درجة الموافقة**					**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**
		موافق تماما	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق تماما**		
العبارة1: يتم إحترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون	التكرار	7	25	9	1	0	3,9	0,692
	النسبة المئوية	16,7	59,5	21,4	2,4	0		
العبارة2: يتم تصميم هيكل فعال للحماية من العجز المالي و لحماية حقوق الدائنين	التكرار	7	18	13	3	1	3,71	0,805
	النسبة المئوية	16,7	42,9	31	7,1	2,4		
العبارة 3: تقوم الإدارة بالكشف عن أي أضرار قد تطرأ على أصحاب المصالح	التكرار	2	25	12	3	0	3,62	0,697
	النسبة المئوية	4,8	59,5	28,6	7,1	0		
العبارة4 : يتم إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول غلى تعويض مناسب عن إنتهاك حقوقهم	التكرار	5	14	18	5	0	3,45	0,861
	النسبة المئوية	11,9	33,3	42,9	11,9	0		
العبارة5 : تهتم الشركة بإشباع رغبات أصحاب المصالح (الزبائن- العاملين الموردين.....)و إحتياجاتهم و نيل رضاهم	التكرار	7	18	13	3	1	3,64	0,932
	النسبة المئوية	16,7	42,9	31	7,1	2,4		
العبارة 6: تعطي الشركات الأولوية للموردين و العملاء الذين يتعاملون معها بكثرة	التكرار	9	22	8	1	2	3,83	0,961
	النسبة المئوية	21,4	52,4	19	2,4	4,8		
العبارة7: يسمح لذوي المصالح بالإتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية	**التكرار**	4	15	13	9	1	3,29	**0,995**
	النسبة المئوية	9,5	35,7	31	21,4	2,4		
دور أصحاب المصالح							**3,6361**	**0,47768**

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول رقم 17 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الرابع لمبادئ حوكمة الشركات هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3,6361 بانحراف معياري 0،47768 وهي تقع في المجال الرابع (3,4 – 4,19)، و هذا ما يعكس أهمية هذا البعد من أجل كسب الصمعة الحسنة للشركات.

➢ **البعد الخامس:**الافصاح و الشفافية :

الجدول رقم (18): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الخامس المتعلق بالمحور الثالث

البعد الخامس : الإفصاح و الشفافية		**درجة الموافقة**					**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**
		موافق تماما	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق تماما**		
العبارة1: يتم الإفصاح عن النتائج المالية و التشغيلية للمؤسسة	التكرار	5	20	8	8	1	3.48	1.018
	النسبة المئوية	11.9	47.6	19	19	2.4		
العبارة2: يتم الإفصاح الكامل على أداء الشركات و الوضع المالي بشكل دوري	التكرار	5	17	9	8	3	3.31	1.137
	النسبة المئوية	11.9	40.5	21.4	19.0	7.1		
العبارة 3: يتم الإفصاح عن مكافآت أعضاء مجلس و المديرين التنفذيين	التكرار	2	14	12	13	1	3.07	0.973
	النسبة المئوية	4.8	33.3	28.6	31	2.4		
العبارة4 : يتم الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي للشركات	التكرار	3	12	14	10	3	3.05	1.058
	النسبة المئوية	7.1	28.6	33.3	23.8	7.1		
العبارة5 : يتعامل المسؤولين مع الموظفين بشفافية	التكرار	4	13	13	11	1	3.19	1.018
	النسبة المئوية	9.5	31	31	26.2	2.4		
العبارة 6 يتم الإفصاح عن جميع المعلومات ذات الأهمية النسبية لجميع أصحاب المصالح	التكرار	1	18	12	10	1	3.19	0.917
	النسبة المئوية	2.4	42.9	28.6	23.8	2.4		
العبارة7: يتم الإعلان عن القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا	التكرار	6	18	9	8	1	3.48	1.042
	النسبة المئوية	14.3	42.9	21.4	19	2.4		
الافصاح والشفافية							**3.2517**	**0.73510**

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول رقم 18 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الخامس لمبادئ حوكمة الشركات هي محايد حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3,2517 بانحراف معياري 0،73510 وهي تقع في المجال الثالث (2,6 – 3,39)،فهذه النتائج تعكس نقص عنصري الافصاح و الشفافية في معظم الشركات الجزائرية، أو أن جل أفراد العينة ليسوا بدراية تامة على وجود هذين العنصرين. اضافة الى ان معظم المستجوبين كانو من فئة المحاسبين و ربما لم يكن لديهم احاطة كافية بالظروف الداخلية للشركات.

➢ **البعد السادس:**مسؤوليات مجلس الادارة :

الجدول رقم (19): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد السادس المتعلق بالمحور الثالث

البعد السادس : مسؤوليات مجلس الادارة		**درجة الموافقة**					**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**
		موافق تماما	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق تماما**		
العبارة1: يقوم مجلس الإدارة بتعيين المراجع الخارجي	التكرار	15	18	3	4	2	3.95	1.125
	النسبة المئوية	35.7	42.9	7.1	9.	4.8		
العبارة2: يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح ووسائل الإتصال و قرارته مبنية على معلومات وافية	التكرار	6	19	8	9	0	3.52	0.994
	النسبة المئوية	14.3	45.2	19	21.4	0		
العبارة 3: يلتزم مجلس الإدارة عند قيامه بمهامه بإحترام القوانين و التنظيمات التي تحرص على حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركات	التكرار	8	21	7	6	0	3.74	0.939
	النسبة المئوية	19	50	16.7	14.3	0		
العبارة4 : يضع مجلس الإدارة نظام أجور عادل لكافة العمال	التكرار	6	14	12	9	1	3.36	1.055
	النسبة المئوية	14.3	33.3	28.6	21.4	2.4		
العبارة5 : يتم إخضاع مجلس الإدارة للمساءلة بإعتباره المسؤول الرئيسي عن الإشراف عن أداء الشركة	التكرار	7	14	13	7	1	3.45	1.041
	النسبة المئوية	16.7	33.3	31	16.7	2.4		
العبارة 6 تخضع الإدارة للمساءلة أمام مجلس الإدارة	التكرار	14	15	10	2	1	3.93	0.997
	النسبة المئوية	33.3	35.7	23.8	4.8	2.4		
مسؤوليات مجلس الادارة							**3.6587**	**0.74984**

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS20,0

من خلال الجدول رقم 19 نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد السادس لمبادئ حوكمة الشركات هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3,6587 بانحراف معياري 0،74984 وهي تقع في المجال الرابع (3,4 – 4,19)، وهذا ما يدل على وجود اتفاق بين أفراد العينة على أن مجلس الادارة يقوم بدوره بشكل مقبول عموما.

ثالثا:اختبار الفرضيات

يتم الاعتماد على الاختبار فيشر لتقييم النموذج ككل، بحساب قيمة F ثم نقارن القيمة المحسوبة ل F مع قيمة F الجدولية عند مستوى معنوية محدد، حيث سيتم الاعتماد على مستوى معنوية يقدر ب 5% في هذه الدراسة من أجل تحديد الدلالة الإحصائية للنموذج، فإذا كان مستوى المعنوية المقدر لهذا النموذج أكبر من مستوى المعنوية المعتمد (5%) فإن F المحسوبة تصبح أقل من F الجدولية وبالتالي نرفض الفرضية، وإذا كان مستوى المعنوية لهذا النموذج أقل من مستوى المعنوية المعتمد (5%) فإن F المحسوبة تصبح أكبر من F الجدولية و بالتالي نقبل الفرضية.

أ–الفرضية الفرعية الأولي: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين اجراءات المراجعة الخارجية و بين تفعيل مبادئ الحوكمة

الجدول رقم 20: معامل الارتباط و التحديد لنموذج الانحدار الخطي المتعدد لاجراءات المراجعة الخارجية

المؤشرات الاحصائية / متغيرات الدراسة	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
اجراءات المراجعة الخارجية ومبادئ حوكمة الشركات	0,353	0,120	0,098

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS20,0

من خلال الجدول رقم 20 يتضح لنا أن معامل الارتباط يقدر ب 0,353 وهو بعيد نوعا ما عن الواحد أي أن هناك علاقة موجبة ضعيفة بين المتغير التابع و المتغيرات المستقلة ، و هذا ما يفسره معامل التحديد الذي

يقدر ب 0,120 (12%)، أي أن التغير الحاصل في المتغير التابع المتمثل في مبادئ حوكمة الشركات تم تفسيره من طرف المتغيرا ت المستقلة بنسبة% 12.

الجدول رقم 21: اختبار الدلالة الاحصائية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد لاجراءات المراجعة الخارجية

النموذج	الاحصائية F	مستوى المعنوية
استقلالية و نزاهة المراجع الخارجي ومبادئ حوكمة الشركات	5,468	0,024

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS20,0

أما هذا الجدول فيوضح الدلالة الاحصائية الكلية لنموذج الانحدار المتعدد المتعلق باجراءات المراجعة الخارجية، ونلاحظ من خلال F المحسوبة و مستوى المعنوية المقدر بأن هذا النموذج هو ذو دلالة احصائية بما أن Fالمحسوبة عند مستوى معنوية 0,024، اكبر من F الجدولية عند مستوى معنوية 0,05، و هذا ما يعني أن المتغيرات المستقلة المكونة لهذا النموذج تفسر المتغير التابع.

ب–الفرضية الفرعية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين استقلالية و نزاهة المراجع الخارجي و تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

الجدول رقم 22: معامل الارتباط و التحديد لنموذج الانحدار الخطي المتعدد لاستقلالية و نزاهة المراجع الخارجي

المؤشرات الاحصائية / متغيرات الدراسة	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
استقلالية و نزاهة المراجع الخارجي ومبادئ حوكمة الشركات	0,357	0,152	0,131

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS20,0

من خلال الجدول رقم 22 يتضح لنا أن معامل الارتباط يقدر ب 0,357 وهو بعيد نوعا ما عن الواحد أي أن هناك علاقة موجبة ضعيفة بين المتغير التابع و المتغيرات المستقلة ، و هذا ما يفسره معامل التحديد الذي يقدر ب 0,152 (15,2%)، أي أن التغير الحاصل في المتغير التابع المتمثل في مبادئ حوكمة الشركات تم تفسيره من طرف المتغيرا ت المستقلة بنسبة% 15,2.

الجدول رقم 23: اختبار الدلالة الاحصائية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد لاستقلالية ونزاهة المراجع الخارجي

النموذج	الاحصائية F	مستوى المعنوية
استقلالية و نزاهة المراجع الخارجي ومبادئ حوكمة الشركات	7,177	0,011

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS20,0

أما هذا الجدول فيوضح الدلالة الاحصائية الكلية لنموذج الانحدار المتعدد المتعلق باستقلالية و نزاهة المراجع الخارجي ، ونلاحظ من خلال F المحسوبة و مستوى المعنوية المقدر بأن هذا النموذج هو ذو دلالة احصائية بما أن Fالمحسوبة عند مستوى معنوية 0,011، اكبر من F الجدولية عند مستوى معنوية 0,05، و هذا ما يعني أن المتغيرات المستقلة المكونة لهذا النموذج تفسر المتغير التابع.

ج–الفرضية الفرعية الثالثة : هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي و تفعيل مبادئ الحوكمة

الجدول رقم 24: معامل الارتباط و التحديد لنموذج الانحدار الخطي المتعدد للكفاءة و العناية المهنية للمراجع الخارجي

المؤشرات الاحصائية / متغيرات الدراسة	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
الكفاءة و العناية المهنية للمراجع الخارجي ومبادئ حوكمة الشركات	0,342	0,084	3,675

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS20,0

من خلال الجدول رقم 24 يتضح لنا أن معامل الارتباط يقدر ب 0,342 وهو بعيد نوعا ما عن الواحد أي أن هناك علاقة موجبة ضعيفة بين المتغير التابع و المتغيرات المستقلة ، و هذا ما يفسره معامل التحديد الذي يقدر ب 0,084 (8,4%)، أي أن التغير الحاصل في المتغير التابع المتمثل في مبادئ حوكمة الشركات تم تفسيره من طرف المتغيرا ت المستقلة بنسبة% 8,4.

الجدول رقم 25:اختبار الدلالة الاحصائية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد للكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي

النموذج	الاحصائية F	مستوى المعنوية
الكفاءة و العناية المهنية للمراجع الخارجي ومبادئ حوكمة الشركات	3 ,675	0,062

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS20,0

أما هذا الجدول فيوضح الدلالة الاحصائية الكلية لنموذج الانحدار المتعدد المتعلق بالكفاءة و العناية المهنية للمراجع الخارجي، ونلاحظ من خلال F المحسوبة و مستوى المعنوية المقدر بأن هذا النموذج ليس له دلالة احصائية بما أن Fالمحسوبة عند مستوى معنوية 0,062، أقل من F الجدولية عند مستوى معنوية 0,05، و هذا ما يعني أن المتغيرات المستقلة المكونة لهذا النموذج لا تفسر المتغير التابع نظرا لوجود بعض المتغيرات التي تجعله من دون دلالة احصائية، وحسب علم الاحصاء اذا لم تكن هناك علاقة فإن معامل الارتباط و التحديد يسقط مدلولهما.

د-اختبار الفرضية الرئيسية: تساهم المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

- دراسة العلاقة بين المراجعة الخارجية و مبادئ حوكمة الشركات

الجدول رقم 26: النتائج الاجمالية لمتغيري الدراسة

متغيري الدراسة	الانحراف المعياري	التوسط الحسابي
المراجعة الخارجية	0,38963	4,0270
مبادئ حوكمة الشركات	0,48092	3,5306

المصدر من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

الجدول رقم 27:المؤشرات الاحصائية الخاصة بمتغيري الدراسة

المؤشرات الاحصائية / متغيرات الدراسة	معامل الارتباط	معامل التحديد	F المحسوبة	مستوى الدلالة
المراجعة الخارجية ومبادئ حوكمة الشركات	0,465	0,205	10.306	0,003

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS20,0

من خلال الجدول رقم 27 يتضح لنا أن معامل الارتباط يقدر ب 0,465 وهو بعيد نوعا ما عن الواحد أي أن هناك علاقة موجبة ضعيفة بين المتغير المستقل و المتغير التابع، أي أن كلما يزداد المتغير المستقل يزداد المتغير التابع بنسبة صغيرة، و هذا ما يفسره معامل التحديد الذي يقدر ب 0,205 أي أن % 20,5، أي أن التغير الحاصل في المتير التابع المتمثل في مبادئ حوكمة الشركات يعود سببه إلى المتغير المستقل المتمثل في المراجعة الخارجية بنسبة% 20,5، وهي نسبة مقبولة عموما تدل على أهمية المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، و من خلال الجدول أيضا نلاحظ أن النموذج هو بصفة عامة ذو دلالة احصائية حيث F المحسوبة عند مستوى دلالة0,003 تساوي 10,306 و هي أكبر من F الجدولية عند مستوى معنوية 0,05 ، أي أن الفرضية الرئيسية للدراسة مقبولة ، بمعنى أن المراجعة الخارجية لها مساهمة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات حتى و ان كانت ضعيفة.

خلاصة الفصل:

بهدف تحديد دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، اقتضت دراستنا الميدانية طريقة الانحدار المتعدد لاختبار العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات كمتغير تابع و مختلف أبعاد المراجعة الخارجية كمتغيرات مستقلة، و التي تتمثل في 3 أبعاد تم ذكرها فيما سبق.

و قد كشفت نتائج الدراسة من خلال نماذج الانحدار التي قمنا بها لتحديد البعض من أبعاد المراجعة الخارجية التي تؤثر بصفة ايجابية على تعزيز مبادئ حوكمة الشركات والمتمثلة في اجراءات المراجعة الخارجية، استقلالية و نزاهة مراجع الحسابات.اذ أن كل من هذين البعدين تعمل من أجل تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، بينما تم تحديد بعد أخر لا يوجد له أي دلالة احصائية بينه و بين تعزيز مبادئ حوكمة الشركات و المتمثل في الكفاءة و العناية المهنية لمراجع الحسابات.

الخاتمة

إن سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من المؤسسات، أدت بها إلى افتقاد ثقة المستثمرين بسبب عدم الصدق في المعلومات المالية والتلاعبات المحاسبية التي حدثت فيها، ويرجع السبب في ذلك لعدم نزاهة المراجع الخارجي في المصادقة على المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية، الأمر الذي أدى إلى اتخاذ إجراءات من أجل تفادي وقوع مثل هذه الفضائح بهدف إرجاع الثقة لمهنة المراجعة و تدعيم التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة و المرتبطة بمجلس الإدارة، بالإضافة إلى الاهتمام أكثر بالمراجعة الخارجية نظرا للدور المهم الذي تقوم به في قلب نظرية الوكالة و الحوكمة.

و من خلال تناول الطالب لموضوع المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر، فقد حاول هذا الأخير معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجسدين ذلك على الواقع العملي، من خلال قيام الطالب بدراسة بعض الشركات و مكاتب المحاسبة و المراجعة على مستوى ولاية بسكرة، وذلك عن طريق استعمال أداة الاستبيان لجمع المعلومات، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة و الدراسة الميدانية من جهة أخرى.

1-إختبار الفرضيات:

أما فيما يتعلق بالفرضيات التي وضعناها في بداية هذا البحث، فنستخلص إجابتها كما يلي:

من خلال الدراسة التي قمنا بها يمكننا الإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة باختبار الفرضيات السابقة الذكر كما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى و التي محتواها أن إجراءات المراجعة الخارجية لها علاقة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، فقد تم اتفاق أفراد العينة صحة هذه الفرضية، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الأولى.

و بالنسبة للفرضية الثانية و التي محتواها أن استقلالية و نزاهة المراجع الخارجي لها علاقة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، فقد تم اتفاق أفراد العينة على صحة الفرضية، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الثانية.

أما بالنسبة للفرضية الثالثة و التي محتواها أن الكفاءة و العناية المهنية للمراجع الخارجي لها علاقة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، فلم يتم اتفاق أفراد العينة على صحة عذه الفرضية ، وعلى أساس هذه النتائج فالفرضية الثالثة للبحث مرفوضة.

2- نتائج الدراسة:

بعد تناولنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من المراجعة الخارجية و كذا حوكمة الشركات، وعلاقتهما مع بعضهما، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تحقق حوكمة الشركات مزايا مختلفة فهي تمثل الكيفية التي تدار بها الشركات، حيث تمكن من حل العديد من المشاكل التي تواجهها بشكل عام وبشكل خاص المشاكل المالية، وأهمها فقدان الثقة و المصداقية في التقارير والقوائم المالية وذلك من خلال تعزيز الافصاح والشفافية فيها، وتعتبر أيضا كمؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدرجة الأولى.
- تساهم المراجعة الخارجية في تطبيق الإفصاح و الشفافية عن كافة المعلومات التي تخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة، حيث تعتبر أحد الأدوات الضرورية لقيام بيئة الأعمال أكثر تنافسية، حيث اكتسبت مكانتها فيها من منفعتها و قدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد و أصحاب المصالح وكل المهتمين بأمر الشركة.
- تعتبر المراجعة الخارجية كآلية من آليات الحوكمة الخارجية التي تهدف إلى زيادة فعالية تطبيق هذه الحوكمة و الحد من مختلف النزاعات و المشاكل القائمة في المؤسسة من خلال التخفيض من عدم تماثل المعلومات التي يتميز بها المدراء في الغالب، و بالتالي السماح لجميع الأطراف الحصول على مختلف المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، بالإضافة إلى التقليل من الاختيار العكسي و التخفيض من عجز الآليات الأخرى في الحد من التلاعبات والغش.
- العلاقة التي يمكن أن تنشأ بين المراجعة الخارجية و حوكمةالشركات هو أن المراجعة الخارجية تعتبر من بين الآليات التي تحتاج إليها الشركات لوضع حد للنقائص الموجودة في محيطها.
- تحدد المراجعة الخارجية وفقا لعاملين أساسين يتمثلان في كفاءة و استقلالية المراجع الخارجي، بالاضافة إلى مساء المراجعة الذي يعتبر محددا أساسيا للمراجعة الخارجية.

-أغلب شركات المساهمة الموجودة بالجزائر تابعة للدولة ومسيرة من طرف مجلس مساهمات الدولة وهذا ما يفسر غياب كبير لأطراف مهمة في الحوكمة وهم المساهمون.

-معظم الشركات الموجودة في ولاية بسكرة لا تعطي لمبدأ الافصاح والشفافية أهمية بالغة وهذا ما تثبته الدراسة الميدانية.

3-الاقتراحات:

- ضرورة الالتزام بمعايير المراجعة الخارجية المتفق عليها دوليا، خاصة ما يتعلق بتدعيم استقلالية المراجع الخارجي التي تؤدي إلى كشف أكثر للفساد على مستوى الشركات و التلاعب بحقوق أصحاب المصالح.

-وضع دليل لحوكمة الشركات في الجزائر، واصدار قانون يلزم الشركات بالتقيد به.

-الاسراع نحو تكوين المستخدمين والمدراء في مجال الحوكمة وجعلها منهجا يقتدي به كل موظف و مدير.

-تفعيل دور المراجعين الخارجيين والمحاسبين المعتمدين والخبراء من أجل ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في مجال حوكمة الشركات.

-من الضروري خلق بيئة أعمال أخلاقية -أين المنافسة والجودة- تتطلب تطهير القطاع الاقتصادي والتجاري والقضاء على التلاعبات.

4-آفاق البحث

من خلال هذه الدراسة اتضح للطالب أن الإحاطة الكلية بجوانب الموضوع تتطلب دراسات أخرى مكملة وما يقترحه في هذا الصدد هو:

-تعميم الاستبيان على عدد أكبر من أصحاب المصالح خاصة الموردين والدائنين.

-دراسة مقارنة لشركتين احدهما تلتزم بتطبيق حوكمة الشركات و الاخرى لا تعطي لها بالا.

-إجراء دراسة حول مدى فعالية تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية خاصة في ظل عدم توفر سوق مالي.

-إجراء دراسة حول تقييم جودة المراجعة الداخلية والخارجية وتأثيرهما على تحسين الأداء في المؤسسات الجزائرية.

قائمة المراجع

أولا–المراجع باللغة العربية

أ–الكتب

1- أحمد السيد لطفي,**التطورات الحديث في المراجعة**,الدار الجامعية,مصر,2008.

2- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2000.

3- أفيناش ديكسيك(avinash k.dixit)، ترجمة نادر إدريس التل، صنع السياسات الاقتصادية: منظور علم سياسة تكاليف الصفقات، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.

4- إدريس عبد السلام الشتوي,**المراجعة(معايير وإجراءات)**,دار النهضة,بيروت,1996.

5- جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة و حوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي ، العين الامارات،2014.

6- حاكم محسن الربيعي و حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء و المخاطرة،الطبعة الأولى،دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع،عمان،2011.

7- حسين أحمد عبيد وشحاتة السيد شحاتة,**مراجعة الحسابات**,الدار الجامعية ,مصر,2007

8- خالد راغي الخطيب, خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات, دار المستقبل للنشر والتوزيع الطبعة الأولي, الأردن،1998.

9- رجب السيد، عبد الفتاح محمد الصحن و محمود ناجي درويش،" **أصول المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

10- سالم بن سالم حميد الفليتي، **حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان**، الأردن، عمان، دار أسامة، 2010

11- شفيق العلوم،"طرق الإحصاء–تطبيقات اقتصادية و إدارية باستخدام spss –"،دار المعرفة الجامعية،مصر،2002.

12- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات–المفاهيم–المبادئ–التجارب–تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية،الاسكندرية،2005.

13- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات و الأزمة المالية العالمية، الدار** الجامعية، مصر، 2009.

14- طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود,**المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**,ديوان المطبوعات الجامعية,بن عكنون الجزائر,2003.

15- عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية و المراقب المالي**، دار النهضة العربية، لبنان، بيروت، ط 1، 2004.

16- عبد الفتاح الصحن و محمد السيد سريا :الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي , الدار الجامعية,مصر ،2004 .

17- عبد الفتاح الصحن ومحمد الصبان و شريفة على حسن،أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)،الدار الجامعية،الإسكندرية مصر ،2004.

18- عبد الله عبد الرحمن،محمد علي بدون،"مناهج البحث الاجتماعي"،دار المعرفة الجامعية،مصر ،2002.

19- عبد الوهاب نصرعلي و شحاتة السيد شحاتة,مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية و الدولية المعاصرة,الدار الجامعية,الإسكندرية مصر ,2007

20- عوض لبيب فتح الله الديب و شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية،دار التعليم الجامعي،الإسكندرية مصر ،2013.

21- عبيد سعد شريم و لطف حمود بركات،**أصول مراجعة الحسابات**،مركز امين للنشر و التوزيع،صنعاء اليمن،2007.

22- محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، الطبعة 01، مصر

23- مصطفى يوسف كافي، الأزمة المالية الإقتصادية العالمية،الطبعة الأولى، عمان الأردن،2013

24- محمد السيد سرايا, **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل**,المكتب الجامعي الحديث,مصر ,2007.

25- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الي التطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

26- محمد سمير الصبان,محمد الفيومي محمد,**المراجعة بين التنظيم و التطبيق**,الدار الجامعية,بيروت,لبنان,1990.

27- محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري(دراسة مقارنة)،الطبعة الثانية،الدار الجامعية،الاسكندرية،2009.

28- نافد محمد بركات،**التحليل الإحصائي باستخدام SPSS**،**قسم الاقتصاد و الإحصاء التطبيقي**،الجامعة الإسلامية،2006.

29- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2008 .

ب- المذكرات:

1- بن غرابي سارة وعزي نعيمة،**دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة**،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر،محاسبة ومراجعة،علوم التسيير،جامعة آكلي محند أولحاج،البويرة،2013

2- بورحلة جميلة وبلحوتريمة,**دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر**,رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر,محاسبة و مراجعة,علوم التسيير,جامعة آكلي محند اولحاج,بويرة,2013

3- حمادي نبيل,**التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات**, رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر,علوم ومحاسبة,علوم التسيير,جامعة حسيبة بن بوعلي,الشلف,2008

4- زرقي عمار، **التعهيد بإدارة الصيانة كاختيار استراتيجي للمؤسسة الصناعية "مدخل تحسين الإنتاجية"-دراسة حالة المركب المنجمي للفسفاط-**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، قسم علوم اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011

5- زيان مسعودة,**أثر المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات**, رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر,مالية و حاكمية المؤسسات,علوم اقتصادية,جامعة محمد خيضر بسكرة,2015

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

7- عباسي حسينة , **حوكمة التمويل البنكي للقطاع الفلاحي**, رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر,مالية وحاكمية المؤسسات,علوم إقتصادية,جامعة محمد خيضر بسكرة,2015

8- عبد الله عبد السلام سعيد ابو سرعة,**التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية**, رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجيستير,محاسبة و تدقيق,العلوم التجارية,جامعة الجزائر3 2010

9- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجتير، قسم علوم االتسيير، جامعة المدية، 2008

10-فداق أمينة، تأثير آليات حوكمة المؤسسات الجزائرية الإقتصادية على جودة المراجعة الخارجية،مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجيستير،محاسبة،علوم التسيير،المدرسة العليا للتجارة،2009

11-محمد بن موسى,**دور حوكمة الشركات في ترشيد القرارات المالية**, رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر,حاكمية المؤسسات,علوم التسيير,جامعة محمد خيضر بسكرة,2015

ج-الملتقيات

1- بن رجم محمد الخميسي و أحلام معيزي,**أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الأداء المالي للشركات**,الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري,كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة,8-9 ماي 2012

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

3- صالح حميداتو وعلاء بوقفة,**علاقة نظام المعلومات المحاسبي و المالي بحوكمة الشركات**,الملتقى الدولي الخامس:دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الإسلامية,كلية العلوم الأقتصادية و التجارية و علوم التسيير,جامعة الوادي,7-8 ديسمبر,2014

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

5- عبد العالي محمدي,**دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري**, الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري,كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة,8-9 ماي 2012

6- فريد كورتال، **حوكمة الشركات**، منهج القادة و المدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي، ورقة بحثية مقدمة قصد المشاركة في المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، المبرمج في 15-16 أكتوبر 2008

7- فضيلة بوطورة,**الحوكمة ومبادئ تطبيقها**, الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري,كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة,8-9 ماي 2012

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

9- هوام لمياء,**آليات الحوكمة و دورها في الحد من الفساد الإداري والمالي**, الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري,كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة,8-9 ماي 2012

د-المجلات:

1- رأفت حسين مطير,**آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات**,موسوعة الإقتصاد و التمويل الإسلامي,2011

2- محمد يوسف سالم,**إستخدام نظرية تكلفة الوكالة في تحليل الطلب على جودة المراجعة**,دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في سلطة عمان,مجلة آفاق جديدة, العدد04,جامعة المنوفية,مصر,1994

هـ-القوانين و المراسيم

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 32 المؤرخة في 01 ماي1999، العدد،03.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد، 42.

3- المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993.

ثانيا:المراجع باللغة الأجنبية

1- Andre chouan, programme de controle (outil indispensable du reviseur),cahier de l'institut français de expert comptable, paris,1974

2- Benoît Ferrandon, **panorama des théories de la firme**, les vouvelles logiques de l'entreprise, français,1999

3- Charreaux.G, **L'entreprise publique est- elle nécessairement moins efficace?**, Revue française de gestion, N°115, 1996

4- Charreaux .G, la théorie positive de l'agence : positionnement et apports, décembre 1999

5- **Jensen et Mekling,** "theory of the firm:Managrial.Behavior, Agency cots and owner ship structure "-1journal of financial Economies, vol 3, N° 4, October 1976.

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

7- Oliver Williamson, **the Economic institutions capitalisms: firms, markets, relational contracting** ", New York Free press, London, 1985

8- Paquerrot.M, **Stratégie d'enracinement des dirigeant, performance de la firme et structure de contrôle** , Le gouvernement des entreprises (édition Charreaux), Edition Economica, paris France, 1997

9- Pigé.B , **Enracinement des dirigeants et Richesse des actionnaires**, Finance contrôle stratégie, vol 1, N°3, septembre 1998

10- porter B. **principals of external auditing.** john wiley-and sons.1997

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

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01

جامعة محمد خيضر –بسكرة–

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

إستبيـــان

المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات

السيدة الفاضلة / السيد الفاضل

تحية طيبة و بعد ....

يقوم الطالب بإجراء دراسة بالعنوان أعلاه، و ذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص مالية و حاكمية الشركة يأمل الطالب في تعاونكم الصادق عند ملئ الإستبانة و تحري الدقة و الموضوعية عند الإجابة عن كل فقرة من فقراتها، علما أن إجاباتكم تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط. وإن دقة النتائج التي ستتوصل لها هذه الدراسة تتوقف على مدى تجاوبكم مع فقرات الاستبيان الذي بين يديكم، لذا نرجو منكم إعطائه الأهمية المناسبة دعما منكم للبحث العلمي في الجزائر.

لكم خالص الشكر و التقدير.

الطالب :

شراد محمد اصيل

المحور الأول: البيانات الشخصية و الوظيفية

الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب للإجابة:

1. الجنس:

☐ ذكر

☐ أنثى

2 ـ العمر:

☐ أقل من 30 سنة

☐ من 30 إلى أقل من 40 سنة

☐ من 40 إلى أقل من 50 سنة

☐ 50 سنة فأكثر

3 ـ المؤهل العلمي:

☐ تقني سامي (TS)

☐ نهائي

☐ جامعي

4 ـ مجال الوظيفة الحالية:

☐ إداري

☐ مراجع خارجي

☐ مسير

☐ محاسب

5 ـ سنوات الخبرة:

☐ أقل من 5 سنوات

☐ من 5 سنوات إلى 10 سنوات

☐ أكثر من 10 سنوات

المحور الثاني: المراجعة الخارجية						
أولا:إجراءات المراجعة الخارجية						
الرقم	العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1	توجد إجراءات و قوانين تضبط عمل المراجعة الخارجية					
2	يؤدي القيام بالمراجعة الخارجية إلى تسهيل شفافية أعمال الشركة					
3	تمكن المراجعة الخارجية من زيادة مصداقية الإفصاح الدوري للتقارير و القوائم المالية					
4	تسهل المراجعة الخارجية رقابة الأطراف المعنية بإدارة الشركة					
5	المراجعة الخارجية كفيلة بإكتشاف حالات الغش و التصرفات غير القانونية					
6	تمنع المراجعة الخارجية حدوث ازمة مالية في الشركة					
ثانيا: إستقلالية و نزاهة المراجع الخارجي						
1	يقدم المراجع الخارجي تقاريره المالية بكل مصداقية و شفافية					
2	لا يوجد تعارض بين مصالح المراجع الخارجي و مصلحة الشركة					
3	تؤثر إستقلالية المراجع الخارجي و عدم تعرضه لضغوطات أثناء تأدية عمله على مصداقية المعلومات					
4	يقدم المراجع الخارجي المعلومات بصفة عادلة بين جميع أصحاب المصالح					
5	يقوم المراجع الخارجي بتقديم صورة واضحة عن الشركة بطريقة سليمة و في الوقت القانوني					

6	يحتفظ بأمانة المراجع الخارجي بأسرار الشركة محل المراجعة					
ثالثا: الكفاءة و العناية المهنية للمراجع الخارجي						
1	تعمل الشركة على مراجعة قوائمها المالية اعتماداعلى المراجع الخارجي.					
2	يحترم المراجع الخارجي القوانين و المعايير المهنية					
3	يتلقى المراجع الخارجي تدريب و تعليم مستمرر على الأنظمة المحاسبية لتحسين المستوى					
4	يتمتع المراجع الخارجي بدراية تامة و جيدة بأعمال المراجعة					
5	تقرير المراجع الخارجي كفيل بحل بعض مشاكل النزاع بين الأطراف					
6	يراعي المراجع الخارجي الآداب و الأخلاق المهنية في مهنة المراجعة					

المحور الثالث: مبادئ حوكمة الشركات						
أولا:وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات						
الرقم	العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1	تتوفر الشركات على هيكل تنظيمي ووصف وظيفي و تحديد للمسؤوليات و الصلاحيات					
2	تقوم الهيئات الرقابية في الشركات بواجبها بأسلوب مهني					
3	تلتزم الشركات بمختلف التشريعات و القوانين ذات الصلة بعملها					
4	توجد لجنة مراجعة داخلية بالشركات تتميز بالكفاءة و الفاعلية					
5	يملك الإداريين المعرفة الكافية بالمعايير المهنية الواجبة					
6	تلبي المعلومات الواردة في القوائم المالية إحتياجات مستخدميها					
ثانيا: حقوق المساهمين						
1	تتوافر بالشركة إمكانية مساهمين غير المالك للمؤسسة					
2	تتيح الشركة الفرصة للمساهمين في توجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة					
3	تعطي الشركة الحق للمساهمين في إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة					
4	عند تعدد المساهمين يمكن لهم المشاركة و التصويت في الجمعية العامة					
5	تتخذ الشركة إجراءات كافية لحماية حقوق المساهمين					
ثالثا: المعادلة العادلة و المتساوية للمساهمين						
1	حقوق التصويت معروفة و متساوية للمساهمين كافة					
2	يتم حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الإستغلالية و توفير وسائل تعويضية فعالية					

3	يتم الإفصاح عن التعاملات الخاصة بالصفقات من طرف أعضاء مجلس الإدارة					
4	يشارك المساهمين في التعديلات التي تطرأ على النظام					
رابعا:دور أصحاب المصالح						
1	يتم إحترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون					
2	يتم تصميم هيكل فعال للحماية من العجز المالي و لحماية حقوق الدائنين					
3	تقوم الإدارة بالكشف عن أي أضرار قد تطرأ على أصحاب المصالح					
4	يتم إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن إنتهاك حقوقهم					
5	تهتم الشركة بإشباع رغبات أصحاب المصالح (الزبائن– العاملين الموردين.....)و إحتياجاتهم و نيل رضاهم					
6	تعطي الشركات الأولوية للموردين و العملاء الذين يتعاملون معها بكثرة					
7	يسمح لذوي المصالح بالإتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية					
خامسا: الإفصاح و الشفافية						
1	يتم الإفصاح عن النتائج المالية و التشغيلية للمؤسسة					
2	يتم الإفصاح الكامل على أداء الشركات و الوضع المالي بشكل دوري					
3	يتم الإفصاح عن مكافآت أعضاء مجلس و المديريين التنفذيين					
4	يتم الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي للشركات					
5	يتعامل المسؤولين مع الموظفين بشفافية					
6	يتم الإفصاح عن جميع المعلومات ذات الأهمية النسبية لجميع أصحاب المصالح					

7	يتم الإعلان عن القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا					
سادسا:مسؤوليات مجلس الإدارة						
1	يقوم مجلس الإدارة بتعيين المراجع الخارجي					
2	يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح ووسائل الإتصال و قرارته مبنية على معلومات وافية					
3	يلتزم مجلس الإدارة عند قيامه بمهامه بإحترام القوانين و التنظيمات التي تحرص على حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركات					
4	يضع مجلس الإدارة نظام أجور عادل لكافة العمال					
5	يتم إخضاع مجلس الإدارة للمساءلة بإعتباره المسؤول الرئيسي عن الإشراف عن أداء الشركة					
6	تخضع الإدارة للمساءلة أمام مجلس الإدارة					

الملحق رقم 02

قائمة المحكمين:

وقد قام الأساتذة التالية أسمائهم بتحكيم هذا الاستبيان:

01- الأستاذ غضبان حسام الدين- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

02- الأستاذة بوزاهر نسرين- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

03- الأستاذة عديسة شهرة-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير